



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2024–2025)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2025

Skatter og avgifter 2025



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2024–2025)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2025

Skatter og avgifter 2025

Innhold

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del I Hovedtrekk	15	
1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken	17	
1.1 Regjeringens mål for skatte- og avgiftspolitikken	17	
1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2025	17	
1.3 Provenyvirkninger av forslag til skatte- og avgiftsendringer	19	
1.4 Sosial og geografisk profil på skatteopplegget	27	
1.4.1 Sosiale fordelingsvirkninger	27	
1.4.2 Geografiske fordelingsvirkninger	31	
1.5 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	31	
1.6 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter	43	
2 Oversikt over skatte- og avgiftssystemet	45	
2.1 Innledning	45	
2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem	45	
2.3 Direkte skatter	49	
2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere	49	
2.3.2 Generell næringsbeskatning	53	
2.3.3 Skatt på grunnrentenæringer	55	
2.3.4 Skatt på kapitalbeholdning	59	
2.4 Indirekte skatter	61	
2.4.1 Merverdiavgiften	61	
2.4.2 Særavgifter	62	
2.4.3 Tollavgift	68	
2.4.4 Gebyrer og sektoravgifter	68	
2.5 Forholdet til EØS-avtalen	68	
2.6 Internasjonalt skattesamarbeid	69	
2.7 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet	69	
2.8 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	72	
2.9 Metoder for provenyberegninger	73	
2.9.1 Referansesystem og referansealternativ	73	
2.9.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger	73	
2.9.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger	74	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
Del II Forslagene	77	
3 Inntektsskatt for personer	79	
3.1 Sentrale satser, grenser og fradrag	79	
3.1.1 Skatt på alminnelig inntekt	79	277-278
3.1.2 Trygdeavgift	80	260, 282-283
3.1.3 Trinnskatt	80	275
3.2 Justering av andre satser og beløpsgrenser	81	
3.2.1 Reiser og pendlere	81	265
3.2.2 Særskilte beløpsgrenser	81	265
3.2.3 Andre grenser og fradrag	83	265, 278
3.3 Skattefri beløpsgrense for inntekt ved salg av overskuddsstrøm fra bolig og fritidsbolig – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 541 (2023–2024)	83	
3.3.1 Innledning og sammendrag	83	261-269
3.3.2 Bakgrunn	84	
3.3.3 Gjeldende rett	85	
3.3.4 Høringen	86	
3.3.5 Vurderinger og forslag	86	
3.3.6 Økonomiske og administrative konsekvenser	92	
3.3.7 Ikrafttredelse	93	
3.4 Skattlegging av introduksjonsstønad	93	
3.4.1 Innledning og sammendrag	93	260, 265
3.4.2 Gjeldende rett	93	
3.4.3 Høringen	94	
3.4.4 Vurderinger og forslag	94	
3.4.5 Administrative og økonomiske konsekvenser	95	
3.4.6 Ikrafttredelse	95	
3.5 Særordning for opsjoner i arbeidsforhold i oppstarts- og vekstselskaper – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 800 (2023–2024)	95	
3.6 Endret skattlegging av utsendte utenriktjenesteansatte og arbeidstakere i NATO	96	
3.6.1 Innledning og sammendrag	96	264, 266
3.6.2 Gjeldende rett	97	
3.6.3 Høringen	100	
3.6.4 Vurderinger og forslag	101	
3.6.5 Administrative og økonomiske konsekvenser	105	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
3.6.6	Ikrafttredelse	105	
3.7	Fradrag for sparing i utenlandske pensjonsordninger	105	
3.7.1	Innledning og sammendrag	105	265
3.7.2	Gjeldende rett	105	
3.7.3	Høringen	106	
3.7.4	Vurderinger og forslag	107	
3.7.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	108	
3.7.6	Ikrafttredelse	108	
3.8	Fritak fra skatte- og opplysningsplikt i Politiets sikkerhetstjenestes skjermede etterretningsvirksomhet	108	261
3.9	Eierinntekt til staten	108	264, 268
3.10	Skattører og fellesskatt	109	276-277
4	Formuesskatt	111	
4.1	Beløpsgrenser og justering av satser	111	275
4.2	Utsettelsesordning for å betale formuesskatt	111	
5	Utflyttingsskatt for fysiske personer	112	
5.1	Innledning og sammendrag – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 82 (2022–2023)	112	262-263, 266, 269
5.2	Nærmere om den internasjonale utviklingen som bakgrunn for forslaget	113	
5.3	Gjeldende rett	114	
5.3.1	Norsk rett	114	
5.3.2	EU-domstolens praksis om utflyttingsskatt	115	
5.3.3	Utenlandsk rett	117	
5.4	Høringen	119	
5.5	Vurderinger og forslag	120	
5.5.1	Virkeområdet	120	
5.5.2	Gevinst- og tapsberegning ved utflytting og overføring	127	
5.5.3	12-årsfrist for betaling av utflyttingsskatten	132	
5.5.4	Vilkår for utsettelse	137	
5.5.5	Bortfall av utsettelse	140	
5.5.6	Tilbakeflytting	142	
5.5.7	Avregning	145	
5.5.8	Endringsadgang i saker om utflyttingsskatt	145	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
5.6	Administrative og økonomiske konsekvenser	147	
5.6.1	Administrative konsekvenser	147	
5.6.2	Økonomiske konsekvenser	147	
5.7	Ikrafttredelse	148	
6	Suppleringskatt etter skattefordelingsregelen	149	
6.1	Innledning og sammendrag	149	261-262, 271-274
6.2	Bakgrunn for forslaget	150	
6.3	Skattefordelingsregelen i modellregelverket	151	
6.3.1	Oversikt	151	
6.3.2	Beskatningsmekanisme	152	
6.3.3	Konsernets skattefordelingsbeløp	152	
6.3.4	Fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp mellom jurisdiksjoner	152	
6.3.5	Nærmere om antall ansatte og fysiske eiendeler	153	
6.3.6	Fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp i jurisdiksjonen	153	
6.3.7	Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet	154	
6.3.8	Safe Harbour-regler knyttet til skattefordelingsregelen	155	
6.3.9	Skattefordelingsregelen og felleskontrollert virksomhet	155	
6.4	Høring	156	
6.5	Vurderinger og forslag	160	
6.5.1	Innføring av skattefordelingsregelen i suppleringskatteloven	160	
6.5.2	Valg av beskatningsmekanisme (lovforslaget § 2-10 annet ledd)	160	
6.5.3	Skattefordeling mellom konsernheter i Norge (lovforslaget § 2-13)	161	
6.5.4	Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet (lovforslaget § 2-14 og § 2-20 annet ledd siste punktum)	163	
6.5.5	Endringer i skatteloven	165	
6.5.6	Skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven	166	
6.5.7	Administrative og økonomiske konsekvenser	167	
6.5.8	Ikrafttredelse	167	
7	Skatt på utlendingers inntekt mv. i økonomisk sone og på kontinentalsokkelen	168	
7.1	Innledning og sammendrag	168	260, 264-266, 275-276
7.2	Høringen	169	
7.3	Kyststatens jurisdiksjon etter havrettskonvensjonen	170	
7.3.1	Kontinentalsokkelen	170	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
7.3.2	Eksklusiv økonomisk sone	171	
7.4	Utenlandske personers og selskapers virksomhetsinntekt	171	
7.4.1	Bakgrunn og gjeldende rett	171	
7.4.2	Departementets vurderinger og forslag	171	
7.5	Utenlandske personers arbeidsinntekt	175	
7.5.1	Bakgrunn og gjeldende rett	175	
7.5.2	Departementets vurderinger og forslag	176	
7.6	Beskatningsrett til formue	179	
7.6.1	Bakgrunn og gjeldende rett	179	
7.6.2	Departementets vurderinger og forslag	179	
7.7	Skattested og skattekreditorer	179	
7.7.1	Bakgrunn og gjeldende rett	179	
7.7.2	Departementets vurderinger og forslag	179	
7.8	Forholdet til annet regelverk	180	
7.8.1	Rederiskatteordningen	180	
7.8.2	Skatteloven § 2-34 – begrensning av skatteplikt for utenlandsk eid skip under norsk drift	180	
7.8.3	Kildeskatt på renter og royalty mv.	181	
7.8.4	Skatteavtaler	181	
7.9	Presisering av skatteplikten for fornybare energiresurser og karbonhåndtering	182	
7.10	Administrative og økonomiske konsekvenser	182	
7.11	Ikrafttredelse	182	
8	Næringsbeskatning for øvrig	183	
8.1	Avvikling av ekstra arbeidsgiveravgift	183	260, 280
8.2	Naturressursskatten for vannkraft	183	266
8.3	Kontraktsunntaket for standard fastprisavtaler for strøm i grunnrenteskatt for kraftforetak	184	
8.3.1	Innledning og sammendrag	184	266
8.3.2	Gjeldende rett	184	
8.3.3	Vurderinger og forslag	184	
8.3.4	Økonomiske og administrative konsekvenser	184	
8.3.5	Ikrafttredelse	185	
8.4	Produktavgift på førstehåndsomsetning av fisk	185	286
8.5	Økning av antall terminer for betaling av petroleumsskatt	186	
8.5.1	Innledning og sammendrag	186	259, 268
8.5.2	Gjeldende rett	186	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
8.5.3	Høringen	186	
8.5.4	Vurderinger og forslag	187	
8.5.5	Økonomiske og administrative konsekvenser	188	
8.5.6	Ikrafttredelse	188	
8.6	Innføring av skatteplikt for helseforetak for inntekt fra salg av NIPT	188	
8.6.1	Innledning og sammendrag	188	261
8.6.2	Gjeldende rett	189	
8.6.3	Høring	189	
8.6.4	Vurderinger og forslag	190	
8.6.5	Administrative og økonomiske konsekvenser	193	
8.6.6	Ikrafttredelse	193	
8.7	Justeringer i suppleringskatteloven	194	271
9	Merverdiavgift	195	
9.1	Innledning	195	
9.2	Redusert merverdiavgiftssats for vann og avløp	195	
9.2.1	Innledning og bakgrunn	195	268, 287
9.2.2	Avgrensning av området med redusert merverdiavgiftssats	195	
9.2.3	EØS-rettslige vurderinger	196	
9.2.4	Administrative og økonomiske konsekvenser	196	
9.2.5	Ikrafttredelse	196	
9.3	Grensen for bagatellmessig verdi	196	
10	Særavgifter	198	
10.1	Innledning	198	
10.2	Avgift på alkohol	198	288-289
10.3	Avgift på tobakksvarer mv.	201	290
10.4	Avgift på motorvogner mv.	201	
10.4.1	Innledning	201	
10.4.2	Engangsavgift på motorvogner mv.	201	291-295
10.4.3	Avgift på trafikksforsikringer	204	296-297
10.4.4	Vektårsavgift	205	298-300
10.4.5	Omregistreringsavgift	205	301
10.5	Veibruksavgift på drivstoff	206	302-303
10.5.1	Veibruksavgift på bensin	207	
10.5.2	Veibruksavgift på mineralolje	207	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side	
10.5.3	Vebruksavgift på biodiesel	209	
10.5.4	Vebruksavgift på bioetanol	209	
10.5.5	Vebruksavgift på LPG	209	
10.5.6	Vebruksavgift på naturgass	209	
10.6	Avgift på elektrisk kraft	210	304-305
10.7	Avgift på vindkraft	212	306
10.8	Avgift på smøreolje mv.	212	307
10.9	Avgifter på utslipp av klimagasser	213	
10.9.1	Avgifter i klimapolitikken	213	
10.9.2	Avgifter på utslipp under innsatsfordelingen	214	
10.9.3	Avgifter på kvotepliktige utslipp av klimagasser fra petroleumsvirksomhet og luftfart	216	
10.9.4	CO ₂ -avgift på mineralske produkter	217	308-309
10.9.5	CO ₂ -avgift i petroleumsvirksomheten	222	285
10.9.6	Avgift på avfallsforbrenning	223	310
10.9.7	Avgift på HFK og PFK	223	311
10.9.8	Avgift på SF ₆	224	312
10.10	Svovelavgift	224	313
10.11	Avgift på NO _x	224	314
10.12	Miljøavgift på plantevernmidler	225	315
10.13	Avgifter for mineralvirksomhet	226	316-317
10.14	Avgift på oppdrettsfisk	226	318
10.15	Avgift på viltlevende marine ressurser	226	319
10.16	Avgift på sukker	226	320
10.17	Avgifter på drikkevareemballasje	227	321
10.18	Flypassasjeravgift	227	322
10.19	Dokumentavgift	228	323
10.20	Frekvens- og nummeravgift	228	324
10.21	Inntekter ved tildeling av tillatelser	228	325
10.21.1	Frekvenstillatelser	228	
10.21.2	Oppdrettstillatelser	229	
11	Tollavgift	230	326
11.1	Innledning	230	
11.2	Tollavgift på landbruksvarer	230	
11.2.1	Administrative tollavgiftsnedsettelse	230	
11.2.2	Fordeling av tollkvoter	231	

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
11.3	WTO-saker og multilaterale forhandlinger	231
11.4	Nye og endrede frihandelsavtaler	232
11.5	Preferansesystemet for utviklingsland – GSP	232
12	Sektoravgifter og gebyrer	234
12.1	Innledning	234
12.2	Overprisede gebyrer i Statens vegvesen	235
12.3	Overpriset gebyr for utleggsforretning	235
12.4	Overprisede gebyrer i Løsøreregisteret	236
12.5	Sektoravgift under Nasjonal kommunikasjonsmyndighet	236
12.6	Sektoravgift under Norges vassdrags- og energidirektorat	236
12.7	Sektoravgift under Havindustritilsynet	236
12.8	Sektoravgift under Sökkeldirektoratet	236
12.9	Sektoravgift under Finanstilsynet	237
13	Opprettinger og presiseringer av lovtekst	239
13.1	Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav l	239
13.2	Skatteloven § 6-13 første ledd tredje punktum	239
13.3	Skatteloven § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 3 bokstav c og d	239
13.4	Folkeregisterloven § 2-2 tredje ledd og § 9-3	240
13.5	Vareførselsloven ny § 13-13	240
Del III	Omtalesaker	241
14	Privat konsum i selskap	243
15	Utredning av inntektsutjevningsordning for jordbruket	244
16	Tilbakeføring av merverdiavgift ved omdisponering av personkjøretøy	245
17	Engangsavgift for tunge kjøretøy – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 91 (2022–2023)	247
18	Fritak for trafikksikringsavgift for lette elektriske varebiler – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 922 (2023–2024)	249

	Omtalt side	Forslag til vedtak side
19 Rammevilkår for fjernvarme og virkninger av avgiften på avfallsforbrenning – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 514 (2023–2024)	250	
19.1 Bakgrunn	250	
19.2 Avfall	250	
19.2.1 Avfallshåndtering	250	
19.2.2 Avfallsmengde	251	
19.2.3 Avgift på avfallsforbrenning	251	
19.2.4 EUs kvotesystem	252	
19.3 Fjernvarme	252	
19.3.1 Organisering av fjernvarmesektoren	252	
19.3.2 Prisregulering av fjernvarme	252	
19.3.3 Fjernvarmens betydning for energiforsyningen	253	
19.3.4 Lønnsomhet i fjernvarmeselskapene	253	
19.4 Virkninger av avgiften på avfallsforbrenning	254	
19.4.1 Virkninger på klimagassutslipp	254	
19.4.2 Virkninger på konkurransevilkår mellom norske og utenlandske anlegg	255	
19.4.3 Virkninger på norsk fjernvarmeproduksjon	255	
19.5 Departementets vurdering	255	
A – Forslag til lovvedtak	259	
B – Forslag til skatte- og avgiftsvedtak	275	
Vedlegg		
1 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner	327	
2 Skattestatistikk for 2022	345	
3 Toll	359	



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 1 LS

(2024–2025)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak og stortingsvedtak)

FOR BUDSJETTÅRET 2025

Skatter og avgifter 2025

*Tilråding fra Finansdepartementet 27. september 2024,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Støre)*

Del I
Hovedtrekk

1 Hovedtrekk i skatte- og avgiftspolitikken

1.1 Regjeringens mål for skatte- og avgiftspolitikken

Skatter og avgifter gjør det mulig å finansiere velferdsordninger, slik at Norge kan forbli et trygt og godt land å bo i. Skatte- og avgiftspolitikken skal bidra til rettferdig fordeling og legge til rette for vekst, verdiskaping, god helse og godt miljø i hele Norge.

Skatter og avgifter har betydning for hvordan Norge møter de langsiktige utfordringene som beskrives i Perspektivmeldingen 2024:

- *Kampen om arbeidskraften.* Omsorgsoppgavene blir flere, men vi blir ikke flere i yrkesaktiv alder til å utføre dem. Skattesystemet må bygge opp under arbeidslinja. Skatt, trygd og tilskuddsordninger må virke godt sammen.
- *Fortsatt god fordeling.* Små forskjeller og stabil tilgang på velferdstjenester må bevares i møte med omstillingene og at mange lever lenger. For å finansiere velferdsordningene må skattegrunnlagene være robuste og brede, og skatte- og avgiftssystemet tilpasses samfunnsutviklingen. Skattesystemet er et redskap i regjeringens arbeid for å redusere forskjellene mellom folk, både sosialt og geografisk.
- *Behov for omstilling.* Økte spenninger i verden, klima- og naturendringer og avtagende petroleumsaktivitet forsterker behovet for å bruke ressursene godt og riktig. Regjeringen vil at skatte- og avgiftspolitikken skal gi gode rammebetingelser for arbeid, investeringer og verdiskaping i hele landet. Godt utformede grunnrenteskatter gir fellesskapet del i den ekstraordinære avkastningen som kan oppstå ved bruk av våre naturressurser. Miljøavgifter på riktig nivå, som avgifter på utslipp av klimagasser, inngår i en kostnadseffektiv og troverdig klima- og miljøpolitikk og bidrar til at samfunnets ressurser brukes best mulig.

I løpet av denne stortingsperioden er det gitt betydelige lettelser i den ordinære inntektsskatten for personer, mens formuesskatt og grunnrenteskatter er økt, i tillegg til miljøavgifter og utbytteskatt. En slik dreining av skattesystemet stimulerer til

økt arbeidstilbud og mindre miljøskadelige utslipp, samtidig som skattesystemet har blitt mer omfordelende. Selskapsskattesatsen, som påvirker hvor lønnsomt det er å investere i Norge sammenlignet med andre land, er holdt uendret på et moderat nivå. Som varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2024 er det foreslått at den ekstra arbeidsgiveravgiften blir avviklet fra 1. januar 2025. Høyprisbidraget på kraftproduksjon ble avviklet allerede 1. oktober 2023. Med dette, er begge de midlertidige skatteøkningene som ble innført i forbindelse med 2023-budsjettet, nå avviklet. Dette er i tråd med regjeringens lovnad om at disse skatte-skjerpelsene var midlertidige. Det er grunn til å understreke at i den spesielle situasjonen vi var i, med økte utgifter på mange områder og ekstraordinært høye kraftpriser, var det helt nødvendig å gjøre disse to midlertidige grepene. Alternativet var betydelige velferdskutt eller store skatteøkninger til husholdningene.

Regjeringen har som mål at skatte- og avgiftsreglene skal være lette å forstå og etterleve for skattyterne og håndheve for skattemyndighetene. Ved å utnytte mulighetene fra digitalisering kan de administrative kostnadene for skattyterne og det offentlige holdes nede. Regjeringen vurderer løpende endringer i regelverket med mål om ytterligere forenklinger for næringslivet.

1.2 Hovedtrekk i skatte- og avgiftsopplegget for 2025

Sammendrag

Skatte- og avgiftsopplegget for 2025 er tilpasset den økonomiske situasjonen beskrevet i Meld. St. 1 (2024–2025) *Nasjonalbudsjettet 2025* og de langsiktige utfordringene som beskrives i Perspektivmeldingen. Denne regjeringen gjør tydelige politiske valg og fører en trygg og ansvarlig økonomisk politikk. Folk skal og vil få bedre råd.

Regjeringen foreslår ingen større skattereformer i 2025-budsjettet, men fortsetter arbeidet med å gjøre skattesystemet mer omfordelende. Samlede netto skatte- og avgiftslettelser i regjeringens forslag er 17,5 mrd. kroner, fullt innfaset.

Som varslet i Revidert nasjonalbudsjett 2024 foreslår regjeringen at den midlertidige ekstra arbeidsgiveravgiften avvikles fra 1. januar 2025. Lettelsen anslås til 12 mrd. kroner påløpt i 2025. Utover avviklingen av den ekstra arbeidsgiveravgiften foreslår regjeringen netto skatte- og avgiftslettelser på om lag 5,5 mrd. kroner, når endringene er fullt innfaset. De bokførte lettelsene i 2025 anslås til om lag 9,3 mrd. kroner, se tabell 1.1.

Regjeringen prioriterer målrettede lettelser for personer med lave inntekter. Frikortgrensen (grensen for å betale trygdeavgift) økes fra 70 000 kroner til 100 000 kroner, og grensen for å betale annen skatt på lønns- og trygdeinntekt økes fra om lag 163 000 kroner til om lag 200 000 kroner. Lavere trygdeavgift på lønn, trygd og næringsinntekt kombinert med økt trinnskatt gir lettelser for lave og middels inntekter og noe økt skatt på høye inntekter. Samlede lettelser i inntektsskatten for personer (uten utbytteskatt) under denne regjeringen summerer seg til 10,5 mrd. kroner med forslaget til 2025-budsjett.

Regjeringen foreslår å redusere merverdiavgiften på vann- og avløpstjenester fra 25 pst. til 15 pst. fra 1. mai 2025. Det det gir lettelser på anslagsvis 4 mrd. kroner i helårsvirkning og bidrar til å redusere levekostnadene for mange husholdninger som har opplevd å få kjøpekraften redusert som følge av høy prisvekst og økt rente.

Gjeldende utflyttingsskatte regler sikrer ikke at verdistigning på aksjer mv. som opptjenes mens eiere er bosatt i Norge, skattlegges her, og at skatten faktisk blir betalt. Regjeringen foreslår derfor å endre utflyttingsskatten slik at reglene virker etter sin hensikt, og bygger opp under et robust, omfordelende og rettferdig skattesystem. Endringene som foreslås, er lempeligere enn forslaget som har vært på høring.

Regjeringen har vist at vår plan for opptrapping av klimaavgifter følges. Skatte- og avgiftsoppbygget for 2025 innebærer nye skritt i samme retning, blant annet ved at klimaavgiftene på ikke-kvotepiktige utslipp trappes videre opp lineært fram mot 2 000 2020-kroner per tonn CO₂ i 2030 (tilsvarer 2 400 2025-kroner). Den grønne omstillingen regjeringen legger opp til, må også ta hensyn til de økte levekostnadene store grupper har opplevd over flere år. Regjeringen foreslår derfor å tilbakeføre inntektene fra veitrafikken av å øke klimaavgiftene ved å redusere veibruksavgiften og trafikksforsikringsavgiften. Klimapolitikken må også ses i sammenheng med andre forslag med gode fordelings effekter.

Utvalgte beløpsgrenser i skattesystemet som har stått stille i mange år, økes. I tillegg foreslås lettelser i reisefradraget og lemping av toårsregelen for pendlere. Regjeringen foreslår også en gunstigere og enklere beskatning av salg av over-skuddsstrøm i privat bolig, ved å innføre en skattefri beløpsgrense på 15 000 kroner for slike inntekter. I 2025 foreslår regjeringen å fjerne gjenstående overprising av gebyrfinansierte tjenester. For 2025 innebærer det reduksjoner i gebyrer både i Brønnøysundregistrene, på trafikant- og kjøretøyområdet under Statens vegvesen og utleggsgebyret. Det kommer både enkeltpersoner og næringsliv til gode at gebyrene for offentlige tjenester med dette settes på kostnadsriktig nivå. Denne ryddejobben er med dette budsjettet sluttført.

Andre forslag til endringer i skatter og avgifter

Regjeringen foreslår også andre endringer i skatte- og avgiftssystemet med virkning fra 2025:

- Introduksjonsstønaden skattlegges som lønn.
- Beløpsgrensen for skattefrie ansatterabatter økes til 10 000 kroner.
- Den generelle beløpsgrensen for lønnsopplysningsplikt økes til 2 000 kroner.
- Beløpsgrensen for skattefritt salg av bær og hageprodukter mv. økes til 10 000 kroner.
- Grensen for skattefri utleie av egen fritidsbolig og korttidsutleie av egen bolig økes til 15 000 kroner.
- Bostedsregelen for utsendte utenriksansatte mv. endres, slik at de ansatte anses skattemessig bosatt i Norge.
- Enkelte beløpsgrenser i inntekts- og formuesskatten videreføres nominelt.
- Suppleringskatteloven endres slik at skattefordelingsregelen og den tilhørende forenklingsregelen blir innført.
- Naturressursskatten for vannkraftverk økes til 0,21 øre per kWh til fylkeskommuner og 1,13 øre per kWh til kommuner.
- Kontraktsunntaket for fastprisavtaler i grunnrenteskattene på vannkraft og vindkraft videreføres uten tidsbegrensning.
- Utslippsfaktoren for avfallsavgiften endres.
- Det innføres CO₂-avgift på fiske i fjerne farvann med 25 pst. av full sats.
- Det innføres CO₂-avgift på utenriks sjøfart.
- Den reduserte satsen for mineralolje økes for å overholde minstesatsen i energiskattedirektivet.
- Satsen for kvotepiktige utslipp i sjøfarten reduseres.

- Flypassasjeravgiften reduseres.
- Beløpsgrensen for hva som regnes som bagatellmessig verdi i regelverket for merverdiavgift, sendes på høring med sikte på endring fra 1. januar 2025.
- Sektoravgiften under Norges vassdrags- og energidirektorat og Nasjonal kommunikasjonsmyndighet økes, mens det innføres nye sektoravgifter under Havindustritilsynet og Sökkeldirektoratet.

Flere av forslagene bidrar til å forenkle skatte- og avgiftssystemet, særlig innenfor personbeskatningen. Det gjelder blant annet forslaget om å øke frikortgrensen og forenkle reglene for beskatning av salg av overskuddsstrøm i privat bolig. Det foreslås videre enklere regler for å skattlegge utsendte utenriktjenestemenn og at introduksjonsstønaden skattlegges som lønn. I tillegg vil en merkbar økning av ulike beløpsgrenser innebære forenkling.

1.3 Provenyvirkninger av forslag til skatte- og avgiftsendringer

Tabell 1.1 gir en oversikt over provenyvirkningene av regjeringens forslag. Påløpte virkninger er endringer i betalingsforpliktelser for inntektsåret 2025 som følger av regjeringens forslag,

mens bokførte virkninger er endringer i innbetalinger samme år. Innbetalingsrutiner kan medføre avvik mellom påløpt og bokført virkning. For eksempel betaler selskaper inntektsskatt etterfølgende år, og ikke alle endringer kan fullt ut hensyntas i forskuddstrekket. Forslag kan ha påløpt virkning i år utover budsjettåret, for eksempel når virkningstidspunktet ikke er 1. januar i budsjettåret.

Provenyvirkningene av skatte- og avgiftsopp- legget beregnes i forhold til et referansesystem for 2025. Referansesystemet er basert på 2024-regler oppjustert med i hovedsak anslått pris-, lønns- og formuesvekst. Fradrag og beløpsgrenser mv. i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen er justert til 2025-nivå med anslått lønnsvekst på 4,5 pst. i referansesystemet. Særskilte fradrag og andre grenser i personbeskatningen er hovedsakelig justert med anslått konsumprisvekst fra 2024 til 2025 på 3,0 pst. En skattyter som kun har ordinære fradrag og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt på 4,5 pst., får da om lag samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet for 2025 som i 2024. I referansesystemet er alle mengdeavgifter (for eksempel avgifter per kg eller liter) justert med anslått vekst i konsumprisene fra 2024 til 2025. Referansesystemet gir dermed reelt sett uendret skatte- og avgiftsnivå fra 2024 til 2025.

Tabell 1.1 Anslåtte provenyvirkninger av regjeringens forslag til skatte- og avgiftsopplegg for 2025. Negative tall betyr lettelser. Anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for 2025. Mill. kroner

	2025	
	Påløpt	Bokført
Inntektsskatt for personer	-1 330	-1 146
Endre bunnfradrag (personfradrag og minstefradrag)	-130	-105
Redusere trygdeavgiften på lønn/trygd og næringsinntekt	-2 245	-1 795
Justere trinnskatten.....	1 580	1 265
Øke frikortgrensen til 100 000 kroner.....	-515	-410
Fjerne toårs tidsavgrensning for pendlerfradrag for ansatte som bor på brakke.....	-100	-80
Lettelser i reisefradraget utover prisvekst.....	-35	-30
Særskilte beløpsgrenser – øke grensen for ansatterabatter til 10 000 kroner.....	-75	-60
Særskilte beløpsgrenser – øke grensen for lønnsopplysningsplikt til 2 000 kroner	-50	-40
Særskilte beløpsgrenser – øke grensen for skattefritt salg av bær mv. til 10 000 kroner	-6	-4

Tabell 1.1 fortsetter

	2025	
	Påløpt	Bokført
Skattlegge introduksjonsstønaden som lønn	40	32
Øke skattefri grense for utleie av egen fritidsbolig og korttidsutleie av egen bolig til 15 000 kroner	-50	-40
Innføre skattefri beløpsgrense på 15 000 kroner for inntekter fra husholdningers energiinstallasjoner	0	0
Oppheve bostedsregelen for utsendte utenriksansatte mv.	1	1
Nominell videreføring, samspillsvirkninger mv.....	180	140
Endre reglene for utflyttingsskatt.....	100	0
Utvide særordningen for opsjoner i arbeidsforhold	-25	-20
Formuesskatt	75	60
Nominell videreføring og avrundinger.....	75	60
Næringsbeskatning	-20	0
Øke naturressursskatten for vannkraftverk ¹	0	0
Videreføre kontraktsunntak for fastprisavtaler (nord-/sør-unntak)	-20	0
Klima-, miljø- og bilavgifter	1 702	1 727
Øke avgiftene på ikke-kvotepålagte utslipp med 16 pst.	2 235	2 050
Endre utslippsfaktor for avfallsavgiften	50	45
Kompensere offentlige transportører med kontrakter med private aktører for økt CO ₂ -avgift.....	-100	-100
Innføre CO ₂ -avgift på fiske i fjerne farvann (25 pst. av full sats)	140	130
Innføre CO ₂ -avgift på utenriks sjøfart (500 kroner per tonn CO ₂)	500	450
Øke den reduserte satsen for mineralolje for å overholde minstesatsen i energiskattedirektivet.....	2	2
Redusere veibruksavgiften på biodiesel med 0,32 kroner per liter.....	-80	-75
Redusere veibruksavgiften på bensin med 0,50 kroner per liter.....	-270	-250
Redusere veibruksavgiften på drivstoff med 0,10 kroner per liter	-300	-275
Redusere trafikkforsikringsavgiften på person- og varebiler med forbrenningsmotor.....	-430	-210
Redusere satsen for kvotepålagt utslipp i sjøfarten	-45	-40
Andre særavgifter	-596	-547
Justere den reduserte satsen i el-avgiften som følge av valutakursendringer	4	3
Redusere flypassasjeravgiften	-600	-550
Merverdiavgift	-2 750	-2 042
Redusere merverdiavgiften på gebyrer på vann og avløp til 15 pst. fra 1. mai 2025.....	-2 700	-2 000

Tabell 1.1 fortsetter

	2025	
	Påløpt	Bokført
Øke beløpsgrensen for hva som regnes som bagatellmessig verdi i regelverket for merverdiavgift.....	-50	-42
Sektoravgifter og overprisede gebyrer	-507	-443
Øke sektoravgiften under NVE.....	17	17
Fjerne overprisingen i Brønnøysundregistrene.....	-128	-128
Fjerne overprisingen av utleggsgebyret	-466	-402
Øke sektoravgiften under Finanstilsynet.....	21	21
Øke sektoravgiften i Nkom	6	6
Innføre ny sektoravgift under Havindustritilsynet.....	10	10
Innføre ny sektoravgift under Søkeldirektoratet	45	45
Sette gebyrer på trafikant- og kjøretøyområdet under Statens vegvesen til selvkost.....	-12	-12
Forslag til nye skatte- og avgiftsendringer i 2025²	-3 426	-2 391
Avvikle ekstra arbeidsgiveravgift (brutto)	-12 030	-6 860
Sum skatte- og avgiftsendringer i 2025-budsjettet³	-15 456	-9 251

¹ Forslaget vil isolert sett redusere bokført statlig selskapsskatt i 2026 og øke naturressursskatten for kommuner og fylkeskommuner med om lag 50 mill. kroner. Statens og kommunesektorens samlede skatteinntekter vil samtidig ikke påvirkes. Det følger av målet om at kommunale skatteinntekter skal utgjøre 40 pst. av samlede inntekter innenfor kommuneopplegget. Økt naturressursskatt påvirker derfor bare sammensetningen av kommunesektorens samlede skatteinntekter, ikke nivået. Samlet kommer derfor både kommunesektoren og staten uendret ut. Naturressursskatten kommer til fratrukket krone for krone i selskapsskatten til staten, og utgjør derfor normalt ingen belastning for selskapene.

² Samlet påløpt provenyvirkning er -5 501 mill. kroner når endringene er fullt innfasert. Avviket mellom dette tallet og påløpt provenyvirkning i 2025 skyldes i all hovedsak at forslagene om å redusere trafikksikringsavgiften og merverdiavgiften på gebyrer for vann og avløp har påløpt virkning også i påfølgende budsjettår.

³ Fullt innfasert er summen av skatte- og avgiftsendringer i 2025-budsjettet -17 531 mill. kroner. Dette er summen av nye skatte- og avgiftsendringer i 2025-budsjettet (-5 501 mill. kroner, se fotnote 2) og påløpt virkning av å avvikle den ekstra arbeidsgiveravgiften (-12 030 mill. kroner).

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.2 viser anslagene på bokførte skatte- og avgiftsinntekter for 2025 samt anslag for 2024 og regnskapstall for 2023, fordelt på kapittel og post.

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

Kapittel	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2024			Forslag 2025
			Regnskap 2023	Saldert budsjett	Anslag NB25	
5501		Skatter på formue og inntekt				
	70	Trinnskatt og formuesskatt mv.	103 944	118 001	124 400	136 186
	72	Fellesskatt mv. fra personlige skattytere	144 290	155 900	156 600	151 488
	74	Selskapsskatter mv. fra upersonlige skattytere utenom petroleum	158 468	129 200	131 100	129 100
	75	Formuesskatt ¹	9 006	-	-	-
	76	Kildeskatt på utbytte.....	11 201	10 000	12 750	13 250
	77	Kildeskatt på rentebetalinger	57	100	20	25
	78	Kildeskatt på royaltybetalinger	0	0	0	0
	79	Kildeskatt på leieinntekter for visse fysiske eiendeler	42	75	10	15
5502		Finansskatt				
	70	Skatt på lønn	2 552	2 600	2 600	2 704
	71	Skatt på overskudd	2 009	2 650	2 200	2 400
5506	70	Avgift av arv og gaver	46	0	15	0
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum				
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt	188 239	151 600	130 100	119 500
	72	Særskatt på oljeinntekter	426 187	330 700	277 300	259 700
	74	Arealavgift mv.	1 319	1 500	1 400	1 300
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.	7 496	7 800	7 800	8 000
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.	4	0	-2	1
5511		Tollavgiftsinntekter				
	70	Tollavgift	3 506	3 500	3 600	3 550
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter.....	227	285	285	300
5521	70	Merverdiavgift.....	378 585	398 897	389 500	409 258
5526	70	Avgift på alkohol	16 353	17 000	16 600	16 800
5531	70	Avgift på tobakksvarer mv.	7 392	7 300	7 600	7 600
5536		Avgift på motorvogner mv.				
	71	Engangsavgift.....	6 944	7 158	7 500	6 500

Tabell 1.2 fortsetter

Kapittel	Post	Betegnelse	Budsjettanslag 2024			Forslag 2025
			Regnskap 2023	Saldert budsjett	Anslag NB25	
	72	Avgift på trafikkforsikring.....	10 577	11 250	10 850	10 190
	73	Vektårsavgift.....	277	300	280	290
	75	Omregistreringsavgift	1 747	1 900	1 700	1 850
5538		Veibruksavgift på drivstoff				
	70	Veibruksavgift på bensin.....	3 710	3 650	3 600	3 280
	71	Veibruksavgift på autodiesel.....	8 099	7 470	6 700	6 520
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG ...	7	5	4	4
5540	70	Avgift på kraftproduksjon.....	7 594	-500	-160	0
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	8 643	8 205	10 300	10 803
5542		Avgift på mineralolje mv.				
	70	Grunnavgift på mineralolje mv.	-18	0	0	0
	71	Avgift på smøreolje mv.	113	110	120	120
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.				
	70	CO ₂ -avgift.....	14 237	16 341	16 100	18 437
	71	Svovelavgift.....	8	5	10	10
5546	70	Avgift på avfallsforbrenning.....	222	630	600	695
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier				
	70	Trikloretan (TRI)	0	0	0	0
	71	Tetrakloretan (PER)	0	0	0	0
5548		Miljøavgift på visse klimagasser				
	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK).....	413	580	330	355
	71	Avgift på SF ₆	10	60	50	60
5549	70	Avgift på NO _x	48	40	30	30
5550	70	Miljøavgift på plantevernmidler	71	65	65	65
5551		Avgifter knyttet til mineralvirksomhet				
	70	Avgift på undersjøisk utnyttelse mv. av kalkstein.....	0	1	3	1
	71	Årsavgift knyttet til mineraler.....	12	14	19	20
5552	70	Avgift på oppdrettsfisk.....	869	1 300	1 310	1 350
5553	70	Avgift på villevende marine ressurser	124	140	130	130
5554	70	Avgift på vindkraft.....	319	387	355	395

Tabell 1.2 fortsetter

Kapittel	Post	Betegnelse	Regnskap 2023	Budsjettanslag 2024		Forslag 2025
				Saldert budsjett	Anslag NB25	
5557	70	Avgift på sukker mv.....	208	200	200	200
5559		Avgift på drikkevareemballasje				
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	2 699	2 700	2 850	3 000
	71	Miljøavgift på kartong	55	55	60	60
	72	Miljøavgift på plast.....	41	40	55	55
	73	Miljøavgift på metall	9	10	10	10
	74	Miljøavgift på glass	5	5	5	5
5561	70	Flypassasjeravgift.....	2 032	2 300	2 300	1 850
5565	70	Dokumentavgift	11 713	11 400	11 300	12 200
		Sektoravgifter ²	4 696	4 486	4 667	4 711
5583	70	Frekvens- og nummeravgift.....	393	402	407	675
5584	70	Utgåtte avgifter, og renter og tvangsmulkt på særavgifter.....	36	0	0	0
5700		Folketrygdens inntekter				
	71	Trygdeavgift	180 792	190 787	191 300	197 315
	72	Arbeidsgiveravgift.....	247 960	264 673	266 800	269 420
Totalt			1 975 587	1 873 277	1 803 727	1 811 782

¹ Kapittel 5501, post 75 ble avviklet og innlemmet i kapittel 5501, post 70, fra og med 2024.

² Hvilke sektoravgifter og gebyrer som endres, fremgår av tabell 1.1 og kapittel 12.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.3 viser bokførte virkninger som følge av nye forslag til regelendringer i 2025, fordelt på kapittel og post.

Tabell 1.3 Anslåtte bokførte provenyvirksomheter av skatte- og avgiftsopplegget for 2025 fordelt på kapittel og post. Regnet i forhold til referansesystemet for 2025. Mill. kroner

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
5501		Skatter på formue og inntekt ¹	
	70	Trinnskatt og formuesskatt mv.	1 327
	72	Fellesskatt mv. fra personlige skattytere	-207
	74	Selskapsskatter mv. fra upersonlige skattytere utenom petroleum	0
	76	Kildeskatt på utbytte.....	0
	77	Kildeskatt på rentebetalinger	0
	78	Kildeskatt på royaltybetalinger	0
	79	Kildeskatt på leiebetalinger for visse fysiske eiendeler	0
5502		Finansskatt	
	70	Skatt på lønn	0
	71	Skatt på overskudd	0
5506	70	Avgift av arv og gaver	0
5507		Skatt og avgift på utvinning av petroleum	
	71	Ordinær skatt på formue og inntekt	0
	72	Særskatt på oljeinntekter	0
	74	Arealavgift mv.	0
5508	70	Avgift på utslipp av CO ₂ i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen	0
5509	70	Avgift på utslipp av NO _x i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen	0
5511		Tollavgiftsinntekter	
	70	Tollavgift	0
	71	Auksjonsinntekter fra tollkvoter.....	0
5521	70	Merverdiavgift.....	-2 042
5526	70	Avgift på alkohol	0
5531	70	Avgift på tobakksvarer mv.	0
5536		Avgift på motorvogner mv.	
	71	Engangsavgift.....	0
	72	Avgift på trafikksikring.....	-210
	73	Vektårsavgift.....	0
	75	Omregistreringsavgift	0
5538		Veibruksavgift på drivstoff	
	70	Veibruksavgift på bensin.....	-320
	71	Veibruksavgift på autodiesel.....	-280

Tabell 1.3 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
	72	Veibruksavgift på naturgass og LPG	0
5540	70	Avgift på kraftproduksjon.....	0
5541	70	Avgift på elektrisk kraft.....	3
5542		Avgift på mineralolje mv.	
	70	Grunnavgift på mineralolje og biodiesel mv.	0
	71	Avgift på smøreolje mv.....	0
5543		Miljøavgift på mineralske produkter mv.	
	70	CO ₂ -avgift.....	2 537
	71	Svovelavgift.....	0
5546	70	Avgift på avfallsforbrenning	45
5547		Avgift på helse- og miljøskadelige kjemikalier	
	70	Trikloretten (TRI)	0
	71	Tetrakloretten (PER)	0
5548	70	Avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK).....	45
	71	Avgift på SF ₆	10
5549	70	Avgift på NO _x	0
5550	70	Miljøavgift på plantevernmiddel.....	0
5551		Avgift knyttet til mineralvirksomhet	
	70	Avgift på undersjøisk utnyttelse mv. av kalkstein	0
	71	Årsavgift knyttet til mineraler.....	0
5552	70	Avgift på oppdrettsfisk.....	0
5553	70	Avgift på villevende marine ressurser	0
5554	70	Avgift på vindkraft.....	0
5557	70	Avgift på sukker mv.....	0
5559		Avgift på drikkevareemballasje	
	70	Grunnavgift på engangsemballasje	0
	71	Miljøavgift på kartong	0
	72	Miljøavgift på plast.....	0
	73	Miljøavgift på metall	0
	74	Miljøavgift på glass	0
5561	70	Flypassasjeravgift.....	-550
5565	70	Dokumentavgift	0

Tabell 1.3 fortsetter

Kap.	Post	Betegnelse	Endring
		Sektoravgifter og overprisede gebyrer ²	-443
5583	70	Frekvens- og nummeravgift.....	0
5700		Folketrygdens inntekter	
	71	Trygdeavgift	-2 186
	72	Arbeidsgiveravgift.....	-6 880

¹ Virkninger gjelder for staten og kommunesektoren. Det vises til punkt 3.10 for omtale av de kommunale skatteøkene.

² Hvilke sektoravgifter og overprisede gebyrer som endres, fremgår av tabell 1.1 og kapittel 12.

Kilde: Finansdepartementet.

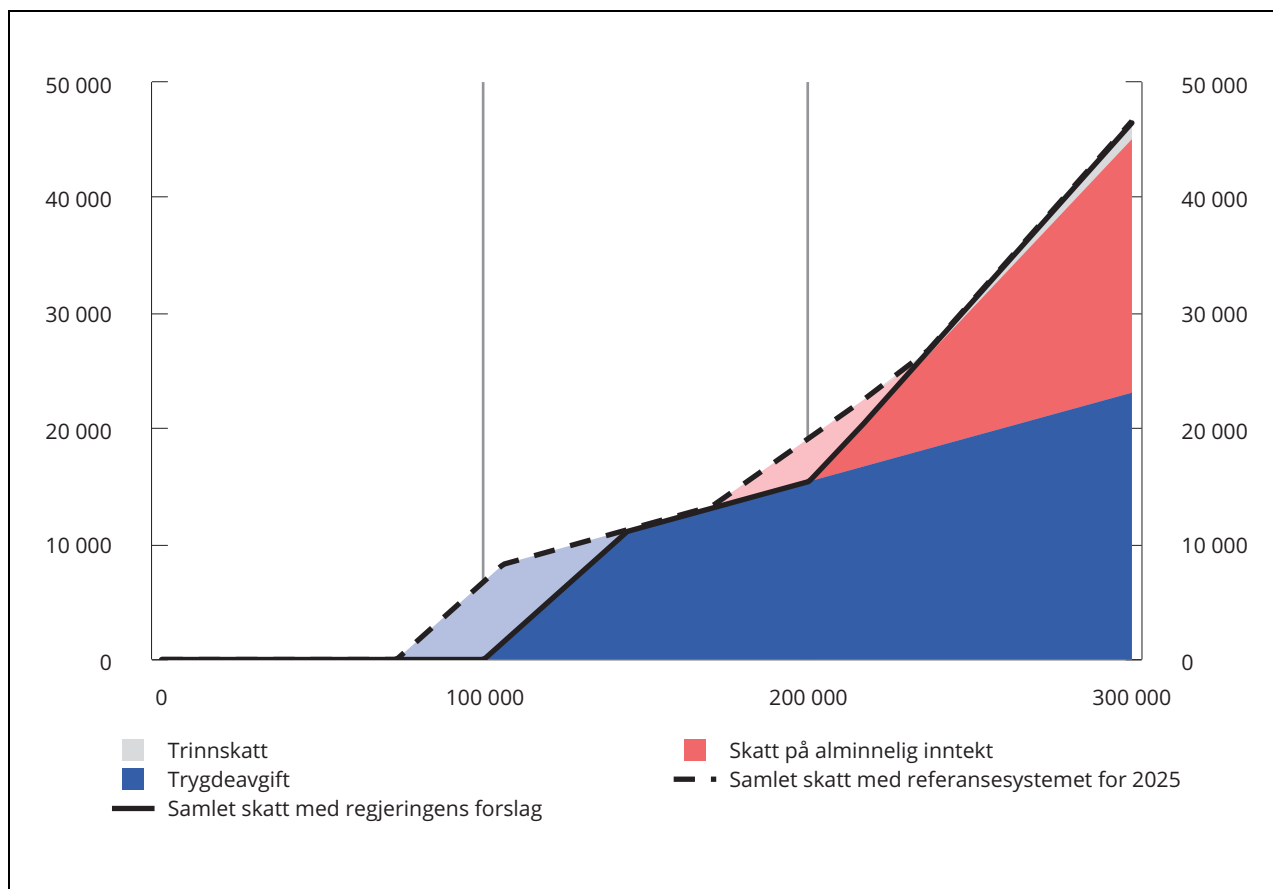
1.4 Sosial og geografisk profil på skatteopplegget

1.4.1 Sosiale fordelingsvirkninger

Regjeringens skattepolitikk kjennetegnes av sosial og geografisk omfordeling. Denne profilen videreføres i 2025-budsjettet ved at regjeringen

foreslår moderate justeringer i utjevning. Lettelsene er størst for skattytere med svært lave inntekter. Figur 1.1 viser hvordan økt frikortgrense og økt personfradrag kombinert med redusert minstefradrag gir målrettede lettelser i bunnen av inntektsfordelingen.

For å måle hvordan endringer i inntektsskatten slår ut for ulike inntektsgrupper på kort sikt,



Figur 1.1 Skattelettelse på lave lønnsinntekter som følge av økt frikortgrense (lyseblått felt) og økt grense for å betale skatt på alminnelig inntekt (lyserødt felt). Skattyter som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Regjeringens forslag sammenlignet med referansesystemet for 2025

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

sammenlignes forslagene med 2024-regler fremført til 2025 (referansesystemet), se tabell 1.4. Beregningene inkluderer endringer i satser, fradrag og grenser i inntektsbeskatningen av personer. Den isolerte, netto lettelsen i inntektsskatten av de endringene som inngår i beregningene, er anslått til om lag 1 235 mill. kroner påløpt.

Det anslås at over 85 pst. av skattyterne får redusert eller uendret inntektsskatt. Økt frikortgrense og vekslingen fra minstefradrag til personfradrag bidrar til at de største lettelsene tilfaller skattytere med de laveste inntektene.

De viktigste endringene i inntektsskatten som det ikke er mulig å regne fordelingsvirkninger av i SSBs skattemodell, er forslaget om å skattlegge

introduksjonsstønaden som lønn, fjerne tidsavgrensningen på to år for pendlerfradrag for anleggsarbeidere, og endre reglene for utflyttingskatten.

I Hurdalsplattformen fremgår regjeringens intensjon om å holde det samlede skatte- og avgiftsnivået for folks inntekter og forbruk uendret. Det er da lagt til grunn at utbytte- og formuesskatt holdes utenfor, og at husholdningenes andel av avgiftsendringer er inkludert. Med regjeringens forslag til 2025-budsjett summerer lettelsene for husholdningene med denne definisjonen seg til 10,9 mrd. kroner under denne regjeringen, se tabell 1.5.

Tabell 1.4 Anslåtte fordelingsvirkninger av endringer i inntektsbeskatningen for alle personer 17 år og eldre. Negative tall er skattelettelser. Sammenlignet med referansesystemet for 2025

Bruttoinntekt ¹ inkl. skattefrie ytelser	Antall	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Kroner	Gjennomsnittlig skatt i referansealternativet. Prosent	Gjennomsnittlig endring i skatt. ² Kroner	Endring i pst. av bruttoinntekten. Prosent
0–100 000 kr	308 300	1 200	3,3	-200	-0,6
100 000–200 000 kr	211 900	8 200	5,4	-2 200	-1,4
200 000–250 000 kr	132 200	13 000	5,7	-1 200	-0,5
250 000–300 000 kr	201 300	18 600	6,7	-400	-0,1
300 000–350 000 kr	250 700	33 800	10,4	-200	-0,1
350 000–400 000 kr	288 100	52 000	13,9	-200	-0,1
400 000–450 000 kr	286 200	69 400	16,3	-200	-0,1
450 000–500 000 kr	271 900	86 400	18,2	-200	-0,1
500 000–550 000 kr	283 000	103 000	19,6	-400	-0,1
550 000–600 000 kr	273 300	118 800	20,7	-400	-0,1
600 000–700 000 kr	510 400	141 800	21,9	-400	-0,1
700 000–800 000 kr	424 000	174 200	23,3	-400	0,0
800 000–1 000 000 kr	508 000	229 400	25,9	-200	0,0
1 000 000–2 000 000 kr	547 600	406 200	31,3	600	0,1
2 000 000–3 000 000 kr	59 700	889 000	37,5	600	0,0
3 000 000 kr og over	33 600	2 556 200	41,6	400	0,0
I alt	4 590 200	165 600	25,1	-200	0,0

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

² Tallene er avrundet til nærmeste 200 kroner.

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

Tabell 1.5 Anslått samlet provenyvirkning av endringer i skatter og avgifter på folks inntekter og forbruk. Fullt innfaset. De årlige bidragene er regnet i forhold til referansesystemet for det enkelte år. Mill. 2025-kroner påløpt

	2022–2025 (samlet)	2025 (forslag)
Skatt på inntekt for personer (uten utbytteskatt)	-10 500	-1 300
Klima-, miljø- og bilavgifter	3 400	-800
Merverdiavgift	-2 100	-4 100
Andre særavgifter	-1 000	-400
Sektoravgifter og gebyrer	-700	-500
Sum årlige bidrag til regjeringens skatteintensjon	-10 900	-7 100

Kilde: Finansdepartementet.

Regjeringen har over tid prioritert at personer med lave og middels inntekter skal få skattelette. Tabell 1.6 viser anslag på fordelingsvirkninger av vedtatte endringer i inntektsskatten i tidligere budsjetter. Personene er sortert etter bruttoinntekt og delt inn i ti like store grupper for hvert år (desiler). Hver gruppe inneholder om lag 450 000 personer. Tabell 1.7 viser tilsvarende anslag for årlige endringer i formuesskatten fordelt etter beregnet nettoformue.

Merk at kolonnene ikke kan summeres direkte. For det første kan én og samme person befinne seg i ulike desiler i ulike år. For det andre er anslagene i tabellen beregnet på det datagrunnlaget og med de lønns- og prisvekstanslagene mv. som lå til grunn for hvert budsjett. Oppdaterte anslag vil gi andre resultater. Videre gjelder anslagene bare skatteendringer som kan beregnes i Statistisk sentralbyrås modell LOTTE-Skatt. Tabellene gir likevel et tydelig bilde av fordelingsprofilen på inntektsskatteopplegget for personer for de ulike årene.

I perioden har det blitt gitt brede lettelsener i inntektsskatten som til dels har vært finansiert av skatteskjerpelser for personer med de høyeste

inntektene. Regjeringen har over tid prioritert en kraftig økning i personfradraget, og grensen for å betale skatt på alminnelig inntekt på lønns- og trygdeinntekt er nominelt mer enn doblet fra om lag 97 000 kroner i 2021 til om lag 200 000 kroner med forslaget for 2025. Trygdeavgiften på lønn og trygd er redusert fra 8,2 pst. i 2021 til 7,7 pst. i forslaget for 2025. For høye inntekter er redusert trygdeavgift motvirket av økt trinnskatt. Skjerpelsene i toppen er i hovedsak et resultat av økt utbytteskatt i 2022 og 2023. Endringen i revidert nasjonalbudsjett for 2023 gjelder bare pensjonskatt, der det ble gitt lettelsener for forholdsvis lave pensjonere.

Endringer i formuesskatten i 2022- og 2023-budsjettene gjorde formuesskatten mer progressiv slik at de med høyest formue betaler noe mer. Verdsettelsen har økt for flere eiendeler (aksjer, boligverdi over 10 mill. kroner og sekundærboliger), og det er innført et nytt trinn på netto formue over 20 mill. kroner, hvor satsen er 1,1 pst. Samtidig er bunnfradraget økt. I 2024-budsjettet og i forslaget til 2025-budsjettet er det ikke store endringer i formuesskatten.

Tabell 1.6 Historiske anslag og anslag for 2025 for fordelingsvirkninger av endringer i inntektsbeskatningen for personer 17 år og eldre. Negative tall er skattelettelser. De årlige anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for det enkelte år. Desilfordelt etter bruttoinntekt inkl. skattefrie ytelser

	Gjennomsnittlig endring i skatt. Kroner				Forslag 2025
	NB2022	NB2023	RNB2023	NB2024	
Desil 1	-200	0	0	0	-1 000
Desil 2	-800	-1 600	-400	-400	-800
Desil 3	-1 200	-1 200	-1 600	-200	-200
Desil 4	-1 400	-1 400	-400	-200	-200
Desil 5	-1 600	-1 600	-200	-400	-400
Desil 6	-2 000	-2 000	0	-400	-400
Desil 7	-2 200	-2 200	0	-400	-400
Desil 8	-1 400	-400	0	-200	-200
Desil 9	0	400	-200	200	200
Desil 10	9 200	8 000	-200	1 600	600
Herav topp 1 pst.	62 600	44 800	-200	2 200	400
I alt	-200	-200	-400	0	-200

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

Tabell 1.7 Historiske anslag og anslag for 2025 for fordelingsvirkninger av endringer i formuesskatten for personer 17 år og eldre. Negative tall er skattelettelser. De årlige anslagene er regnet i forhold til referansesystemet for det enkelte år. Desilfordelt etter beregnet nettoformue

	Gjennomsnittlig endring i skatt. Kroner			
	NB2022	NB2023	NB2024	Forslag 2025
Desil 1	0	0	0	0
Desil 2	0	0	0	0
Desil 3	0	0	0	0
Desil 4	0	0	0	0
Desil 5	0	0	0	0
Desil 6	0	0	0	0
Desil 7	0	0	0	0
Desil 8	0	200	0	0
Desil 9	200	400	0	0
Desil 10	14 400	5 800	0	200
Herav topp 1 pst.	120 800	35 000	0	400
I alt	1 400	600	0	0

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

1.4.2 Geografiske fordelingsvirkninger

De geografiske fordelingsvirkningene av forslaget til inntektsskateopplegg for 2025 er små. Tabell 1.8 viser anslått gjennomsnittlig skatteendring av regjeringens forslag til endringer inntektsskatten

for personer i seks sentralitetssoner. Sone 1 er den mest sentrale og omfatter Oslo med enkelte nabokommuner, mens sone 6 seks er den minst sentrale. Tabellen viser at de anslåtte skatteendringene er jevnt fordelt i landet når det avrundes til nærmeste 200 kroner.

Tabell 1.8 Anslåtte geografiske fordelingsvirkninger av endringer i inntektsbeskatningen for personer 17 år og eldre. Negative tall er skattelettelser. Sammenlignet med referansesystemet for 2025

Sentralitetssone	Antall skattytere	Gjennomsnittlig bruttoinntekt. Kroner	Gjennomsnittlig beregnet nettoformue. Kroner	Gjennomsnittlig skatt i referansesystemet. Kroner	Gjennomsnittlig endring i inntektsskatt. ¹ Kroner
S01.....	888 300	763 000	3 856 600	215 200	-200
S02.....	1 170 900	671 200	2 410 200	171 000	-200
S03.....	1 171 700	629 000	1 912 400	150 800	-200
S04.....	737 800	614 800	1 526 800	142 200	-200
S05.....	421 200	611 600	1 551 600	141 400	-200
S06.....	200 100	597 200	1 648 800	137 600	-200
I alt	4 590 200	660 400	2 309 000	165 600	-200

¹ Tallene er avrundet til nærmeste 200 kroner.

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

1.5 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Tabell 1.9 viser sentrale skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2024 og regjeringens forslag for 2025. Etter justering med anslått vekst i lønn, pensjon eller priser mv. fra 2024 til 2025 er de generelle fradragene og beløpsgrensene avrundet.

Oppjusteringen kan derfor avvike noe fra nivået på de ulike vekstanslagene. Lønnsveksten anslås til 4,5 pst., konsumprisveksten til 3,0 pst. og pensjonsveksten til 3,65 pst. Det vises til forslag til skattevedtak i denne proposisjonen og til oversikt over fradrag og beløpsgrenser på departementets nettside.

Tabell 1.9 Skattesatser, fradrag og beløpsgrenser i 2024 og forslag for 2025

	2024-regler	Forslag 2025	Endring 2024–2025
<i>Skatt på alminnelig inntekt</i>			
Personer ¹	22 pst.	22 pst.	-
Bedrifter ²	22 pst.	22 pst.	-
<i>Skatt på grunnrentenæringer</i>			
Petroleum (særskatt) ³	71,8 pst.	71,8 pst.	-
Vannkraft (grunnrenteskatt) ⁴	57,7 pst.	57,7 pst.	-
Havbruk (grunnrenteskatt) ⁵	32,1 pst.	32,1 pst.	-
Vindkraft (grunnrenteskatt) ⁵	32,1 pst.	32,1 pst.	-
<i>Trinnskatt</i>			
Trinn 1			
Innslagspunkt	208 050 kr	217 400 kr	4,5 pst.
Sats	1,7 pst.	1,7 pst.	-
Trinn 2			
Innslagspunkt	292 850 kr	306 050 kr	4,5 pst.
Sats	4,0 pst.	4,0 pst.	-
Trinn 3			
Innslagspunkt	670 000 kr	697 150 kr	4,1 pst.
Sats	13,6 pst.	13,7 pst.	0,1 pst.-enhet
Trinn 4			
Innslagspunkt	937 900 kr	942 400 kr	0,5 pst.
Sats	16,6 pst.	16,7 pst.	0,1 pst.-enhet
Trinn 5			
Innslagspunkt	1 350 000 kr	1 410 750 kr	4,5 pst.
Sats	17,6 pst.	17,7 pst.	0,1 pst.-enhet
<i>Trygdeavgift</i>			
Nedre grense for å betale trygdeavgift	69 650 kr	99 650 kr	43,1 pst.
Opptrappingssats	25 pst.	25 pst.	-
Sats			
Lønnsinntekt	7,8 pst.	7,7 pst.	-0,1 pst.-enhet
Fiske, fangst og barnepass ⁶	7,8 pst.	7,7 pst.	-0,1 pst.-enhet

Tabell 1.9 fortsetter

	2024-regler	Forslag 2025	Endring 2024–2025
Annen næringsinntekt	11,0 pst.	10,9 pst.	-0,1 pst.-enhet
Pensjonsinntekt mv.	5,1 pst.	5,1 pst.	-
<i>Sats på bruttoinntekt for utenlandske arbeidstakere (kildeskatt)</i>			
	25 pst.	25 pst.	-
<i>Arbeidsgiveravgift</i>			
Sone I.....	14,1 pst.	14,1 pst.	-
Sone Ia ⁷	14,1/10,6 pst.	14,1/10,6 pst.	-
Sone II.....	10,6 pst.	10,6 pst.	-
Sone III	6,4 pst.	6,4 pst.	-
Sone IV	5,1 pst.	5,1 pst.	-
Sone IVa	7,9 pst.	7,9 pst.	-
Sone V.....	0 pst.	0 pst.	-
Ekstra arbeidsgiveravgift på lønn over 850 000 kr.....	5 pst.	-	Avvikles
<i>Maksimale effektive marginale skattesatser</i>			
Lønnsinntekt ekskl. arbeidsgiveravgift.....	47,4 pst.	47,4 pst.	-
Lønnsinntekt inkl. arbeidsgiveravgift.....	55,8 pst.	53,9 pst.	-1,9 pst.-enhet
Pensjonsinntekt ⁸	44,7 pst.	44,8 pst.	0,1 pst.-enhet
Næringsinntekt.....	50,6 pst.	50,6 pst.	-
Utbytte ekskl. selskapsskatt.....	37,8 pst.	37,8 pst.	-
Utbytte inkl. selskapsskatt ⁹	51,5 pst.	51,5 pst.	-
<i>Personfradrag</i>	88 250 kr	108 550 kr	23,0 pst.
<i>Minstefradrag i lønnsinntekt mv.¹⁰</i>			
Sats.....	46 pst.	46 pst.	-
Øvre grense.....	104 450 kr	92 000 kr	-11,9 pst.
<i>Minstefradrag i pensjonsinntekt¹⁰</i>			
Sats.....	40 pst.	40 pst.	-
Øvre grense.....	86 250 kr	73 150 kr	-15,2 pst.

Tabell 1.9 fortsetter

	2024-regler	Forslag 2025	Endring 2024–2025
<i>Skattefradrag for pensjonsinntekt</i>			
Maksimalt beløp	34 350 kr	35 600 kr	3,6 pst.
Nedtrapping, trinn 1			
Innslagspunkt	258 400 kr	267 850 kr	3,7 pst.
Sats.....	16,7 pst.	16,7 pst.	
Nedtrapping, trinn 2			
Innslagspunkt	391 550 kr	405 850 kr	3,7 pst.
Sats.....	6,0 pst.	6,0 pst.	-
<i>Skattebegrensningsregelen</i>			
Avtrappingssats	55 pst.	55 pst.	-
Skattefri nettoinntekt			
Enslig	147 450 kr	147 450 kr	-
Gift.....	135 550 kr	135 550 kr	-
Formuestillegget			
Sats.....	1,5 pst.	1,5 pst.	-
Enslig	200 000 kr	200 000 kr	-
Gift.....	100 000 kr	100 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i Finnmark og Nord-Troms (tiltakssonen)</i>			
	30 000 kr	30 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag for sjøfolk</i>			
Sats.....	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense.....	83 000 kr	83 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk</i>			
Sats.....	30 pst.	30 pst.	-
Øvre grense.....	154 000 kr	154 000 kr	-
<i>Særskilt fradrag i næringsinntekt for jordbruk mv.¹¹</i>			
Inntektsuavhengig fradrag	93 000 kr	95 800 kr	3,0 pst.
Sats utover inntektsuavhengig fradrag	38 pst.	38 pst.	-
Maksimalt samlet fradrag.....	195 000 kr	200 850 kr	3,0 pst.

Tabell 1.9 fortsetter

	2024-regler	Forslag 2025	Endring 2024–2025
<i>Maksimalt fradrag for innbetaling til individuell sparing til pensjon</i>			
	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Fradrag for reiser mellom hjem og arbeid</i>			
Sats per km	1,76 kr	1,83 kr	4,0 pst.
Nedre grense for fradraget.....	14 950 kr	15 250 kr	2,0 pst.
Øvre beløpsgrense	97 000 kr	100 880 kr	4,0 pst.
<i>Maksimalt fradrag for gaver til frivillige organisasjoner</i>			
	25 000 kr	25 000 kr	-
<i>Maksimalt fradrag for innbetalt fagforeningskontingent mv.</i>			
	8 000 kr	8 250 kr	3,1 pst.
<i>Boligsparing for ungdom under 34 år (BSU)</i>			
Sats for skattefradrag	10 pst.	10 pst.	-
Maksimalt årlig sparebeløp	27 500 kr	27 500 kr	-
Maksimalt samlet sparebeløp i ordningen.....	300 000 kr	300 000 kr	-
<i>Foreldrefradrag for legitimerede utgifter til pass og stell av barn</i>			
Øvre grense			
Ett barn	25 000 kr	25 000 kr	-
Tillegg per barn utover det første.....	15 000 kr	15 000 kr	-
<i>Formuesskatt¹²</i>			
Kommune			
Innslagspunkt	1 700 000 kr	1 760 000 kr	3,5 pst.
Sats.....	0,7 pst.	0,525 pst.	-0,175 pst.-enhet
Stat			
Innslagspunkt, trinn 1	1 700 000 kr	1 760 000 kr	3,5 pst.
Sats, trinn 1	0,30 pst.	0,475 pst.	0,175 pst.-enhet

Tabell 1.9 fortsetter

	2024-regler	Forslag 2025	Endring 2024–2025
Innslagspunkt, trinn 2	20 mill. kr	20,7 mill. kr	3,5 pst.
Sats, trinn 2	0,4 pst.	0,575 pst.	0,175 pst. -enhet
<i>Verdsettelse</i> ¹³			
Primærbolig	25 pst.	25 pst.	-
Primærbolig med høy verdsettelse ¹⁴	70 pst.	70 pst.	-
Sekundærbolig (og tilordnet gjeld)	100 pst.	100 pst.	-
Aksjer (inkl. næringsseiendom) og tilordnet gjeld.....	80 pst.	80 pst.	-
Driftsmidler (og tilordnet gjeld)	70 pst.	70 pst.	-
<i>Finansskatt</i>			
Finansskatt på lønn	5 pst.	5 pst.	-
Finansskatt på overskudd.....	3 pst.	3 pst.	-
<i>Avskrivningssatser</i>			
Saldogruppe a (kontormaskiner mv.)	30 pst.	30 pst.	-
Saldogruppe b (ervertet forretningsverdi).....	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv.) ¹⁵	24 pst.	24 pst.	-
Saldogruppe d (personbiler, maskiner og inventar mv.)	20 pst.	20 pst.	-
Saldogruppe e (skip, fartøyer, rigger mv.)	14 pst.	14 pst.	-
Saldogruppe f (fly, helikopter)	12 pst.	12 pst.	-
Saldogruppe g (anlegg for overføring og distribusjon av el. kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak)	5 pst.	5 pst.	-
Saldogruppe h (bygg og anlegg, hoteller mv.) ¹⁶	4 (6/10/20) pst.	4 (6/10/20) pst.	-
Saldogruppe i (forretningsbygg)	2 pst.	2 pst.	-
Saldogruppe j (tekniske installasjoner i forretningsbygg og andre næringsbygg)	10 pst.	10 pst.	-

¹ For skattytere i tiltakssonen for Finnmark og Nord-Troms er satsen 18,5 pst. både i 2024 og 2025.

² Skatt på alminnelig inntekt for finansskattepliktige virksomheter er 25 pst. både i 2024 og i 2025.

³ Siden beregnet selskapsskatt kommer til fradrag i særskattegrunnlaget, vil en formell skattesats på 71,8 pst. tilsvare en effektiv skattesats på 56 pst.

⁴ Siden grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt, vil en formell skattesats på 57,7 pst. tilsvare en effektiv skattesats på 45 pst.

⁵ Siden grunnrenterelatert selskapsskatt kommer til fradrag i grunnlaget for grunnrenteskatt, vil en formell skattesats på 32,1 pst. tilsvare en effektiv skattesats på 25 pst.

- ⁶ Næringsdrivende innenfor fiske og fangst samt barnepass i eget hjem (barn under 12 år eller med særlig behov for omsorg og pleie) har 7,8 pst. trygdeavgift på næringsinntekten i 2024 og 7,7 pst. i 2025. Lavere trygdeavgiftssats for fiske og fangst har sammenheng med at disse næringene betaler produktavgift, som blant annet skal dekke differansen til satsen for annen næringsinntekt.
- ⁷ I sone Ia skal det betales arbeidsgiveravgift med en sats på 10,6 pst. inntil differansen mellom det foretaket betaler i arbeidsgiveravgift etter denne satsen, og det foretaket ville ha betalt i arbeidsgiveravgift med en sats på 14,1 pst., er lik fribeløpet. For det overskytende avgiftsgrunnlaget brukes satsen på 14,1 pst. I 2025 er fribeløpet 850 000 kroner per foretak.
- ⁸ For personer som omfattes av skattefradraget for pensjonsinntekt, kan den høyeste effektive marginale skattesatsen bli opptil 47,8 pst. både i 2024 og i 2025.
- ⁹ Inkluderer selskapsskatt og oppjusteringsfaktor for utbytte mv. Både i 2024 og 2025 er selskapsskatten 22 pst. og oppjusteringsfaktoren for utbytte mv. 1,72.
- ¹⁰ Skattyter som både har lønnsinntekt mv. og pensjonsinntekt, får summen av minstefradrag i lønnsinntekt og pensjon. Øvre grense for minstefradrag i lønnsinntekt gjelder som øvre grense for summen av minstefradragene.
- ¹¹ Det inntektsuavhengige fradraget i reindriftsfradraget økes til 95 800 kroner, og det maksimale fradraget økes til 200 850 kroner i 2025.
- ¹² Innslagspunktene er for enslige skattytere. For ektefeller, som får skatten fastsatt under ett for felles formue, er innslagspunktene det dobbelte av hva tabellen viser.
- ¹³ Verdsettelsen gjelder for eiendeler eid direkte av den formuesskattepliktige.
- ¹⁴ Primærbolig med høy verdsettelse gjelder for den delen av boligverdien som overstiger 10 mill. kroner både i 2024 og 2025.
- ¹⁵ Ordinær avskrivningssats for saldogruppe c er 24 pst., med forhøyet sats på 30 pst. for varebiler, som foreslås avvirket f.o.m. 2024.
- ¹⁶ Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet sats på 6 pst. Bygninger med så enkel konstruksjon at brukstiden må antas å ikke overstige 20 år, kan avskrives med 10 pst. Satsen på 10 pst. gjelder også anlegg hvor brukstiden må antas å ikke overstige 20 år. Kostnader til etablering av frukt- og bærfelt kan saldoavskrives som anlegg med henholdsvis 10 og 20 pst.

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 1.10 viser gjeldende satser for merverdiavgift og særavgifter samt forslag til satser for 2025. Alle særavgiftene er i utgangspunktet oppjustert med 3,0 pst. for å ta hensyn til forventet prisvekst.

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

Tabell 1.10 Avgiftssatser i 2024 og foreslåtte satser for 2025

Avgiftskategori	2024-regler	Forslag 2025	Endring i pst.
<i>Merverdiavgift, pst. av omsetningsverdien</i>			
Generell sats	25	25	-
Redusert sats.....	15	15	-
Lav sats	12	12	-
<i>Avgift på alkohol</i>			
Brennevinsbaserte drikkevarer over 0,7 vol.pst., kr/vol.pst. per liter			
	8,77	9,03	3,0
Annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 vol.pst., kr/vol.pst. per liter			
	5,14	5,29	2,9
Annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 vol.pst., kr/liter			
0,0–0,7 vol.pst.	-	-	-
0,7–2,7 vol.pst.	3,53	3,64	3,1
2,7–3,7 vol.pst.	13,28	13,68	3,0
3,7–4,7 vol.pst.	22,99	23,68	3,0
Gjæret alkoholholdig drikk fra 3,7 til og med 4,7 vol.pst. produsert ved små bryggerier.			
	varierer	varierer	-
<i>Avgift på tobakksvarer</i>			
Sigarer, kr/100 gram	315	324	2,9
Sigaretter, kr/100 stk.....	315	324	2,9
Røyketobakk, kr/100 gram	315	324	2,9
Snus, kr/100 gram.....	97	100	3,1
Skrå, kr/100 gram	128	132	3,1
Sigarettpapir, kr/100 stk.....	4,82	4,96	2,9
E-væske med nikotin, kr/100 ml	511	526	2,9
Tobakk til oppvarming, kr/100 gram.....	315	324	2,9
Andre nikotinvarer, kr/100 gram	48,25	49,70	3,0
<i>Engangsavgift på kjøretøy</i>			
Personbiler mv. Avgiftsgruppe a ¹			
Alle personbiler			
Egenvekt, kr/kg			
første 500 kg	0	0	-
resten.....	12,98	13,37	3,0

Tabell 1.10 fortsetter

Avgiftskategori	2024-regler	Forslag 2025	Endring i pst.
Personbiler mv. med forbrenningsmotor			
Egenvekt, kr/kg			
første 500 kg	0	0	-
neste 700 kg	28,98	29,85	3,0
neste 200 kg	72,22	74,38	3,0
neste 100 kg	225,68	232,45	3,0
resten	262,46	270,34	3,0
NO _x -utslipp, kr per mg/km.....	83,38	85,88	3,0
CO₂-utslipp, kr per g/km			
første 70 g/km.....	0	0	-
neste 48 g/km.....	1 402,64	1 444,72	3,0
neste 37 g/km.....	1 571,81	1 618,96	3,0
neste 70 g/km.....	3 050,96	3 142,49	3,0
resten.....	4 866,87	5 012,88	3,0
fradrag for utslipp under 70 g/km, gjelder ned til 50 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 70 g/km.....	887,13	913,74	3,0
fradrag for utslipp under 50 g/km, gjelder kun kjøre tøy med utslipp under 50 g/km	1 043,72	1 075,03	3,0
Varebiler klasse 2. Avgiftsgruppe b			
Egenvekt, pst. av personbilavgift	20	20	-
NO _x -utslipp, pst. av personbilavgift.....	75	75	-
CO₂-utslipp, kr per g/km			
første 84 g/km.....	0	0	-
neste 30 g/km.....	432,01	444,97	3,0
neste 36 g/km.....	484,12	498,65	3,0
resten.....	939,70	967,89	3,0
fradrag for utslipp under 84 g/km, gjelder ned til 48 g/km og kun for kjøretøy med utslipp under 84 g/km.....	266,14	274,13	3,0
fradrag for utslipp under 48 g/km, gjelder kun kjøretøy med utslipp under 48 g/km	313,11	322,51	3,0
Campingbiler. Avgiftsgruppe c²			
Egenvekt, pst. av personbilavgift	22	22	-
Slagvolum	varierer	varierer	-

Tabell 1.10 fortsetter

Avgiftskategori	2024-regler	Forslag 2025	Endring i pst.
Motorsykler. Avgiftsgruppe f ³			
Slagvolumavgift, kr/cm ³			
første 500 cm ³	0	0	-
neste 400 cm ³	34,51	35,55	3,0
resten	80,65	83,07	3,0
CO ₂ -utslipp, kr per g/km			
første 75 g/km	0	0	-
neste 60 g/km	767,91	790,95	3,0
resten	1 038,33	1 069,48	3,0
Snøscootere. Avgiftsgruppe g			
Egenvekt, kr/kg			
første 100 kg	16,21	16,70	3,0
neste 100 kg	32,42	33,39	3,0
resten	64,82	66,77	3,0
Motoreffekt, kr/kW			
første 20 kW	26,03	26,81	3,0
neste 20 kW	52,09	53,65	3,0
resten	104,15	107,27	3,0
Slagvolum, kr/cm ³			
første 500 cm ³	0	0	-
resten	11,40	11,74	3,0
Minibusser. Avgiftsgruppe j ⁴			
Egenvekt, pst. av personbilavgift	40	40	-
CO ₂ -utslipp, kr per g/km	varierer	varierer	-
<i>Avgift på trafikkforsikring, kr/døgn⁵</i>			
Personbiler, varebiler mv.	7,60	6,38	-16,1
Dieslbiler uten fabrikkmontert partikkelfilter	9,11	7,93	-13,0
Motorsykler	5,23	5,39	3,1
Traktorer, mopeder mv.	0,37	0,38	2,7
Elbiler	8,70	8,96	3,0
Vektårsavgift, kr/år	varierer	varierer	-
Omregistreringsavgift	varierer	varierer	-

Tabell 1.10 fortsetter

Avgiftskategori	2024-regler	Forslag 2025	Endring i pst.
<i>Veibruksavgift på drivstoff</i>			
Bensin, kr/liter	4,62	4,16	-10,0
Mineralolje, kr/liter	2,71	2,69	-0,7
Bioetanol, kr/liter.....	2,16	2,12	-1,9
Biodiesel, kr/liter	3,02	2,69	-10,9
Naturgass, kr/Sm ³	2,96	3,05	3,0
LPG, kr/kg.....	3,86	3,98	3,1
<i>Avgift på elektrisk kraft, øre/kWh</i>			
Alminnelig sats	16,44	16,93	3,0
Lavere alminnelig sats i januar–mars.....	9,51	9,79	3,0
Redusert sats.....	0,58	0,60	3,4
<i>Avgift på smøreolje, kr/liter</i>	2,54	2,62	3,1
<i>CO₂-avgift på mineralske produkter</i>			
Bensin, kr/liter	2,72	3,25	19,5
Mineralolje, kr/liter			
generell sats.....	3,17	3,79	19,6
kvotepliktige	0,24	0,25	4,2
innenriks luftfart.....	3,00	3,58	19,3
innenriks kvotepliktig luftfart	1,72	1,77	2,9
innenriks kvotepliktig sjøfart ⁶	2,07	1,96	-5,3
fiske og fangst i fjerne farvann ⁷	-	0,93	Ny
utenriks sjøfart ⁸	-	1,33	Ny
Naturgass, kr/Sm ³			
generell sats.....	2,34	2,80	19,7
kvotepliktige	0,066	0,066	-
kjemisk reduksjon mv ⁹	0	0	-
veksthusnæringen.....	0,35	0,42	20,0
innenriks kvotepliktig sjøfart ⁶	1,54	1,46	-5,2
fiske og fangst i fjerne farvann ⁷	-	0,70	Ny
utenriks sjøfart ⁸	-	1,00	Ny

Tabell 1.10 fortsetter

Avgiftskategori	2024-regler	Forslag 2025	Endring i pst.
<i>LPG, kr/kg</i>			
generell sats.....	3,53	4,22	19,5
kvotepliktige	0	0	-
kjemisk reduksjon mv ⁹	0	0	-
veksthusnæringen.....	0,53	0,63	18,9
innenriks kvotepliktig sjøfart ⁶	2,33	2,21	-5,2
fiske og fangst i fjerne farvann ⁷	-	1,05	Ny
utenriks sjøfart ⁸	-	1,50	Ny
 <i>Avgift på avfallsforbrenning, kr/tonn CO₂</i>			
Ikke-kvotepiktige utslipp	882	908	2,9
Kvotepiktige utslipp	176	182	3,4
 <i>Avgift på HFK og PFK, kr/tonn CO₂-ekvivalenter</i>	 1 176	 1 405	 19,5
 <i>Avgift på SF₆, kr/kg SF₆</i>			
Ren SF ₆	27 636	33 018	19,5
SF ₆ som inngår i produkter	5 523	6 604	19,6
 <i>CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten</i>			
mineralolje, kr/liter.....	2,10	2,17	3,3
naturgass, kr/Sm ³	1,85	1,90	2,7
naturgass som slippes ut til luft, kr/Sm ³	16,89	20,17	19,4
 <i>Svovelavgift, øre/liter.....</i>	 15,20	 15,70	 3,3
 <i>Avgift på NO_x, kr/kg.....</i>	 25,59	 26,36	 3,0
 <i>Avgift på oppdrettsfisk, kr/kg</i>	 0,935	 0,965	 3,2
 <i>Avgift på villlevende marine ressurser, pst. av brutto salgsbeløp fratrukket avgift til fiskesalgslaget.....</i>	 0,42	 0,42	 -
 <i>Avgift på vindkraft, øre/kWh.....</i>	 2,30	 2,37	 3,0

Tabell 1.10 fortsetter

Avgiftskategori	2024-regler	Forslag 2025	Endring i pst.
<i>Avgift på sukker, kr/kg</i>	9,18	9,46	3,1
<i>Avgift på drikkevareemballasje, kr/stk.</i>			
Grunnavgift, engangsemballasje.....	1,38	1,42	2,9
Miljøavgift			
glass og metall.....	6,71	6,91	3,0
plast.....	4,06	4,18	3,0
kartong og papp.....	1,65	1,70	3,0
<i>Flypassasjeravgift, kr/passasjer</i>			
Lav sats	85	60	-29,4
Høy sats	332	342	3,0
<i>Dokumentavgift, pst. av salgsverdi</i>	2,5	2,5	-

¹ Gruppe a: Personbiler, varebiler klasse 1 og busser under 6 meter med inntil 17 seteplasser. For kjøretøy der CO₂-utslipp ikke er oppgitt, brukes slagvolum som avgiftskomponent.

² Gruppe c: Campingbiler. Ilegges ikke NO_x-komponent.

³ Gruppe f: Motorsykler. Kjøretøy der CO₂-utslipp ikke er registrert, ilegges stykkavgift og avgift på motoreffekt i tillegg til avgift på slagvolum.

⁴ Gruppe j: Busser under 6 meter med inntil 17 sitteplasser, hvorav minst 10 er montert i fartsretningen. Høyeste trinn i CO₂-komponenten gjelder ikke for gruppe j. Ilegges ikke NO_x-komponent.

⁵ Avgiften som den enkelte forsikring utløser, beregnes ut fra de avgiftsatser som gjaldt da forsikringen startet å løpe. For forsikringer som er tegnet eller hadde hovedforfall før 1. mars 2023, gjelder 2022-satser. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall fra 1. mars 2023 til 29. februar 2024, gjelder 2023-satser. For forsikringer som tegnes eller har hovedforfall etter 1. mars 2024, gjelder 2024-satser.

⁶ Innføring av redusert sats for innenriks kvotepliktig sjøfart forutsetter at spørsmålet om statsstøtte er avklart med ESA.

⁷ Fritaket for fiske og fangst i fjerne farvann avvikles i 2025, og det innføres en redusert sats tilsvarende 25 pst. av det generelle nivået for ikke-kvotepliktige utslipp, se punkt 10.9.4.

⁸ Det innføres en egen sats for utslipp fra utenriks sjøfart i CO₂-avgiften på mineralske produkter i 2025 forutsatt at dette ikke er i strid med statsstøtteregelverket, se punkt 10.9.4.

⁹ Avgiften på naturgass og LPG for kjemisk reduksjon mv. har ikke trådt i kraft i påvente av at ESA skal godkjenne fritaket for kvotepliktige virksomheter.

Kilde: Finansdepartementet.

1.6 Fordeling av offentlige skatte- og avgiftsinntekter

Tabell 1.11 gir en samlet oversikt over hovedgruppene av skatter og avgifter og hvilken del av

offentlig sektor som mottar inntektene fra hver hovedgruppe. De samlede skatte- og avgiftsinntektene er anslått til 2 084 mrd. kroner i 2024. Av dette tilfaller om lag 86 pst. staten, 12 pst. kommunene og 2 pst. fylkeskommunene.

Tabell 1.11 Påløpte skatter og avgifter fordelt på skattekreditorer. Anslag for 2024. Mrd. kroner

	I alt	Stat	Kommune	Fylke
<i>Personlige skattytere</i>	731,0	470,6	218,2	42,2
Skatt på alminnelig inntekt.....	395,1	156,4	196,5	42,2
Skatt på personinntekt.....	113,3	113,3		
Trygdeavgift.....	190,5	190,5		
Formuesskatt.....	32,1	10,4	21,7	
<i>Bedrifter (etterskuddspliktige)</i>	130,6	128,7	1,6	0,3
Inntektsskatt (medregnet kraftverk)	129,8	127,9	1,6	0,3
Formuesskatt.....	0,8	0,8	0,0	
<i>Finansskatt</i>	5,1	5,1	0,0	0,0
Skatt på lønn	2,7	2,7		
Skatt på overskudd.....	2,4	2,4		
<i>Eiendomsskatt</i>	18,2		18,2	
<i>Arbeidsgiveravgift</i>	269,4	269,4		
<i>Avgifter</i>	504,7	504,7		
Merverdiavgift	392,1	392,1		
Særavgifter og toll	112,6	112,6		
<i>Petroleum</i>	357,1	357,1	0,0	0,0
Skatt på inntekt.....	349,1	349,1		
Avgift på utvinning mv.	8,0	8,0		
<i>Andre skatter og avgifter</i>	68,7	63,2	4,5	1,0
Trygde og pensjonspremier, andre statsregnskaper	41,5	36,0	4,5	1,0
Skatt på utbytte utenlandske aksjonærer	12,8	12,8		
Andre skatter og avgifter	14,5	14,5		
Samlede skatter og avgifter	2 084,8	1 798,8	242,5	43,4

¹ Eksklusive enkelte særavgifter og sektoravgifter som føres som skatter og avgifter i statsbudsjettet, men som grupperes som formuesinntekt eller brukerbetaling i nasjonalregnskapet.

² Blant annet Statens pensjonskasse.

³ Herunder en del inntektsposter som grupperes som skatteinntekt i nasjonalregnskapet, men som ikke føres som skatteinntekt i statsbudsjettet.

2 Oversikt over skatte- og avgiftssystemet

2.1 Innledning

Kapitlet gir en oversikt over grunnleggende prinsipper for et godt skatte- og avgiftssystem samt hovedreglene for 2024. Det finnes noen unntak fra disse hovedreglene, såkalte skatteutgifter. Skatteutgiftene er omtalt i punkt 2.8 og er nærmere beskrevet i vedlegg 1.

Direkte skatter omfatter blant annet alminnelige inntektsskatter for personer og bedrifter, grunnrenteskatter, arbeidsgiveravgift, formuesskatt og eiendomsskatt.

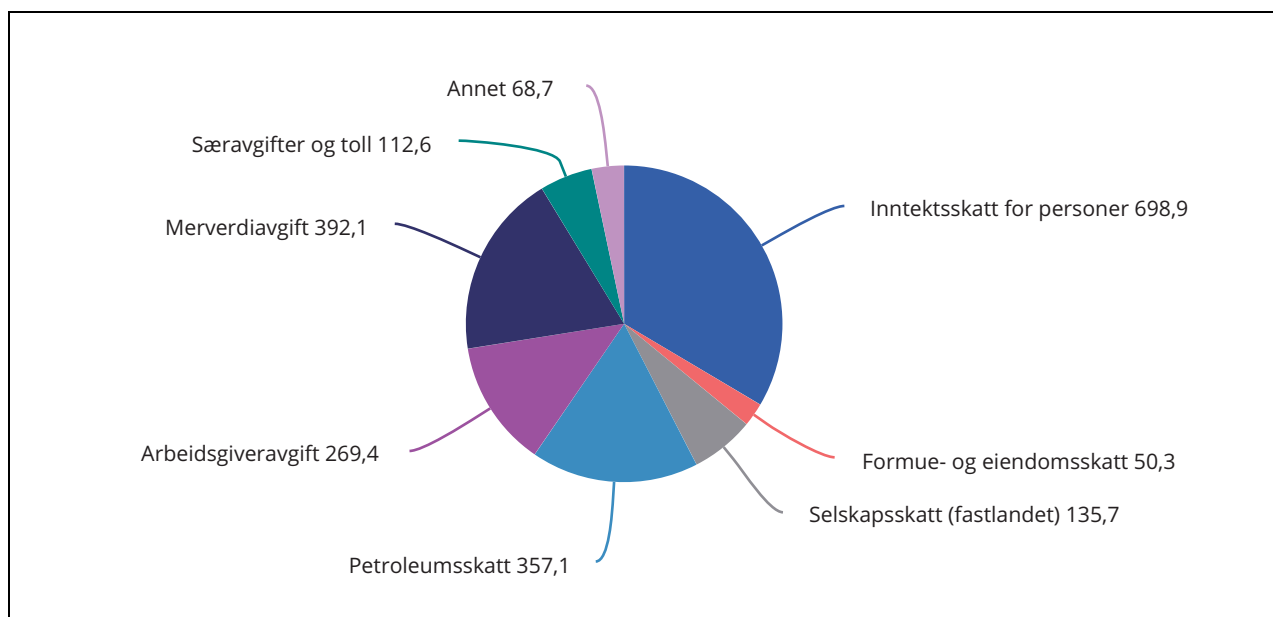
Indirekte skatter omfatter merverdiavgift, særavgifter, tollavgifter og sektoravgifter.

Samlede skatte- og avgiftsinntekter til offentlig forvaltning anslås til 2 084 mrd. kroner i 2024, se tabell 1.11. Figur 2.1 viser anslag for samlede skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner for 2024, fordelt på skattearter med utgangspunkt i tallene i tabell 1.11. I 2024 utgjør inntektsskatt fra personer, det vil si summen av trygdeavgift, skatt på alminnelig inntekt og trinnskatt, den største andelen av de samlede skatte- og avgiftsinntek-

tene. Inntektene fra merverdiavgiften utgjør den nest største andelen, men det kommer også betydelige bidrag fra skatter og avgifter i petroleumssektoren. Skatter og avgifter i petroleumssektoren inngår i statens netto kontantstrøm fra petroleumsvirksomheten, som overføres Statens pensjonsfond utland.

2.2 Retningslinjer for et godt skattesystem

Skatter og avgifter er nødvendige for å finansiere offentlige tjenester og overføringer. Samtidig påvirker skattesystemet arbeidstilbud, forbruk, sparing og investeringer. For at ressursene i samfunnet skal utnyttes mest mulig effektivt, bør en i utformingen av skattesystemet ta utgangspunkt i noen grunnleggende prinsipper om brede skattegrunnlag, lave satser, likebehandling av næringer, virksomhetsformer og investeringer, og symmetrisk behandling av inntekter og utgifter. Det



Figur 2.1 Påløpte skatter og avgifter til stat, fylker og kommuner. Anslag for 2024. Mrd. kroner

¹ Selskapsskatt inkluderer grunnrenteskatter på havbruk og kraft.

Kilde: Finansdepartementet.

bidrar til å holde kostnadene ved beskatningen nede og til at skattyterne behandles likt.

Brede skattegrunnlag som fanger opp alle typer inntekter, er også en forutsetning for at det progressive skattesystemet faktisk bidrar til den tilsiktede omfordelingen av inntekter og til å stabilisere den økonomiske utviklingen. Prinsippet om brede skattegrunnlag og relativt lave satser var førende for skattereformen i 1992. Det førte til bedre samsvar mellom skattbar inntekt og faktisk inntekt og til at atferden til personer og bedrifter i mindre grad ble påvirket av skattereglene.

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

Prinsippet om brede skattegrunnlag og relativt lave skattesatser med få unntak og særordninger gir også et enklere skatte- og avgiftssystem. Skatte- og avgiftsreglene bør være så enkle som mulig å etterleve for skattyterne, og å håndheve for Skatteetaten. Dette vil redusere de administrative kostnadene og gjøre det mulig å digitalisere og automatisere. Det er en forutsetning for ytterligere forbedringer og forenklinger av rapporteringsløsningene til skattemyndighetene. Samlet sett vil et enklere regelverk bidra til mer effektiv ressursbruk, samtidig som det vil gi bedre rettsikkerhet og forutsigbarhet for skattyterne.

I tillegg må skatte- og avgiftssystemet være utformet slik at det ikke bryter med våre forpliktelser etter EØS-avtalen eller andre internasjonale forpliktelser, se omtale i punkt 2.5 og 2.6.

Offentlig finansiering av omfattende velferdsoppgaver gjør det nødvendig å opprettholde betydelige skatte- og avgiftsinntekter. Skatte- og avgiftssystemet skal også ivareta andre viktige hensyn utover det å skaffe staten inntekter, i første rekke sosial og geografisk omfordeling og hensyn til miljø, klima og helse.

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

Skattesystemet bidrar til omfordeling blant annet ved at gjennomsnittsskatten stiger med inntekten, og ved at en skatlegger netto formue. Skatt på lønn trekker i retning av et lavere arbeidstilbud, og det er derfor viktig at skattesystemet i minst mulig grad hemmer arbeidsdeltakelse, utdanning og yrkesvalg.

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

Miljø- og klimaavgifter bidrar til en riktigere prising av miljøskadelig aktivitet og klimautslipp dersom de utformes riktig. Slike avgifter motiverer personer og bedrifter til mer miljø- og klimavennlig atferd, i tråd med prinsippet om at forurenseren skal betale. Samtidig kan miljø- og klimaavgifter ha uønskede fordelingsvirkninger sosialt eller geografisk. Det er derfor viktig å sørge for at den helhetlige skattepolitikken, sammen med omfordelende stønader og overføringer, ivaretar ønskede fordelingshensyn.

Skatt på bedrifter bør i første rekke rettes inn mot å skaffe staten inntekter, og skatten bør i minst mulig grad påvirke forretningsmessige beslutninger. En mest mulig konsekvent og ensartet skatting av alle reelle inntekter bidrar til at ressursbruken ikke påvirkes av for eksempel skattemotiverte investeringer. Overskuddet som beskattes, bør svare til det reelle overskuddet.

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

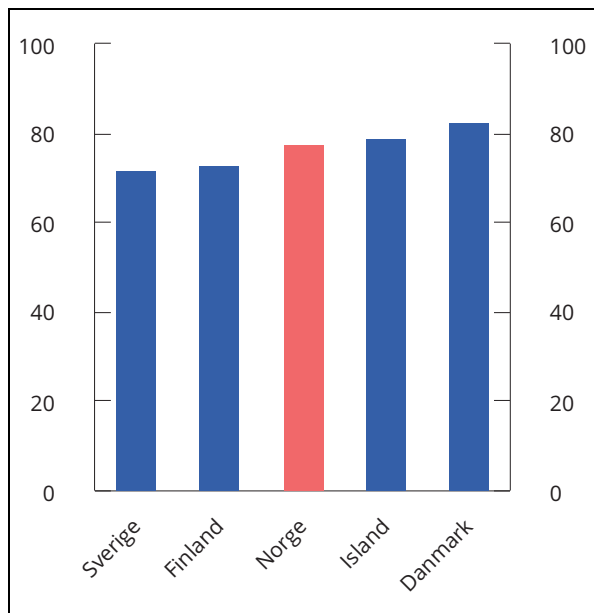
I næringer som utnytter naturressurser, kan det oppstå en ekstra avkastning i form av grunnrente. Det er ønskelig å sikre fellesskapet en høy

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

Incentiver til arbeid påvirkes både av skattesatsene på arbeid og av netto overføringer til den enkelte. Inntektssikringssystemet i Norge (i første rekke folketrygden) består av en rekke overføringsordninger for at personer som av ulike grunner ikke er i arbeid, skal ha en inntekt å leve av, for eksempel uføretrygd og dagpenger. Disse ordningene faller ofte helt eller delvis bort når en begynner å arbeide og virker dermed som en ekstra «skatt» på arbeid. Den «effektive skatten» er altså skatten på lønn pluss nettoytelsen (ytelsen etter skatt) som en mister. Dette er ikke en faktisk skattesats, men påvirker incentivet til arbeid.

Figurene 2.2 og 2.3 viser gjennomsnittlige effektive skattesatser på arbeid ved overgang fra

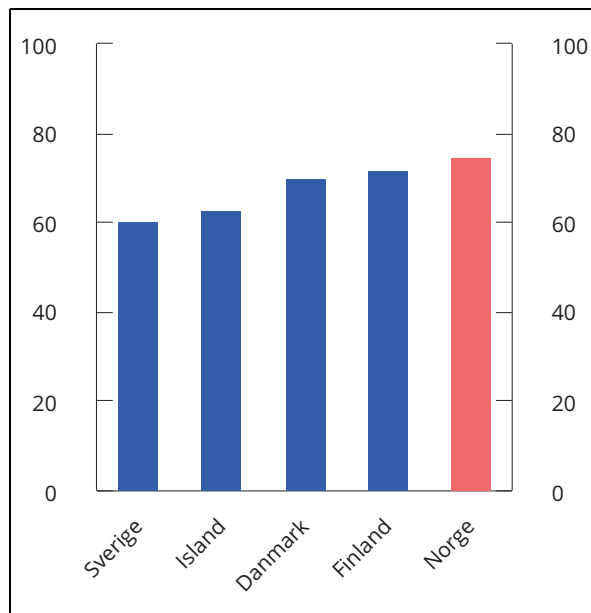
arbeidsledighet til fullt arbeid for de nordiske landene for 2023. Beregningene tar i utgangspunktet kun hensyn til nivået på overføringene, mens blant annet tidsbegrensning av ytelsene og aktivitetskrav til mottakerne vil også ha betydning for incentivene til arbeid. Beregningene må derfor tolkes med varsomhet. Eksempelene i figurene er for henholdsvis en enslig forsørger med to barn og et par med to barn hvor den ene er hjemmeværende. Figurene viser at den effektive skattesatsen på arbeid kan bli betydelig. For eksempel vil en enslig forsørger med to barn som får en inntekt på 67 pst. av gjennomsnittet, reelt skattlegges med 78 pst. av brutto arbeidsinntekt i Norge når en inkluderer bortfall av dagpenger ved arbeidsledighet.



Figur 2.2 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra dagpenger ved arbeidsledighet¹ til fulltidsjobb. Enslig forsørger². 2023. Prosent

¹ Beregningene tar utgangspunkt i dagpenger ved arbeidsledighet i de ulike landene slik som beregnet i OECD Benefits and Wages 2023. Nivået på ytelsen er for første året i arbeidsledighet.

² Tar utgangspunkt i 67 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregning av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten i fullt arbeid.

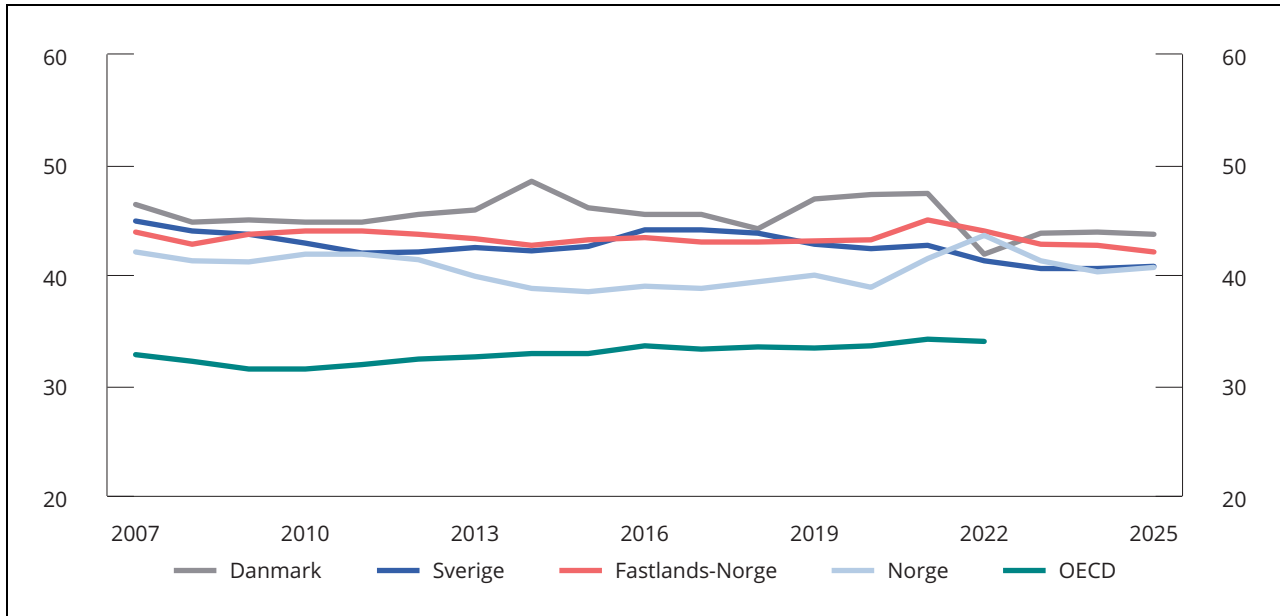


Figur 2.3 Effektiv gjennomsnittsskatt ved overgang fra dagpenger ved arbeidsledighet¹ til fulltidsjobb. Par med én yrkesaktiv² og to barn. 2023. Prosent

¹ Beregningene tar utgangspunkt i dagpenger ved arbeidsledighet i de ulike landene slik som beregnet i OECD Benefits and Wages 2023. Nivået på ytelsen er for første året i arbeidsledighet.

² Tar utgangspunkt i 100 pst. av gjennomsnittlig lønn i de ulike landene, både som grunnlag for beregningen av ytelsen og som nivå på arbeidsinntekten ved overgang til fullt arbeid. Ektefellen/samboeren antas å være hjemmeværende.

Kilder: OECD og Finansdepartementet.



Figur 2.4 Offentlige skatte- og avgiftsinntekter. Prosent av BNP

¹ Fastlands-Norge inkluderer skatter og avgifter for sysselsatte i petroleumsvirksomheten.

² Uveid gjennomsnitt for OECD.

³ For Sverige og Danmark er tall for 2007–2022 hentet fra OECD. Tall og prognoser for 2023–2025 er hentet fra de to finansdepartementene.

Kilder: Finansdepartementet og OECD.

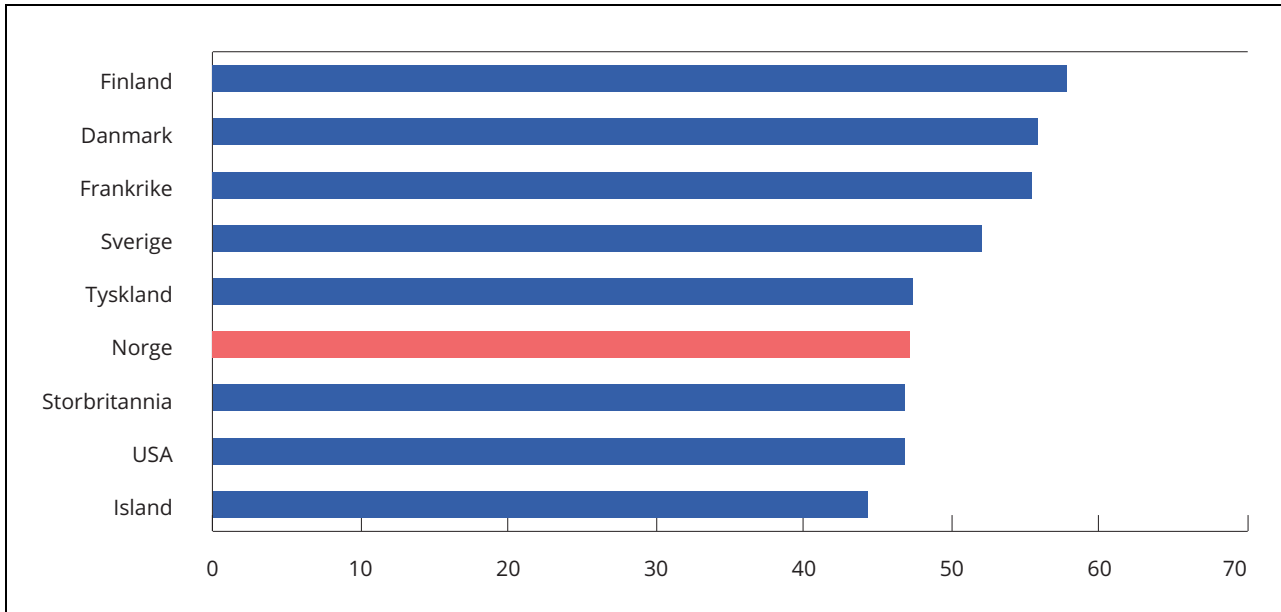
andel av denne avkastningen uten at det reduserer investeringer i næringene som utnytter disse naturressursene. Grunnrenteskatter er en god måte å ivareta disse hensynene på. Norge har en særskilt beskatning av overskuddet fra petroleum, vannkraft, landbasert vindkraft og havbruk.

Lave samfunnsøkonomiske kostnader ved skattesystemet kan oppnås ved å ha et stort innslag av skatter og avgifter som bidrar til bedre ressursbruk, som avgifter på helse og miljøskadelige aktiviteter, og nøytrale skatter, som grunnrenteskatter. For å oppnå tilstrekkelige skatteinntekter og mål om omfordeling må likevel det meste av skatteinntektene komme fra brede, vridende skatter. De senere årene har det vært en veksling fra vridende skatter på arbeidsinntekter til skatt på grunnrente, miljøskadelige aktiviteter og klimagassutslipp.

Omfanget av offentlige tjenester og overføringer varierer mellom land og påvirker behovet for skatteinntekter. I Norge er det relativt høyt. Figur 2.4 sammenligner skatte- og avgiftsinntekter i prosent av bruttonasjonalproduktet (BNP) for Norge, Sverige, Danmark og gjennomsnittet i OECD-landene. Figuren gir et grovt bilde av forskjeller i størrelsen på offentlige utgifter og forskjeller i det samlede skattenivået. En slik sammenligning tar

ikke hensyn til andre inntektskilder enn skatt og heller ikke at andelen skatte- og avgiftsinntekter vil variere avhengig av blant annet om offentlige pensjons- og trygdeutbetalinger er skattepliktige. I Norge finansieres en del av de totale utgiftene over offentlige budsjetter av fondsinnntekter fra Statens pensjonsfond utland (SPU). For 2024 utgjør fondsuttaket målt ved det oljekorrigerede budsjettunderskuddet 14 pst. av totale utgifter innen offentlig forvaltning.

Skatte- og avgiftsnivået, målt som skatte- og avgiftsinntektenes andel av BNP, vil variere fra år til år i ulike land. Siden 1985 har inntektene fra skatter og avgifter i Norge ligget mellom 38 og 44 pst. av BNP. En del av variasjonene skyldes endringer i skatteinntektene fra petroleumsvirksomheten, som overføres til Statens pensjonsfond utland. Det kompliserer sammenligningen med andre land i enkeltår. De siste årene har høye inntekter fra petroleumsvirksomheten bidratt til å øke skatteandelen i Norge. I Sverige har andelen ligget mellom 41 og 50 pst., mens andelen i Danmark har ligget mellom 42 og 51 pst. av BNP. Det gjennomsnittlige skattenivået i OECD har i samme periode variert mellom 30 og 35 pst. av BNP.



Figur 2.5 Høyeste marginalsatt på lønnsinntekt eksklusive arbeidsgivers bidrag til arbeidstakers trygdeordninger. Noen utvalgte land i 2023. Prosent

Kilder: OECD Tax database og Finansdepartementet.

2.3 Direkte skatter

2.3.1 Inntektsskatt for personlige skattytere

Satsstruktur og skattegrunnlag

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

For det andre betales trygdeavgift og trinnskatt av *personinntekt*, som er brutto arbeids-, trygde- og pensjonsinntekt, uten fradrag. Beregnet personinntekt for selvstendig næringsdrivende inngår også i personinntekten.

Personer med høy inntekt betaler en større andel av inntekten i skatt enn personer med lav inntekt. Denne progresjonen oppnås gjennom nedre grense for å betale trygdeavgift, bunnfradrag (minstefradrag og personfradrag) og satsstrukturen i trinnskatten. Boks 2.2 viser hvordan inntektsskatten beregnes for en person som kun har lønnsinntekt og standard fradrag med 2024-regler.

Figur 2.5 viser høyeste marginalsatt på lønnsinntekt i enkelte land i 2023. Her inngår

arbeidstakers bidrag til trygdeordninger (trygdeavgiften i Norge), mens arbeidsgivers bidrag til trygdeordninger for arbeidstaker (arbeidsgiveravgiften i Norge) holdes utenfor. Figuren viser at høyeste marginalsatt i Norge er på nivå med høyeste marginalsatt i land som Storbritannia, Tyskland og USA, mens en del av de andre nordiske landene har høyere marginalsatt på de høyeste lønningene.

Skatt på pensjonsinntekt

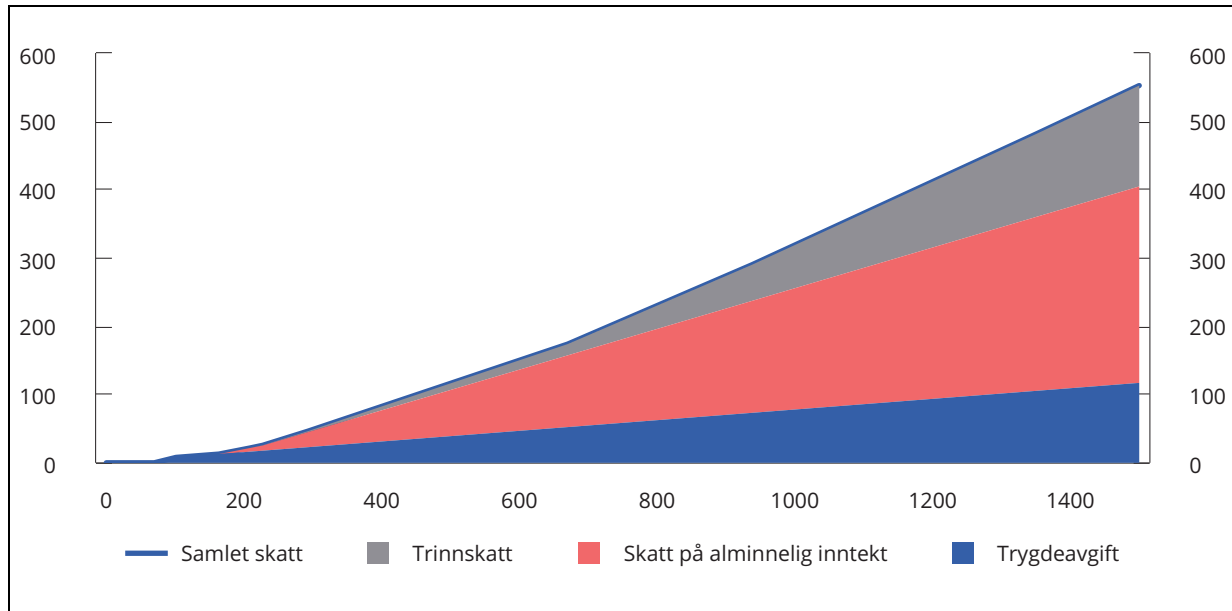
Særlige skatteregler fører til at pensjonister og mottakere av enkelte trygdeytelser betaler mindre skatt enn lønnstakere. Trygdeavgiften på pensjon er lavere enn på lønn. Minstefradraget er på den annen side noe lavere i pensjonsinntekt enn i lønn.

Det gis et særskilt skattefradrag for pensjonsinntekt for personer med avtalefestet pensjon (AFP) og alderspensjonister. Skattefradraget medfører at det ikke betales skatt av en pensjonsinntekt på inntil om lag 262 480 kroner i 2024, som er noe høyere enn minstenivået for enslige i folketrygdens alderspensjon. Over dette nivået betales det mindre samlet skatt av pensjon enn av lønn. Skattefradraget nedtrappes mot pensjonsinntekt over to innslagspunkt, slik at differansen mellom skatt på pensjon og lønn blir mindre når pensjonsinntekten stiger.

Boks 2.2 Beregning av skatt på lønnsinntekt med 2024-regler

Figur 2.6 viser samlet skatt i kroner på ulike inntektsnivåer for en person som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. Tabell 2.1 viser eksem-

pler på hvordan skatten regnes ut for noen utvalgte inntektsnivåer.



Figur 2.6 Skatt på ulike nivåer for lønnsinntekt for en person som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. 2024-regler. Lønnsinntekt og skatt målt i 1 000 kroner

Kilde: Finansdepartementet.

Tabell 2.1 Beregnet skatt for noen utvalgte lønnsinntekter. 2024-regler. Kroner

Lønnsinntekt	200 000	650 000	1 000 000
- Minstefradrag	92 000	104 450	104 450
- Personfradrag	88 250	88 250	88 250
= Skattbar alminnelig inntekt	19 750	457 300	807 300
<i>Skatt på alminnelig inntekt (22 pst.)</i>	<i>4 345</i>	<i>100 606</i>	<i>177 606</i>
<i>Trygdeavgift (7,8 pst.)</i>	<i>15 600</i>	<i>50 700</i>	<i>78 000</i>
Trinn 1 (1,7 pst. over 208 050)	0	1 442	1 442
Trinn 2 (4 pst. over 292 850)	0	14 286	15 086
Trinn 3 (13,6 pst. over 670 000)	0	0	36 434
Trinn 4 (16,6 pst. over 937 900)	0	0	10 309
Trinn 5 (17,7 pst. over 1 350 000)	0	0	0
<i>Samlet trinnskatt</i>	<i>0</i>	<i>15 728</i>	<i>63 271</i>
Samlet skatt (pst. av lønnsinntekt)	19 945 (10 pst.)	167 034 (25,7 pst.)	318 877 (31,9 pst.)

Kilde: Finansdepartementet.

Boks 2.2 forts.

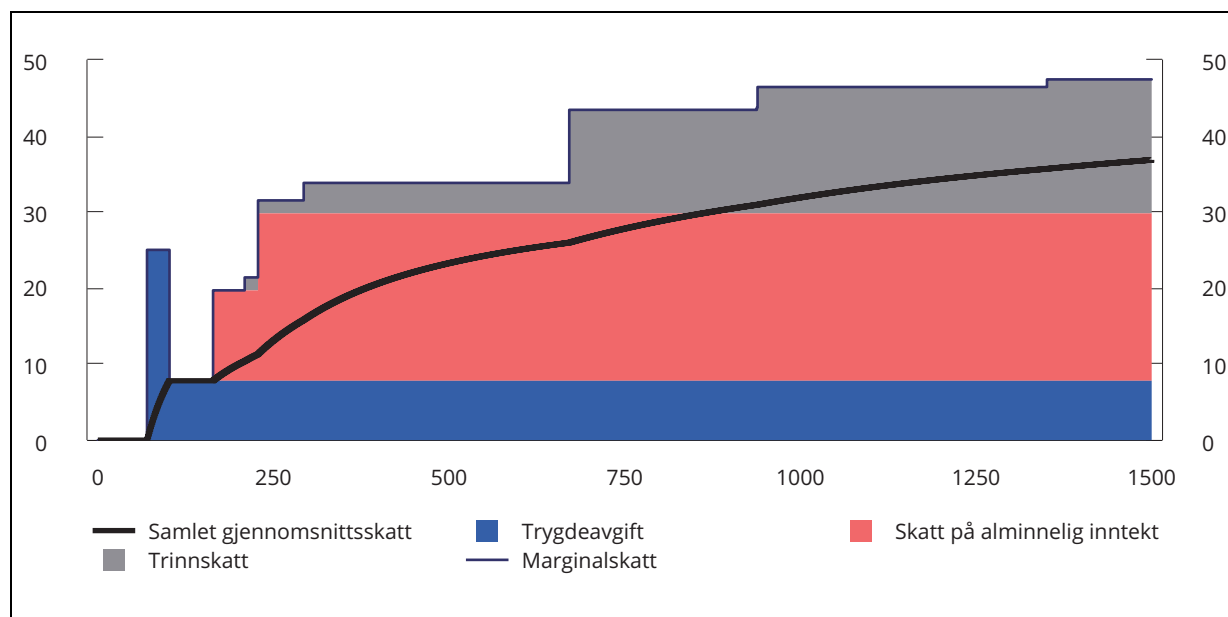
Figur 2.7 viser marginals-katten på lønnsinntekt, det vil si skattesatsen som gjelder for den siste opptjente kronen, og skatten i prosent av lønnsinntekten. Med en progressiv satsstruktur vil de med høyest skattepliktig inntekt betale størst andel av inntekten i skatt. Marginals-katten er med på å påvirke beslutninger om hvor mye arbeidstakere velger å jobbe. Se boks 2.7 om virkninger på arbeidstilbudet av redusert skatt på arbeid.

Figur 2.7 viser at marginals-katten i all hovedsak øker med inntekten, og at gjennomsnittsskatten er lavere enn marginals-katten:

- Frem til nedre grense for å betale trygdeavgift (69 650 kroner) betales ingen skatt. Deretter betales opptrappings-sats (25 pst.) inntil det lønner seg å betale ordinær trygdeavgift

(7,8 pst.) av hele inntekten, i 2024 ved en inntekt på 101 235 kroner.

- Når inntekten overstiger summen av personfradraget og minstefradraget (46 pst. av inntekten), fra 163 426 kroner, betales skatt av alminnelig inntekt (22 pst.). Marginals-katten øker til 19,7 pst. (7,8 pst. + 22 pst. × (100 pst. – 46 pst.)).
- Fra 208 050 kroner betales 1,7 pst. i trinn-skatt, og marginals-katten øker til 21,4 pst.
- Når inntekten overstiger 227 065 kroner, får skattyter maksimalt minstefradrag (104 450 kr), og marginals-katten øker til 31,5 pst. (7,8 pst. + 22 pst. + 1,7 pst.).
- Deretter øker satsen i trinn-skatten i ulike trinn og gir en maksimal marginals-katt på 47,4 pst. fra inntekt på 1 350 000 kroner.



Figur 2.7 Marginals-katt og gjennomsnittsskatt (stiplet linje) eksklusiv arbeidsgiveravgift på ulike nivåer for lønnsinntekt (tusen kroner) for en lønnstaker som kun har lønnsinntekt og standard fradrag. 2024-regler. Prosent

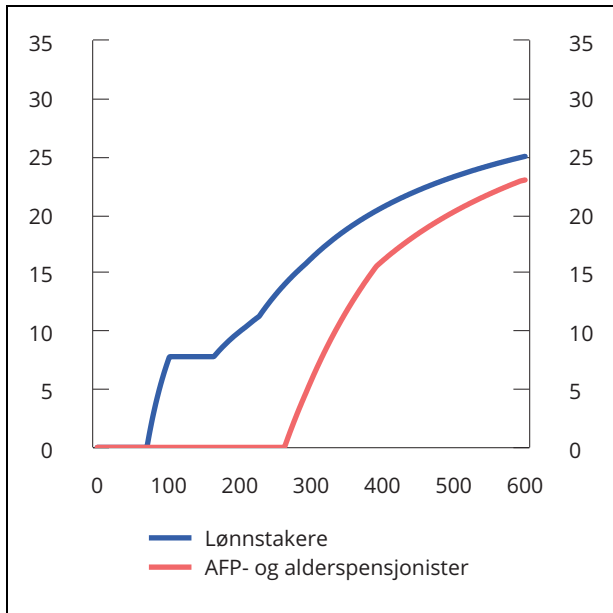
Kilde: Finansdepartementet.

Figur 2.8 viser andel skatt med 2024-regler på henholdsvis pensjonsinntekt for AFP-/alderspensionister og lønnsinntekt for lønnstakere. Det er lagt til grunn at skattyterne ikke har andre inntekter enn henholdsvis pensjon og lønn. Skattyterne har heller ingen andre fradrag enn standard fradrag. Skatten på en alderspensjon på 300 000 kro-

ner utgjør 5,7 pst. av pensjonsinntekten, mens andelen skatt på samme lønnsinntekt er 16,2 pst.

Skatt på aksjeinntekter til personer

Aksjeinntekter (eierinntekter) består av realiserede utbytter og gevinster fra aksjeselskap til eiere. Forskjellen mellom de høyeste marginals-kattesat-



Figur 2.8 Andel skatt på ulike brutto inntektsnivå for henholdsvis lønnstakere og AFP- og alderspensjonister med 2024-regler.¹ Prosent

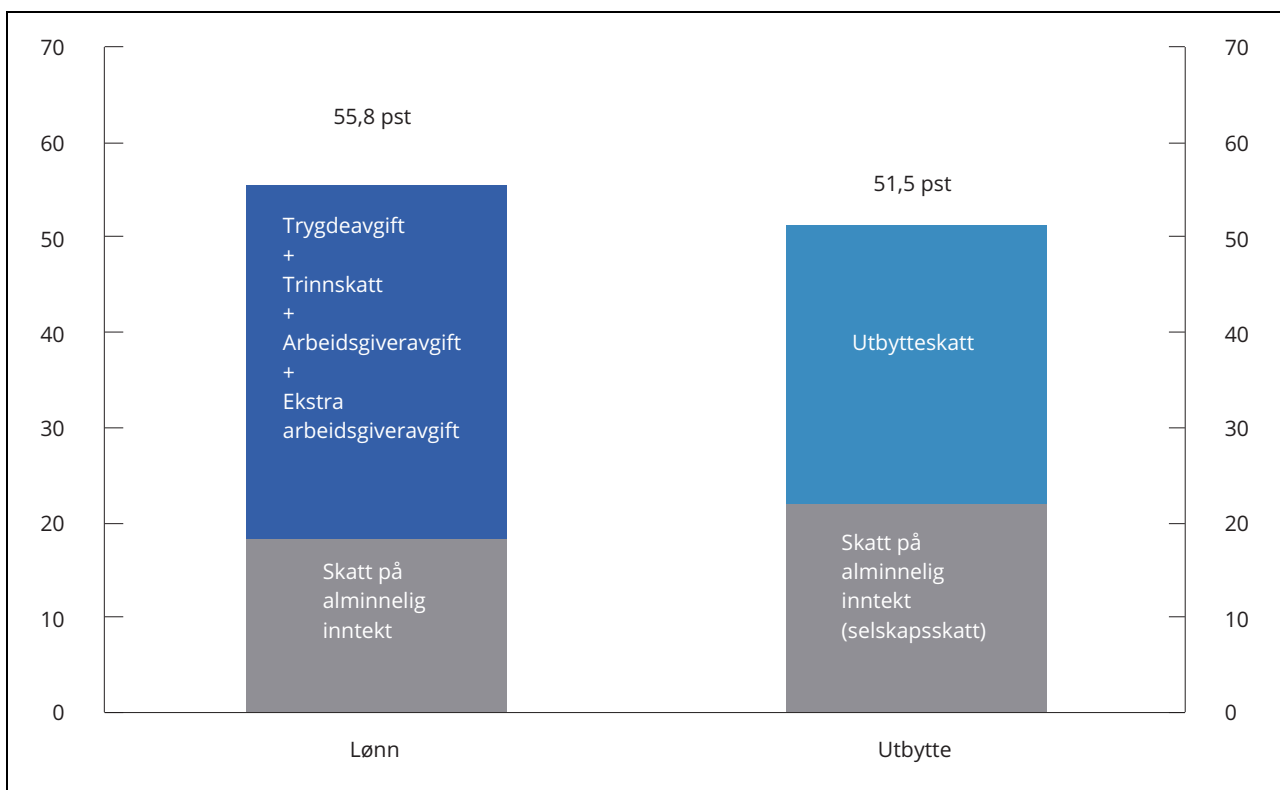
¹ Det er forutsatt at skattyterne kun har henholdsvis lønn og pensjon og ikke har fradrag utover standard fradrag.

Kilde: Finansdepartementet.

sene på lønnsinntekt og aksjeinntekt bør ikke være for stor. Med vesentlig lavere marginalsattesats på aksjeinntekt enn på lønnsinntekt vil det lønne seg å ta ut reell arbeidsavkastning som aksjeinntekt for å få lavere skatt (inntektsskifting). I 2024 er forskjellen mellom høyeste effektive marginalsatt på lønn og aksjeutbytte 4,3 prosentenheter, se figur 2.9.

Aksjonærmodellen innebærer at aksjeinntekter til personlige aksjonærer som overstiger et skjermingsfradrag, skattlegges på eierens hånd. Skattepliktige aksjeinntekter multipliseres først med en oppjusteringsfaktor og legges deretter til alminnelig inntekt. Oppjusteringsfaktoren ble innført i 2016 for å opprettholde ønsket nivå på utbytteskatten da skattesatsen på alminnelig inntekt ble redusert. I 2024 er oppjusteringsfaktoren 1,72 og samlet marginalsatt på utbytte 51,5 pst.

Formålet med skjermingsfradraget er å motvirke vridninger i husholdningenes investeringer og selskapenes finansieringsstruktur som følge av utbytteskatten. Skjermingsfradraget regnes ut ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget, som er aksjens kostpris tillagt eventuelle ubenyttede skjermingsfradrag fra tidligere år, med en skjer-



Figur 2.9 Maksimal marginalsatt på lønn og utbytte med 2024-regler¹. Prosent

¹ Marginalsatt beregnes som andel av totale lønnskostnader (inkludert arbeidsgiveravgift) og dermed vil skatt på alminnelig inntekt være mindre enn 22 pst. i søylen for maksimal marginalsatt på lønn.

Kilde: Finansdepartementet.

mingsrente. Skjermingsrenten er renten på tre måneders statskasseveksler med et tillegg på 0,5 prosentenheter.

Dersom inntektene fra aksjen er lavere enn skjermingsfradraget, legges ubenyttet skjermingsfradrag til skjermingsgrunnlaget for neste år. I praksis betyr dette at ubenyttet skjermingsfradrag fremføres med en rente tilsvarende skjermingsrenten. Ubenyttet skjermingsfradrag følger den enkelte aksje og kan trekkes fra i senere utbytter og realiserte gevinster på aksjen.

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

Skatt på næringsinntekt

Eiere av enkeltpersonforetak skattlegges etter foretaksmodellen, mens deltakere i selskap med deltakerfastsetting (ansvarlig selskap, kommandittselskap og andre) skattlegges etter deltakermodellen. Det prinsipielle utgangspunktet for begge disse modellene er det samme som for skattlegging av aksjeinntekter, nemlig at inntekter som ligger innenfor skjermingsfradraget, kun skal skattlegges én gang som alminnelig inntekt. Det gjør at det er stor grad av skattemessig likebehandling ved ulike måter å organisere virksomhet på.

Overskudd i selskap med deltakerfastsetting skattlegges løpende som alminnelig inntekt hos deltakerne. I tillegg skattlegges utdelt selskapsoverskudd over skjermingsfradraget på nytt som alminnelig inntekt på personlige deltakeres hånd, oppjustert med 1,72.

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

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

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

2.3.2 Generell næringsbeskatning

Arbeidsgiveravgift

Arbeidsgivere i både privat og offentlig sektor plikter å betale arbeidsgiveravgift av lønn mv. Satsen for arbeidsgiveravgiften er differensiert avhengig av hvor bedriften er lokalisert. Ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift innebærer at virksomheter i spredtbygde områder får lavere arbeidsgiveravgift enn virksomheter i andre kommuner. Satsen for arbeidsgiveravgiften varierer fra null i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke til 14,1 pst. i sentrale strøk, se tabell 1.9 i kapittel 1. Målet med ordningen er å motvirke nedgang i folketallet i spredtbygde områder ved å stimulere sysselsetting og grunnlag for næringsvirksomhet.

Ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift innebærer statsstøtte. Gjeldende ordning er notifisert til EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Ordningen er godkjent for perioden 2022–2027 på nærmere bestemte vilkår som er fastsatt for perioden. Det kan ikke gjøres endringer i støtten uten en ny godkjenning fra ESA. Arbeidsgiveravgiften fører til at marginals-katten på lønn øker, se figur 2.9.

Fra og med 1. januar 2023 ble det innført en midlertidig ekstra arbeidsgiveravgift på lønn mv. over 750 000 kroner som et situasjonstilpasset tiltak. Den ekstra avgiften skulle bidra til inndekning av ekstraordinært store utgifter i statsbudsjettet for 2023. Fra og med 1. januar 2024 ble innslagspunktet økt til 850 000 kroner. Satsen er satt til 5 pst. og gjelder for lønn mv. i alle soner, også tiltakssonen. For arbeidsgivere i de mest sentrale delene av landet (sone 1) skal det betales arbeidsgiveravgift etter en sats på 19,1 pst. (14,1 + 5,0) av lønn mv. over 850 000 kroner i 2024.

Alminnelig selskapskatt

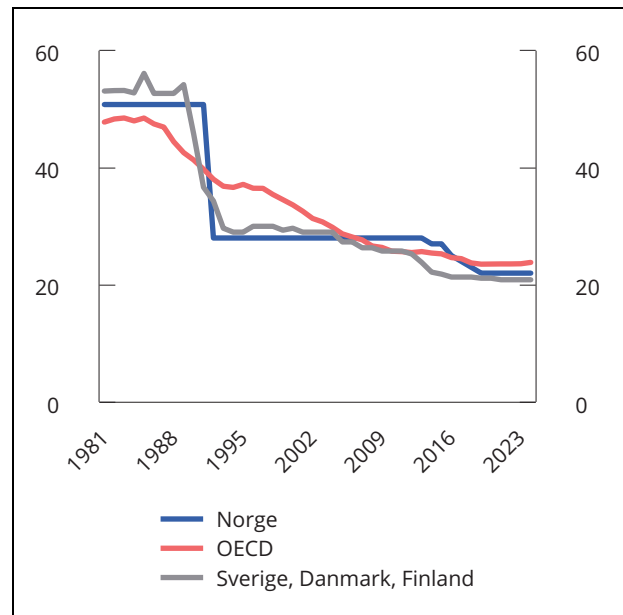
Overskudd i selskap skattlegges som alminnelig inntekt med en flat skattesats på 22 pst. i 2024. Underskudd kan fremføres og trekkes fra mot senere overskudd. I bedriftsbeskatningen er det lagt særlig vekt på prinsippene om likebehandling av ulike investeringer, finansieringsformer og organisasjonsformer og symmetrisk behandling av inntekter (gevinster) og kostnader (tap). Dette

tilsier blant annet at skattepliktig overskudd så langt som mulig skal fastsettes i samsvar med bedriftsøkonomisk overskudd. «Varige og betydelige» driftsmidler skal aktiveres i ulike saldogrupper og avskrives med satser som i prinsippet skal gjenspeile antatt årlig verdifall.

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

Selskapsskattesatsen i Norge lå uendret på 28 pst. i perioden 1992–2013. Satsen ble deretter gradvis redusert til 22 pst. over perioden 2014–2019. En selskapsskattesats på 22 pst. er litt under gjennomsnittet i OECD og noe høyere enn gjennomsnittet for Sverige, Danmark og Finland, se figur 2.10.

Den effektive beskatningen av selskap vil også avhenge av skattegrunnlaget. Effektiv gjennomsnittlig skattesats er betalt skatt som andel av selskapets reelle overskudd. Den vil kunne være lavere enn den formelle skattesatsen på grunn av



Figur 2.10 Formelle selskapsskattesatser.¹ 1981–2024. Prosent

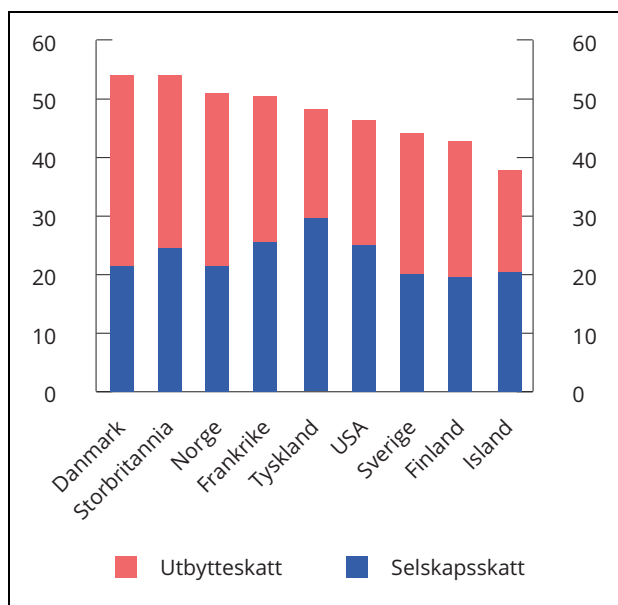
¹ Uveide gjennomsnitt for Sverige, Danmark og Finland og for OECD.

Kilder: OECD og Finansdepartementet.

Tabell 2.2 Formelle og beregnede effektive selskapsskattesatser i 2023. Prosent

Land	Formell skattesats	Effektiv gjennomsnittsskattesats	Effektiv marginalskattesats
Irland	12,5	12,4	13,2
Sveits.....	19,7	18,5	14,6
Finland.....	20,0	19,7	22,6
Sverige.....	20,6	19,6	17,1
Island	21,0	18,8	14,9
Danmark	22,0	20,4	14,2
Norge.....	22,0	21,4	23,1
Østerrike	23,0	22,9	22,0
Spania	25,0	23,3	18,2
Storbritannia	25,0	22,6	11,5
USA.....	25,6	22,7	7,0
Nederland	25,8	24,5	22,8
Frankrike.....	25,8	23,7	15,4
Tyskland.....	29,9	26,6	11,0

Kilde: OECD Corporate tax statistics.



Figur 2.11 Samlet marginalsatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i noen utvalgte land. 2024. Prosent

Kilde: OECD.

rentefradrag, eller hvis det er knyttet skattekreditter til investeringene, for eksempel gjennom for høye avskrivningssatser. Det er den effektive *gjennomsnittlige* skattesatsen som er mest relevant når et selskap ut fra skattemessige hensyn skal velge hvilket land det skal investere i. Den effektive *marginale* skattesatsen er mest relevant når et selskap skal velge hvor mye som skal investeres.

Tabell 2.2 viser formelle skattesatser og beregnede effektive gjennomsnittlige og marginale skattesatser i noen utvalgte land i 2023. Effektive skattesatser beregnes med utgangspunkt i en tenkt investering med en gitt avkastning og tar hensyn til både formell skattesatt og sentrale deler av skattegrunnlaget (avskrivningssatser mv.). I beregningene er det forutsatt en tenkt investering fordelt på noen utvalgte investeringsobjekter samt at investeringen delvis er finansiert med egenkapital og delvis med gjeld.

Selskapenes overskudd skattlegges også på eiernes hånd gjennom utbytte- og gevinstbeskatningen, se punkt 2.3.1. Figur 2.11 viser samlet formell marginalsatt på utbytte på selskapets og eiernes hånd i utvalgte land i 2024.

Rederibeskatning

Rederibeskattede selskap har fra og med inntektsåret 2007 skattefritak for skipsfartsinntekter og betaler kun en tonnasjeskatt. Tonnasjeskatten er en årlig avgift som beregnes på grunnlag av skipe-

nes nettotonnasje, og satsen varierer med ulike tonnasjeintervaller. Satsen kan reduseres for skip mv. som tilfredsstiller miljøkrav fastsatt av Sjøfartsdirektoratet. Det stilles en rekke krav for å kvalifisere for skattefritak etter rederiskatteordningen, blant annet at selskapet eier eller leier skip av en viss størrelse, og som er i fart over en viss distanse. For eksempel omfatter ordningen ikke skip i rute-trafikk mellom norske havner med kortere distanse, fiske- og fangstfartøy eller lystfartøy.

Finansskatt

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

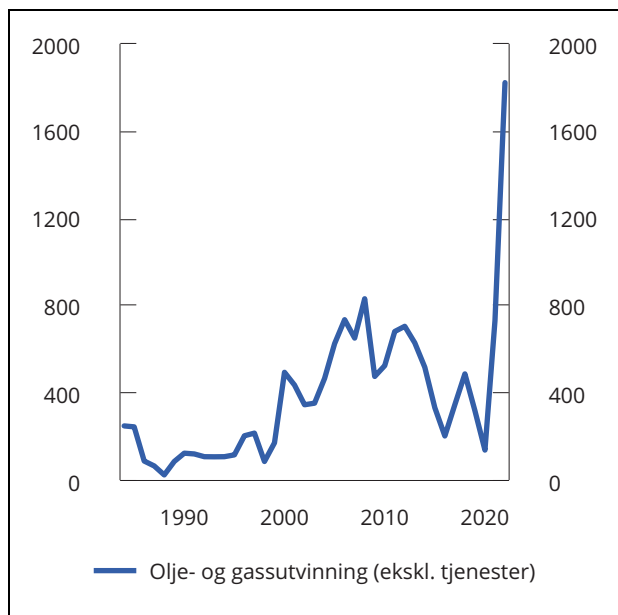
2.3.3 Skatt på grunnrentenæringer

I Norge har flere næringer eksklusiv tilgang til verdifulle naturressurser, som vann- og vindkraft, petroleum samt havbruk. Tilgangen til verdifulle naturressurser gjør at slike stedbundne næringer over tid kan oppnå høyere avkastning enn andre næringer, såkalt grunnrente. Prinsippet om at fellesskapet skal ha en stor andel av avkastningen av naturressurser, har tjent Norge godt.

Av de kommersielt utnyttede naturressursene har petroleumsvirksomheten gitt klart høyest grunnrente over tid, etterfulgt av kraftnæringen. I de senere årene har også grunnrenten i havbruk i perioder vært i samme størrelsesorden som grunnrenten i kraftnæringen. Figur 2.12 og 2.13 viser anslått grunnrente i utvalgte næringer i perioden 1984–2022.

Skattesystemet har en avgjørende rolle i å sikre at grunnrenten fra bruk av felles naturressurser kommer fellesskapet til gode. For vannkraft- og petroleumsvirksomhetene har grunnrenteskatter vært benyttet i lang tid. De siste årene er det innført grunnrenteskatter også for havbruk og landbasert vindkraft.

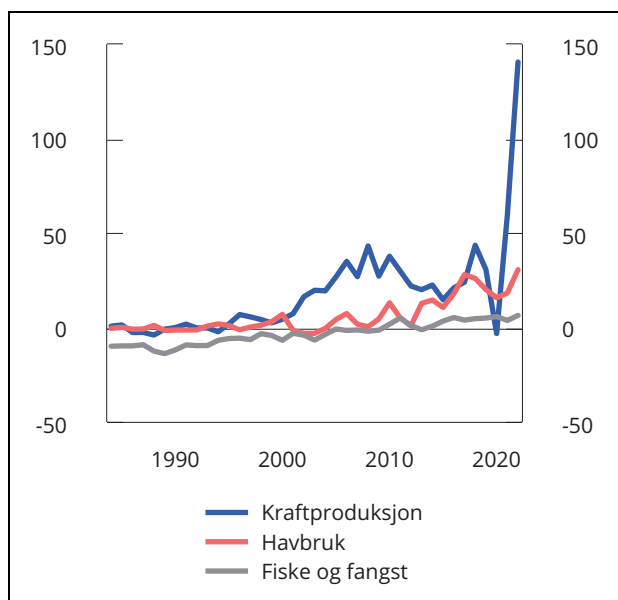
Grunnrenteskattene for petroleum, vannkraft, landbasert vindkraft og havbruk bygger på noen



Figur 2.12 Anslått grunnrente for olje- og gassutvinning, 1984–2022. Mrd. 2024-kroner

Kilder: Dalen, Greaker og Hagem (2023) og Finansdepartementet.

felles hovedprinsipper, men med tilpasninger for de enkelte næringene. Grunnrenteskatt betales til staten og kommer i tillegg til ordinær selskapskatt. Alle grunnrenteskattene er utformet som kontantstrømskatter, som innebærer at investere-



Figur 2.13 Anslått grunnrente for kraftproduksjon¹, havbruk og fiske og fangst, 1984–2022. Mrd. 2024-kroner

¹ Anslagene for kraftnæringen omfatter både vann-, vind- og varmekraft.

Kilder: Dalen, Greaker og Hagem (2023) og Finansdepartementet.

ringskostnader fradragsføres umiddelbart istedenfor over tid. Med en riktig utformet grunnrenteskatt vil investeringer som er lønnsomme før grunnrenteskatt, også være lønnsomme etter grunnrenteskatt og motsatt. Det vil si at grunnrenteskatten virker nøytralt på selskapenes insentiv til å investere. Grunnrenteskatter er dessuten godt tilpasset sykliske næringer med varierende lønnsomhet fordi skatten automatisk tilpasses lønnsomheten.

I tillegg til grunnrenteskatt og ordinær selskapskatt til staten er det for disse næringene innført flere ordninger som tilgodeser vertskommuner og fylkeskommuner. Det gjør at mange kommuner som er rike på naturressurser, har høye inntekter per innbygger.

Beskatningen av de enkelte næringene beskrives nærmere nedenfor.

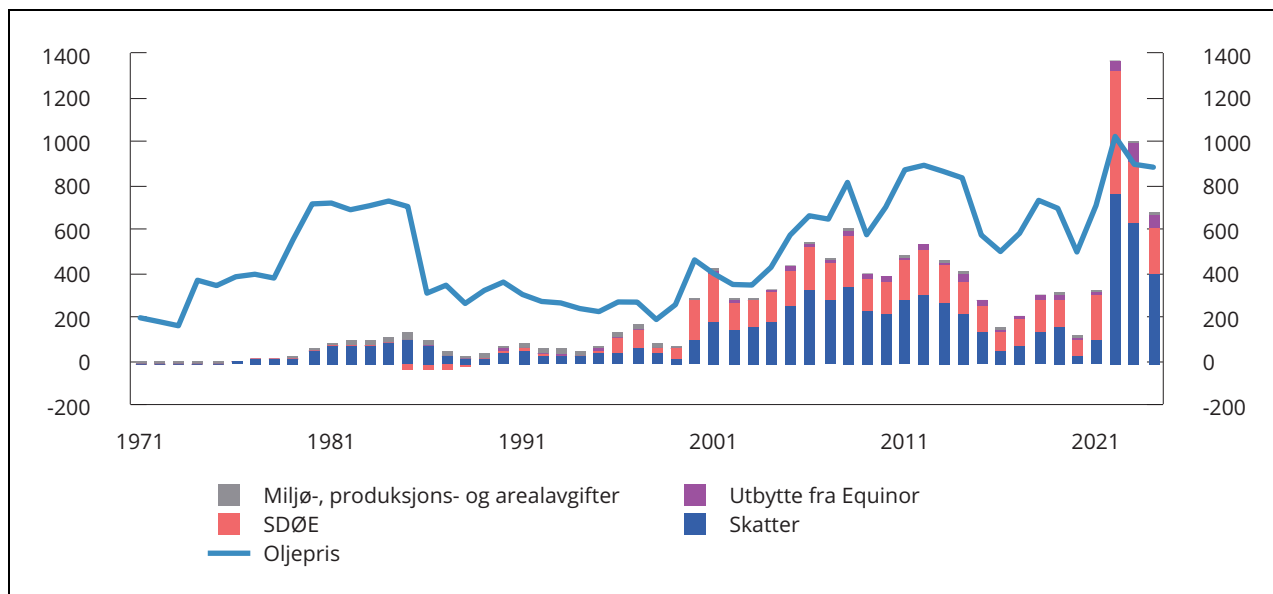
Petroleum

Petroleumsselskapene har gjennom utvinningstilatelsetene enerett til å undersøke, bore og utvinne petroleum på norsk kontinentalsokkel. Petroleum er en svært verdifull ikke-fornybar naturressurs, og inntektene fra salg av petroleum utvunnet på norsk kontinentalsokkel overstiger de samlede produksjonskostnadene. Å besitte en eksklusiv tilgang til en slik naturressurs bidrar derfor til grunnrente.

Det ble i 1975 innført en særskatt (grunnrenteskatt) til staten på inntekter fra petroleumsutvinning, i tillegg til ordinær selskapskatt. Formell særskattesats er 71,8 pst. i 2024. En beregnet selskapskatt kan trekkes fra i særskattegrunnlaget slik at effektiv særskattesats er 56 pst. og samlet marginalsatt er 78 pst.

Særskatten er fra og med 2022 utformet som en kontantstrømskatt med umiddelbart fradrag for investeringer. I begge skattegrunnlag verdsettes inntekter fra salg av råolje med administrativt fastsatte normpriser. Dersom et selskap går med underskudd i særskattegrunnlaget, utbetales skatteverdien av underskuddet i forbindelse med skatteoppgjøret.

Våren 2020 ble det innført midlertidige regler i petroleumsskatten, se Prop. 113 L (2019–2020) *Midlertidige endringer i petroleumsskatteloven* og Innst. 351 L (2019–2020). De midlertidige reglene innebærer at det i tillegg til investeringskostnaden umiddelbart fradragsføres en friinntekt i særskattegrunnlaget. Reglene gjelder for investeringer som er omfattet av plan for utbygging og drift (PUD) eller plan for anlegg og drift (PAD) innkommet til Olje- og energidepartementet før 1.



Figur 2.14 Samlede netto inntekter til staten fra petroleumssektoren (mrd. kroner) og oljeprisutvikling (kroner per fat) fra 1971 til 2024. 2024-kroner¹

¹ Anslag for 2024.

Kilde: Finansdepartementet.

januar 2023 og godkjent av departementet før 1. januar 2024, men kun frem til året for planlagt produksjons- eller driftsstart for petroleumsforekomsten/innretningen. Friinntekten i 2024 utgjør 12,4 pst. av investeringskostnaden. Selskapene får dermed umiddelbart fradrag for 112,4 pst. av investeringskostnaden.

Statens direkte økonomiske engasjement (SDØE), hvor staten deltar finansielt direkte i utvinningstillatelser, er også en viktig del av statens inntekter fra sokkelen. SDØE har samme egenskaper som en feltvis kontantstrømskatt, ved at staten løpende dekker sin andel av investeringer og driftskostnader og får den samme andelen av inntektene. SDØEs andel varierer mellom tillatelsene.

Statens inntekter fra SDØE, samt skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten, inngår i kontantstrømmen som i sin helhet overføres til Statens pensjonsfond utland.

Figur 2.14 viser sammensetningen av statens inntekter fra petroleumsvirksomheten. Mesteparten av statens inntekter baserer seg på netto overskudd i petroleumsvirksomheten, og skatteinntektene vil dermed automatisk tilpasse seg lønnsomheten i næringen.

Vannkraft

Klima, topografi og nedbørsforhold skaper et svært godt grunnlag for å drive vannkraftproduksjon i Norge. Vannkraftnæringen har eksklusiv til-

gang til en knapp fornybar naturressurs som gir opphav til grunnrente.

For vannkraftverk ble det i 1997 innført grunnrenteskatt til staten, i tillegg til ordinær selskapskatt. Formell grunnrenteskattesats er 57,7 pst. i 2024. En beregnet selskapskatt kan trekkes fra i skattegrunnlaget slik at effektiv grunnrenteskattesats er 45 pst. og samlet marginalsatt er 67 pst.

Grunnrenteskatten er i hovedsak nøytralt utformet slik at prosjekter som er lønnsomme før grunnrenteskatt, også er lønnsomme etter grunnrenteskatt. Kraftverk med generatorer under 10 MVA (nedre grense) er imidlertid fritatt for grunnrenteskatt, noe som gir selskapene insentiv til å redusere ytelsen i kraftverkene.

Grunnlaget for grunnrenteskatt (grunnrenteinntekten) beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (hovedregel om faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser) fratrukket investeringskostnader, driftskostnader, konsesjonsavgift og eiendomsskatt. For enkelte salgsvtaler legges kontraktsprisen til grunn i inntektsfastsettelsen, i stedet for spotmarkedspriser. Grunnrenteskatten er fra og med 2021 utformet som en kontantstrømskatt med umiddelbar utgiftsføring av nye investeringer. Investeringer fra før 2021 kommer fortsatt til fradrag gjennom avskrivninger og friinntekt. Negativ grunnrenteinntekt i ett kraftverk kan samordnes med positiv grunnrenteinntekt i andre kraftverk i samme skattekonsern. Videre utbetales skattever-

dien av eventuell negativ grunnrenteinntekt etter samordning mellom kraftverk.

Vannkraftverk ilegges også en naturressurskatt på 1,3 øre per kWh. Naturressursskatten virker som en særskilt mekanisme for å omfordele en del av grunnrenten fra staten til vertskommuner og -fylker. Naturressursskatt kan trekkes fra krone for krone i fastsatt selskapsskatt til staten, og utgjør derfor normalt ingen ekstra belastning for selskaper. Vannkraftprodusentene betaler også konsesjonsavgift til vertskommuner og staten, og de må avstå konsesjonskraft til vertskommuner og -fylkeskommuner til en kostnadsbasert pris. I tillegg kan kommunene ilegge eiendomsskatt for vannkraftanlegg etter særskilte regler.

Havbruk

Norge har blant verdens beste klimatiske forhold for oppdrett av laks. Norske sjøområder har gode strømforhold og oksygenrikt vann med gunstige temperaturer. Fjordene gir samtidig skjerming for vær og vind. Produksjonen i norske fjorder kan skje til lavere kostnader enn de fleste andre steder i verden. Tillatelser til å drive akvakultur utstedes av staten og gir en beskyttet og tidsbegrenset rett til næringsutøvelse. Grunnrente i havbruk oppstår delvis som følge av de gunstige produksjonsforholdene for havbruksvirksomhet, og delvis som følge av miljøbegrunnede begrensninger på hvor mange tillatelser som kan gis.

Fra 2023 er det innført grunnrenteskatt på havbruk, i tillegg til ordinær selskapsskatt. Formell grunnrenteskattesats er 32,1 pst. i 2023. En beregnet selskapsskatt kan trekkes fra i skattegrunnlaget slik at effektiv grunnrenteskattesats er 25 pst. og samlet marginalsatt er 47 pst.

Grunnrenteskatten er i hovedsak nøytralt utformet slik at prosjekter som er lønnsomme før grunnrenteskatt, også er lønnsomme etter grunnrenteskatt. Det gis et bunnfradrag på 70 mill. kroner per konsern.

Grunnrenteskatten er avgrenset til sjøfasen. Brutto inntekt fastsettes ut fra fiskens markedsverdi på merdkanten, og det gis umiddelbart fradrag for investeringer og driftskostnader i sjøfasen. Eventuelle ubenyttede fradrag fremføres med en risikofri rente, og kommer til fradrag i positiv grunnrenteinntekt i senere år. Fra andre halvår 2024 kan et prisråd fastsette skatteavregningspriser (normpriser) til bruk ved inntektsfastsettelsen i grunnrenteskatten.

For å omfordele grunnrenteskatt fra staten til kommunesektoren ilegges produksjon av laks, ørret og regnbueørret i tillegg en produksjonsav-

gift. Fra 1. juli 2024 er avgiften 93,5 øre per kg produsert fisk. Produksjonsavgiften kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt, og utgjør derfor normalt ingen ekstra belastning for selskaper som betaler grunnrenteskatt. Produksjonsavgiften fordeles til havbrukskommuner og -fylkeskommuner gjennom Havbruksfondet. I tillegg fordeles 55 pst. av inntektene fra salg av nye oppdrettstillatelser til Havbruksfondet.

Landbasert vindkraft

Vindkraftnæringen har eksklusiv tilgang til vindressurser. Ved å utnytte en stedbunden naturressurs kan vindkraftnæringen oppnå grunnrente, dels på grunn av at vindforholdene i Norge er gunstige, dels fordi ressurstilgangen er begrenset av konsesjonssystemet. Ifølge Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) er vindressursene i Norge blant de beste i Europa.

Fra 2024 er det for landbaserte vindkraftverk innført grunnrenteskatt til staten, i tillegg til ordinær selskapsskatt. Formell grunnrenteskattesats er 32,1 pst. Grunnrenterelatert selskapsskatt kan trekkes fra i skattegrunnlaget, slik at effektiv grunnrenteskattesats er 25 pst. og samlet marginalsatt er 47 pst.

Grunnrenteskatten er nøytralt utformet for nye investeringer slik at prosjekter som er lønnsomme før grunnrenteskatt, også er lønnsomme for selskapene etter grunnrenteskatt. Det ble vedtatt romslige overgangsordninger som vil redusere grunnrenteskatten for eksisterende vindkraftverk.

Grunnlaget for grunnrenteskatt (grunnrenteinntekten) beregnes som en normert markedsverdi av kraftproduksjonen (hovedregel om faktisk produksjon multiplisert med spotmarkedspriser), fratrukket investeringskostnader, driftskostnader og eiendomsskatt. For enkelte salgsavtaler legges kontraktsprisen til grunn i inntektsfastsettelsen, i stedet for spotmarkedspriser. Investeringer utgiftsføres umiddelbart. Historiske investeringer kommer til fradrag ved at inngangsverdiene (som beregnes etter særskilte regler, se Prop. 2 LS (2023–2024) og Innst. 124 L (2023–2024)) avskrives lineært over 5 år, med tillegg av en venterente (tilsvarende friinntekten i grunnrenteskatten på vannkraft). Grunnrenteskatten beregnes per vindkraftanlegg og for eksisterende vindkraftanlegg vil negativ grunnrenteinntekt fremføres med en risikofri rente, og komme til fradrag i fremtidig positiv grunnrenteinntekt. Ved opphør av virksomhet vil staten utbetale skatteverdien av eventuell negativ grunnrenteinntekt.

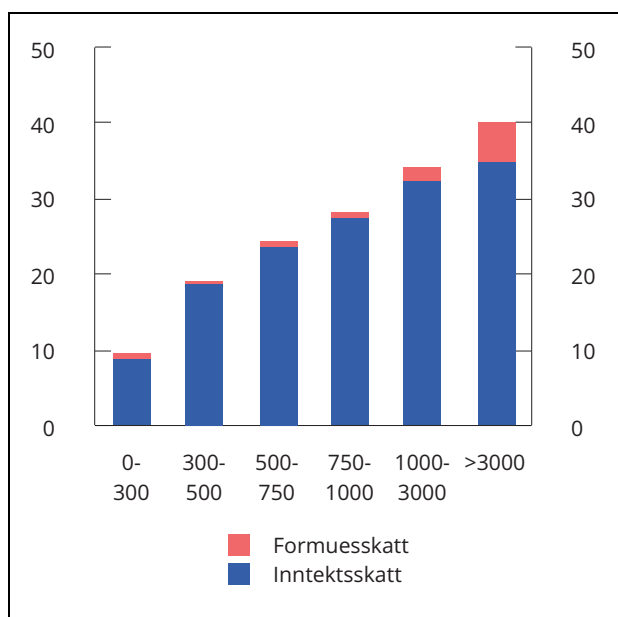
For å omfordele grunnrenteskatt fra staten til vertskommuner ilegges vindkraftanlegg en produksjonsavgift på 2,3 øre per kWh for 2024. Produksjonsavgiften kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt til staten. I tillegg kan kommunene legge eiendomsskatt for vindkraftanlegg etter særskilte regler.

2.3.4 Skatt på kapitalbeholdning

Formuesskatt

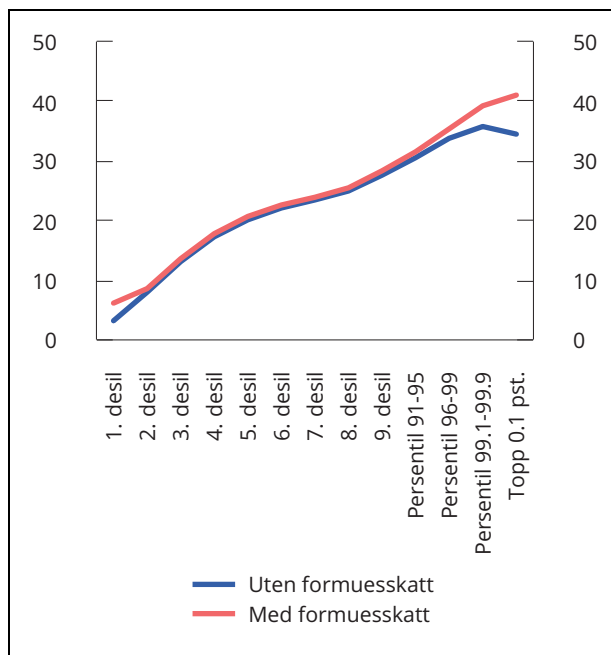
Personlige skattytere betaler formuesskatt på 1,0 pst. av skattepliktig nettoformue, det vil si bruttoformue fratrukket gjeld, over et bunnfradrag på 1,7 mill. kroner i 2024. Ektefeller får et felles bunnfradrag på 3,4 mill. kroner. For nettoformuer over 20 mill. kroner betales formuesskatt med en sats på 1,1 pst. I 2024 anslås inntektene fra formuesskatten samlet til om lag 32,9 mrd. kroner. Formuesskatten fører til at skattesystemet for personer samlet sett virker mer progressivt enn ved inntektsbeskatning alene. Figurene 2.15 og 2.16 illustrerer dette.

Den skattemessige verdien av formueseieendene er i utgangspunktet lik markedsverdi. Flere formuesobjekter verdsettes imidlertid til dels betydelig lavere enn markedsverdi. Dette skyldes både formelle verdsettelsesrabatter i skatte-reglene og at enkelte eiendeler er vanskelig å verdsette.



Figur 2.15 Skatt som andel av bruttoinntekt i ulike intervaller for bruttoinntekt (tusen kroner) i 2022. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 2.16 Skatt som andel av bruttoinntekt i ulike inntektsgrupper¹ i 2022. Prosent

¹ Personene 17 år og eldre fordelt i ti like store grupper (desiler) etter stigende bruttoinntekt. Den øverste desilen er igjen delt opp i perisentiler (hundredeler).

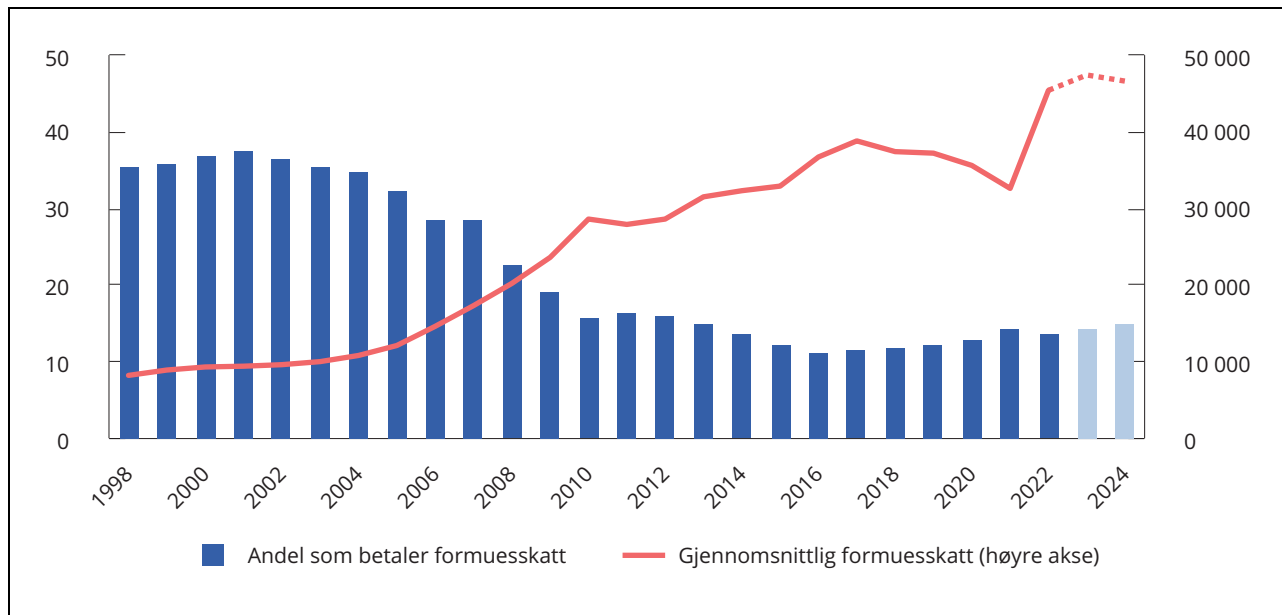
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Primærbolig (boligen eier bor i) verdsettes til 25 pst. opp til beregnet markedsverdi på 10 mill. kroner, mens overskytende verdi verdsettes til 70 pst. Personlig eide sekundærboliger (boliger utover primærboligen som ikke er nærings- eller fritidseiendom) verdsettes til 100 pst. av beregnet markedsverdi. Eiere av primær- og sekundærboliger og næringsseiendom kan få nedsatt den beregnede verdien til en lavere dokumentert verdi (sikkerhetsventilen).

Formuesverdiene av fritidsboliger tar utgangspunkt i historiske byggekostnader og fastsettes ikke som for primær- og sekundærbolig til en andel av anslått markedsverdi. Formuesverdien av fritidsbolig skal likevel maksimalt utgjøre 30 pst. av markedsverdien.

Verdsettelsen av aksjer og næringsseiendom er til 80 pst., mens direkte eide driftsmidler verdsettes til 70 pst.

Det gis fradrag for gjeld ved fastsettelse av formuesskatt. Gjeld tilordnet næringsseiendom, sekundærboliger, bankinnskudd, aksjer og driftsmidler verdsettes med samme formelle prosent-sats som eiendelen. Gjelden fordeles forholdsmessig ut fra hvor stor andel de ulike formueseieendene utgjør av brutto formue. Gjeld tilordnet primærbolig og fritidseiendom verdsettes imidlertid fullt ut på tross av lav verdsettelse.



Figur 2.17 Prosentandel (av bosatte personer 17 år og eldre) som betaler formuesskatt¹ og gjennomsnittlig formuesskatt. 1998–2024. Anslag for 2023 og 2024. 2024-kroner

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

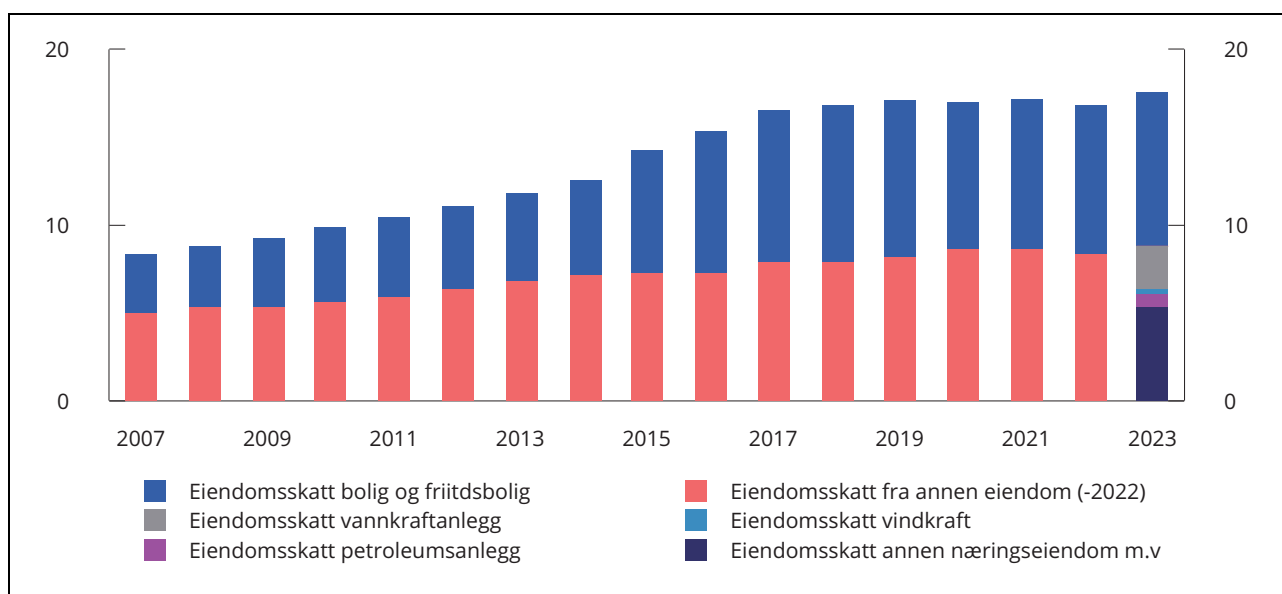
Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Andelen personer som betaler formuesskatt, er redusert over tid som følge av økt bunnfradrag. Det anslås at om lag 15,2 pst. av skattyterne betaler formuesskatt i 2024, se figur 2.17. Gjennomsnittlig skattebeløp blant de som betaler formuesskatt, har i hovedsak økt de to siste tiårene, og økningen har vært størst fra 2021 til 2022. Økningen over perioden skyldes delvis at formuesskat-

ten er blitt mer progressiv, men også i stor grad at formuene har økt og folk er blitt rikere.

Eiendomsskatt

Den enkelte kommune avgjør selv om det skal skrives ut eiendomsskatt innenfor rammene av eiendomsskattelova. Inntektene tilfaller i sin helhet kommunen. Kommunenes samlede inntekter



Figur 2.18 Kommunenes eiendomsskatteinntekter 2007–2023. Mrd. 2023-kroner

Kilde: Statistisk sentralbyrå (KOSTRA).

fra eiendomsskatten var om lag 17,6 mrd. kroner i 2023, hvorav 8,7 mrd. kroner var eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendommer, se figur 2.18.

Eiendomsskattesatsen skal være mellom 1 og 7 promille av takstgrunnlaget, for bolig og fritidsbolig er maksimal skattesats 4 promille i 2024. Eiendomsskattegrunnlaget skal fastsettes ved alminnelig taksering hvert tiende år. For bolig kan kommunene alternativt velge å bruke formuesskattegrunnlagene for verdsettelse. 113 kommuner benytter seg av denne muligheten i 2024, og eiendomsskattegrunnlaget vil da utvikle seg i tråd med markedsprisene. Kommunene må bruke en reduksjonsfaktor ved taksering av bolig og fritidseiendom på minst 30 pst. De kan også bruke et bunnfradrag for å redusere takstgrunnlaget. Fra 2017 har kommunene kunnet velge å frita fritidseiendommer for eiendomsskatt. Ingen kommuner benytter seg av denne muligheten i 2024. For eiendomsskatt på kraftanlegg gjelder egne takseringsregler, som baserer seg på verdien av produksjonen innenfor en minimums- og maksimumsgrense.

I 2024 har 323 av 357 kommuner innført eiendomsskatt, hvorav 250 har eiendomsskatt på bolig i hele eller deler av kommunen.

Skatt på kapitalbeholdning internasjonalt

Boks 2.3 gir en oversikt over inntekter fra skatt på kapitalbeholdning som andel av samlede skatteinntekter i utvalgte OECD-land.

2.4 Indirekte skatter

2.4.1 Merverdiavgiften

Merverdiavgiften er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester og har som formål å skaffe inntekter til staten. I 2024 anslås inntektene fra merverdiavgiften til om lag 390 mrd. kroner. Det utgjør i underkant av en fjerdedel av de samlede skatte- og avgiftsinntektene eksklusiv petroleumsinntektene.

Merverdiavgiften beregnes i alle omsetningsledd. Merverdiavgiftspliktige virksomheter kan fradragføre inngående merverdiavgift på sine anskaffelser. Dette bidrar til at avgiften ikke belastes virksomhetene i omsetningskjeden, men det endelige forbruket av varer og tjenester. Siden avgiften beskatter sluttbruket, gir den heller ikke tilpasninger i produksjonen.

Merverdiavgiften skal i minst mulig grad påvirke hvilke varer og tjenester som produseres og forbrukes, og samtidig sikre staten stabile inn-

tekter. I tillegg bør de administrative kostnadene ved innkreving og innbetaling være lavest mulig. Det tilsier at antall unntak, fritak og særordninger begrenses.

Den alminnelige merverdiavgiftssatsen i Norge er 25 pst. Danmark og Sverige har samme alminnelige sats. Denne satsen er høy i internasjonal sammenheng. Inntektene fra merverdiavgiften som andel av BNP er høyere i Norge enn gjennomsnittet for OECD-landene, men er noe lavere enn i Danmark og Sverige. I boks 2.4 sammenlignes merverdiavgiftssystemene i enkelte OECD-land.

Dagens merverdiavgift er i utgangspunktet en generell avgift på forbruk, men det er flere unntak, fritak og reduserte satser. I Norge ilegges matvarer redusert sats med 15 pst., mens flere tjenester er omfattet av lav sats på 12 pst.

Enkelte varer og tjenester har fritak (såkalt nullsats), som innebærer at den næringsdrivende har full fradragrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, men at det ikke beregnes merverdiavgift av omsetningen. Videre er flere tjenester unntatt fra merverdiavgiftsloven, blant annet finansielle tjenester, helsetjenester og undervisning. Virksomheter som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, har ikke rett til fradrag for merverdiavgift på varer og tjenester til virksomheten.

Merverdiavgift ved internasjonal handel bygger på destinasjonsprinsippet, som innebærer at det landet hvor forbruket skjer, har beskatningsretten. Prinsippet innebærer videre at det beregnes merverdiavgift ved innførsel, men ikke ved eksport. Det innebærer at merverdiavgiften virker nøytralt med hensyn til hvilket land varer og tjenester er produsert.

En generell merverdiavgift med én sats på alle varer og tjenester gir et mest mulig nøytralt system. Bruk av reduserte satser, fritak og unntak fører til at merverdiavgiften påvirker prisforholdet mellom varer og tjenester, og dermed sammensetningen av forbruk og produksjon. Virksomheter som har unntatt omsetning, vil også ha et insentiv til å produsere tjenester selv uten avgift, i stedet for å kjøpe tjenester med merverdiavgift. I tillegg medfører reduserte satser, fritak og unntak at de administrative kostnadene blir høyere. Merverdiavgiftssystemet er generelt lite egnet til å ivareta fordelingshensyn, støtte bestemte formål eller til å vri forbruket i en ønsket retning. Hvis man for eksempel ønsker å redusere forbruket av goder som anses skadelig for den enkelte og samfunnet, vil det være mer effektivt å benytte særavgifter eller ordninger over budsjettets utgiftsside.

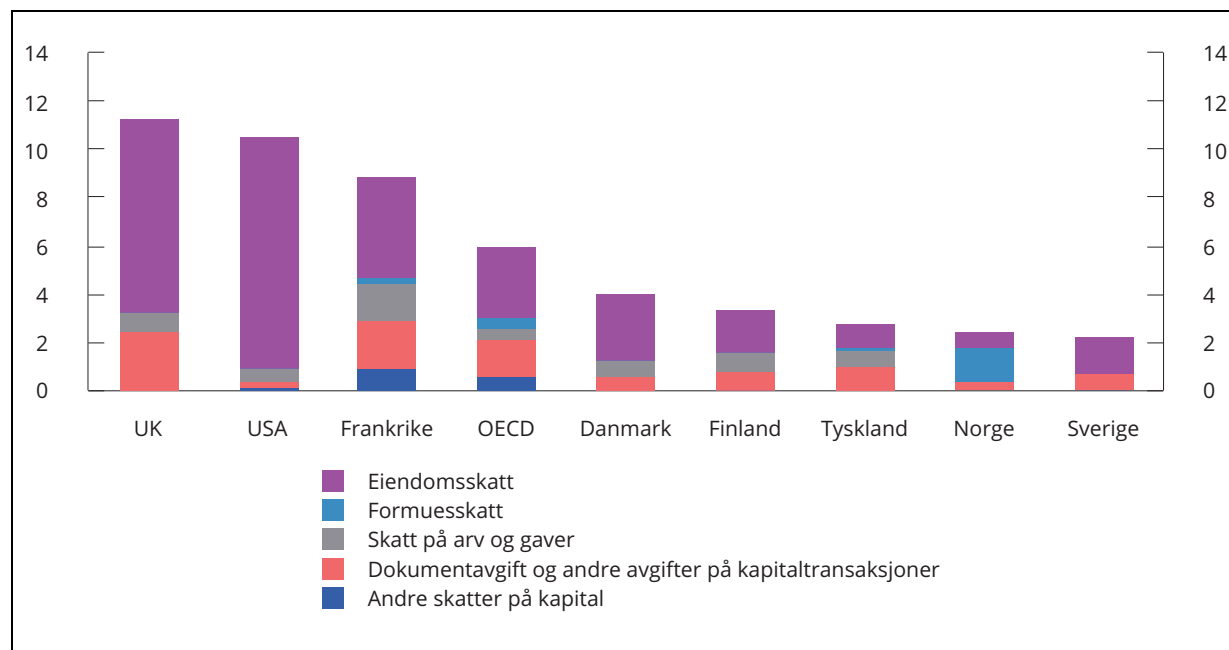
Boks 2.3 Inntekter fra skatt på kapitalbeholdning i OECD-landene

OECDs skattestatistikk gir oversikt over inntektene fra ulike skattearter. Skatt på kapitalbeholdning omfatter skatter for bruk, eierskap og overføring av kapitalbeholdning, herunder fast eiendom. Skatt på avkastning omfattes ikke. For Norge er både kommunal eiendomsskatt, formuesskatt og dokumentavgift omfattet. Mange land har ikke formuesskatt, men har arveskatt og en til dels betydelig høyere eiendomsskatt.

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

Figur 2.19 viser inntektene fra skatt på kapitalbeholdning i utvalgte OECD-land. Som for

andre internasjonale sammenligninger, må tallene tolkes med varsomhet. I Norge utgjør skatt på kapitalbeholdning 2,5 pst. av de samlede skatteinntektene. Dette er godt under OECD-gjennomsnittet på 6,1 pst. Skatt på kapitalbeholdning som andel av samlede skatteinntekter er lav i Norge sammenlignet med flere andre OECD-land. Dette skyldes i stor grad at eiendomsskatten er lavere i Norge enn i andre land, samt at Norge ikke har skatt på arv. Samtidig er det viktig å understreke at OECD-tallene omfatter ulike skatter som har ulik virkning på adferd. For mange av landene utgjør eiendomsskatt på fast eiendom den største andelen av skatt på kapitalbeholdning. I anslaget for Norge utgjør formuesskatt en større andel. Dette omfatter også formuesskatt på andre formuesobjekter enn fast eiendom, herunder aksjer mv.



Figur 2.19 Skatt på kapitalbeholdning. Prosent av samlede skatteinntekter. 2022¹

¹ Tall for OECD er et uvektet gjennomsnitt for de landene som har rapportert for 2021.

Kilder: OECD (<https://data-explorer.oecd.org>) og Finansdepartementet.

2.4.2 Særaggifter

Særaggifter er avgifter på bestemte varer og tjenester mv., i motsetning til merverdiavgiften som er en generell avgift på omsetning av varer og tjenester. Særaggifter gir inntekter til statskassen,

uten noen form for øremerking, og bidrar til å finansiere offentlige utgifter.

De fleste særaggifter er vareavgifter. For disse oppstår avgiftsplikten ved innenlandsk produksjon og import. Dette bidrar til å holde antall avgiftspliktige nede og dermed til å redusere de

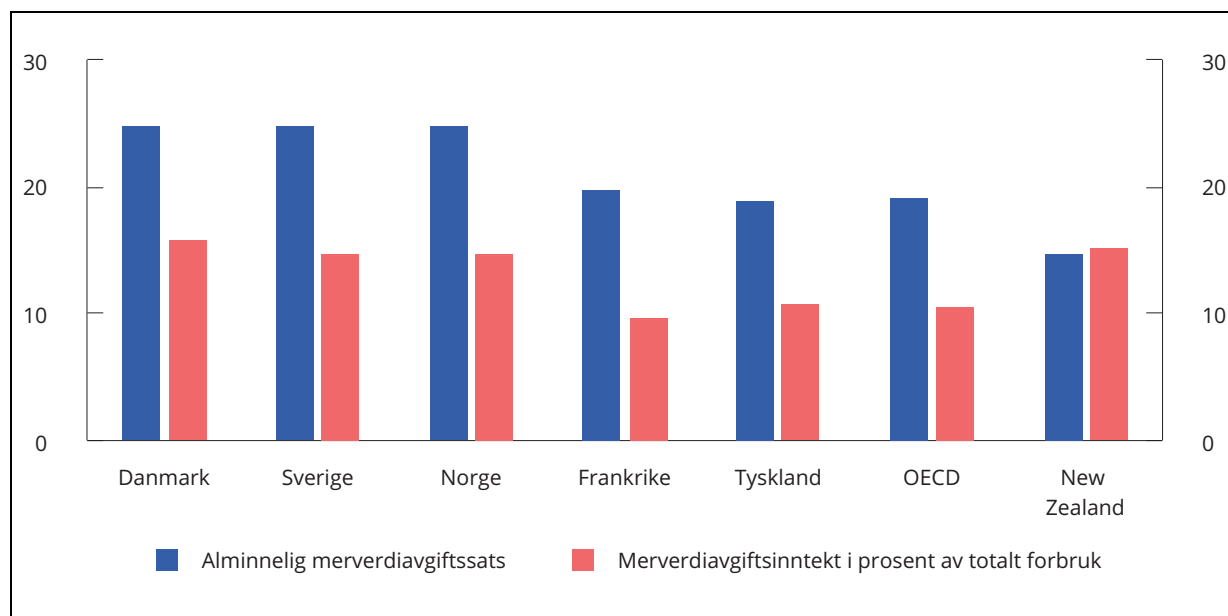
Boks 2.4 Merverdiavgiften i OECD-land

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

OECD sammenligner merverdiavgiftens evne til å skaffe inntekter i de enkelte medlemslandene. Dette gjøres ved å sammenligne de faktiske merverdiavgiftsinntektene i et land med hva inntektene hadde vært om hele det potensielle skattegrunnet var ilagt én generell sats. Hvis hele det potensielle skattegrunnet beskattes med den generelle merverdiavgiftssatsen, vil også inntektene fra merverdiavgiften som andel av forbruket være lik merverdiavgiftssatsen. Lavere inntektsandel enn den generelle satsen kan skyldes flere forhold. Reduserte satser, fritak og unntak bidrar for eksempel til å redusere inntektsandelen. Forhold ved skatteinnkreving og etterlevelse, herunder omfanget av skatteplanlegging, unndragelse og svindel, kan også påvirke inntektsandelen. Inntektsande-

len må tolkes med forsiktighet, men kan gi et bilde av hvor effektivt merverdiavgiftssystemet fungerer.

Figur 2.20 viser de generelle merverdiavgiftssatsene for Norge, OECD-gjennomsnittet og enkelte andre land. Figuren viser også inntekten fra merverdiavgiften som andel av forbruket. Norge har en like høy generell merverdiavgiftssats som Danmark og Sverige. Danmark har ikke reduserte merverdiavgiftssatser og inntektene fra merverdiavgift som andel av forbruk er derfor noe høyere i Danmark enn i Norge og Sverige. New Zealand har et merverdiavgiftssystem med én felles sats og få unntak og fritak. Dermed beskattes tilnærmet alt forbruk med den generelle satsen, også offentlig tjenesteyting. Siden avgiftslegging av offentlig tjenesteyting ikke inngår i OECDs definisjon av det potensielle skattegrunnet, er de faktiske avgiftsinntektene i New Zealand større enn det anslåtte inntektspotensialet.



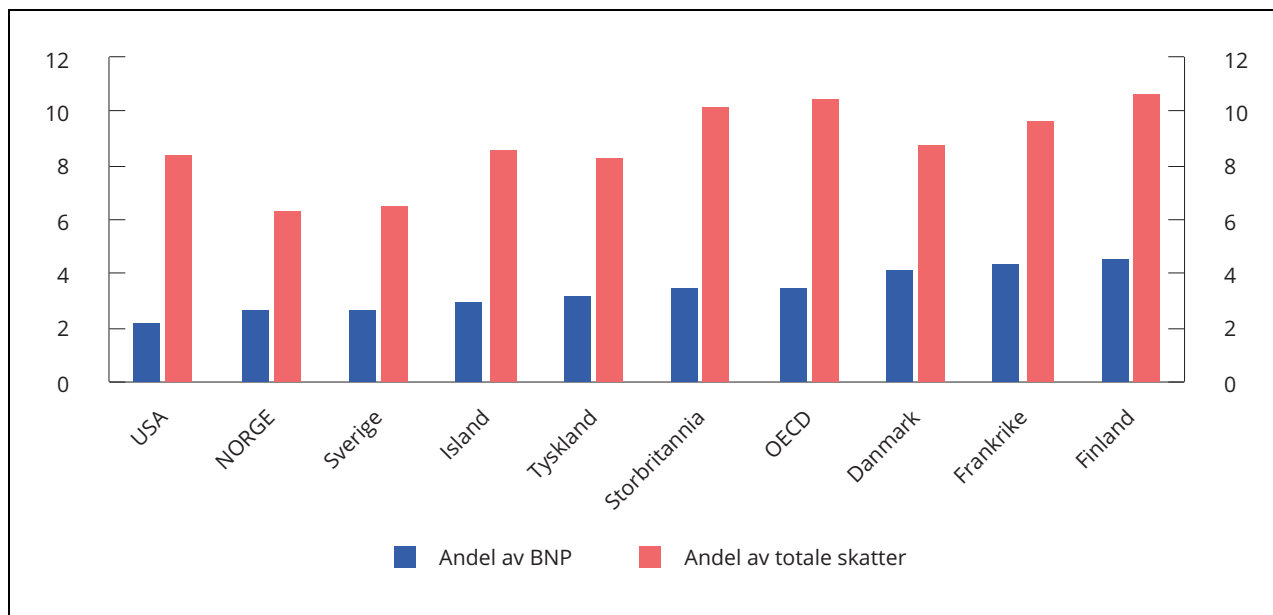
Figur 2.20 Alminnelig merverdiavgiftssats og merverdiavgiftsinntekter i prosent av samlet forbruk. 2020

Kilder: OECD (2022) Consumption Tax Trends og Finansdepartementet.

administrative kostnadene ved innkreving. Selv om det er produsenter og importører som skal betale avgiftene, er det rimelig å anta at en vesentlig del av særavgiftene veltes over i vareprisene, og at det dermed er kjøpere av de særavgiftsbelagte varene som bærer de økonomiske kostna-

dene ved særavgiftene. Graden av overvelting avhenger av markedsforhold.

Enkelte særavgifter har kun som formål å skaffe staten inntekter og omtales ofte som fiskale avgifter. Særavgifter øker vareprisene mv. og bidrar til å vri sammensetningen av produksjon og for-



Figur 2.21 Proveny fra særavgifter mv.¹ i prosent av BNP og samlede skatter. 2021

¹ Kategorien 5000 Taxes on Goods and Services fratrukket kategorien 5110 General Taxes on Goods and Services.

Kilder: OECD (2024) Revenue Statistics og Finansdepartementet.

bruk. Særavgifter kan derfor brukes til å påvirke atferd, for eksempel til å redusere produksjon eller forbruk som er skadelige for helse og miljø.

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

Figur 2.21 viser inntektene fra særavgifter mv. i utvalgte OECD-land, som andel av BNP og samlede skatter. Figuren illustrerer at inntektene fra særavgifter utgjør en lavere andel av både BNP og totale skatter i Norge enn i andre sammenliknbare land. I OECD utgjorde særavgiftene i gjennomsnitt 4,1 pst. av BNP i 2005 og 3,6 pst. i 2021. I Norge utgjorde særavgiftene til sammenlikning 4,1 pst. av BNP i 2005 og 2,7 pst. av BNP i 2021. Særavgiftens bidrag til samlede skatteinntekter har derfor falt sterkere i Norge enn i OECD. Dette skyldes særlig det sterke fallet i inntektene fra bilavgiftene, se nærmere omtale i boks 10.3.

Helse- og sosialrelaterte avgifter

Forbruk av enkelte varer kan medføre sosiale og helsemessige kostnader for samfunnet som ikke gjenspeiles i markedsprisene. Forbruk av alkohol og tobakk er eksempler på dette. Slikt forbruk kan gi økte helseutgifter for samfunnet som må

dekkes av fellesskapet, og ulemper også for andre enn de som bruker varene. Forbrukerne tar ikke nødvendigvis tilstrekkelig hensyn til de langsiktige virkningene av forbruket, eller de ignorerer uheldige virkninger. Avgiftene på alkohol og tobakksvarer gir staten inntekter, men bidrar også til at prisene på disse produktene i større grad inkluderer kostnadene bruken påfører samfunnet.

Et høyt avgiftsnivå på forbruksvarer kan medføre økt grensehandel, tax free-handel, smugling og hjemmebrenning av alkohol. Slik uregistrert omsetning svekker kontrollen med forbruket, og innebærer tap av avgiftsinntekter. Helseeffektene ved at avgiftsleggingen normalt reduserer forbruket, må vurderes opp mot de samfunnsmessige kostnadene ved uregistrert omsetning.

Miljøavgifter og miljørelaterte avgifter

Samfunnets kostnader ved miljøskadelige aktiviteter gjenspeiles normalt ikke i markedspriser. Miljøavgifter gjør at markedsprisene øker og bidrar dermed til å redusere miljøskaden. Inntektene fra miljøavgifter kan benyttes til å redusere andre vridende skatter og bidra slik til et samlet mer effektivt skatte- og avgiftssystem.

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

Miljøavgiftene består av klimaavgifter, men også avgifter som veibruksavgiften, smøreoljeavgiften, svovelavgiften, avgift på utslipp av NO_x, miljøavgift på plantevernmidler og miljøavgift på drikkevareemballasje.

I tillegg til miljø- og energiavgifter er det andre avgifter som er fiskalt begrunnet, men som også tillegges miljøformål. Dette gjelder for eksempel engangsavgiften på motorvogner, som blant annet er differensiert etter CO₂- og NO_x-utslipp. Avgifter på drivstoff og kjøretøy utgjør en stor andel av de miljørelaterte avgiftene.

Klimaavgifter

Utslipp av klimagasser med tilhørende negative konsekvenser av et varmere klima for mennesker og natur er et eksempel på negative eksterne effekter som følge av økonomisk aktivitet. Denne typen markedssvikt kan rettes opp ved at staten(e) aktivt bidrar til å øke prisen på varer og tjenester slik at prisen gjenspeiler samfunnets kostnader ved den skadelige aktiviteten. Skaden ved utslipp av ett tonn CO₂ er global og uavhengig av hvor utslippet skjer. Prising av utslipp kan gjøres enten ved å legge en avgift på aktiviteten som skaper utslipp, eller ved å opprette et marked for omsettelige utslippskvoter. Klimaavgifter er avgifter som har som formål å prise utslipp av klimagasser. Prising av utslipp gjennom klimaavgifter og deltakelse i EUs kvotesystem er det viktigste virkemiddelet i norsk klimapolitikk.

En riktig utformet klimaavgift bør omfatte alle utslippskilder, både nasjonalt og globalt, med én

felles sats. Det bidrar til å redusere utslippene til lavest mulig kostnad for samfunnet (kostnadseffektivitet). Prising av utslipp av klimagasser gir incentiver til å utvikle klima- og miljøvennlig teknologi ved at slik teknologi blir mer lønnsom. Både avgifter og kvotesystem kan være kostnads-effektive virkemidler for å oppnå bestemte klimamål. Kvoter og avgifter er nærmere omtalt i boks 2.5. Andre markedssvikter gjør at det, i tillegg til prising av utslipp, også er behov for andre virkemidler slik som støtte til forskning og utvikling, investeringer i infrastruktur og informasjon til befolkningen.

Når klimaavgifter virker etter hensikten, bidrar de til å redusere utslippene og dermed også statens inntekter fra avgiften. Erstattes klimaavgifter med utslippskvoter som ikke selges (gratiskvoter), eller andre typer virkemidler, bidrar dette til ytterligere fall i statens inntekter. Reduserte inntekter fra klimaavgifter kan innebære at andre skatter og avgifter må økes for å opprettholde nivået på skatteinntektene som er nødvendig for å finansiere offentlige tjenester.

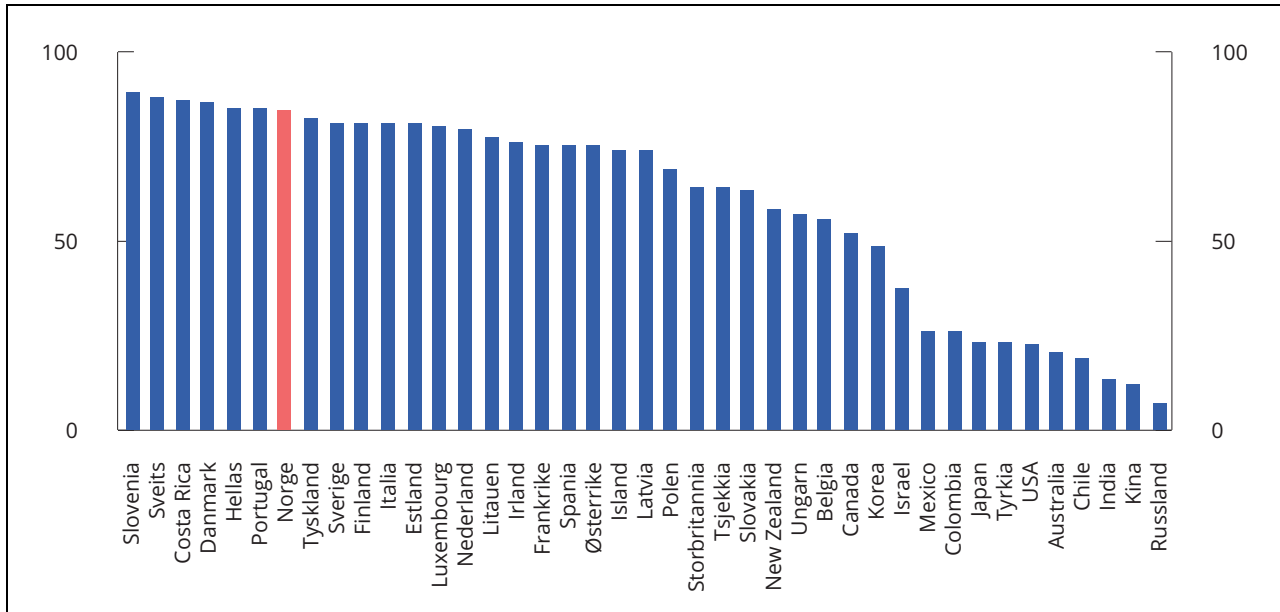
Bruken av klimaavgifter i Norge er omfattende, også sammenliknet med andre industrialiserte land i og utenfor Europa. Tilnærmet all bruk av fossil energi i Norge er priset gjennom avgifter og/eller kvotesystemet, og avgiftssatsene på bruk av fossile energivarer er dessuten relativt høye. OECD beregner regelmessig netto effektiv karbonpris (se boks 2.6) på energibruk i OECD- og G20-landene og utarbeider en karbonprisscore for hvert land. En karbonprisscore på 100 pst. betyr at alle energiutslipp er priset over 60 EUR per

Boks 2.5 Sammenhengen mellom avgifter og omsettelige kvoter

Når det settes en pris på utslippene av klimagasser, blir det økonomisk lønnsomt for aktørene å gjennomføre tiltak som reduserer utslipp som koster mindre enn avgiften, enten i form av redusert produksjon, omlegging av produksjonsmetoder eller ved investeringer i teknologiske løsninger med lavere eller ingen utslipp. Med en avgift setter myndighetene en pris på utslipp, men styrer ikke mengden utslipp direkte. I et system med omsettbare kvoter fastsetter derimot myndighetene utslippsmengden, mens prisen på utslipp bestemmes gjennom tilbud og etterspørsel i kvotemarkedet. En kvote gir innehaveren rett til å slippe ut en gitt mengde klimagasser. Prisen på de omsettelige

kvotene vil bestemmes av kostnaden ved de utslippsreducerende tiltakene som kan gjennomføres, og forventninger om fremtidig tilgang på kvoter.

Hvis kvotene i et kvotehandelsystem auksjoneres ut, kan de gi tilsvarende inntekter til staten som avgifter. Hvis kvotene deles ut gratis, går myndighetene glipp av inntektene og mister muligheten til å oppnå eventuelle ytterligere samfunnsøkonomiske gevinster gjennom å redusere andre skatter. Hvorvidt kvotene deles ut gratis eller auksjoneres, påvirker ikke hvor store utslippsreduksjoner kvotesystemet gir som helhet.



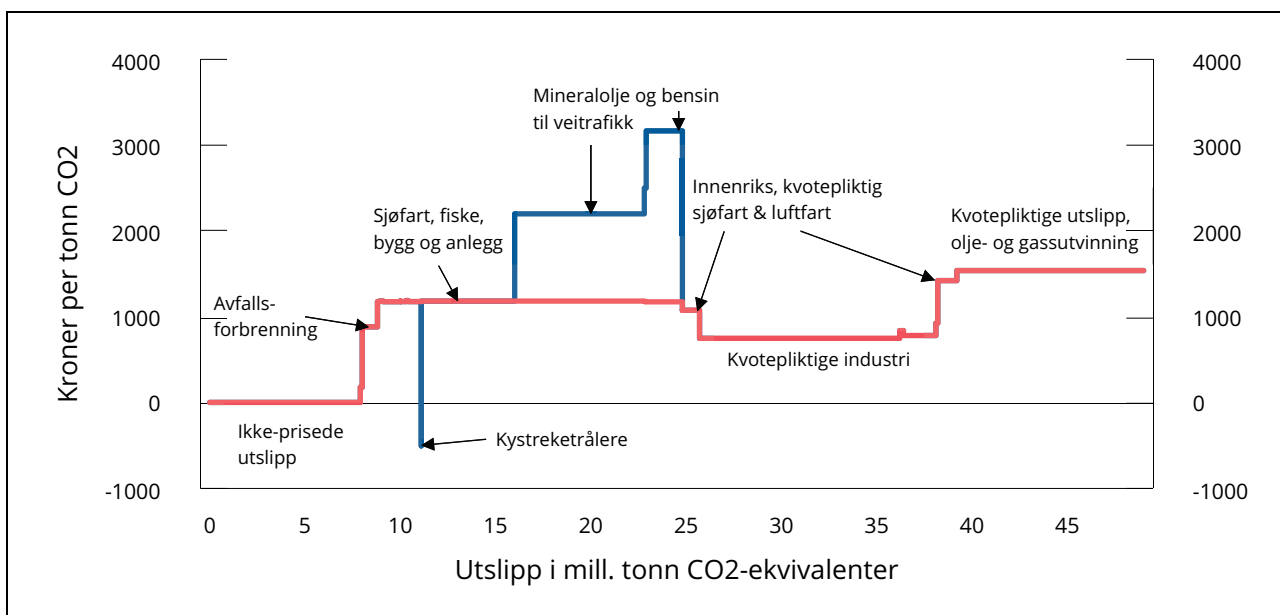
Figur 2.22 Karbonprisscore på energibruk i utvalgte land i 2021 ved en referansepris på 60 euro per tonn CO₂-ekvivalent. Prosent

Kilde: OECD.

tonn CO₂, mens en score på 0 pst. betyr at ingen er det. Det er stor variasjon i hvor langt ulike land har kommet i å prise utslipp, se figur 2.22. Beregningene til OECD viser at Norge hadde en karbonpris på over 60 EUR for om lag 85 pst. av utslippene i 2021. OECDs data er flere år gamle og deres anslag skiller seg noe fra Finansdeparte-

mentets anslag. For 2024 anslår Finansdepartementet at om lag 97 pst. av alle norske utslipp av CO₂ er priset over 60 EUR per tonn.

En lik og gradvis økende karbonpris i alle land ville gitt en kostnadseffektiv reduksjon av globale utslipp. Det innebærer at vi kunne fått større utslippsreduksjoner globalt for et gitt nivå på den



Figur 2.23 Netto effektiv og eksplisitt pris på utslipp av klimagasser i ulike sektorer. Avgiftsnivå i kroner per tonn CO₂-ekvivalenter i 2024 og kvotepris på 748 kroner per tonn CO₂. Utslippstallene er fra 2022

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

Boks 2.6 Netto effektive og eksplisitte karbonpriser

Eksplisitte karbonpriser er alle prisingsmekanismer som er rettet mot å prise utslipp av klimagasser. Dette kan være avgifter eller kvotesystemer. *Effektive karbonpriser* inkluderer også andre avgifter og mekanismer, uavhengig av formål. Mineralolje og bensin er i enkelte sektorer også ilagt veibruksavgift som har andre formål enn reduksjon av utslipp av klimagasser, men som likevel øker den effektive karbonprisen. I beregninger av *netto effektive karbonpriser* tar man også høyde for tilskudd eller andre ordninger som bidrar til å redusere den effektive karbonprisen.

Det er den netto effektive karbonprisen som bestemmer prisen på aktiviteter som gir utslipp av klimagasser, for eksempel gjennom pumpeprisen. Mål på netto effektive karbonpriser er derfor viktige for å forstå hvordan endringer i skatter, avgifter og tilskudd samlet kan påvirke utslipp av klimagasser.

En kostnadseffektiv klimapolitikk tilsier at alle utslipp av klimagasser prises likt, målt i eksplisitte karbonpriser. Dette følger av at et utslipp av en klimagass, målt i CO₂-ekvivalenter, er like skadelig for klimaet uavhengig av hvor det oppstår eller hvem som slipper det ut. Når

alle utslipp står overfor den samme eksplisitte karbonprisen, vil man redusere utslippene der det koster minst. Utslippsmål kan dermed nås til en lavest mulig kostnad for samfunnet ved å øke den eksplisitte karbonprisen. Prising av utslipp gjennom avgifter kan imidlertid ha uønskede fordelingsvirkninger. Virkningen av klimaavgifter på ulike grupper vil blant annet avhenge av mulighetene aktørene har til å tilpasse seg økt klimaavgift. Kompensasjon til særlig berørte grupper bør ikke skje gjennom redusert avgift, men reduksjon i andre skatter eller avgifter, eller tilskuddsordninger som ikke svekker insentivene til utslippskutt.

Sammenligning av eksplisitte karbonpriser viser om karbonprisingen er kostnadseffektiv utformet. Det er imidlertid ikke nødvendigvis hensiktsmessig at alle aktører i økonomien står overfor den samme effektive karbonprisen. Dette skyldes blant annet at andre eksterne kostnader enn klima kan variere betydelig mellom ulike sektorer. Tilskudd eller andre ordninger som bidrar til at den netto effektive karbonprisen er lavere enn den eksplisitte karbonprisen, gjør klimapolitikken mindre kostnadseffektiv.

samlede tiltakskostnaden for alle land. Når utslippsprisen er høyere i Norge enn i andre land, gis det insentiver til investeringer og tiltak her som gir lavere utslippskutt enn om investeringen hadde være gjort i et annet land. Ulik prising innebærer også en risiko for karbonlekkasje. Det vil si at virksomheten flytter til land med lavere utslippspris. Slik flytting kan redusere utslippene i landet virksomheten flytter fra, men det kan motsvares av økte utslipp i landet virksomheten flytter til. Dermed kan de globale utslippene være om lag uendret eller til og med høyere.

I 2024 er det generelle avgiftsnivået på utslipp av klimagasser under innsatsfordelingsforordningen 1 176 kroner per tonn CO₂-ekvivalent. Til sammenlikning er den gjennomsnittlige kvoteprisen anslått til om lag 748 kroner per tonn CO₂ i perioden januar til august 2024. Prisen på kvoter varierer over tid. Etter en markert oppgang gjennom 2021 lå prisen i gjennomsnitt på i underkant av 85 euro i 2022 og 2023. Prisene falt i siste halvdel av 2023 og første kvartal av 2024, men har

siden kommet noe opp. Med den foreslåtte opptrappingen i avgiftsnivået er det ventet at det generelle nivået på utslipp under innsatsfordelingen vil ligge en god del over kvoteprisen i 2025.

Noen sektorer er underlagt både kvoteplikt og avgift. Det forstyrrer prisbildet og kan resultere i at de mest lønnsomme investeringene ikke prioriteres til fordel for mindre lønnsomme investeringer som er underlagt enn lavere karbonpris. Karbonpriser som de ulike sektorene i Norge står overfor, er vist i figur 2.23. Figurens y-akse angir den marginale CO₂-prisen i ulike sektorer, mens x-aksen angir utslippsmengde i mill. tonn CO₂-ekvivalenter. Det skilles mellom effektive og eksplisitte karbonpriser, se boks 2.6.

For eksempel står olje- og gassutvinning overfor en eksplisitt karbonpris på 1 539 kroner og har et samlet utslipp på 9,8 millioner tonn, se figur 2.23. Kystreketralerne betaler CO₂-avgift på mineralske produkter, men mottar samtidig et tilskudd fra Garantikassen for fiskere basert på hvor mye drivstoff de forbruker. Tilskuddet er vesentlig

større enn avgiften målt i kroner per liter drivstoff, og den samlede netto effektive karbonprisen for næringen er derfor -500 kroner per tonn CO₂.

2.4.3 Tollavgift

Tollavgift har til formål å beskytte innenlandske produsenter mot konkurranse fra utlandet. Tollavgift fører normalt til dyrere varer for forbrukerne og økte produksjonskostnader for næringslivet. Videre kan tollavgift begrense forbrukernes vareutvalg. Tollavgift vil også redusere omfanget av handel og bidra til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke blir utnyttet fullt ut. Handel med varer og tjenester har åpnet for å utnytte Norges konkurransefortrinn.

Norge er et av landene i verden med minst tollbeskyttelse for industrivarer. Av industrivarene er det bare enkelte typer klær og tekstiler som er ilagt tollavgift. Tollbeskyttelse på landbruksvarer er et sentralt landbrukspolitisk virkemiddel blant annet for å sikre norsk beredskap og forsynings-sikkerhet for mat. Importvernet kan bidra til større grad av egenproduksjon av jordbruksvarer og landbruk. Tollavgiftssatsene for landbruksvarer varierer sterkt, avhengig av beskyttelsesbeho- vet.

Det er fastsatt maksimale tollavgiftssatser gjennom internasjonale avtaler. I likhet med andre industriland gir Norge reduserte tollavgiftssatser til utviklingsland gjennom det generelle preferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences (GSP)). Systemet innebærer at industriland gir utviklingsland bedre markeds- adgang på sine varer. GSP-systemet er ensidig og kan til enhver tid trekkes tilbake eller endres.

2.4.4 Gebyrer og sektoravgifter

Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over stats- budsjettet, men på noen områder brukes gebyrer og sektoravgifter. Finansdepartementet har fast- satt overordnede bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering. Gebyrordninger kan eta- bleres når det offentlige utfører en klart definert tjeneste overfor betaleren og det ikke betales for noe annet eller mer enn kostnaden ved å produ- sere og levere tjenesten. Følgelig er en kostnads- riktig gebyrfinansiering ikke å anse som beskat- ning. Gebyrer som er høyere enn kostnaden ved å produsere og levere tjenesten, vil derimot ha et element av skjult skattlegging. Denne typen over- prising har blitt redusert over tid.

Sektoravgifter har et videre finansieringsfor- mål og kan anvendes til å finansiere fellestilltak overfor en næring eller sektor dersom avgiften betales av aktører som tilhører eller har en nær til- knytning til sektoren. For eksempel finansieres virksomheten til flere tilsynsorganer helt eller del- vis med sektoravgifter. Endring av grunnlag eller sats for sektoravgifter regnes derfor som en del av skatte- og avgiftsopplegget. Det følger av Finans- departementets bestemmelser at det bør utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sektoravgif- ter for å finansiere statlige utgifter.

2.5 Forholdet til EØS-avtalen

EØS-avtalen inneholder ingen plikt til å harmoni- sere norske skatte- og avgiftsregler med EUs for- ordninger og direktiver. Likevel setter EØS-avta- lens generelle bestemmelser om de fire friheter og forbudet mot statsstøtte, klare begrensninger på innholdet i de norske skatte- og avgiftsreglene.

Bestemmelsene om de fire friheter betegner prinsippene om fri bevegelse av varer, tjenester, kapital og personer/etableringer innenfor EU/ EØS. Innenfor skatteretten er de nærmere begrensningene som prinsippet om de fire frihe- ter innebærer, i hovedsak utviklet av EFTA- og EU-domstolen. Norge kan i utgangspunktet ikke ha regler som behandler grenseoverskridende bevegelser og transaksjoner mellom Norge og andre EØS-stater strengere enn rent nasjonale bevegelser og transaksjoner. I visse tilfeller kan vi likevel opprettholde eller innføre regler som i utgangspunktet innebærer en restriksjon. Dette gjelder der det foreligger såkalte rettferdiggjøre- sesgrunner. På skatteområdet kan spesielt hensyn- et til en balansert fordeling av beskatningskom- petansen mellom statene og hensynet til å mot- virke skatteomgåelse, begrunne en restriksjon. Effektiv skatteinnkreving er et annet relevant hen- syn. For å kunne rettferdiggjøre en regel som i utgangspunktet utgjør en restriksjon, kreves i til- legg at regelen er egnet for å ivareta det aktuelle hensynet, og at den ikke er strengere enn nødven- dig for å ivareta dette hensynet (krav om propor- sjonalitet).

Statsstøtteforbudet innebærer at Norge i utgangspunktet ikke kan ha skatteregler som gir enkeltforetak eller grupper av foretak, gunstigere skattemessig behandling enn det hovedregelen for slike foretak tilsier. Forbudet rammer både for- deler for enkeltforetak og fordeler for visse sekto- rer eller geografiske områder. EØS-avtalen har likevel ulike regler som på nærmere vilkår åpner

for å gi statsstøtte. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) vedtar retningslinjer for tolkning og bruk av disse reglene. Reglene, som gjenspeiler EUs regelverk på området, setter strenge betingelser for at støtten skal kunne anses forenlig. Slik støtte må notifiseres til ESA, og kan ikke iverksettes før ESA har godkjent den. Det er gjort unntak fra notifikasjonsplikten i den såkalte gruppeunntaksforordningen. I visse tilfeller kan støtte være tillatt også uten notifikasjon eller melding. Dette gjelder støtte som oppfyller kriteriene i forordningen for bagatellmessig støtte.

Norge er ikke en del av EUs tollunion. Norske tollmyndigheter berøres likevel i stadig større grad av regelverk som tas inn i EØS-avtalen på andre myndigheters område. EU har de senere årene vedtatt en rekke rettsakter som stiller krav til varer som innføres fra tredjeland, for omsetning på det indre marked. Kravene er knyttet til produkters tilblivelse, egenskaper mv. Ved innførsel til EU av varer omfattet av de aktuelle rettsaktene, blir varene kontrollert av tollmyndighetene i EU gjennom produktpass, sertifikater og lignende. Når slike regler blir tatt inn i EØS-avtalen, vil norske tollmyndigheter få tilsvarende oppgave med å kontrollere varer som innføres fra tredjeland.

2.6 Internasjonalt skattesamarbeid

Ulikheter i skattesystemer og skattenivåer mellom land kan gi muligheter for uønsket internasjonal skattetilpasning og skadelig skattekonkurranse mellom land. Dette kan redusere lands skatteinntekter og vri beskatningen over på mindre mobile skattegrunnlag som f.eks. fast eiendom og arbeidsinntekt. I tillegg gir det grobunn for økonomisk uheldige former for beskatning, som for eksempel brutto kildeskatter på tjenester.

Disse problemstillingene har lenge stått høyt på den politiske dagsorden i Norge og internasjonalt. Det pågår i dag flere internasjonale prosesser for å utarbeide multinasjonale standarder og avtaler med sikte på å motvirke uheldige virkninger av skattetilpasninger og skadelig skattekonkurranse mv. Norge deltar som en aktiv bidragsyter i alle de pågående prosessene, herunder i OECD, Inclusive Framework on BEPS, Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes og FN.

OECD/G20s «Inclusive Framework», som består av 147 jurisdiksjoner, arbeider for å fremforhandle en reformpakke for fordeling av beskatningsrett av store multinasjonale foretak (pilar 1),

samt innføring av en global minimumsskatt (pilar 2). Denne pakken er kjent som topilarløsningen. Regelverket for en global minimumsskatt (pilar 2) ble innført i Norge fra 2024.

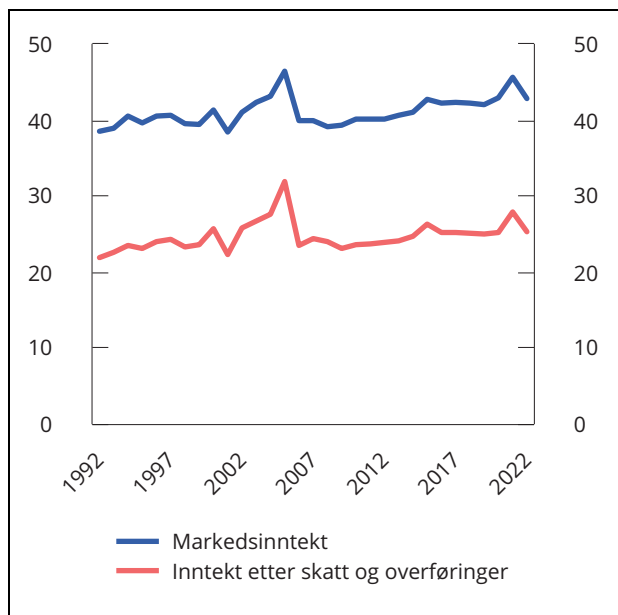
I juli 2024 ble finansministerne i G20, med Norge som gjesteland, enige om en skatteerklæring som fremhevet noen områder hvor man særlig ønsker å videreutvikle det internasjonale skattesamarbeidet. Det er enighet om at mer internasjonal koordinering er nødvendig for å tilrettelegge for mer progressivitet. Det skyldes at høye kapitalinntekter og formue kan være vanskelig å beskatte som følge av tilpasninger. Blant annet er svært rike personer ofte mer tilbøyelig til å flytte til land med lavere skatt. I erklæringen ble det derfor uttrykt ønske om å tilrettelegge bedre for at hvert enkelt land i praksis gis mulighet til økt progressivitet i beskatningen av personer. Finansministerne i G20 erkjenner i erklæringen at tilstrekkelig beskatning av svært rike personer er vanskelig uten økt samarbeid mellom land.

I FN har det i 2024 blitt forhandlet om et mandat til en rammekonvensjon om internasjonalt skattesamarbeid. FNs generalforsamling vil behandle forslaget til mandat i høst. Det er forventet at denne rammekonvensjonen skal fremforhandles i perioden 2025 til 2027.

2.7 Fordelingsvirkninger av skatte- og avgiftssystemet

Det er mange og sammensatte faktorer som påvirker utviklingen i økonomisk ulikhet. Økonomiske konjunkturer og strukturelle forhold påvirker fordelingen av markedsinntektene, se omtale i Meld. St. 1 (2024–2025) *Nasjonalbudsjettet 2025* kapittel 6. Skattesystemet er en av faktorene som kan påvirke inntektsfordelingen, både direkte og indirekte. Skattesystemet bidrar til å omfordele inntekter blant annet ved at det er progressivt utformet (gjennomsnittlig skattesats øker med nivået på inntekten eller formuen). Skatteinntektene finansierer dessuten overføringer til husholdningene og offentlige tjenester innenfor blant annet helse og utdanning, som også virker utjevnende. Videre kan skatter, sammen med overføringer og offentlige tjenester, påvirke skattyternes økonomiske beslutninger og dermed også fordelingen av markedsinntekt (før skatt).

Det samlede utjevningsbidraget fra skatter og overføringer har vært forholdsvis stabilt de siste 30 årene, se figur 2.24. Figuren viser ulikheten målt ved Gini-koeffisienten for inntekt før og etter skatt og overføringer. Inntektene er her målt som



Figur 2.24 Inntektsulikhet før og etter skatt og overføringer. Gini-koeffisienter for ekvivalent inntekt per forbruksenhet (EU-skala). 1995–2022

¹ Svingninger rundt årene 2000, 2005, 2015 og 2021 må sees i sammenheng med endringer i skattereglene som har ført til midlertidige skattetilpasninger.

² Markedsinntekt inkluderer blant annet lønns-, nærings- og kapitalinntekter. Disponibel inntekt er markedsinntekten pluss overføringer fratrukket utlignet skatt og negative overføringer som barnebidrag og pensjonspremier.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

i inntektsstatistikken til Statistisk sentralbyrå, og omfatter de fleste kontante inntekter som husholdningene mottar. Likevel er det en rekke bidrag til husholdningenes materielle levestandard som ikke fanges av denne innteksdefinisjonen, blant annet verdien av offentlige tjenester, avkastningen av egen bolig og overskudd som holdes tilbake i private selskaper.

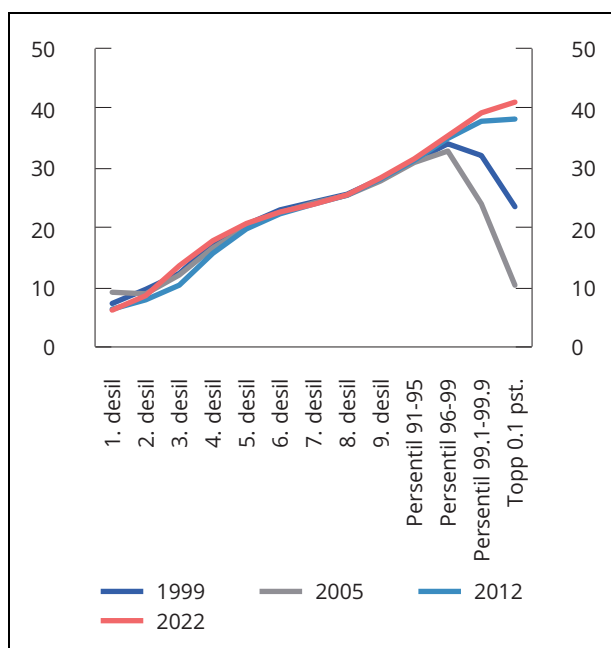
Som følge av at kapitalavkastning kun fanges opp når den realiseres, påvirkes den målte inntektsulikheten kraftig av de ekstraordinært høye utbytteutbetalingene i forkant av at utbytteskatten ble innført i 2006 og de varslede økningene i utbytteskatten i 2016 og 2022. Se Meld. St. 1 (2024–2025) *Nasjonalbudsjettet 2025* kapittel 6 for en analyse av inntektsulikhet med et utvidet inntektsbegrep der tilbakeholdte overskudd i private selskaper medregnes i eierens inntekter.

Personskattenes betydning for inntektsfordelingen

Progressiviteten i skattesystemet kommer tydelig frem av figur 2.25 som viser at skatt i prosent av inntekten stiger med inntektsnivået. I denne figuren er både inntektsskatt og formuesskatt inkludert.

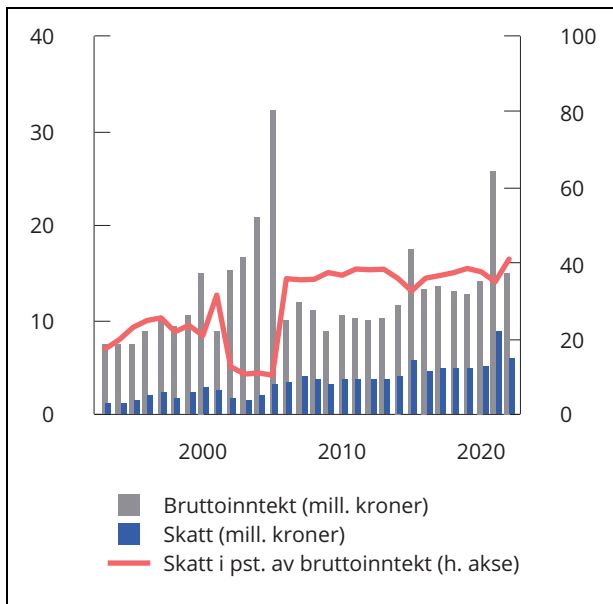
Figur 2.16 i punkt 2.3.4 viser det samme uten formuesskatt, og viser at skattesystemet er regressivt, det vil si at skatteprosenten faller, helt på toppen av inntektsfordelingen dersom man ikke tar med formuesskatten. Progressiviteten har vært relativt stabil de siste tiårene, unntatt helt øverst i inntektsfordelingen.

For de med aller høyest inntekt, har skatteprosenten variert betydelig over tid. Dette skyldes både endringer i skattereglene for utbytter og tilpasninger i utbytteuttak til disse regelendringene, se figur 2.26. På slutten av 1990-tallet var skatteprosenten (inkl. formuesskatt) for den rikeste promillen om lag 20-25 pst. Nedgangen i skatteprosenten fra 2001 til 2005 skyldes i stor grad store utbytter som følge av forventninger om innføring av utbytteskatt. Det var en midlertidig utbytteskatt i 2001, og en varig skatt på utbytte ble innført i 2006. Også i senere år har skatteprosenten for de rikeste variert noe som følge av endringer i utbytteuttak. I år hvor det tas ut ekstraordinært høye utbytter, som i 2021, vil skatten målt i kroner øke, men skatteprosenten falle. Dette skyldes at utbyttene skattlegges med en noe lavere sats enn høye arbeidsinntekter. Skatteprosenten for de rikeste er likevel på et høyere nivå nå (35-40 pst.) enn før utbytteskatten ble innført (20-25 pst.) når man måler skatten i prosent av bruttoinntekt slik det defineres i den offisielle statistikken (eksklusive eierinntekt som holdes tilbake i selskapene).



Figur 2.25 Skatt som andel av bruttoinntekt i ulike inntektsgrupper. Prosent

Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 2.26 Gjennomsnittlig bruttoinntekt, skatt og skatt i prosent av bruttoinntekt for topp 0,1 pst. 2022-kroner. 1993-2022

Kilde: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

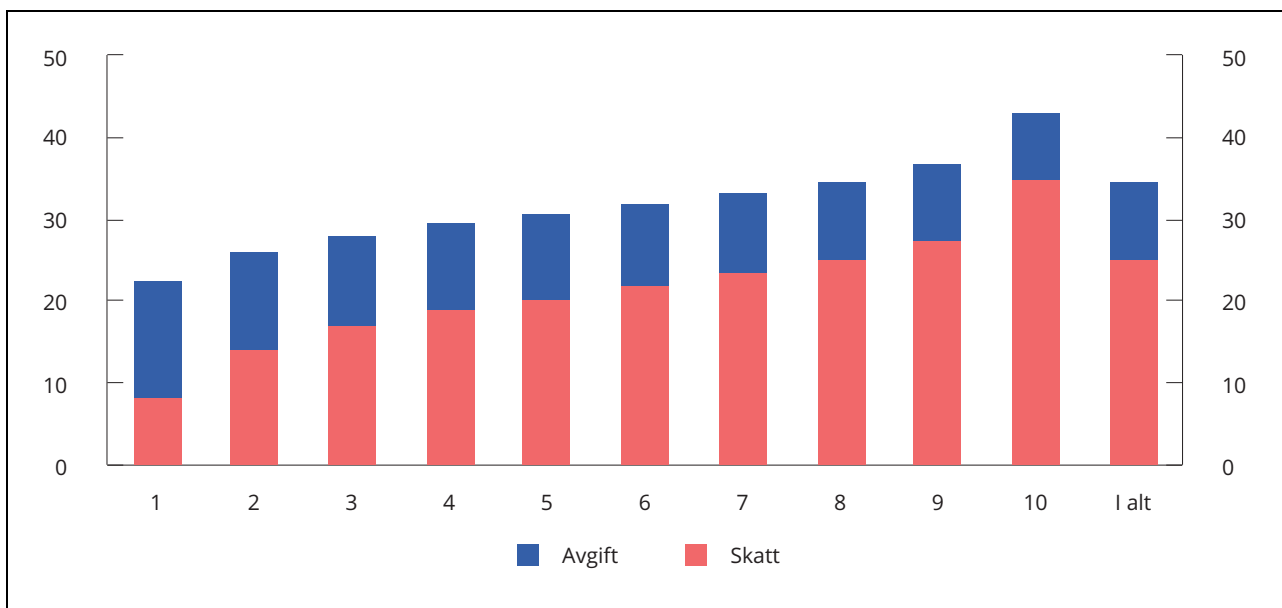
Avgiftenes betydning for inntektsfordelingen

Når en skal se på hvordan skatte- og avgiftssystemet påvirker husholdningenes forbruksmuligheter og velferd, bør en ideelt sett ta hensyn til at også avgifter påvirker forbruksmulighetene. Avgifter avhenger ikke av den enkeltes inntekt eller formue. Avgifter er indirekte skatter som, til

forskjell fra direkte skatter, normalt ikke ilegges forbruker direkte, men indirekte via avgiftspliktige produsenter og importører. I hvor stor grad avgiftsbelastningen overveltes i prisene til forbrukerne, avhenger av tilbud og etterspørsel etter varene og tjenestene som omfattes av avgiften. Det foreligger imidlertid ikke sikre tall som viser om avgiftene belastes henholdsvis privatpersoner eller næringsdrivende eller hvordan avgiftsinnbetalingen fordeler seg på ulike inntektsintervaller. Departementet gir ikke anslag på fordelingsvirkninger av endringer i enkeltavgifter. Figur 2.27 viser anslag på aggregerte avgiftsinntekter fordelt etter inntektsdesiler basert på modellen Lotte-Konsum.

I figuren er personene tildelt en andel av husholdningens inntekt og skatt justert for stordriftsfordeler (husholdningsjustert inntekt), og rangert etter stigende inntekt i ti like store grupper (inntektsdesiler). Tilsvarende er personene tilordnet en andel av anslått avgifter innbetalt av husholdningen.

Figuren viser at personer med lave inntekter har lavere samlet skatte- og avgiftsbelastning enn personer med høye inntekter. Samtidig bidrar avgiftene til å svekke progressiviteten i skatte- og avgiftssystemet. Dette skyldes delvis at beregningene tar utgangspunkt i husholdningenes bruttoinntekt. Personer med høy bruttoinntekt betaler en større andel av bruttoinntekten i skatt enn personer med lav bruttoinntekt og har dermed en mindre andel av inntekten disponibel til forbruk.



Figur 2.27 Skatt og avgift per person i prosent av husholdningsjustert inntekt etter inntektsdesiler. 2024-regler. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Det er inntekten etter skatt som kan forbrukes og belastes med avgifter. For en person med høy bruttoinntekt vil dermed avgiftene utgjøre en mindre andel av bruttoinntekten enn for en person med lav bruttoinntekt. Dersom beregningene var basert på inntekt etter skatt (disponibel inntekt), ville avgiftsbelastningen vært jevnere som andel av inntekt i de ulike inntektsgruppene.

2.8 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

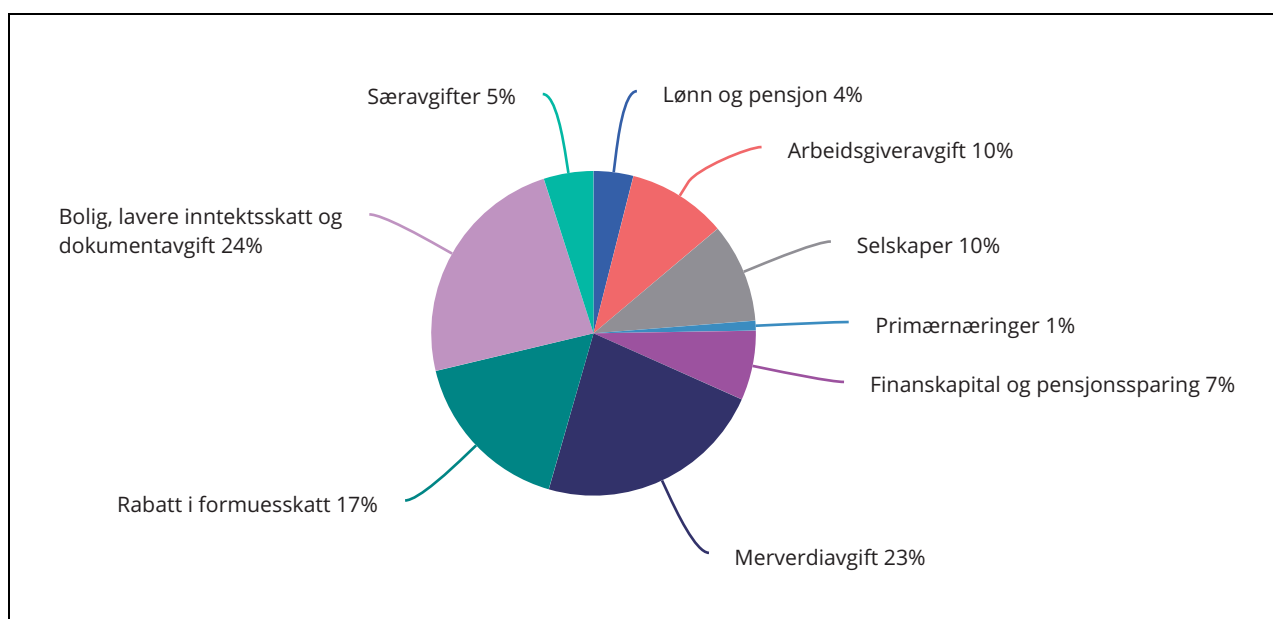
I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke fritak, unntak og særordninger som bidrar til å redusere de offentlige inntektene. De representerer en fordel for dem som omfattes, sammenlignet med å bli skattlagt etter de ordinære reglene.

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

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

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

Størrelsen på skatteutgifter og skattesanksjoner avhenger av hvordan referansesystemet defineres. I utgangspunktet legges de generelle skatte- og avgiftsreglene til grunn. På noen områder legges hovedprinsipper for utformingen av skatte- og avgiftssystemet til grunn, slik disse er nedfelt blant annet i skattereformene i 1992, 2006 og 2016. Dette gjelder for eksempel for avskrivningssatser, beskatning av bolig og enkelte avgifter. I likhet med de fleste andre land benytter departementet den såkalte inntektstapsmetoden, det vil si at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige taper som følge av lempeligere regler enn det referansesystemet tilsier. Det er viktig å merke seg at en svakhet ved denne modellen er at beregningene ser bort fra atferdsendringer. Beregningene vil derfor i mange tilfel-



Figur 2.28 Netto skatteutgifter i 2024 fordelt på ulike områder. Prosent

Kilde: Finansdepartementet.

ler ikke gi et realistisk anslag på provenyet en ville fått ved å fjerne eller redusere skatteutgiften. Tallene må derfor brukes med stor varsomhet. Skatteutgiftene er nærmere omtalt i vedlegg 1.

Figur 2.28 viser hvordan netto skatteutgifter i 2024 fordeles på ulike områder. De største skatteutgiftene skyldes unntak og særordninger i merverdiavgiften, manglede inntektsbeskatning av egen bolig og verdsettingsrabatter i formuesskatten.

2.9 Metoder for provenyberegninger

Virkningene på statens inntekter av endringer i skatte- og avgiftsreglene omtales ofte som provenyvirkninger, til forskjell fra endringer i skatte- og avgiftsinntektene som skyldes andre utviklingstrekk, herunder de økonomiske konjunktorene. Finansdepartementet anslår provenyvirkninger av skatte- og avgiftsendringer ved hjelp av en rekke ulike metoder. Metodene varierer fra avanserte modeller til enkle anslag basert utelukkende på statistikk. Hvilken metode som brukes, avhenger av hvilke modeller som er utviklet, hvilke datagrunnlag som er tilgjengelige og hvilken tidsfrist beregningen gjøres under. Nedenfor oppsummeres beregningsmetodene.

2.9.1 Referansesystem og referansealternativ

Referansesystem for skatte- og avgiftsreglene

Provenyvirkningene av endringer i skatte- og avgiftsreglene i budsjettåret beregnes i forhold til et referansesystem for skatte- og avgiftsregelverket. I referansesystemet holdes skatter og avgifter reelt uendret fra året før budsjettåret. Det innebærer at grenser og satser¹ i skatte- og avgiftsregelverket justeres med anslag for den relevante vekstfaktoren, for eksempel veksten i konsumpriser, lønninger, pensjoner eller formuesverdier. Dersom en sats eller grense som justeres i referansesystemet, holdes nominelt uendret, vil det altså beregnes en provenyvirkning.

Referansesystemet for *skatt* er basert på skattereglene for inneværende år, hvor fradrag og inntektsgrenser i den generelle satsstrukturen i personbeskatningen i hovedsak er justert med anslått lønnsvekst. En skattyter som kun har standard

fradrag (personfradrag og minstefradrag) og en vekst i både alminnelig inntekt og personinntekt lik anslått lønnsvekst, får da tilnærmet samme gjennomsnittlige inntektsskatt i referansesystemet som i inneværende år. Pensjonsskatteregler justeres ut fra veksten i minstenivået i alderspensjonen og veksten i ordinær alderspensjon. Tilsvarende justeres bunnfradraget i formuesskatten i referansesystemet slik at en person med en formuessammensetting lik gjennomsnittet får samme formuesskatt i referansesystemet som i inneværende år, målt som andel av formuen. Særskilte fradrag og enkelte andre grenser i personbeskatningen justeres med anslått prisvekst.

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

Referansealternativ for skatte- og avgiftsinntektene
I *referansealternativet* for skatte- og avgiftsinntektene i det aktuelle budsjettåret er alle skatter og avgifter holdt reelt sett uendret fra året før. Referansealternativet bestemmes av referansesystemet for skatte- og avgiftsregelverket og anslått utvikling i skatte- og avgiftsgrunnlagene. Fremskrivningen av skatte- og avgiftsgrunnlagene bygger blant annet på anslag for den makroøkonomiske utviklingen. Det samlede inntektsanslaget på en budsjettpost vil dermed bestå av anslaget i referansealternativet pluss anslått virkning av eventuell regelverksendring. Det er de bokførte virkningene som danner grunnlaget for bevilgningsvedtak.

2.9.2 Provenyberegninger uten atferdsvirkninger

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

Provenyberegninger som kun inkluderer direkte virkninger, vil i mange tilfeller være en god tilnærming til provenyvirkningen i budsjettåret regelen endres. Dette gjelder i de tilfellene hvor det er liten grunn til å anta at endringen vil gi

¹ Procentsatser, som for eksempel merverdiavgiftssatsen og trygdeavgiftssatsene, holdes i referansesystemet uendret fra året før.

vesentlige atferdsendringer på kort sikt eller påvirke andre skattegrunnlag nevneverdig.

2.9.3 Provenyberegninger med atferdsvirkninger

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

Provenyanslagene ved endringer i skatter og avgifter skal bidra til en mest mulig realistisk budsjettering av statens inntekter. Selv om atferdsvirkninger kan være en viktig del av begrunnelsen for en endring, innarbeides det kun i provenyanslaget dersom det forventes å påvirke inntektene i det aktuelle budsjettåret. Det er rimelig å anta at det vil ta tid før for eksempel endringer i beskatningen av arbeids- og trygdeinntekter vil slå ut i atferdsendringer som gir et varig endret arbeidstilbud. Mange har fast arbeidstid og kan derfor ikke endre arbeidstiden uten å finne seg ny jobb eller reforhandle eksisterende arbeidskontrakter. På denne bakgrunn vil som regel provenyvirkningen uten atferdsendringer være den mest relevante å innarbeide i budsjettet.

I en del tilfeller kan det imidlertid være relevant å legge til grunn atferdsvirkninger allerede første året. Provenyberegningen vil da både ta hensyn til regelendringen og hvordan atferdsendringer hos husholdninger og bedrifter vil påvirke skattegrunnlaget. Generelt skjer finansi-

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

Tilpasninger kan også forekomme før skatteendringen har trådt i kraft. Et eksempel er tilpasninger til utbytteskatten som ble innført som en del av skattereformen i 2006, se omtale i punkt 2.7. Et annet eksempel er omleggingen av engangsavgiften. Da budsjettforslaget ble lagt frem i oktober 2006, ble det klart at biler med lave CO₂-utslipp ville få lavere engangsavgift etter 1. januar 2007, mens biler med høye CO₂-utslipp ville få høyere engangsavgift. Dette førte til at kjøp av bilmodeller som ville få lavere avgift, ble utsatt, mens kjøp av bilmodeller som ville få høyere avgift, ble fremskyndet.

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

Boks 2.7 Selvfinansiering av redusert skatt på arbeid

Når skattesatser settes ned, vil deler av det umiddelbare provenytapet over tid kunne motvirkes av at skatte- og avgiftsgrunnlagene vokser. For skatt på arbeid skyldes dette at redusert skatt fører til at flere arbeider mer. Skattelettelser kan dermed ha en viss grad av selvfinansiering. Selvfinansieringsgraden uttrykker hvor mye av skattelettelsen staten får tilbake på grunn av økte skattegrunnlag. Det er stor usikkerhet om graden av selvfinansiering, og den vil variere mellom ulike skatter. Tabell 2.3 gjengir

anslag på selvfinansieringsgrader fra Statistisk sentralbyrås modell LOTTE-Arbeid.

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

Tabell 2.3 Anslag på selvfinansieringsgrader ved skattelettelser gjennom ulike endringer i skattesatser, innslagspunkt og fradragsbeløp. Referansen for 2024

Endring i skattesats, innslagspunkt eller fradragsbeløp	Selvfinansieringsgrad
Redusert skattesats for trinnskatt, trinn 3.....	10 pst.
Økt innslagspunkt for trinnskatt, trinn 3.....	9 pst.
Redusert skattesats på alminnelig inntekt for personer	6 pst.
Redusert trygdeavgift på lønn/trygd og næringsinntekt.....	5 pst.
Redusert skattesats for trinnskatt, trinn 2.....	4 pst.
Økt innslagspunkt for trinnskatt, trinn 2.....	1 pst.
Økt grense for maksimalt minstefradrag i lønn/trygd	0 pst.
Redusert skattesats for trinnskatt, trinn 1.....	0 pst.
Økt innslagspunkt for trinnskatt, trinn 1.....	0 pst.
Økt personfradrag	0 pst.
Økt sats for minstefradraget i lønn/trygd.....	-12 pst.

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

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

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

Del II
Forslagene

3 Inntektsskatt for personer

3.1 Sentrale satser, grenser og fradrag

Regjeringen vil at skatte- og avgiftssystemet skal bidra sterkere til sosial og geografisk utjevning og stimulere til arbeid. Gjennom budsjettene for 2022, 2023 og 2024 er det vedtatt betydelige endringer i personbeskatningen i tråd med disse målene. I 2025-budsjettet foreslår regjeringen nye, moderate justeringer i utjevning og retning.

3.1.1 Skatt på alminnelig inntekt

I 2024 utgjør skattesatsen på alminnelig inntekt 22 pst. både for personer og selskap. Regjeringen foreslår ingen endringer i skattesatsen på alminnelig inntekt i 2025.

I alminnelig inntekt inngår alle skattepliktige inntekter (lønn inkludert skattepliktige naturalytelser, trygd, pensjon, netto næringsinntekt, skattepliktig aksjeinntekt og andre kapitalinntekter) fratrukket alle kostnader som er pådratt til å erverve inntekten. Blant aktuelle fradrag er minstefradrag, fagforeningsfradrag, reisefradrag, foreldrefradrag, kostnader til gjeldsrenter mv. og fradragberettigede tap.

Personer betaler 22 pst. skatt på alminnelig inntekt som overstiger personfradraget (88 250 kroner i 2024). Personfradraget er et generelt fradrag i skattbar alminnelig inntekt som er begrunnet i fordelingshensyn. Fradraget medfører at gjennomsnittsskatten på alminnelig inntekt øker med inntekten. Det bidrar til progressiviteten i skattesystemet.

Regjeringen foreslår at personfradraget økes til 108 550 kroner i 2025. Den store økningen må ses i sammenheng med en om lag tilsvarende reduksjon i minstefradragene i lønn og pensjon (se omtale nedenfor). Økt personfradrag gir brede lettelsers. Skattelettelsen i prosent av inntekt er størst for de med lavest inntekt.

Det gis minstefradrag i alminnelig inntekt til personer med lønns-, trygde- og pensjonsinntekt. Selvstendig næringsdrivende får fradrag for faktiske kostnader i næringsvirksomheten. I 2024 utgjør minstefradraget i lønns- og trygdeinntekter 46 pst. av samlet lønn og trygd, og maksimalt

104 450 kroner. Minstefradraget i lønn er prinsipielt et sjablongfradrag for å dekke utgifter til oppføring av inntekten, men er over tid også begrunnet i fordelingshensyn. Lønnstakere flest har neppe utgifter opp mot 104 450 kroner (2024) til oppføring av inntekten i tillegg til utgifter det gis eget fradrag for (fagforeningsfradrag, reisefradrag, foreldrefradrag mv.). Hvis faktiske utgifter overstiger minstefradraget, kan dessuten lønnstakere velge å få fradrag for faktiske utgifter i stedet for minstefradrag.

Fra og med 2005 har det vært et eget minstefradrag i pensjonsinntekt. I 2024 utgjør det 40 pst. av samlet pensjonsinntekt, og maksimalt 86 250 kroner. Minstefradraget i pensjonsinntekt er lavere enn minstefradraget i lønn, blant annet fordi det ikke skal dekke utgifter til oppføring av inntekten. Samlet skatt er likevel betydelig lavere for pensjonister enn andre skattytere med like store inntekter.

Minstefradraget er ikke like godt egnet til å ivareta fordelingshensyn som personfradraget. Eksempelvis oppnås maksimalt minstefradrag først når lønn/trygd utgjør om lag 227 100 kroner i 2024, mens man kan få full virkning av personfradraget ved en lønn/trygd på om lag 163 400 kroner. Det sistnevnte er innslagspunktet for skatt på alminnelig inntekt for en person med lønn/trygd som eneste inntekt og kun standard fradrag (personfradrag og minstefradrag). Økt personfradrag får altså typisk virkning fra lavere inntektsnivåer enn en økning i maksimalt minstefradrag.

Videre tilsier prinsippet om horisontal likhet og likebehandling i skattesystemet at reelt sett like store inntekter beskattes om lag likt. Jo mer en bruker minstefradraget for å oppnå ønsket progressivitet i inntektsskatten, desto dårligere fungerer fradraget i tråd med formålet om å være en sjablong for lønnstakeres utgifter til inntektsoppføring. For høyt minstefradrag gir skjevbehandling av ulike typer inntekter. Økt personfradrag likebehandler derimot ulike typer inntekter.

Regjeringen foreslår derfor at øvre grense for minstefradragene i lønn/trygd og pensjon reduseres fra henholdsvis 104 450 kroner og 86 250 kroner i 2024 til henholdsvis 92 000 kroner og 73 150

i 2025. Satsene for minstefradraget foreslås videreført uendret på 46 pst. for lønn/trygd og 40 pst. for pensjon. Reduksjonen av de øvre grensene i minstefradragene innebærer en innstramming og en provenyøkning sammenlignet med referanse-systemet. Dette provenyet er benyttet til å øke personfradraget.

Vekslingen fra minstefradragene til personfradrag hever innslagspunktet for å betale skatt på alminnelig inntekt til rett over 200 000 kroner for en person med lønn/trygd som eneste inntekt og kun standard fradrag (personfradrag og minstefradrag). Vekslingen kommer skattytere med lave lønns- eller trygdeinntekter til gode.

Skattytere som kun har kapital- og næringsinntekt, kommer særlig godt ut av vekslingen. Denne gruppen får ikke minstefradrag, og drar nytte av hele økningen i personfradraget.

Forslagene til endringer i bunnfradrag (personfradrag og minstefradrag) anslås samlet å redusere provenyet med om lag 130 mill. kroner påløpt og 105 mill. kroner bokført i 2025.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2025 §§ 6-1 og 6-3.

3.1.2 Trygdeavgift

Personlige skattytere betaler trygdeavgift av personinntekt, det vil si lønn, trygd og pensjon uten fradrag. Beregnet personinntekt fra næring inngår også i personinntekten, men ikke kapitalinntekter.

Satser

De ordinære satsene for trygdeavgift i 2024 er 7,8 pst. for lønns- og trygdeinntekt, 11,0 pst. for næringsinntekt og 5,1 pst. for pensjonsinntekt.

Regjeringen foreslår å redusere trygdeavgifts-satsene på lønn/trygd og næringsinntekt med 0,1 prosentenheter i 2025, til henholdsvis 7,7 og 10,9 pst. Sammen med uendrede trinnskattesatser i trinn 1 og 2, se punkt 3.1.3, bidrar det til å gjøre det mer lønnsomt for personer med lave og midtels inntekter å arbeide mer. Det bidrar også til skattelettelse på lave og middels arbeidsinntekter. Dette inkluderer lettelse for personer som har såpass lav inntekt at de ikke betaler skatt av alminnelig inntekt, og som dermed ikke drar nytte av økt personfradrag. Skatteutvalget (NOU 2022: 20) foreslo også å redusere trygdeavgiftssatsene på lønn/trygd og næringsinntekt.

Forslaget anslås å redusere provenyet med 2 245 mill. kroner påløpt og 1 795 mill. kroner bokført i 2025 sammenlignet med referanse-

systemet. Deler av provenytapet dekkes inn gjennom økt trinnskatt.

Departementet viser til forslag til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2025 §§ 6, 7 og 8.

Nedre grense for å betale trygdeavgift – frikortgrensen

Det betales ikke trygdeavgift dersom personinntekten er under en nedre grense på 69 650 kroner i 2024. Siden restskatt under 100 kroner ikke innkreves, er den såkalte frikortgrensen noe høyere (70 000 kroner) enn den nedre grensen for å betale trygdeavgift. Deretter betales det 25 pst. trygdeavgift på den delen av personinntekten som overstiger den nedre grensen, inntil det lønner seg å betale trygdeavgift etter de ordinære satsene av hele personinntekten.

Regjeringen foreslår å øke nedre grense for å betale trygdeavgift til 99 650 kroner. Dette innebærer at den såkalte frikortgrensen heves til 100 000 kroner. Det er i hovedsak unge personer som drar nytte av frikortet. Forslaget innebærer at det er mulig å tjene 30 000 kroner mer enn i 2024 uten å betale skatt, og kan gi flere unge et insentiv til å ta en deltidsjobb. Samtidig blir det mindre lønnsomt å jobbe for skattytere som går over til å betale trygdeavgift med opptrappings-sats. Den samlede effekten på arbeidstilbudet er usikker og antas å være beskjeden.

Forslaget anslås å redusere provenyet med 515 mill. kroner påløpt og 410 mill. kroner bokført.

Departementet viser til forslag til endring av folketrygdloven § 23-3 fjerde ledd.

3.1.3 Trinnskatt

Trinnskatt er en progressiv skatt på personinntekt. Trinnskatten har fem innslagspunkt med stigende skattesats for hvert innslagspunkt. Trinn 5 ble innført i 2022.

Regjeringen foreslår at satsene i trinnskatten for de laveste inntektene holdes uendret på 1,7 pst. i trinn 1 og 4,0 pst. i trinn 2. Satsene for høyere inntekter foreslås økt med 0,1 prosentenheter, tilsvarende reduksjonen i trygdeavgift på lønn/trygd og næringsinntekt. Det gir satser på 13,7 pst. i trinn 3, 16,7 pst. i trinn 4 og 17,7 pst. i trinn 5. Når trygdeavgift og trinnskatt ses under ett, videreføres dermed marginals-katten på arbeidsinntekt uendret i trinn 3 til 5, mens den reduseres i trinn 1 og 2.

Innslagspunktene i trinn 1 og 2 foreslås justert med anslått lønnsvekst på 4,5 pst. Innslags-

punktene blir da 217 400 kroner og 306 050 kroner i 2025. Innslagspunktet i trinn 3 og 4 foreslås økt til 697 150 kroner og 942 400 kroner i 2025. Økningen i innslagspunktene er lavere enn anslått lønnsvekst. Lavere oppjustering av innslagspunkt enn med lønnsvekst medfører at noen flere skattytere skattlegges i et høyere trinn med høyere marginalsatt, og foreslås av hensyn til omfordeling og inndekning av øvrige forslag.

Innslagspunktet i trinn 5 var 2 mill. kroner da det ble innført i 2022. Over tid har innslagspunktet blitt redusert og er 1 350 000 kroner i 2024. Det foreslås at innslagspunktet i trinn 5 lønnsjusteres til 1 410 750 kroner i 2025.

Endringene i trinnskatten er anslått å øke provenyet med 1 580 mill. kroner påløpt og 1 265 mill. kroner bokført.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2025 § 3-1.

3.2 Justering av andre satser og beløpsgrenser

3.2.1 Reiser og pendlere

Reisefradraget

Det gis fradrag i alminnelig inntekt for utgifter til reiser mellom hjem og arbeidssted og for pendleres besøksreiser til hjemmet. For 2024 gis reisefradraget for utgifter over en nedre grense på 14 950 kroner og opp til en øvre grense på 97 000 kroner. Det gis som hovedregel fradrag etter en standardsats per kilometer reisevei. For 2024 utgjør satsen 1,76 kroner per kilometer.

Regjeringen ønsker å gi lettelser i reisefradraget. Beløpsgrenser og satser oppjusteres i utgangspunktet med anslått prisvekst (3,0 pst.) fra 2024 til 2025. Regjeringen foreslår å endre beløpsgrenser og satsen i reisefradraget, slik at det samlet utgjør en reell lettelse. Det foreslås at økningen i nedre grense begrenses til 300 kroner, slik at den blir 15 250 kroner. Øvre grense økes til 100 880 kroner. Satsen økes til 1,83 kroner per kilometer. Provenytapet anslås til 35 mill. kroner påløpt og 30 mill. kroner bokført i 2025.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-44. Økt kilometersats gjennomføres i forskrift. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

Fradrag for merutgifter til kost og losji for pendlere

Skattyter som bor utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, kan kreve fradrag for merkostnader til

kost og losji. Fra 2018 ble retten til å kreve fradraget begrenset til 24 måneder, jf. Prop. 1 LS (2017–2018) punkt 5.2. Pendlere som skifter både arbeidssted og pendlerbolig til en annen kommune, gis fradrag i en ny 24-månedersperiode. Bakgrunnen for endringen var at to år sammenhengende arbeidsforhold ble ansett som tilstrekkelig tid til å tilpasse seg den nye situasjonen.

Regjeringen mener at begrunnelsen for tidsbegrensning ikke står seg for pendlere som bor på brakke. Deres pendlerbolig og arbeidssituasjon kan ikke anses stabil selv etter to år på samme sted. Det foreslås derfor å oppheve tidsbegrensningen for pendlere som bor på brakke. Unntak fra tidsbegrensningen for brakker bør etter departementets syn reguleres i forskrift. Departementet foreslår å etablere forskriftshjemmel for unntaket i skatteloven § 6-13 første ledd.

På usikkert grunnlag anslås endringen å redusere provenyet på 100 mill. kroner påløpt og 80 mill. kroner bokført i 2025.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-13 første ledd. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

3.2.2 Særskilte beløpsgrenser

I punkt 3.1 vurderes og foreslås det enkelte endringer i de sentrale satsene i skattesystemet. En rekke beløpsgrenser i skattesystemet ligger normalt fast fra år til år (videreføres nominelt). Noen av disse beløpsgrensene har stått stille i en årrekke.

Det bidrar til skattesystemets legitimitet at også de mindre sentrale beløpsgrensene fremstår som rimelige og er godt begrunnet. Regjeringen foreslår å justere enkelte beløpsgrenser som har stått stille lenge, eller som av rimelighetshensyn bør justeres.

Utleie av egen bolig og fritidsbolig

Ved utleie av fritidsbolig som eieren benytter som egen fritidsbolig, blir skattegrunnlaget fastsatt til 85 pst. av brutto utleieinntekt over et skattefritt beløp på 10 000 kroner, jf. skatteloven § 7-2 annet ledd første punktum. Dette skattefrie beløpet har vært nominelt uendret siden det ble innført i 2005.

Utleie av egen bolig under 30 dager (korttidsutleie) har siden 2018 blitt skattlagt på den samme måten og med det samme skattefrie beløpet, jf. skatteloven § 7-2 annet ledd siste punktum.

Regjeringen mener det nå er rimelig å oppjustere nedre inntektsgrense for skatteplikt av utleie-

inntekt fra egen bolig og egen fritidsbolig. Det foreslås derfor å øke det skattefrie beløpet ved utleie av egen fritidsbolig og korttidsutleie av egen bolig til 15 000 kroner.

Forslaget anslås å redusere provenyet med 50 mill. kroner påløpt og 40 mill. kroner bokført.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 7-2 annet ledd første punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

Skattefrie ansatterabatter

Fra inntektsåret 2019 ble det innført en beløpsgrense for personalrabatter på varer og tjenester på 8 000 kroner, jf. skattelovforskriften § 5-15-3. Dette gjelder varer og tjenester som omsettes i arbeidsgivers virksomhet. I tillegg er det en generell grense for skattefrie gaver på 5 000 kroner som gjelder for alle arbeidstakere, jf. skattelovforskriften § 5-15-1 (3). I praksis kan dermed den ansatte etter disse reglene motta varer og tjenester fra arbeidsgiver for inntil 13 000 kroner skattefritt.

Før 2019 var det ingen beløpsgrense, men verdien av rabattene skulle anses å være rimelige, noe som ga opphav til ulik praksis mellom ulike bransjer.

Det er viktig å opprettholde beløpsgrenser for denne typen skattefrie ytelser. Hovedprinsippet må være at ordinær lønn, som er arbeidstakeres grunnlag for pensjon, sykepenger mv., ikke undergraves. Samtidig mener regjeringen at beløpsgrensen som regulerer personalrabatter i arbeidsforhold, blant annet for transportarbeidere og butikkansatte, bør være høyere enn den ble satt til under Solberg-regjeringen. Regjeringen vil derfor øke grensen for personalrabatter til 10 000 kroner.

Departementet anslår på usikkert grunnlag at endringen vil redusere provenyet med 75 mill. kroner påløpt og 60 mill. kroner bokført i 2025.

Beløpsgrensen er regulert i forskrift. Departementet vil gjennomføre endringen i skattelovforskriften, med virkning fra inntektsåret 2025.

Lønnsopplysningsplikt

Arbeidsinntekt under grensene for lønnsopplysningsplikt er skattefrie inntekt for mottakeren, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav i. Det følger av skatteforvaltningsforskriften § 7-2-1 at det ikke er lønnsopplysningsplikt når samlede lønnsutbetalinger (kontanter og naturalytelser) til én person fra samme arbeidsgiver ikke overstiger 1 000 kroner i inntektsåret.

Beløpsgrensen på 1 000 kroner gjelder den enkelte arbeidsgiver, slik at en person kan motta skattefrie lønn fra flere arbeidsgivere så lenge den samlede utbetalingen fra en arbeidsgiver er under beløpsgrensen for lønnsopplysningsplikt. Eksempler på utbetalinger etter denne bestemmelsen kan være godtgjørelse ved deltagelse i markedsundersøkelser, mindre statistoppdrag og enkeltstående oppdrag med element av dugnadsinnsats. Ved mange småjobber for ulike arbeidsgivere kan aktiviteten gå over til å regnes som næringsvirksomhet.

Fritaket er begrunnet i administrative hensyn og enkel behandling for arbeidsgiver av utbetalinger av bagatellmessig størrelse til enkeltpersoner. Beløpsgrensen hindrer at små arbeidsvederlag skaper arbeidsgiverforpliktelser i form av rapportering til skattemyndighetene mv. Det gjelder egne beløpsgrenser for lønnsopplysningsplikt for oppdrag i hjemmet (6 000 kroner) og for frivillige organisasjoner (10 000 kroner). Skattefrihet for lave inntekter mer generelt oppnås gjennom frikortgrensen, se punkt 3.1.2.

Beløpsgrensen for lønnsopplysningsplikt har vært uendret siden 1996. Regjeringen vil øke denne grensen til 2 000 kroner. Denne oppjusteringen av beløpsgrensen ivaretar formålet om at bagatellmessige beløp ikke skal medføre arbeidsgiverplikter ved innrapportering av lønn.

Departementet anslår på usikkert grunnlag at endringen vil redusere provenyet med 50 mill. kroner påløpt og 40 mill. kroner bokført i 2025.

Beløpsgrensen er regulert i forskrift. Departementet vil gjennomføre endringen i skatteforvaltningsforskriften, med virkning fra inntektsåret 2025.

Avkastning av hage- og naturprodukter mv.

Inntekt fra omsetning av hage- og naturprodukter som den enkelte høster selv, er skattefrie opp til 4 000 kroner, jf. skattelovforskriften § 5-15-6. Dette kan for eksempel være inntekter fra fritidsfiske (forutsetter at omsetningen skjer gjennom et fiskesalgslag eller godkjent kjøper), hogst av ved, høsting av bær, sopp, tang og tare mv.

Beløpsgrensen for skattefrie omsetning av hage- og naturprodukter har ikke vært endret siden 1996. Regjeringen mener at det er rimelig å øke grensen, og vil øke den til 10 000 kroner.

Departementet anslår på usikkert grunnlag at endringen vil redusere provenyet med 6 mill. kroner påløpt og 4 mill. kroner bokført i 2025. Beløpsgrensen er regulert i forskrift. Departementet vil gjennomføre endringen i skattelovforskriften, med virkning fra inntektsåret 2025.

3.2.3 Andre grenser og fradrag

Innretningen av referansesystemet for skattereglene er beskrevet i punkt 2.9.1. Referansesystemet for skattereglene i 2025 er basert på 2024-reglene. I referansesystemet justeres fradrag og beløpsgrenser mv. til 2025-nivå med forventet vekst i inntekt (lønn/pensjon), prisvekst eller vekst i formuesverdier. Dermed kan en beregne hvordan skatteendringene reelt slår ut. I tråd med rammene for opplegget ellers er det lagt til grunn en forventet lønnsvekst fra 2024 til 2025 på 4,5 pst., en forventet pensjonsvekst på 3,65 pst. og en forventet konsumprisvekst på 3,0 pst.

I tråd med praksis foreslås det enkelte justeringer sammenlignet med referansesystemet. Enkelte beløpsgrenser holdes nominelt uendret. Det gjelder blant annet maksimal årlig og samlet sparing i boligsparing for ungdom (BSU), maksimal årlig sparing i skattefavisert individuell sparing til pensjon (IPS), gavefradraget, fiskerfradraget, foreldre-fradraget, fradraget for sjøfolk, den skattefrie satsen for kilometergodtgjørelse og den skattefrie nettoinntekten i skattebegrensingsregelen. Derimot foreslås det at maksimalt fradrag for fagforeningskontingent og for kontingent til visse yrkes- og næringsorganisasjoner, jordbruksfradraget og reindrifftsfradraget prisjusteres, og at maks grensen i det særskilte skattefradraget i barnepensjon lønnsjusteres som i referansesystemet. Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-19 annet ledd fjerde punktum, § 6-20 tredje ledd annet punktum, § 6-49 første punktum, § 8-1 femte ledd første og tredje punktum, sjette ledd og åttende ledd.

Innslagspunktet for skatt på alderspensjon tilpasses minste pensjonsnivå for 67-åringer i det enkelte året. I 2025 foreslås det at innslagspunktene for nedtrapping av pensjonsskattefradraget justeres i tråd med referansen, det vil si med anslått pensjonsvekst, som ikke gir provenyendringer. Sammen med regjeringens øvrige forslag (herunder personfradrag, minstefradrag og maksimalt pensjonsskattefradrag) innebærer dette at minstenivået for 67-åringer blir skattefritt med en viss buffer. Med den pensjonsveksten som er anslått nå, vil også minste pensjonsnivå med gamle opptjeningsregler være innenfor denne bufferen. Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2025 § 6-5.

Provenyvirkningene av nominell videreføring, avrundning og samspillvirkninger er anslått til 180 mill. kroner påløpt og 140 mill. kroner bokført i 2025.

3.3 Skattefri beløpsgrense for inntekt ved salg av overskuddsstrøm fra bolig og fritidsbolig – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 541 (2023–2024)

3.3.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår enkle og rimelige regler for skatting av inntekter ved salg av overskuddsstrøm fra anlegg for produksjon av fornybar energi tilknyttet private hjem. Overskuddsstrøm oppstår der produksjon av strøm i perioder er større enn forbruket av strøm.

Etter gjeldende skatteregler er inntekt ved salg av egenprodusert strøm skattepliktig uavhengig av inntektens størrelse. Gjennomføring av skatteplikten har vist seg å være uforholdsmessig krevende for både skattyter og skattemyndighetene. På denne bakgrunn har skattemyndighetene ikke skattlagt slike inntekter hos private boligeiere.

Regjeringen legger vekt på forutsigbare rammebetingelser for investering i fornybare, småskala anlegg for produksjon av strøm, for eksempel fra solcelleanlegg. Det kan bidra til å øke utbyggingstakten av solkraft i tråd med politiske mål.

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak ved behandlingen av Dokument 8:68 S (2023–2024), se Innst. 222 S (2023–2024) (vedtak nr. 541):

«Stortinget ber regjeringen utrede og legge frem forslag om særregler som gir et skattefrittak for salg av overskuddsstrøm fra private boliger.»

Regjeringen foreslår særregler for beskatning av inntekt fra strømsalg tilknyttet egen bolig eller egen fritidsbolig. Inntekt fra salg og overføring av overskuddsstrøm fra slike produksjonsanlegg vil først bli skattepliktig når bruttoinntekten overstiger 15 000 kroner. Det er en forutsetning at produksjonsanlegget har til hovedformål å forsyne egen bolig/fritidsbolig med strøm. For inntekt over beløpsgrensen foreslås det et sjablongfradrag for kostnader på 15 pst. av inntekten, slik at 85 pst. av inntekt over 15 000 kroner regnes som skattepliktig alminnelig inntekt. Anlegg som har til hovedformål å produsere strøm for salg eller til bruk i næringsvirksomhet, faller utenfor forslaget. Anmodningsvedtaket anses fulgt opp med dette forslaget.

Videre foreslås det en ny opplysningsplikt for kraftselskaper i skatteforvaltningsloven. Kraftselskaper skal gi opplysninger om verdien av solgt/overført overskuddsstrøm fra private produksjonsanlegg, slik at både skattemyndighetene og skattytere får tilgang til relevant informasjon for å ta stilling til eventuell skatteplikt.

Provenytapet sammenlignet med gjeldende praksis antas å være begrenset.

Forslaget vil medføre noe økte kostnader for Skatteetaten til utvikling av en rapporteringsordning, og til veiledning av opplysningspliktige og skattytere. Forslaget vil også medføre noe økte økonomiske og administrative konsekvenser for de opplysningspliktige. Forslaget vil være en forenkling for skattyterne sammenlignet med skattlegging etter ordinære regler.

Forslaget har vært på høring.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 7-3 sjette ledd bokstav d og § 7-11 og skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd bokstav i.

Det foreslås at endringene i skatteloven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024, mens endringene i skatteforvaltningsloven gis virkning fra og med inntektsåret 2025.

3.3.2 Bakgrunn

Generelt

Forslag til særregler følger opp anmodningsvedtak nr. 541 for 2024 fra Stortinget, jf. Dokument 8:68 S (2023–2024) og Innst. 222 S (2023–2024).

Stortinget har også bedt regjeringen sette et mål for ny solenergi på 8 TWh innen 2030, og utarbeide en konkret handlingsplan som gjør det mulig å realisere målet innen revidert nasjonalbudsjett for 2024, se anmodningsvedtak nr. 923, sesjon 2022–2023. Dokumentene som ligger til grunn for vedtaket er Meld. St. 2 (2022–2023) og Innst. 490 S (2022–2023).

I oppfølgingen av dette og flere andre anmodningsvedtak om solenergi og lokal energiproduksjon, ba Olje- og energidepartementet (nå Energi-departementet) Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) om bistand til departementets videre oppfølging av vedtaket. NVE ble bedt om å utarbeide et faglig underlag om solkraft og lokal energiproduksjon som inkluderte en kartlegging og vurdering av rammevilkår, og en vurdering av potensial, tiltak og virkemidler. NVE leverte sin vurdering til departementet 5. februar 2024.

NVE mener det er et stort teoretisk potensial for bygningsmontert solkraft i Norge, men at det er flere barrierer knyttet til å skulle nå et mål om 8

TWh ny solenergi innen 2030. Lønnsomhet er en viktig barriere, og det er sannsynlig at en kraftig økning i utbyggingstakten av bygningsmontert solkraft, vil måtte nås gjennom sterke virkemidler. Forskjellige typer økonomisk støtte vil ifølge NVE kunne være et viktig virkemiddel.

Regjeringen vil legge ambisjonen om 8 TWh til grunn for videre arbeid, men fordeler og ulemper ved tiltak og virkemidler må veies opp mot andre samfunnsmessige hensyn.

Strømstønadsordningen for husholdningene kan videre påvirke lønnsomheten av å installere solcelleanlegg. Ordningen begrenser kraftprisen forbrukere eksponeres for, ved at staten betaler 90 pst. av den delen av kraftprisen som overstiger 73 øre/kWh (for 2024).

Omsetning av egenprodusert kraft

Det er en rekke juridiske rammebetingelser for produksjon og omsetning mv. av kraft.

Nettselskapet har en plikt til levere elektrisk kraft til nettkundene. Videre kan nettkunder som både produserer og forbruker strøm (prosumenter), inngå avtaler med kraftleverandører om å selge overskuddsstrøm.

Det er opp til hver enkelt kraftleverandør om den vil tilby avtaler for kjøp av kraft fra sine kunder, og til hvilke vilkår. Det kan for eksempel være avtaler om salg av strøm til spotpris eller fastpris, eller avtaler hvor boligeier får rett til å avregne tilførte kWh i en form for virtuelt batteri (solbank/solkonto e.l.) mot uttak av det samme antall kWh på et senere tidspunkt.

Alle strømkunder, plusskunder¹ og andre, er pålagt å ha en strømmåler i form av en AMS-måler (Avanserte Måle- og Styringssystemer). Måleren registrerer og innrapporterer kundens strømforbruk til nettselskapet, helt ned på timesnivå eller hvert 15. minutt for enkelte kunder. Måleverdiene som registreres i Elhub, en felles database for kraftbransjen, blir sendt til nettselskapet og kraftleverandøren for avregning av nettleie etter gjeldende strømvatle. Disse måleverdiene angir både hvor mye strøm som er levert på nettet og uttaket strømkunden har hatt.

Ved utgangen av 4. kvartal 2023 var det i underkant av 29 000 plusskunder, hvorav i underkant av 24 000 var husholdninger. Av alle plusskundene er 99 pst. knyttet til produksjon av elektrisitet fra solcelleanlegg, se tabell 3.1. I perioden

¹ Se definisjon av plusskunde i forskrift om kraftomsetning og nettjenester (FOR-1999-03-11-301) og forskrift om kontroll av nettvirksomhet (FOR-1999-03-11-302), begges § 1-3.

Tabell 3.1 Antall plusskunder fordelt på teknologi. Utgangen av 4. kvartal 2023

Teknologi	Antall plusskunder	Andel (pst.)
Sol	28 324	98,7
Annet	260	0,9
Vann	78	0,3
Vind	18	0,1
Jordvarme	5	0,0

Kilde: NVE.

januar–desember 2023 matet husholdningene inn om lag 95 000 MWh på kraftnettet.² Verdien av den innmatede kraften kan grovt anslås til drøyt 60 mill. kroner.³

Private husholdninger kan få støtte fra den statlige organisasjonen Enova til installasjonen av solcelleanlegg, og støtte basert på installert kapasitet på solcelleanlegget. Maksimal samlet støtte per anlegg er nå 32 500 kroner.⁴ Til installasjonen av solcelleanlegg gis 7 500 kroner, og for støtte etter installert kapasitet gis 1 250 kroner per kWp⁵ installert effekt opptil 20 kW). Støtten ble nedjustert 1. oktober 2023 fra 2 000 kroner per kWp, oppad begrenset til 47 500 kroner per anlegg. I 2023 utbetalte Enova om lag 320 mill. kroner til i overkant av 10 500 støttemottakere.⁶ Utbetalt støtte i denne ordningen ligger an til å bli lavere i 2024.

For nærmere omtale av reglene for omsetning av egenprodusert kraft vises det til høringsnotatet punkt 2.2.

3.3.3 Gjeldende rett

Hovedregelen etter skatteloven § 5-1 første ledd er at enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet er skattepliktig inntekt. I gjeldende skatteregler er det verken gitt særregulering eller

² Plusskundestatistikk-NVE.

³ Beregnet med utgangspunkt i statistikk fra NVE over husholdningenes månedlige innmating per prisområde. Innmatet kraft per måned per prisområde er verdsatt til månedlig gjennomsnittlig spotmarkedspris for det respektive prisområde. Oppnådd kraftpris kan avvike fra dette.

⁴ <https://www.enova.no/privat/alle-energitiltak/solenergi/solcelleanlegg/>.

⁵ kWp er et vanlig mål for å indikere solcelleanleggets maksimale potensial under optimale forhold.

⁶ <https://www.enova.no/om-enova/om-organisasjonen/forbrukersatsingen-i-tall/>.

særskilte unntak fra skatteplikt for inntekter oppnådd i forbindelse med salg av egenprodusert strøm fra solcelleanlegg e.l. Strøm som produseres og brukes fortløpende av eieren, er derimot ikke skattepliktig etter skatteloven.

Når strøm produsert fra eget anlegg overføres til strømmettet, overføres eiendomsretten til strømmen fra produsent til kraftleverandør. Dette anses som realisasjon etter skatteloven § 9-2.

Realisasjon av egenprodusert strøm er skattepliktig inntekt etter gjeldende regler, og skattlegges som enten kapitalinntekt eller virksomhetsinntekt. For private boligeiere er det mest aktuelt at inntekten eventuelt beskattes som kapitalinntekt, fordi den er knyttet til boligen som kapitalgjensstand. Regelen om fordel vunnet ved kapital omfatter blant annet avkastning utenfor virksomhet av fast eiendom og løsøre, jf. skatteloven § 5-20 første ledd bokstav a.

Frdrag for kostnader må vurderes på vanlig måte etter vilkårene oppstilt i skatteloven § 6-1 første ledd. Produksjonsanlegg tilknyttet hjemmet kan anses som påkostning på boligen, og tillegges eiendommens inngangsverdi. Spørsmålet om frdrag for investeringskostnadene følger derfor reglene om avskrivning og realisasjon av boligen. Det innebærer at avskrivninger vanligvis ikke gis, og at investeringskostnaden først blir frdragsberettiget ved en eventuell skattepliktig realisasjon av eiendommen. Kostnader til drift og vedlikehold av produksjonsanlegget vil kunne være frdragsberettiget, der det foreligger tilstrekkelig tilknytning mellom pådratt kostnad og skattepliktig inntekt.

Kostnader med direkte tilknytning til skattepliktig inntekt, eksempelvis gebyr for å selge strøm til kraftleverandør, vil kunne være frdragsberettiget etter skatteloven § 6-1 første ledd.

I praksis har inntekter fra salg av overskuddsstrøm fra egen bolig/fritidsbolig ikke blitt skattlagt. Dette skyldes dels at denne typen inntekt fra egen bolig og fritidsbolig først har aktualisert seg de senere inntektsår, dels at ulike strømvavtaler mv. har gjort det krevende for Skatteetaten å gi tilstrekkelig veiledning rundt beregning av skattepliktig inntekt, frdrag mv.

Det følger av skattefritaket i skatteloven § 7-1 at fordel i form av egen bruk av eiendom, som egen bolig eller egen fritidsbolig, er skattefri. Hvis produksjonsanlegget anses som en naturlig del av egen bolig/fritidsbolig, vil skattefritaket også omfatte forbruk av strøm som produseres. Tilsvarende vil det være skattefritak etter skatteloven § 5-21 første ledd for eiers bruk av visse kapitalgjensstander, der produksjonsanlegget anses som

forbruksgjenstand. Det er kun egen bruk som etter denne bestemmelsen er unntatt skattlegging. Inntekt ved utleie eller videresalg av slike løsøre-gjenstander, herunder inntekt ved salg av overskuddsstrøm, er ikke omfattet av § 5-21 første ledd, og er dermed skattepliktig inntekt etter hovedregelen.

Egne skatteregler gjelder for bruk og videresalg av strøm som er produsert som ledd i virksomhet. Beskatningen vil avhenge av hvordan virksomheten er organisert. Et mindre anlegg på et gårdsbruk vil kunne inngå som en del av gårds- eller skogdriften. I praksis vil større anlegg normalt være organisert som egne selskaper, og bli beskattet etter de regler som gjelder for den aktuelle selskapsformen. For en virksomhetsutøver vil uttak til eget forbruk i utgangspunktet være skattepliktig. Ved inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft og vindkraft på land i Norge, kan det også bli aktuelt med grunnrenteskatt etter reglene i skatteloven kapittel 18.

Inntekt fra salg av egenprodusert strøm er i utgangspunktet skattepliktig inntekt også etter svenske og danske skatteregler. Det finnes enkelte særregler i disse landene som kan medføre et helt eller delvis skattefritak. For nærmere omtale av skattereglene i Sverige og Danmark, vises det til høringsnotatet punkt 2.3.

3.3.4 Høringen

Departementet sendte 14. juni 2024 på høring et forslag om å lovfeste særregler om beskatning av inntekt ved salg av overskuddsstrøm i egen bolig/fritidsbolig. Høringsfristen var 14. august 2024.

I høringsnotatet ble det foreslått å innføre en sjablongregel for beskatning av inntekt fra salg av overskuddsstrøm fra fornybare kraftanlegg i egen bolig og fritidsbolig, med en skattefri beløpsgrense på 10 000 kroner. For inntekt over angitt beløpsgrense ble det foreslått et sjablongfradrag på 15 pst., slik at 85 pst. av inntekt over beløpsgrensen skulle anses som skattepliktig inntekt.

Høringsnotatet ble sendt til 44 høringsinstanser. Av disse har 17 instanser inngitt høringssvar, hvorav 13 har realitetsmerknader. Disse er:

- Distriktsenergi,
- Elmera Group,
- Fornybar Norge og Solenergiklyngen,
- Huseierne,
- LO – Landsorganisasjonen i Norge
- NHO – Næringslivets Hovedorganisasjon,
- NHO Elektro,
- Norges Bondelag,

- Norske Boligbyggelags Landsforbund SA (NBBL),
- Otovo ASA,
- Skattedirektoratet,
- Solcellespesialisten AS
- Arne Edvardsen (privatperson)

Høringsinstansene er generelt positive til at det innføres særregler på området. Flere av høringsinstansene mener at det bør innføres et generelt skattefritak for salg av overskuddsstrøm fra private boliger. Dersom det ikke gis et generelt fritak, uttaler flere at beløpsgrensen bør økes, bli årlig indeksjustert eller knyttes til solgt kraftvolum i stedet for et kronebeløp. Høringsinstansenes merknader omtales i punkt 3.3.5.

3.3.5 Vurderinger og forslag

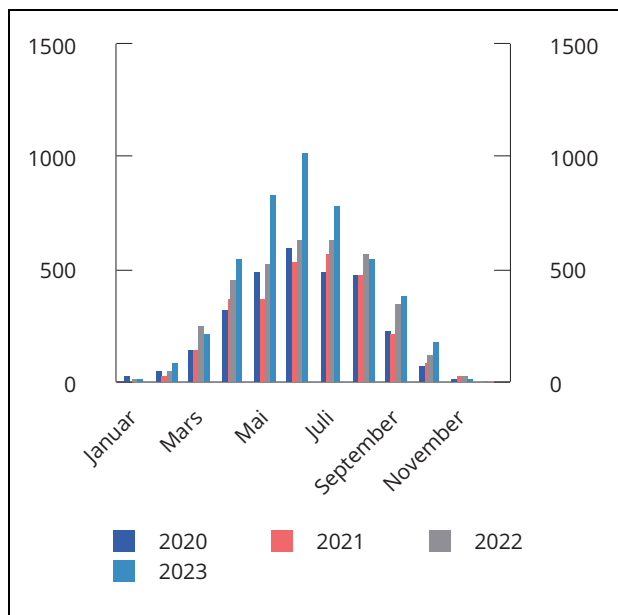
Innledning

I utgangspunktet mener departementet at skattlegging av inntekt ved salg av overskuddsstrøm bør følge ordinære skatteregler. Etablering av særregler bidrar til et mer komplisert skattesystem og reduserer skattegrunnlagene.

Departementet ser imidlertid at dagens skatteplikt knyttet til inntekter fra salg av overskuddsstrøm fra egen bolig/fritidsbolig er administrativt krevende å følge opp, både for skattemyndighetene og skattyter. Salg av overskuddsstrøm gir normalt også beskjedne inntekter med dagens teknologi.

Egenproduksjon av strøm bidrar til husholdningenes kraftforbruk og at eventuell overskuddsstrøm gjøres tilgjengelig på det offentlige strømmettet. Dette er positivt både i et samfunnsperspektiv og for den enkelte strømkunde. Installering av solcelleanlegg på boligmasser innebærer gjerne lave eller ingen negative konsekvenser for naturen. En sterkere økning i installert solkraftproduksjon i Norge må ifølge NVE i stor grad oppnås gjennom anlegg på tak og fasade på boligbygg og yrkesbygg, jf. rapport fra NVE av 5. februar 2024.

For de fleste boligeiere vil hovedformålet med investering i solcelleanlegg o.l., være å forsyne egen bolig med strøm. Salg av overskuddsstrøm er en bieffekt, som i mange tilfeller trolig vil skje i perioder der forbruket og strømprisene normalt er på sitt laveste (sommerhalvåret), se figur 3.1 som illustrerer gjennomsnittlig innmating per plusskunde for husholdninger i perioden 2020–2023.



Figur 3.1 Gjennomsnittlig månedlig innmating per plusskunde (husholdninger). kWh. 2020–2023

Kilde: NVE.

I 2023 ble det i gjennomsnitt innmatet om lag 4 700 kWh per plusskunde (husholdninger), mens gjennomsnittet for perioden 2020–2023 var om lag 3 600 kWh. Normalt vil dermed salg av overskuddsstrøm fra private produksjonsanlegg innebære beskjedne inntekter. Det begrenser i seg selv behovet for særregler. Ved å innføre særregler nå, kan man imidlertid ta høyde for at disse inntektene kan stige på lengre sikt, for eksempel på grunn av teknologit utvikling. Forslag til særregler omfatter også andre kilder for fornybar energi, der størrelsen på strømproduksjonen kan være høyere enn det som kan oppnås med solceller i private hjem.

Departementet mener det vil være hensiktsmessig med særregler på området som er enkle og praktiske for skattyter og skattemyndighetene, og som kan skape forutsigbare rammevilkår ved salg av overskuddsstrøm fra private hjem.

Særreglene skal gjelde for produksjon av strøm fra alle former for fornybare energikilder. En definisjon av fornybare energikilder er allerede gitt i norsk lov gjennom elsertifikatloven § 7, som regner produksjon av elektrisk energi basert på vannkraft, vindkraft, solenergi, havenergi, geotermisk energi og bioenergi som fornybare kilder. Selv om solcelleanlegg i dag fremstår som den klart mest praktiske kilden for produksjon av fornybar strøm i egen bolig, bør en ny skatteregel være teknologinøytral. Det er også tilfellet for sammenlignbare regler i Danmark og Sverige.

Innretning av særregler

Departementet foreslo i høringsnotatet at det skulle innføres en skattefri beløpsgrense for inntekt ved salg av egenprodusert strøm, kombinert med et sjablongfradrag i overskytende inntekter.

Flere av høringsinstansene (*Distriktsenergi, NHO Elektro, NHO, Fornybar Norge og Solenergi-klyngen, Norges Bondelag og Elmera Group*) har gitt uttrykk for at det bør være et fullstendig skattefritak for inntekt ved salg av overskuddsstrøm for private boligeiere.

Selv om inntekspotensialet fra eksempelvis solcelleanlegg i dag er begrenset, kan teknologisk utvikling gjør at slike anlegg i fremtiden kan bli mer effektive, med høyere produksjon og salgsinntekter. Foreslåtte særregler omfatter også andre typer av anlegg for fornybar energi, som kan ha et større produksjonspotensial enn det for eksempel solcelleanlegg har i dag.

Departementet mener en ikke bør fra-vike utgangspunktet om skatteplikt. Departementet fastholder derfor forslaget om skatteplikt, men med en beløpsgrense som ivaretar at salg av overskuddsstrøm fra fornybare kraftanlegg fra egen bolig/fritidsbolig, normalt blir skattefri med dagens teknologi og omsetningsnivå.

I høringen har enkelte høringsinstanser (*Solcellespesialisten, NHO, Otovo ASA og Norges Bondelag*) pekt på at departementet bør vurdere å knytte skattefri nedre grense til et gitt volum, eksempelvis 15 000 kWh, i stedet for et kronebeløp. Både *NHO* og *Solcellespesialisten* viser til at strømprisene svinger over tid, og at en beløpsgrense i liten grad vil kunne hensynta svingninger i strømprisen fra ett år til et annet.

Det vil bryte med skattelovens system, hvis nedre grense for skatteplikt skal regnes i mengde solgt kraft (kWh) istedenfor kroner. Det vil også gi en langt mer komplisert regel, fordi en da må regulere hvordan kilowattimer over grensen skal omregnes til skattepliktig inntekt. Foreslått skattefri beløpsgrense målt i kroner vil videre sikre at lik inntekt ved salg av overskuddsstrøm skjermes fra skatt, uavhengig av nivået på strømprisen på innmatingstidspunktet. En kilowattgrense ville kunne gi gunstigere skatteregler for kraftanlegg som kan produsere strøm for videresalg i perioder og områder med høye strømpriser, og motsatt. Departementet fastholder derfor at den skattefrie nedre grensen bør angis i et kronebeløp.

Skattefrie beløpsgrense og sjablongfradrag

Nivået på skattefrie grense

I høringsnotatet foreslo departementet en skattefrie beløpsgrense på 10 000 kroner. Beløpsgrensen gjelder den samlede inntekten fra den aktuelle eiendommen ved salg/overføring av strøm til en kraftleverandør, identifisert gjennom boligens/fritidsboligens AMS-måler. Ut fra forenklingshensyn legger departementet opp til egne beløpsgrenser for boligeiendom og fritidseiendom. Eier skattyter flere fritidseiendommer, som alle brukes til fritidsformål for eieren med sin husstand, kan det gis en beløpsgrense per fritidseiendom. Det legges opp til samme type sjablongregel som gjelder i dag for korttidsutleie av egen bolig og utleie av egen fritidsbolig. Eies én bolig/fritidseiendom sammen, fordeles beløpsgrensen forholdsmessig etter sameiernes eierandel.

Flere høringsinstanser (*Solcellespesialisten, Distriktsenergi, Norges Bondelag, Elmera Group og NHO*) har anbefalt at beløpsgrensen settes høyere enn foreslått.

I høringsnotatet er det antatt at en skattefrie beløpsgrense på 10 000 kroner, vil medføre at inntekter ved salg av overskuddsstrøm fra egen bolig/fritidsbolig normalt blir skattefrie. Dette må ses i sammenheng med at salg av overskuddsstrøm fra privat bolig/fritidsbolig i dag, først og fremst knytter seg til overskuddsstrøm fra solcelleanlegg generert i sommerhalvåret hvor strømprisene normalt er lave.

Reguleringsmyndigheten for energi (RME) har anslått at et standard solcelleanlegg, tilknyttet en husholdning eller hytte, i snitt produserer i overkant av 10 000 kWh per år. Av produsert strøm går normalt om lag halvparten til å dekke eget forbruk.

Etter departementets vurdering vil en beløpsgrense på 10 000 kroner i de aller fleste tilfeller sikre at inntekter fra salg av overskuddsstrøm fra private produksjonsanlegg blir skattefrie. Det kan ikke utelukkes at teknologisk utvikling på området kan effektivisere solcelleanlegg, og i fremtiden gi et høyere omsetningsnivå av overskuddsstrøm. Departementet foreslår derfor at skattefrie beløpsgrense settes til 15 000 kroner. Det vises til at foreslåtte særregler også gjelder for andre typer anlegg for fornybar energi, som kan ha et større produksjons- og inntekspotensial enn det solcelleanlegg har i dag. I tillegg vil en slik beløpsgrense være egnet til ytterligere å trygge at normale inntekter fra private strømsalg blir skattefrie. Som nevnt i tilknytning til figur 3.1, var

gjennomsnittlig innmating per husholdning om lag 4 700 kWh i 2023, mens gjennomsnittet for perioden 2020–2023 var om lag 3 600 kWh. Forutsatt innmating som i 2023, må oppnådd gjennomsnittlig kraftpris være over 3 kr/kWh for at det skal utløse beskatning med en beløpsgrense på 15 000 kroner.

En beløpsgrense på 15 000 kroner vil imøtekomme høringsinstansenes innvendinger på flere av de nevnte punkter. I tillegg vil denne beløpsgrensen samsvare med forslag til økning i beløpsgrensen for korttidsutleie av egen bolig og utleie av egen fritidsbolig, se punkt 3.2.2. Likt bunnbeløp i særregelen for overskuddsstrøm og i reglene for utleie gir en rimelig sammenheng i hvilket inntektsnivå fra egen bolig/fritidsbolig som bør utløse beskatning.

Indeksregulering

Flere høringsinstanser (*Huseierne, Fornybar Norge og Solenergiklyngen, Otovo ASA og NHO*) har gitt uttrykk for at den skattefrie beløpsgrensen bør indeksreguleres.

Departementet bemerker at det ikke er vanlig i skattesystemet å lovfeste årlige indeksjusteringer av beløpsgrenser og lignende. Eventuell justering av denne beløpsgrensen bør skje etter de samme prinsippene og vurderingene som gjelder for andre satser og beløpsgrenser i skattelovgivningen. Det vil si at den vedtas for ett år av gangen i forbindelse med budsjettarbeidet. Departementet foreslår derfor ikke særskilte regler om justering av den skattefrie beløpsgrensen.

Nivået på sjablongfradrag

For inntekt ved salg av overskuddsstrøm som går over skattefrie beløpsgrense, er det i høringen foreslått at 85 pst. av inntekten skal skattlegges. Enkelte høringsinstanser (*Solcellespesialisten og NHO*) ønsker en nærmere vurdering av valgt sjablongsats.

Departementet peker på at fradrag for faktiske kostnader kan komplisere vurderingene der kostnadene kan sies å ha tilknytning til dels inntektsgivende aktivitet og dels privat. Fordi det er vanskelig å avgjøre hvilke kostnader som har tilstrekkelig tilknytning til erverv eller sikring av skattepliktig inntekt, når strømproduksjon også går til dekning av privat strømforbruk, er det foreslått at fradrag for kostnader gis sjablongmessig.

Et sjablongfradrag skal dekke alle kostnader ved den skattepliktige delen av strømproduksjonen som er fradragsberettiget etter skatteloven

§ 6-1. Det vil ikke være adgang til å fradragføre konkrete utgifter knyttet til driften, eller avskrive investeringen i produksjonsanlegget. Investeringskostnader til et fornybart produksjonsanlegg tilknyttet egen bolig og egen fritidsbolig, kan imidlertid anses som en påkostning. I så fall kan det legges til inngangsverdien ved et eventuelt senere skattepliktig salg av eiendommen.

Etter departementets vurdering vil det foreslåtte sjablongfradraget på 15 pst. gi en rimelig fradragrett i slike tilfeller. Foreslåtte særregler vil innebære en forenkling sammenlignet med gjeldende regler. Grensen for skatteplikt vil være klart definert, og krevende fradragsvurderinger unngås gjennom sjablongfradraget. Videre vil forslaget være i tråd med tilsvarende særregler for beskatning av inntekter fra utleie av egen fritidsbolig og korttidsleie av egen bolig.

Egen bolig/fritidsbolig

Betydningen av skatteloven § 7-1

I tråd med høringsnotatet foreslår departementet at anvendelsesområdet for særregelen er eiere av bolig- og fritidseiendommer, hvor egen bruk er skattefri etter skatteloven § 7-1. Det er en forutsetning for salg av overskuddsstrøm at eier av produksjonsanlegget har inngått en avtale om slikt salg med en kraftleverandør.

Egen bolig vil normalt være boligen som skattyter eier og bor i selv, og som er vedkommendes hjem. Egen fritidsbolig er eid fritidsbolig som brukes i rimelig utstrekning av eier og dennes husstand til ferie- og fritidsformål. I husstander med økonomisk fellesskap, typisk ektefeller og sambore, er det uten betydning hvem av dem som eier boligen/fritidsboligen og hvem av dem som står som strømkunde med kraftleverandør.

Et krav om eierskap medfører imidlertid at ordinære leietakere som investerer i produksjon av fornybar energi, faller utenfor foreslåtte særregler. Gitt investeringskostnadene knyttet til etablering av slike produksjonsanlegg, antar departementet at denne avgrensningen vil ha begrenset praktisk betydning. For nærmere omtale av kårkontrakter, se nedenfor.

Ved vurderingen av om en bolig skal anses som eierens egen bolig, må det ses hen til om eier har brukt boligen som sitt hjem i løpet av et inntektsår. Videre må bruken være skattefri etter § 7-1. Det er ikke avgjørende at eventuelle leieinntekter fra boligen er skattefrie etter § 7-2. Selv om leieinntektene er skattepliktige, vil eierens bruk av boligen kunne være skattefri etter § 7-1.⁷ Inn-

tekt fra produksjonsanlegg tilknyttet rene utleieboliger eller utleiehytter, som ikke brukes av eieren selv, er derimot skattepliktig. Det bør heller ikke være særregler for inntekt fra strømproduksjon fra slike eiendommer. Tilsvarende vil fornybart kraftanlegg på pendlerbolig falle utenfor særreglene. Også i Sverige og Danmark avgrenses den særskilte skattemessige behandlingen av inntekter fra kraftproduksjon, til anlegg tilknyttet egen privat bolig/husholdning.

Reglene om skattefri bruk av egen bolig og egen fritidsbolig er godt innarbeidet i praksis. Koblingen til særregelen vil skape god sammenheng i regelverket, og være forutsigbar og praktisk for både skattyterne og skattemyndighetene.

Tilknytningen mellom egen bolig/fritidsbolig og produksjonsanlegget

I høringsnotatet er det foreslått at særreglene gis anvendelse for produksjonsanlegg for strøm installert på egen bolig/fritidsbolig, eller i direkte tilknytning til slik eiendom. Frittliggende produksjonsanlegg kan etter forslaget også omfattes av særreglene. Det kreves da at anlegget fremstår som en naturlig del av skattyters egen bolig/fritidsbolig, og at anlegget har en tjenende funksjon for hovedbygningen. Videre er det skissert at særreglene skal gjelde for alle typer boligeiendom, herunder enebolig, tomannsbolig, rekkehus, hytte, våningshus og kårbolig på landbruksseiendom, andel i borettslag og sameieandel i boligselskap eller eierseksjonssameie. Anlegg som har til hovedformål å produsere strøm for salg eller til bruk i næringsvirksomhet, faller utenfor særreglene. I slike tilfeller gjelder alminnelige skatteregler for næringsvirksomhet. Fornybare produksjonsanlegg tilknyttet bygning brukt i næringsvirksomhet, for eksempel solcelleanlegg på en låve, ble foreslått å falle utenfor særreglenes anvendelsesområde.

Norges Bondelag skriver i sitt hørings svar at på gårdsbruk vil mange eiere bruke andre deler av gårdens areal for å produsere strøm. Kravet om at anlegget må være montert på, eller i tilknytning til, våningshuset, kan gjøre at mange som bor på landbruksseiendommer faller utenfor sjablongen. Videre viser Norges Bondelag til at tilleggsvilkåret om at anlegget «naturlig fremstår som en del

⁷ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) punkt 3.3.2 «Skattefritaket for egen boligbruk skal også gjelde hvor eieren benytter boligen selv en begrenset del av inntektsåret, og boligen ellers benyttes til utleie mv.».

av skattepliktiges egen bolig/fritidsbolig og anlegget har tjenende funksjon for hovedbygningen», bryter med det alminnelige prinsippet om at aktiveringsplikten skal være uavhengig av hvor en plasserer et driftsmiddel – det er bruken som skal være avgjørende.

Departementet er enig i at et krav om at produksjonsanlegget er plassert på en bygning med tjenende funksjon for hovedbygningen (egen bolig/fritidsbolig), er unødvendig i særregelen. Det avgjørende bør være om produksjonsanlegget har til hovedformål å forsyne egen bolig og fritidsbolig med strøm, uavhengig anleggets plassering på eiendommen.

Departementet foreslår derfor at anvendelsesområdet for særreglene endres noe sammenlignet med høringsnotatet. Virkeområdet skal være anlegg for produksjon av fornybar energi tilknyttet egen bolig/fritidsbolig, som har til hovedformål å forsyne den private boligen/fritidsboligen med energi. Det oppstilles ikke et krav om at anlegget er plassert på en bygning som har en tjenende funksjon for egen bolig/fritidsbolig, utover strømproduksjonen. Men det kreves at anlegget er plassert på samme eiendom. Dette åpner for eksempel for at kraftanlegg på driftsbygninger i landbruket, som har til hovedformål å gi strøm til privat våningshus eller kårbolig, kan falle inn under særreglene. Tilsvarende vil ikke særreglene være til hinder for å plassere produksjonsanlegg, eksempelvis solceller, på både bolighus og låve, og samtidig anse anlegget som et driftsmiddel, som faller utenfor foreslåtte særregler når hovedformålet er å produsere strøm til næringsvirksomhet.

Anlegg som ikke har til hovedformål å produsere strøm for privat bruk, faller utenfor særreglene. I slike tilfeller skal alminnelige skatteregler for aktiviteten/næringsvirksomheten gjelde. Vurderingen av om produksjonsanlegget har til hovedformål å forsyne privat strømbehov eller strøm i inntektsgivende aktivitet, må vurderes etter alminnelige skatterettslige prinsipper.

I høringsnotatets forslag til lovregulering er særreglene avgrenset til tilfeller der energiproduksjonen ikke har ervervmessig formål. Departementet har kommet til at avgrensningen mot ervervmessig formål kan være uklar. Det vil også være unødvendig i tillegg til vurderingen av det hovedsakelige formålet med produksjonsanlegget.

Departementet opprettholder forslaget om at tilfeller der kraftproduksjonen krever anleggs- eller omsetningskonsesjon, eller er skattepliktig

etter særskilte regler for kraftforetak etter skatteovens kapittel 18, ikke omfattes av særreglene.

Enkelte særlige forhold

I høringsnotatet er det ikke foreslått særskilte regler eller vurderingstema knyttet til fornybare produksjonsanlegg for strøm på landbrukseiendom mv.

Solcellespesialisten anbefaler at departementet ser på særordninger knyttet til landbruk og gårdsdrift, med hensikt om å gi næringsdrivende i landbruket andre og gunstigere vilkår enn andre kunder med næringseiendom og driftsmidler. *Norges Bondelag* mener at eiere av våningshus og andre boliger på landbrukseiendommer, bør kunne trekke fra samme sjablongbeløp som andre private produsenter i det skattepliktige beløpet som tillegges som privat fordel.

Etter forslaget er det kun inntekt ved salg/overføring av overskuddsstrøm fra fornybare produksjonsanlegg, som har til hovedformål å produsere strøm for privat bruk, som gis en skatteletting. Begrunnelsen er blant annet at strømproduksjon i næring er stilt overfor andre skatteregler med hensyn til fradrag, avskrivninger osv. Selv om det er en spesiell nærhet mellom bolig og næring i landbruket, er det viktig å holde fast på den etablerte behandlingen av privat forbruk i næring. Departementet foreslår derfor at skatteplikt for overføring av strøm til privat bruk i disse tilfellene, avgjøres på bakgrunn av de alminnelige skattereglene, uten reduksjon for beløpsgrensen etter særregelen.

For kontrakter om kårtytelser er det innholdet i den aktuelle kårkontrakten som vil være avgjørende for om foreslåtte særregler kan komme til anvendelse eller ikke. Slik departementet vurderer det, vil en *kårtyter* kunne omfattes av foreslåtte særregler på vanlige vilkår. Produksjonsanlegg på kårbolig, som har til hovedformål å forsyne egen bolig med strøm, vil normalt anses som et anlegg tilknyttet egen bolig. Dette forutsetter at kårboligen befinner seg på samme eiendom som boligeiendommen. For *kårsmottaker*, hvor egen bruk er skattefri etter skatteloven § 7-1, vil særreglene kunne komme til anvendelse såfremt vilkårene for øvrig er oppfylt.

Inntektsgrunnlaget

Brutto skattepliktig inntekt vil utgjøre det samlede vederlaget fra kraftleverandøren for innmatet strøm gjennom inntektsåret, redusert med beløpsgrensen. Et vederlag fra kraftleverandør

kan gis i form av reduksjon av skattyters strøm-kostnader, eller gjennom en kontantutbetaling. Normalt vil det skje en månedlig avregning fra kraftleverandør, basert på spotpris eller fastpris, i form av en reduksjon på det som skal betales for kjøpt strøm. Hvis avregningene fra strømselskapet ikke inneholder opplysninger om eventuell kompensasjon fra nettselskapet i form av negativt energiledd,⁸ må dette tillegges i grunnlaget for beregning av den skattepliktige inntekten. Det skyldes at denne godtgjørelsen er direkte knyttet til produksjon og salg av strøm. Dersom samlet vederlag overstiger 15 000 kroner, er 85 pst. av overskytende beløp skattepliktig.

I likhet med andre kostnader vil kostnader til nettleie (innmatingstariff, positivt energiledd) til nettselskapet inngå i sjablongfradraget, og kan ikke komme til fradrag i tillegg.

Flere høringsinstanser (*NHO Elektro og Fornybar Norge og Solenergiklyngen, Solcellespesialisten og NHO*) skriver at forslag til særregler vil kunne legge en sterk demper på utnyttelsen av forbrukerfleksibilitet, og at kunder som investerer i hjemmebatteri kan komme ufordelaktig ut.

Departementet legger opp til at særregelen skal gjelde tilsvarende for skattytere som kombinerer produksjon av fornybar energi med en batteriløsning for lagring av strøm. Dette skal gjelde selv om inntekt ved salg og overføring av strøm vil kunne være knyttet til strøm kjøpt, og ikke strøm som er egenprodusert. Det vil i slike tilfeller ikke være mulig å fastslå hvor mye av den overførte strømmen som knytter seg til strøm som er egenprodusert eller strøm kjøpt. For å regulere denne situasjonen er det nødvendig med enda en sjablonregel. Det vil komplisere reglene uforholdsmessig. Departementet mener at beløpsgrensen på 15 000 kroner, og fradrag for 15 pst. av bruttoinntekten, vil gi en rimelig regel også i disse tilfellene. Derimot vil tilfeller der skattyter kun har batteriløsning for kjøp og salg av strøm, falle utenfor særreglens anvendelsesområde. Her vil det ikke foreligge inntekt ved salg/overføring av egenprodusert fornybar energi overhodet.

Der en strømkunde har inngått en avtale med en kraftleverandør om sparing av strømproduksjon i virtuell batteriløsning (solbank eller lignende), vil inntektsgrunnlaget måtte knyttes til det tidspunktet vederlaget fra kraftleverandør blir

bestemt. I tilfeller der verdien av innmatet kWh først blir prissatt av kraftleverandør den måneden uttak fra solbank e.l. foretas, bør inntekt fra salg av overskuddsstrøm baseres på denne avregningen. Det er først på dette tidspunkt verdien av innmatet strøm blir prissatt. Den inntekten som omfattes av særreglene, bør i slike tilfeller utgjøre samlet vederlag fra kraftleverandør knyttet til uttak fra batteriløsning det aktuelle inntektsåret. Det er viktig at det er enkle og praktikable tidfestingsregler på dette området. Departementet legger opp til at det kan gis nærmere regler for utfylling og gjennomføring av foreslåtte særregler i forskrift, herunder eventuelle tidfestingsregler.

Det vises til forslag til ny bestemmelse i skatte-loven § 7-11.

Særlig om boligselskaper

Etter forslaget skal også eier av eierseksjon eller andelseier i borettslag kunne oppnå skattefritak for sin andel av inntekt knyttet til salg av overskuddsstrøm. Dette forutsetter at det er en AMS-måler som blant annet registrerer boligsameiets/borettslagets produksjon, samt egne AMS-målere for den enkelte boenhet. I tillegg må den enkelte sameier/andelshaver ha inngått en avtale om videre salg av strøm med en kraftleverandør. I slike tilfeller vil sameieren/andelshaveren, innenfor en såkalt delingsordning, kunne få avregnet sitt faktiske målte forbruk med en virtuelt tilordnet andel av produsert strøm. Boligsameiets/borettslagets strømproduksjon utover den enkeltes forbruk vil kunne mates inn på nettet, og gi grunnlag for at den enkelte sameier/andelshaver får vederlag fra kraftleverandør, eksempelvis gjennom reduksjon av egne strømavgifter. Skattepliktig inntekt vil også i slike tilfeller utgjøre den samlede avregningen fra kraftleverandøren gjennom inntektsåret som tilordnes den enkelte sameier/andelshaver, redusert med 15 000 kroner. Tilsvarende vil også gjelde for aksjeeiere med egen bolig i boligaksjeselskap.

Solcellespesialisten, NBBL, Fornybar Norge og Solenergiklyngen og NHO Elektro støtter forslaget om at borettslag og sameier inkluderes i foreslått sjablongregel (gjennom den etablerte delingsordningen).

For å sikre likebehandling av ulike boligformer, foreslår departementet at særreglene i § 7-11 også gis tilsvarende anvendelse for andelseier/aksjonær med egen bolig i boligselskapet. Det foreslås ingen øvrige endringer i den skattemessige behandlingen av andelshavere i boligselskaper.

⁸ Del av nettleien som knytter seg til dekning av tapkostnader som den konkrete kraftproduksjonen påfører nettet. Der økt produksjon reduserer samlet nettap, vil energileddet være negativt og innmatingskunden vil få betalt energiledd for å levere kraft på nettet.

Det vises til forslag til nytt siste punktum i skatteloven § 7-3 sjette ledd bokstav d.

Rapportering

For å sikre god etterlevelse og riktig beskatning, foreslår departementet at det etableres en ordning hvor kraftselskapene rapporterer til Skatteetaten.

Rapporteringsplikten er foreslått å gjelde salg og overføring av overskuddsstrøm fra private produksjonsanlegg til en kraftleverandør. Departementet ser for seg at rapporteringen fra kraftleverandøren skal finne sted, uavhengig av om skattyters inntekt er over eller under gitt beløpsgrense. Skattemyndighetene får på denne måten et godt grunnlag for å veilede skattyterne. Det er også foreslått at opplysninger om negativt energiledd skal inngå i tredjepartsrapporteringen fra kraftleverandør.

I den foreslåtte rapporteringsplikten skal det gis opplysninger om den opplysningspliktige (org. nummer og navn), opplysninger som kan identifisere eier av målepunktet (i form av fødselsnummer, d-nummer og navn), målepunkt-ID (et unikt identifikasjonsnummer for aktuelle strømmåler), identifikasjon av eiendommen som produksjonsanlegget er knyttet til (veiadresse/matrikkelnummer), samt totalt vederlag for salg av strøm til kraftleverandør i ett kalenderår.

Ved å pålegge kraftleverandørene å rapportere til skattemyndighetene, antar departementet at eventuelle skattepliktige inntekter fra salg av overskuddsstrøm kan forhåndsutfylles i skattemeldingen.

For at både skattemyndighetene og opplysningspliktige skal gis tilstrekkelig tid til å etablere rapporteringsløsningen i egne systemer, er det foreslått at rapporteringsplikten først trer i kraft med virkning fra inntektsåret 2025. Før tredjepartsrapportering er på plass, legger departementet til grunn at den informasjon som kraftleverandørene allerede gir strømkundene om utførte avregninger gjennom et inntektsår, er tilstrekkelig til at skattyter selv kan vurdere sin skatteplikt og egenfastsette inntekten.

Forslaget støttes av *Elmera Group, NHO Elektro, NHO, Fornybar Norge og Solenergiklyngen, Otovo ASA og Skattedirektoratet.*

Departementet fastholder forslaget til rapporteringsplikt i høringsnotatet. Det vises til forslag til ny bokstav i i skatteforvaltningsloven § 7-10 første ledd.

Det legges også opp til endringer i skatteforvaltningsforskriften.

Personvern

Formålet med forslaget er å legge til rette for et enkelt regelverk for skattlegging av strøminntekter, og samtidig skape forutsigbare rammebetingelser for investering i fornybare, småskala produksjonsanlegg i tilknytning til egen bolig og egen fritidsbolig.

Den foreslåtte rapporteringsløsningen vil innebære behandling av personopplysninger fra både de opplysningspliktige og skattemyndighetene. Opplysningene anses ikke for å være omfattet av personvernforordningens artikkel 9 om særlige kategorier av personopplysninger.

Skattemyndighetene mottar allerede en rekke tredjepartsopplysninger med hjemmel i skatteforvaltningsloven kapittel 7. Felles for disse er at den opplysningspliktige må identifisere skattyterne det gis opplysninger om. Ansatte i Skatteetaten har streng taushetsplikt om opplysninger de får kjennskap til i arbeidet sitt, og etatens datasystemer er utformet slik at opplysninger behandles på en sikker måte.

Personvernkonsekvenser må vurderes i lys av dette.

Kraftleverandører innhenter også informasjon om sluttbrukers fødselsnummer, d-nummer, navn, veiadresse (ev. matrikeladresse) samt opplysninger om målepunkt-ID, i forbindelse med at avtale om kjøp av kraft («kraftleveringsavtale») med sluttbruker (strømkunde) inngås og leveranse av kraft kan skje. Kraftleverandørene er dermed allerede underlagt krav til behandling av personopplysninger.

Departementet legger til grunn at forslaget ikke har vesentlige eller uforholdsmessige personvernkonsekvenser for de berørte parter i lys av de hensyn forslaget skal ivareta.

3.3.6 Økonomiske og administrative konsekvenser

Forslaget om å innføre særregler for beskatning av inntekt ved salg av overskuddsstrøm fra fornybare produksjonsanlegg tilknyttet egen bolig eller egen fritidsbolig, vil være en forenkling sammenlignet med skattlegging etter ordinære regler. De fleste boligeiere vil slippe beskatning og dermed plikter knyttet til beskatning av strømsalg/overføring av strøm til strømmettet. Dette vil også lette Skatteetatens behandling.

Departementet mener det er viktig at inntektsopplysninger fra salg/overføring av overskuddsstrøm kan rapporteres fra kraftleverandørene. Også for skattytere som har inntekter fra salg/

overføring av strøm, som overstiger den skattefrie beløpsgrensen eller som ikke er omfattet av fritaket (eier bolig man selv ikke bor i), vil tredjepartsrapportering gjøre skatteoppgjøret enkelt.

Forslaget vil medføre noe økte kostnader for Skatteetaten til utvikling av en rapporteringsordning og til veiledning av opplysningspliktige og skattytere. Forslaget vil også medføre noe økte økonomiske og administrative konsekvenser for de opplysningspliktige.

Som illustrert i figur 3.1 er det begrenset omfang av innmating av overskuddsstrøm fra private produksjonsanlegg. Skattemyndighetene har ikke skattlagt slike inntekter fra private boligeiere. Departementet antar at provenytapet ved innføring av særregler for beskatning av inntekt ved salg av overskuddsstrøm derfor vil være begrenset.

Ifølge SSB-rapport (2022/25) har husholdninger som selger strøm fra egne solcelleanlegg, høyere inntekt og flere medlemmer enn andre husholdninger. De bor også i større grad i eneboliger, har større boligareal og eier i større grad boligen selv enn andre husholdninger.

3.3.7 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at særreglene om beskatning av inntekt ved salg av overskuddsstrøm skal tre i kraft med virkning allerede fra inntektsåret 2024. Dette må ses i sammenheng med at Skatteetaten har uttalt at slike inntekter ikke vil bli skattlagt for inntektsåret 2023 og tidligere. Ikrafttredelsen av skattefritaket fra og med inntektsåret 2024 sikrer de skattepliktige forutsigbarhet også for dette året.

Forslag om innføring av rapporteringsplikt for kraftleverandører skal tre i kraft med virkning fra inntektsåret 2025.

3.4 Skattlegging av introduksjonsstønad

3.4.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å endre skattereglene for introduksjonsstønad fra pensjonsskatt til lønns-skatt.

Introduksjonsstønad er en ytelse som blir gitt til deltakere i introduksjonsprogrammet for nyankomne innvandrere. Ytelsen skattlegges i dag som pensjon. Andre trygdeytelser i yrkesaktiv alder blir skattlagt som lønn. Departementet mener at ytelsene bør behandles likt, og foreslår at også introduksjonsstønaden skal skattlegges

som lønn. Det bidrar til at nyankomne blir vant til lønns-skattereglene. Det gir en begrenset skatteøkning. Lønnsinntekt er i utgangspunktet pensjonsgivende inntekt, men departementet foreslår likevel at introduksjonsstønaden ikke skal regnes som pensjonsgivende.

Etter Russlands fullskala invasjon av Ukraina har vi hatt høye ankomster av fordrevne som søker beskyttelse i Norge, og over tid høyere ankomster enn nabolandene våre. De som kommer hit, skal ha et trygt og godt opphold. Den store tilstrømmingen gir samtidig press på systemene for mottak og integrering. Flere innstrammings tiltak har blitt sendt på høring eller er iverksatt for å bringe ankomstnivået til et mer bærekraftig nivå, og på linje med de andre nordiske landene. En reduksjon i introduksjonsstønaden etter skatt kan bidra i samme retning, selv om reduksjonen i utbetalingen etter skatt er relativt liten.

Forslaget vil ha begrensede administrative og økonomiske konsekvenser både for de skattepliktige og for Skatteetaten. På usikkert grunnlag er endringene anslått å øke provenyet med om lag 40 mill. kroner påløpt og 32 mill. kroner bokført i 2025.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 6-32 og folketrygdloven § 23-3.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

3.4.2 Gjeldende rett

Introduksjonsstønad ble innført i 2003 etter forslag i Ot.prp. nr. 28 (2002–2003). Støtten blir gitt til deltakere i introduksjonsprogrammet for nyankomne innvandrere, jf. integreringsloven § 19. Integrerings- og mangfoldsdirektoratet har anslått at om lag 19 500 personer deltar i integreringsprogrammet per 1.1.2024, og at 16 400 nye deltakere starter i løpet av 2024.

Utmålingen av introduksjonsstønaden er fastsatt i integreringsloven kapittel 5. Etter § 20 utgjør full introduksjonsstønad 2 G på årsbasis. Deltakere under 25 år som ikke bor med foreldre, får 2/3 støtte (om lag 1,33 G), mens deltakere under 25 år som bor med den ene av eller begge foreldrene, får 1/3 støtte (om lag 0,67 G).

Dersom mottakeren har rett til visse andre offentlige ytelser, blir introduksjonsstønaden redusert krone for krone mot disse, jf. integreringsloven § 22. Støtten kan også reduseres etter § 23 annet ledd dersom lønnet arbeid inngår i introduksjonsprogrammet.

Introduksjonsprogrammet, og dermed den perioden man mottar introduksjonsstønad, kan maksimalt vare i fire år (tre år med inntil ett års forlengelse) og er avhengig av sluttmålet. Av de fordrevne fra Ukraina deltar de fleste i programmet i seks til tolv måneder, mens flertallet av andre flyktninger deltar lenger.

Introduksjonsstønaden er skattepliktig inntekt etter skatteloven § 5-42 bokstav d og inngår i personinntekten etter skatteloven § 12-2 bokstav h. Det innebærer at støtten skal ilegges trinnslett, trygdeavgift og skatt på alminnelig inntekt.

Det blir gitt minstefradrag i introduksjonsstønaden etter reglene for pensjonsinntekt, jf. skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b. Det reduserer alminnelig inntekt og dermed skatten på alminnelig inntekt. I 2024 utgjør minstefradraget i pensjonsinntekt 40 pst. av inntekten, med en øvre grense for fradraget på 86 250 kroner.

Det skal betales trygdeavgift med lav sats på introduksjonsstønaden. Det vil si med samme sats som for pensjonsinntekt, jf. folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav d. I 2024 er denne trygdeavgiftssatsen 5,1 pst.

Personinntekt er som hovedregel pensjonsgivende inntekt, jf. folketrygdloven § 3-15. Dette gjelder likevel ikke for blant annet pensjonsinntekt. På tilsvarende måte er heller ikke introduksjonsstønaden ansett som pensjonsgivende inntekt, jf. folketrygdloven § 3-15 annet ledd bokstav d.

Det skal foretas forskuddstrekk i introduksjonsstønaden, jf. skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav b.

3.4.3 Høringen

Departementet sendte 22. mai 2024 på høring forslag til endring av reglene for skattlegging av introduksjonsstønaden. Høringsfristen var 31. juli 2024.

I høringsnotatet foreslo departementet å endre skattereglene for introduksjonsstønaden, fra skattlegging som pensjonsinntekt til skattlegging som lønnsinntekt. Høringsnotatet ble sendt til 44 høringsinstanser. Av disse mottok departementet høringssvar med merknader fra seks instanser. Disse er:

- Arbeids- og velferdsdirektoratet (NAV)
- Flerkulturelt råd Akershus
- Mira-Senteret
- NKK – Kommunesektorens interesseorganisasjon for økonomi og innkreving
- Skattedirektoratet
- Unicef

Høringsinstansene er i hovedsak positive til omleggingen fra pensjonsinntekt til lønn, men har noen merknader.

Skattedirektoratet påpeker at Norge ikke har hjemmel til å skattlegge introduksjonsstønaden for personer med begrenset skatteplikt (ikke-bosatte) til Norge. Skattedirektoratet ber derfor departementet vurdere om det bør innføres hjemmel til å skattlegge stønaden for personer som har begrenset skatteplikt til Norge.

NAV og NKK peker på at en ytterligere reduksjon av stønaden vil kunne øke behovet for supplerende økonomisk stønaden etter sosialtjenesteloven og økt oppfølging ved NAV-kontorene.

Unicef og Mira-Senteret er bekymret for samlet effekt for den enkelte innvandrere av regjeringens ulike innstrammingsforslag, og Unicef ber om en helhetlig gjennomgang av virkningene. Mira-Senteret uttrykker videre bekymring for at færre flyktninger vil fullføre introduksjonsprogrammet, og at endringene som foreslås vil ramme flyktninger fra andre opprinnelsesland enn Ukraina uforholdsmessig hardt (fordi de normalt deltar lenger i programmet). *Mira-Senteret og Flerkulturelt råd* mener også at introduksjonsstønaden må være pensjonsgivende på bakgrunn av likhetsprinsippet.

3.4.4 Vurderinger og forslag

Da introduksjonsstønaden ble innført, fulgte flere trygdeytelser i yrkesaktiv alder (under 67 år) mange av de samme skattereglene som for pensjon. Over tid har reglene blitt lagt om slik at ytelsene blir skattlagt som lønn. Denne omleggingen har likevel ikke blitt gjennomført for introduksjonsstønaden. Sammen med gjenlevendepensjon og overgangsstønaden regnet etter gamle regler før etterlatterereformen (overgangsregler i folketrygdloven kapittel 17A), er introduksjonsstønaden nå den eneste skattepliktige trygdeytelsen i yrkesaktiv alder som ikke blir skattlagt som lønn.

Departementet mener at skattereglene for introduksjonsstønaden bør være de samme som for lønn og trygdeytelser i yrkesaktiv alder. Det er vanskelig å begrunne hvorfor nyankomne innvandrere har andre (gunstigere) skatteregler enn andre trygdemottakere. Lønnskatt på trygdeytelser ble innført for at det skal være lettere å forstå virkningene av å gå fra trygd til arbeidsinntekt. Dette hensynet gjelder også for mottakere av introduksjonsstønaden.

Et tilleggsmoment er at introduksjonsstønaden blir samordnet med andre trygdeytelser og

eventuell lønn fra arbeid som er en del av introduksjonsprogrammet. Det er formålstjenlig at introduksjonsstønad i størst mulig grad følger de samme skattereglene som andre ytelser og inntekter som er gjenstand for samordning. For eksempel blir introduksjonsstønad redusert med 100 kroner dersom en har rett til 100 kroner i dagpenger. Skatten på dagpenger kan i dag være noe høyere enn på introduksjonsstønad, og en kan dermed få lavere inntekt etter skatt samlet av å ha rett til dagpenger enn om en ikke har det. Det er ikke en tilsiktet virkning av regelverket.

Etter gjeldende regler blir minstefradraget i introduksjonsstønad beregnet etter reglene for pensjon, det vil si med noe lavere fradragssats og maksimalt fradrag enn minstefradraget i lønn. Det trekkes i retning av at ytelsen blir skattlagt høyere enn lønn. Samtidig blir den ilagt trygdeavgift som pensjon (5,1 pst. i 2024), som er lavere enn for lønn (7,8 pst. i 2024). Trygdeavgiften vil vanligvis bety mest, slik at samlet skatt på introduksjonsstønad med gjeldende regler er noe lavere enn for lønn.

Departementet foreslår at skattereglene for introduksjonsstønad blir endret til lønnskatt. En innvending fra enkelte høringsinstanser er at introduksjonsstønad i mange tilfeller ikke er tilstrekkelig inntektsgrunnlag for innvandrere, og at en reduksjon vil kunne øke behovet for supplerende økonomisk stønad etter sosialtjenesteloven.

Endringen vil innebære noe økning i den samlede skatten på den årlige ytelsen. For en som mottar maksimal ytelse på 2G er skatteøkningen om lag 2 500 kroner, med regjeringens forslag til 2025-budsjett (se punkt 3.1). Departementet vektlegger fordelene med et enklere og likere regelverk som også i større grad bidrar til å forberede stønadsmottakerne på arbeidslivet. Dette oppnås ved at skattereglene for introduksjonsstønad og lønn blir like. Departementet mener satsene for introduksjonsstønad ikke bør justeres som følge av endrede skatteregler. Dette bør også ses i lys av det høye tallet på nyankomne innvandrere i Norge sammenlignet med andre land, og at det er et ønske å redusere dette tallet noe.

Inntekter som blir ilagt trygdeavgift med ordinær sats, som lønn, blir samtidig ofte regnet som pensjonsgivende inntekt. Flere av høringsinstansene tar opp at det vil være i tråd med likhetsprinsippet at også introduksjonsstønad blir regnet som pensjonsgivende inntekt. D e p a r t e m e n t e t fastholder likevel forslaget i høringsnotatet om at det ikke er hensiktsmessig å regne introduksjonsstønad som pensjonsgivende inntekt

for nyankomne innvandrere. Regjeringen har foreslått ulike tiltak for å redusere kostnadene knyttet til denne gruppen, og innføring av pensjonsopptjening på introduksjonsstønad ville virke mot dette ved å føre til økte trygdeutgifter. Departementet viser også til at det er andre ytelser som blir skattlagt som lønn uten å være pensjonsgivende, for eksempel supplerende støtte til uføre flyktninger.

Departementet har vurdert om det skal innføres hjemmel til å skattlegge stønad for personer som har begrenset skatteplikt til Norge, men fremmer ikke forslag om det nå.

Det foretas trekk i introduksjonsstønad etter gjeldende regler. Den foreslåtte endringen vil ikke innebære at det er nødvendig å endre reglene for forskuddstrekk.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 6-32 og folketrygdloven § 23-3.

3.4.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Endrede regler for skattlegging av introduksjonsstønad med virkning fra 2025 kan medføre noen kostnader for Skatteetaten til systemendringer. Endringen vil på den andre siden være forenklede både for de skattepliktige og for Skatteetaten som følge av at introduksjonsstønad blir skattlagt likt som andre trygdeytelser i yrkesaktiv alder.

Provenyvirkningen avhenger av tallet på deltakere i introduksjonsprogrammet i 2025. På usikkert grunnlag er endringene anslått å øke provenyet med om lag 40 mill. kroner påløpt og 32 mill. kroner bokført i 2025.

3.4.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

3.5 Særordning for opsjoner i arbeidsforhold i oppstarts- og vekstselskaper – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 800 (2023–2024)

Gjeldende særregler for skattlegging av opsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen omfatter selskaper med inntil 50 årsverk, samlede driftsinntekter og balansesum på inntil 80 mill. kroner, og som ikke er eldre enn ti år i tildelingsåret.

Stortinget fattet 17. juni følgende anmodningsvedtak ved behandlingen av representantforslag 8:143 S (2023–2024), jf. Innst. 397 S (2023–2024):

«Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2025 foreslå endringer i opsjonsskatteregelverket, slik at vilkårene for å benytte ordningen utvides til å omfatte bedrifter som har inntil 150 ansatte, ikke er eldre enn 12 år, og som har en balansesum på inntil 200 mill. kroner.»

Stortinget ber i anmodningsvedtaket regjeringen om å fremme et forslag som vil utvide særordningen til å omfatte større selskaper. Da forslaget til gjeldende ordning ble fremmet i Prop. 1 LS (2021–2022), ble det anslått at om lag 50 pst. av ikke-finansielle selskaper med minst én ansatt oppfyller kriteriene i ordningen. Med utvidelsen som fremmes her, anslås at om lag 58 pst. av denne gruppen selskaper vil oppfylle kriteriene. Konkurransfordelen som mindre selskaper etter gjeldende ordning har mot større selskaper, vil da bli noe redusert.

For å oppfylle anmodningsvedtaket foreslår departementet at ordningen utvides til å omfatte selskaper som i inntektsåret før tildelingstidspunktet gjennomsnittlig hadde 150 årsverk eller færre og en balansesum på 200 mill. kroner eller lavere. Videre skal selskapet ikke være eldre enn 12 år i tildelingsåret. Øvrige vilkår, som for eksempel at selskapets samlede driftsinntekter i inntektsåret før tildelingstidspunktet var 80 mill. kroner eller mindre, beholdes som i gjeldende regler.

Forslaget har ikke vært på høring. Kravet i anmodningsvedtaket om forslag allerede i statsbudsjettet for 2025 ga for knapp tid fra Stortinget fattet anmodningsvedtaket 17. juni til at høring kunne gjennomføres.

Endringene kan gjennomføres av Finansdepartementet i forskrift, men må notifiseres til og godkjennes av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) før de kan tre i kraft. Endringene notifiseres i høst, men det er ikke mulig nå å si om de vil bli godkjent før nyttår. Forskriftsendringen vil bli gjennomført slik at utvidelsen får virkning for opsjonstildelinger etter 1. januar 2025, eller så snart som mulig etter ESAs godkjenning, hvis den gis etter den datoen.

Gitt at endringene godkjennes i løpet av høsten og trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2025, anslås provenytapet til 25 mill. kroner påløpt og 20 mill. kroner bokført i 2025. Det langsiktige provenytapet er mindre, fordi noe av

provenyet kommer tilbake etter hvert som aksjene realiseres og eventuell gevinst beskattes.

Anmodningsvedtaket anses med dette å være fulgt opp.

3.6 Endret skattlegging av utsendte utenriktjenesteansatte og arbeidstakere i NATO

3.6.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å endre reglene om skattemessig bosted for utsendte utenriktjenesteansatte og arbeidstakere som tjenestegjør i utlandet i Atlanterhavspaktens organisasjon (NATO). Etter forslaget skal disse gruppene anses som skattemessig bosatt i Norge med alminnelig skatteplikt hit.

Skatteloven § 2-1 åttende ledd har i dag en særregel om skattemessig bosted for utsendt utenriktjenesteansett. Bostedsregelen gjelder også for arbeidstaker som tjenestegjør i NATO med fast tjenestested i utlandet. Særregelen innebærer at de skal anses som skattemessig bosatt i utlandet i perioden de tjenestegjør ute.

Kombinasjonen av særregelen om skattemessig bosted i utlandet og traktatfestede fritak for diplomater mv. medfører er at denne gruppen normalt ikke er alminnelig skattepliktig til noen annen stat. De utsendte vil i slike tilfeller kun ha begrenset skatteplikt til Norge og mottakerstaten. En uheldig og utilsiktet konsekvens av dette er at noen inntekter og deler av formuen kan bli helt skattefrie. Dette gjelder typisk ulike former for kapitalinntekter og formue som ikke er stedbunden i Norge, som for eksempel gevinst av og formue i aksjer.

I flere nordiske og andre OECD-stater har denne gruppen alminnelig skatteplikt til staten de er utsendt fra og representerer (senderstaten). Det er etter departementets vurdering uheldig med særregler som gjør at utsendte i norsk utenriktjeneste og NATO (heretter «utsendte») ikke har alminnelig skatteplikt til noen stat. Endring av bostedsregelen vil gi en mer fullstendig skattlegging av inntekt og formue for denne gruppen.

Det foreslås ingen endringer i skattleggingen av lønn de utsendte mottar fra den norske stat. Fritaket fra skatt til kommune og fylkeskommune for slik lønn videreføres i en egen særregel. Endret bostedsregel gjør at det ikke er nødvendig å videreføre dagens vilkår om maksimalt 90-dagers opphold i Norge for å oppnå fritaket. Det samme gjelder det tilsvarende vilkåret for å få skattefritak for godtgjørelser til dekning av økte

levekostnader i utlandet. Departementet foreslår derfor at vilkåret om maksimalt opphold i Norge ikke videreføres.

Forslagene vil sikre skatteplikt for kapitalinntekter mv. og formue som i dag ikke fanges opp til beskatning. De utsendte vil også bli omfattet av skatteavtalene mv. som hindrer eventuell dobbeltbeskatning. Skattereglene blir enklere og mer forutsigbare for denne gruppen.

At antallet skattytere som berøres er lavt (om lag 1 100 personer), tilsier at de samlede provenyvirkningene av forslaget er begrenset. På usikkert grunnlag anslås forslaget å øke provenyet med 1 mill. kroner påløpt og bokført i 2025.

Endret regel for skattemessig bosted medfører at særregelen om personfradrag i skatteloven § 15-4 sjette ledd blir unødvendig og kan oppheves.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 2-1 åttende ledd, § 2-36 tredje og syvende ledd og § 15-4 sjette ledd.

Det foreslås at endringene skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

3.6.2 Gjeldende rett

Skatteloven § 2-1 åttende ledd første og annet punktum har i dag en særregel om skattemessig bosted for «utsendt utenriks tjenestestansatt som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste» og for «arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon (NATO) med fast tjenestested i utlandet». Etter særregelen skal disse gruppene anses som skattemessig bosatt i utlandet i perioden de tjenestegjør ute.

Bestemmelsen omfatter også «utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon». Etter endringer i utenriks tjenesteloven har sistnevnte gruppe ikke lenger selvstendig betydning, men dekkes av personkretsen for «utsendt utenriks tjenestestansatt».

Begrepet «utsendt utenriks tjenestestansatt» skal i utgangspunktet forstås i tråd med definisjonen i utenriks tjenesteloven. Denne lovens § 3 definerer begrepet utsendt utenriks tjenestestansatt som embetsmann eller statsansatt som er fast eller midlertidig ansatt i Utenriksdepartementet og som innehar stilling ved utenriksstasjon. Utsendt utenriks tjenestestansatt omfatter også spesialutsendinger som er finansiert av annen statlig etat, utsendt for særlige formål ved utenriksstasjon for et bestemt tidsrom. Som hovedregel ansettes spesialutsendinger midlertidig i Utenriksdepartementet under tjenestegjøringen i utlandet, jf. utenriks tjenesteloven § 3 annet ledd. I

tillegg omfattes «spesialutsendinger fra forsvarsmyndighetene» som ikke er midlertidig ansatt i Utenriksdepartementet, jf. utenriks tjenesteloven § 3 annet ledd siste punktum. Dette er en videreføring av tidligere praksis fra den tidligere utenriks tjenesteloven av 2002, og omfatter militært og sivilt utsendt personell til norsk utenriksstasjon. Etter gjeldende praksis oppgir Utenriksdepartementet til Skatteetaten hvilke personer som er utsendt utenriks tjenestestansatt eller spesialutsending etter utenriks tjenesteloven § 3.

Personkretsen «arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet» i særregelens annet punktum, har tidligere vært uklar, men anses nå mer avklart. Etter gjeldende praksis omfatter annet punktum to hovedgrupper: Den største gruppen er militære tjenestestansatte i Forsvaret som er beordret til såkalte «Peacetime Establishment-stillinger» ved godkjente NATO-hovedkvarter i utlandet. Den andre gruppen er enkelte sivilt ansatte i Forsvaret som blir beordret til militære NATO-stillinger ved et godkjent NATO-hovedkvarter. Begge gruppene lønnes av Forsvaret under tjenestegjøringen i NATO. Skatteetaten og Forsvarstabens samarbeid utarbeidet en liste over hvilke stillingstyper/NATO-hovedkvarter som omfattes. Listen oppdateres jevnlig.

Særregelen i skatteloven ble opprinnelig innført for utsendte utenriks tjenestestansatte i 1926. Begrunnelsen var at lønnen til utenriks tjenestestansatte var fastsatt av Stortinget og tilpasset at den ikke skulle ilegges kommuneskatt. Det fremgår av forarbeidene at dersom de utsendte også skulle betale skatt til kommunene under oppholdet i utlandet, måtte Stortinget fastsette lønnen på nytt fordi de ellers ville få et «så avgjørende fratrekk i sine inntekter», jf. Ot.prp. nr. 9 (1926). Det ble derfor vedtatt å ta inn en bestemmelse om skattemessig bosted i utlandet i dagjeldende lov om utenriksvesenet av 7. juli 1922. Bestemmelsen ble flyttet over til skatteloven i forbindelse med ny skattelov, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–98) punkt 7.2.

Særregelens annet punktum (NATO-stillinger) er en videreføring av midlertidig tilleggslov til skatteloven av 25. mai 1951 nr. 6. Bakgrunnen for særloven var at norske representanter i NATOs militære organer ikke var ansett som diplomatiske utsendinger etter § 17 annet ledd i dagjeldende lov om utenriks tjenesten av 13. desember 1948. Disse hadde dermed internrettslig ikke rett til en lempeligere beskatning av lønnen fra den norske stat. Denne gruppen ble lønnet på samme nivå og mottok de samme tilleggene som utsendte fra Utenriksdepartementet. Samti-

dig var NATOs statusavtaler under arbeid, og det var ventet at NATO-representantene skulle få en lignende internasjonal stilling i mottakerstaten som FNs representanter. Det ble vist til at dette i så fall ville innebære tilsvarende rettigheter i utlandet som utsendte utenriktjenestemenn. Formålet med forslaget var å skattemessig likestille slike norske representanter i NATO med utsendte utenriktjenestemenn. Det ble derfor gitt en særlov om at tjenestemenn tilknyttet NATO med fast tjenestested i utlandet, skattemessig skulle anses bosatt i utlandet. Den innebar fritak for kommuneskatt på lønnen fra den norske stat, jf. Ot.prp. nr. 35 (1951) og Innst. O. nr. 44 (1951). Særloven ble tatt inn i ny skattelov i forbindelse med teknisk revisjon, jf. Ot.prp. nr. 86 (1997–98) punkt 7.2.

Skattemessige virkninger av særregelen om bosted

Den særlige bostedsregelen i skatteloven § 2-1 åttende ledd er et unntak fra hovedreglene om skattemessig bosted (innflytting) og opphør av skattemessig bosted (utflytting) for personer i skatteloven § 2-1 annet og tredje ledd.

Etter særregelen endres bostedet til utlandet fra første dag den utsendte tar opphold i utlandet. Etter endt tjenesteperiode blir den utsendte umiddelbart skattemessig bosatt i Norge. Umiddelbart skattemessig bosted i Norge inntreffer også dersom den utsendte oppholder seg mer enn 90 dager i Norge i inntektsåret, jf. Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 17. juni 2022 (Utv. 2022/943).

For andre skattytere som tar opphold i utlandet, stiller skatteloven § 2-1 tredje ledd strenge vilkår knyttet til bolig og oppholdsdager i Norge for å anses skattemessig utflyttet. Etter de alminnelige reglene om skattemessig innflytting i bestemmelsens annet ledd regnes man først som bosatt fra dag én dersom man oppholder seg i Norge i minst 183 dager i en tolv månedersperiode. Utsendte mv. som omfattes av § 2-1 åttende ledd, kan ikke bli skattemessig utflyttet etter regelen i skatteloven § 2-1 tredje ledd i tjenesteperioden. Noen personer forblir i utlandet etter endt tjeneste. For disse følger det av skattepraksis at det er tidspunktet for opphør av tjenesten som er starttidspunkt for å kunne oppfylle vilkårene for skattemessig utflytting etter de alminnelige reglene.

Ved bosted i utlandet etter særregelen opphører den alminnelige skatteplikten til Norge. De utsendte regnes da som begrenset skattepliktig til Norge. Dette innebærer at de kun skatlegges for

inntekter og formue med kilde i Norge etter skatteloven § 2-3.

Lønn fra den norske stat er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav g. Det gis fritak for skatt til kommune og fylkeskommune, jf. skatteloven § 2-36 tredje ledd. I tråd med formålet bak særregelen ilegges lønnen til utsendte derfor kun statsskatt (felleskatt på 8,7 pst. i 2024⁹, i tillegg til trinnskatt og trygdeavgift).

Marginalskatt på lønn for de utsendte er 33,1 pst. i 2024, mens marginalskatt på lønn for bosatte er 46,4 pst. (for lønn tilsvarende trinn 4, mellom 937 900 kroner og 1 350 000 kroner i 2024). Gjennomsnittlig grunnlag for trinnskatt for utsendte var om lag 1 000 000 kroner i 2022.

Andre sentrale inntekter og formue som er skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3, er inntekt av og formue i fast eiendom i Norge, jf. første ledd bokstav a, inntekt av og formue i virksomhet i Norge, jf. første ledd bokstav b samt aksjeutbytte fra norsk selskap, jf. første ledd bokstav c, jf. skatteloven § 10-13. Aksjeutbyttet skatlegges med en sats på 25 pst., jf. Stortingets skattevedtak for 2024 § 3-5 tredje ledd. Det gis ikke skjermingsfradrag.

Bosted i utlandet og opphør av alminnelig skatteplikt fører til at andre inntekter og formue ikke lenger er skattepliktig til Norge. De mest sentrale tilfellene omtales i det følgende.

Gevinst av aksjer og andeler mv. som realiseres i perioden de tjenestegjør i utlandet, er skattefrie, med unntak for aksjer mv. som er knyttet til virksomhet som vedkommende driver i Norge. Skatt på aksjegevinster for utsendte vil være 0 pst., mens den for bosatte (i Norge) vil være 37,8 pst. (i 2024, utover skjerming). Samtidig vil eventuelle tap på aksjer mv., ikke være fradragberettiget i perioden de tjenestegjør i utlandet.

Reglene om skatteplikt på gevinst for aksjer mv. ved utflytting, såkalt utflyttingsskatt, gjelder heller ikke for personer som faller inn under skatteloven § 2-1 åttende ledd, jf. skatteloven § 10-70 første ledd. Aksjer kan dermed realiseres helt skattefritt under oppholdet ute.

Renteinntekter av bankinnskudd, rentefond eller andre fordringer i Norge eller utlandet er skattefrie. I praksis gis det imidlertid fradrag for gjeldsrenter til norsk og utenlandsk långiver. Næringsinntekter som ikke knytter seg til virksomhet i Norge, er skattefrie (for eksempel royaltynntekter).

⁹ I punkt 3.9 foreslås denne satsen redusert til 6,6 pst. i 2025.

Formue i Norge og i utlandet er skattefri, med unntak av formue i fast eiendom i Norge og formue i virksomhet i Norge. For eksempel vil utsendte være fritatt for statlig og kommunal formuesskatt av nettoformue av beholdning av aksjer, bankinnskudd, fondsandeler og andre fordringer, innenlandske eller utenlandske. Det samme gjelder formue i fast eiendom i utlandet.

Når umiddelbart skattemessig bosted i Norge inntreffer etter endt tjenesteperiode eller ved mer enn 90 oppholdsdager her, oppstår igjen alminnelig skatteplikt til Norge. De utsendte blir skattepliktig til Norge for all inntekt og formue i Norge og i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 første ledd. Skatteplikten følger de alminnelige skattereglene på samme måte som andre bosatte.

Utenlandstillegg mv.

Utsendte utenriktjenesteanstatte mottar ulike tillegg i henhold til særavtale om tillegg, ytelser og godtgjørelser i utenriktjenesten (utenlandstillegg mv). Personell som tjenestegjør ved utenriksstasjoner, NATO-staber mv. i utlandet, mottar tillegg mv. etter en egen særavtale. Tilleggene skal dekke økte levekostnader som følge av tjenestegjøring i utlandet. Disse utenlandstilleggene er skattefrie etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav d. Skattefritaket gjelder uavhengig av den skatterettslige bostedsstatusen. Av Skattedirektoratets prinsipputtalelse 17. juni 2022 (Utv. 2022/943) følger imidlertid at utenlandstillegg mv. ikke lenger anses som skattefrie ved et samlet opphold i Norge på over 90 dager i kalenderåret. Det vil si at det ilegges full skatt, herunder kommuneskatt, av utenlandstillegg mv. etter særavtalene. Ved tjenestegjøring i utlandet deler av kalenderåret avkortet 90-dagers regelen tilsvarende.

Personfradrag og andre fradrag

Utsendte får personfradrag som for bosatte personer, jf. skatteloven § 15-4 sjette ledd. Det gis minstepfradrag, foreldrefradrag, fradrag for fagforeningskontingent, pensjonsinnskudd mv. som for personer bosatt i Norge.

Medlemskap i folketrygden

Etter folketrygdloven § 2-5 første ledd bokstav a er «norsk statsborger og arbeidstaker i den norske stats tjeneste» pliktig medlem i folketrygden, selv om de arbeider utenfor Norge. Utsendte beholder dermed medlemskapet i folketrygden, og betaler trygdeavgift med alminnelig sats. Det

vil normalt også gjelde utsendte til stater i EØS og andre stater som det er inngått avtaler om trygdekoordinering med. Reglene om medlemskap i folketrygden gjelder uavhengig av reglene om skattemessig bosted.

Traktatfestede skatteprivilegier og skatteavtaler

Personer som er omfattet av særlig bostedsregel i skatteloven § 2-1 åttende ledd, er omfattet av traktatfestede skatteprivilegier.

Skatteprivilegier gitt i medhold av traktater som Norge har sluttet seg til, gjelder uavhengig av skattemessig bosted etter skatteloven, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav c og lov om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. fra 1947.

Wien-konvensjonen om diplomatisk samkvem av 18. april 1961 (Wien-konvensjonen) artikkel 34 og Wien-konvensjonen om konsulært samkvem av 24. april 1963 (Konsulærkonvensjonen) artikkel 49 gir regler om skatte- og avgiftsfritak i mottakerstaten for diplomatiske og konsulære representanter.

Etter bestemmelsenes hovedregel er diplomatiske utsendinger mv. «fritatt for alle avgifter og skatter, hva enten de knytter seg til person eller eiendom, og hva enten de gjelder for hele landet, eller for enkelte områder eller regioner». Det generelle skattefritaket innebærer at denne gruppen unntas fra alminnelig skatteplikt i mottakerstaten.

Det gjelder visse unntak som gir mottakerstaten adgang til å skattlegge nærmere bestemte inntekter og formue med kilde i mottakerstaten. Dette gjelder hovedsakelig private inntekter og formue som har sin kilde i mottakerstaten og privat fast eiendom på mottakerstatens territorium. Det er opp til mottakerstaten å bestemme om denne beskatningsretten skal benyttes. Hvilke inntekter eller formue som er gjenstand for skatteplikt i den enkelte mottakerstat, vil variere ut fra statenes interne skatteregler.

Mellom NATOs medlemsstater er det inngått flere traktater om immunitet og privilegier som inneholder skatteprivilegier. Avtale mellom partene i Traktat for det nordatlantiske område om status for deres styrker (den militære statusavtalen) ble undertegnet 19. juni 1951. Avtale om status for Den nordatlantiske traktats organisasjon, de nasjonale representanter og den internasjonale stab (Den sivile statusavtale) ble undertegnet 20. september 1951. St.prp. nr. 117 (1952) gjelder samtykke til ratifikasjon av begge disse avtalene. Protokoll om status for internasjonale hovedkvar-

terer opprettet i henhold til NATO-traktaten ble undertegnet 20. august 1952, jf. St.prp. nr. 155 (1952).

De nevnte NATO-traktatene gir ulike former for skatteprivilegier avhengig av hva slags stilling det gjelder. Det har også betydning om lønnen dekkes av NATO eller av medlemsstaten selv. NATO-traktatene inneholder unntak fra skattemessig bosted i mottakerstaten. Det er videre fritak og begrensninger for skatteplikt i mottakerstaten for blant annet medlemsstatenes styrke og sivilt element, nasjonale representanter, medlemmer av deres offisielle stab og medfølgende kontorpersonell. De høyeste stillingene gis privilegier som diplomatiske utsendinger av tilsvarende rang.

Reglene om skatteprivilegier etter Wien-konvensjonene og NATO-traktatene innebærer at de utsendte ikke er underlagt alminnelig skatteplikt i mottakerstaten. De kan kun ilegges skatt for nærmere angitte inntekter og eventuelt formue med kilde i mottakerstaten.

Kombinasjonen av de traktatfestede privilegiene og særregelen om bosted i utlandet vil normalt føre til at de utsendte ikke har alminnelig skatteplikt til noen stat. Det betyr at inntekter og formue som det ikke er hjemmel for å kildebeskatte i Norge eller i andre stater, kan bli helt fritatt for beskatning. Dette gjelder typisk ulike former for kapitalinntekter og formue, som for eksempel gevinst av og formue i aksjer.

Utsendt som er fritatt fra alminnelig skatteplikt i mottakerstaten som følge av traktatfestede regler om privilegier, og som bare har begrenset skatteplikt dit, vil ikke anses som bosatt i mottakerstaten etter skatteavtale, jf. OECDs modellavtale artikkel 4 punkt 1. Bosted i utlandet etter den norske særregelen innebærer samtidig at en ikke kan anses bosatt i Norge som senderstat etter samme artikkel i skatteavtalene.

For eksempel kan aksjeutbytte fra et utenlandsk selskap som utbetales til utsendt utenriksstjenestemann mv., ofte bli skattlagt i kildestaten for utbyttet etter intern sats. Den utsendte vil ikke ha krav på redusert sats på aksjeutbytte etter en skatteavtale som Norge har inngått med kildestaten, fordi den utsendte mv. verken anses bosatt i Norge eller i mottakerstaten etter skatteavtalen.

Regler for utsendte i andre stater

I kommentarene til OECDs modellavtale artikkel 28 fremgår det at mange OECD-stater har internrettslige skatteregler som innebærer at diplomatiske og konsulære utsendinger skal anses bosatt i

senderstaten i skattemessig henseende mens de tjenestegjør i utlandet. Slike regler finnes blant annet i Sverige, Danmark og Finland.

I Sverige anses utsendt svensk statsborger som tilhører svenske utenlandsmyndigheter, herunder svensk delegasjon til mellomstatlig organisasjon, fullt ut skattepliktig til Sverige. Tilsvarende gjelder for personens ektefelle/samboer og barn under 18 år i samme husstand som er svensk statsborger.

I Danmark anses personer som er utsendt av den danske stat, regioner, kommuner eller andre offentlige institusjoner til tjeneste utenfor riket, som fullt ut skattepliktig til Danmark. Tilsvarende gjelder for ektefeller og barn under 18 år som bor sammen med personen, så fremt de ikke er underlagt beskatning som bosatte i mottakerstaten.

I Finland anses finsk statsborger som tjenestegjør ved Finlands utenriksrepresentasjon, tilhører det utsendte personalet og står i ansettelsesforhold til den finske staten, som skattemessig bosatt med alminnelig skatteplikt til Finland. Personens ektefelle og barn følger de alminnelige reglene for bosted.

3.6.3 Høringen

Finansdepartementet sendte 28. juni 2024 forslag om endringer av særreglene for utsendte i utenriksstjenestemann og arbeidstakere i NATO på høring. Høringsfristen var 22. august 2024.

I høringsnotatet foreslo departementet å endre særregelen i skatteloven § 2-1 åttende ledd, slik at de utsendte skal anses skattemessig bosatt i Norge med alminnelig skatteplikt hit under tjenestegjøringen. Det ble også foreslått at fritaket for skatt til kommune og fylkeskommune på lønnen fra den norske stat skulle videreføres i egen lovbestemmelse. Videre foreslo en å oppheve særregelen om personfradrag i skatteloven § 15-4 sjette ledd. Departementet foreslo til slutt å oppheve vilkåret om maksimalt 90-dagers opphold i Norge som følger av Skattedirektoratets prinsiputtalelse 17. juni 2022 (Utv. 2022/943).

Høringsnotatet ble sendt til 33 høringsinstanser. Departementet har mottatt fem hørings svar med realitetsmerknader fra følgende høringsinstanser:

- Befalets fellesorganisasjon (BFO) og Norges offisers- og spesialforbund (NOF)
- Forsvarsdepartementet
- NTL, Parat og Akademikerne i Utenriksdepartementet
- Skatteetaten
- Utenriksdepartementet

Forsvarsdepartementet har ingen merknader til forslagene i høringsnotatet. De er positive til videreføring av fritaket for skatt til kommune og fylkeskommune på lønnen og gir innspill til høringsnotatets definisjon av personkretsen NATO-ansatte.

Skatteetaten støtter forslagene i høringsnotatet. De mener forslagene vil føre til økt likebehandling med øvrige skattytere, vil gi enklere og mer forutsigbare regler og forenklinger for Skatteetaten, arbeidsgivere og de utsendte som omfattes. De kommer med enkelte tekniske innspill til beregning av skattegrunnlaget.

Fagforeningene i Forsvarsdepartementet, *BFO* og *NOF*, og fagforeningene *NTL*, *Parat* og *Akademikerne* i Utenriksdepartementet er ikke prinsipielt mot at utsendte betaler skatt på ikke-stedbunden formue og kapitalinntekt. De mener likevel at de foreslåtte endringene bør utsettes og utredes nærmere i samråd med andre departementer. I de to høringssvarene pekes det særlig på at et forslag om å utvide skatteplikten bør utsettes og balanseres med å styrke utsendte og medfølgendes rett til offentlig ytelse, tjenester og pensjonsoppsparing i Norge.

Til dette bemerker departementet at norske skatteregler og omfanget av skatteplikten ikke er begrunnet i eller knyttet til den faktiske bruk av eller tilgang til offentlige tjenester mv. Videre omfatter gjeldende særregler ikke de utsendtes medfølgende. Disse følger de alminnelige bostedreglene, og forslagene berører derfor ikke denne gruppen.

Utenriksdepartementet har ikke merknader til formålet om utvidet beskatning av ikke-stedbunden kapitalinntekt og formue. Utenriksdepartementet støtter imidlertid ikke forslaget om endret skattemessig bosted fra utlandet til Norge. Det bør foreslås en annen teknisk løsning enn den som er anbefalt i høringsnotatet. Etter Utenriksdepartementets syn kan beskatningen av ikke-stedbunden formue og kapitalinntekt utvides samtidig som at skattemessig bosted i utlandet opprettholdes. Videre pekes det på at en slik løsning utgjør et vel utprøvd internasjonalt system, er mindre inngripende og har mer oversiktlige konsekvenser for de utsendte.

3.6.4 Vurderinger og forslag

Gjeldende særregler for skattlegging av utsendte innebærer at visse kapitalinntekter mv. og formue som ikke er stedbunden, kan bli helt skattefrie. Dette gjelder for eksempel gevinst ved salg av aksjer. Skifte av bosted til utlandet etter dagens

særregel utløser heller ikke utflyttingsskatt for slike gevinster.

Formålet for særregelen var ikke å gi skattefritak for slike inntekter. Formålet var å skjerme lønnen fra den norske stat fra kommuneskatt under utenlandsoppholdet.

Traktatfestede skatteprivilegier i Wien-konvensjonene og NATO-traktatene innebærer at de utsendte fritas fra alminnelig skatteplikt til mottakerstaten. Kombinasjonen av den norske særregelen og de traktatfestede skatteprivilegiene vil normalt føre til at de utsendte ikke har alminnelig skatteplikt til noen stat i perioden de er ute. Det betyr at inntekter og formue som det ikke er hjemmel til å ilegge kildeskatt i Norge eller annen stat, kan bli helt fritatt fra beskatning. Dette gjelder også inntekt og formue i tredjestater. Manglende beskatning vil typisk gjelde for ulike ikke-stedbundne kapitalinntekter og formue, som for eksempel gevinst av og formue i aksjer.

Etter departementets vurdering er det lite rimelig at ulike typer av kapitalinntekt mv. ikke blir skattlagt. Det er derfor behov for en gjennomgang og modernisering av regelverket for skattleggingen av denne gruppen utsendte. Formålet må være at slike ubeskattede inntekter fanges opp til beskatning. Dette vil også være i tråd med endringer som er gjennomført ellers i skattelovgivningen for å fange opp til beskatning aksjeinntekter mv. med tilknytning til Norge, gjennom for eksempel strengere utflyttingsskatteregler.

Reglene bør samtidig være så enkle og forutsigbare som mulig for de utsendte og for de som administrerer ordningene som arbeidsgiver eller skattemyndighet. Det vises til at det i dag går med en del ressurser til oppfølging, veiledning og administrering av ordningene for denne gruppen. Departementet mener videre at de utsendtes inntekter og formue bør komme inn under regler som gjelder internasjonale skatteforhold, både interne skatteregler og skatteavtalene.

Departementet vektlegger også at den norske særregelen skiller seg ut fra hva som er vanlig i andre stater for skattlegging av egne utsendte diplomater.

Det vil ikke være i strid med prinsippene for skattlegging av egne diplomater etter Wienkonvensjonen og Konsulærkonvensjonen å innføre skatteplikt for slike typer av kapitalinntekter mv. Reglene om privilegier for diplomater gir fritak fra skatteforpliktelser i mottakerstaten, men er ikke til hinder for skattlegging i senderstaten. Formålet med reglene om privilegier i konvensjonene er ikke at de utsendte skal være fritatt for skattlegging i senderstaten. Det følger også av NATO-

traktatene at medlemsstatene beholder retten til å skattlegge sine egne borgere og nasjonale representanter mv.

Departementet foreslo i høringsnotatet at særregelen i skatteloven § 2-1 åttende ledd endres slik at de utsendte mv. anses skattemessig bosatt med alminnelig skatteplikt til Norge under tjenestegjøringen. Det ble i tillegg foreslått å videreføre fritaket for skatt til kommune og fylkeskommune på lønn fra den norske stat i særskilt lovbestemmelse.

I høringsnotatet vurderte departementet to alternativer for å sikre skatteplikt for kapitalinntekter mv. og formue som i dag er skattefrie for de utsendte. Et alternativ var å fastsette særskilte hjemler for beskatning av ulike typer inntekt og formue som ikke er stedbunden. I dette alternativet endres ikke særregelen om skattemessig bosted. Det er dette alternativet *Utenriksdepartementet* peker på i sitt høringssvar. Det andre alternativet var å innføre alminnelig skatteplikt gjennom å endre det skattemessige bostedet for de utsendte til Norge.

Alternativet med at bosted i utlandet opprettholdes, ble ikke funnet hensiktsmessig. Det ble særlig begrunnet med at den ikke vil være teknisk gjennomførbar på en god og effektiv måte. Departementet mente den også ville bidra til å komplisere et allerede komplisert regelverk ytterligere og kunne ha uheldige og uoversiktlige konsekvenser. Departementet valgte derfor i høringsnotatet ikke å foreslå løsningen med å innføre særskilte hjemler for skatteplikt for ulike typer av inntekt og formue som ikke er stedbundne. Departementet fastholder at en slik løsning er uhensiktsmessig og kompliserende og ikke bør velges.

Departementet mener at det foreslåtte alternativet i høringsnotatet er den beste løsningen for å sikre effektiv skattlegging og enkle regler. Særregelen om skattemessig bosted bør derfor endres slik at de utsendte anses som bosatt i Norge under utstasjoneringen, og med alminnelig skatteplikt hit. En slik regel om skattemessig bosted vil føre til at inntekter og formue i Norge og utlandet blir skattlagt etter de ordinære reglene. Den nye bostedsregelen vil gjøre det enklere for de utsendte å etterleve skattereglene enn det er etter gjeldende regler. Det blir også færre særregler å forholde seg til. Skattemessig bosted og alminnelig skatteplikt i senderstaten er også den vanlige løsningen i de nordiske land. Samtidig er det den av OECD anerkjente internasjonale løsningen.

Ved å være skattemessig bosatt i Norge oppnår de utsendte også vern etter skatteavtalene. Skatteavtalene avhjelper eventuell dobbeltbeskat-

ning av inntekter og formue. Dersom det ikke foreligger skatteavtale, vil dobbeltbeskatning kunne avhjelpest etter de alminnelige kreditreglene i skatteloven §§ 16-20 flg.

Løsningen som ble valgt i 1926 om skattemessig bosted i utlandet, ble gitt for å skjerme lønnen fra skatt til kommune og fylkeskommune. Det vil gi en teknisk bedre regel at utsendte beholder skattemessig bosted og dermed alminnelig skatteplikt til Norge i tjenesteperioden, men at man gir et eget fritak for skatt til kommune og fylkeskommunen på lønn fra den norske stat.

Departementet fastholder på denne bakgrunn forslagene i høringsnotatet, men foreslår enkelte justeringer i lovteksten basert på innspillene i høringsrunden.

Endring av bostedsregelen i skatteloven § 2-1 åttende ledd

Departementet foreslår at særregelen i skatteloven § 2-1 åttende ledd endres slik at de utsendte mv. anses skattemessig bosatt i Norge under tjenestegjøringen i utlandet.

Forslaget innebærer at denne gruppen skattlegges på samme måte som før utstasjoneringen. Tilsvarende skattlegging oppstår også ved umiddelbart skattemessig bosted etter gjeldende regler, både etter endt tjeneste og ved over 90 oppholds dager i Norge i inntektsåret. Endringen innebærer alminnelig skatteplikt til Norge for inntekt og formue i riket og i utlandet. Utsendte vil etter dette bli skattlagt etter de alminnelige reglene og ikke etter skatteloven § 2-3. Forslaget innebærer videre at skattemessig bosted i Norge ikke opphører for disse så lenge utstasjoneringen varer. Reglene om utflyttingsskatt kommer ikke til anvendelse i denne perioden.

Status som bosatt sikrer vern etter skatteavtalenes bestemmelser eller interne kreditregler om avhjelping av dobbeltbeskatning av samme inntekt. Endret bostedsstatus vil heller ikke ha betydning for skatteprivilegier gitt i medhold av traktater Norge har sluttet seg til eller reglene om skattefrie utenlandstillegg mv. jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav c og d. Det vil heller ikke ha betydning for medlemskapet i folketrygden etter folketrygdloven § 2-5 første ledd bokstav a. Disse gjelder uavhengig av den skatterettslige bostedsstatus.

Utenriksdepartementet, BFO, NOF, NTL, Parat og Akademikerne er kritiske til at utsendte ikke kan bli skattemessig utflyttet så lenge utstasjoneringen varer, og viser til at forslaget utgjør en forskjellbehandling sammenlignet med andre skatt-

yttere som kan bli skattemessig utflyttet etter ordinære regler.

Departementet viser til at de utsendte kan påbegynne en ordinær utflyttingsprosess etter de alminnelige reglene etter endt tjeneste. Slik utflytting omfattes også av reglene om utflyttingsskatt. Dette samsvarer med gjeldende praksis i dagens særregel, og medfører ingen endring. Departementet bemerker at selve arbeidsoppdraget, det å representere den norske stat i utlandet, er med på å begrunne at utstasjoneringen ikke bør anses som et brudd på tilknytningen til Norge og skattemessig bosted her. Det bør etter departementets syn derfor heller ikke åpnes for at utsendte kan bli skattemessig utflyttet så lenge utstasjoneringen varer.

I høringsnotatet ble det foreslått å videreføre personkretsen i skatteloven § 2-1 åttende ledd første og annet punktum, men med enkelte tekniske endringer i definisjonen av utsendte utenriktjenesteansatte og arbeidstakere som tjenestegjør i NATO.

Ordlyden i bestemmelsens første punktum foreslås endret til «utsendt utenriktjenesteansatt som har stilling ved en norsk utenriksstasjon». Dette omfatter utsendt utenriktjenesteansatt, herunder spesialutsending som er midlertidig ansatt i Utenriksdepartementet og spesialutsending fra forsvarsmyndighetene. Spesialutsendinger fra forsvarsmyndighetene omfattes uavhengig av om de ansettes midlertidig i Utenriksdepartementet eller beholder sitt ansettelsesforhold i Forsvarsdepartementet eller Forsvaret. Det er i tråd med definisjonen av utsendte utenriktjenesteansatte i utenriktjenesteloven § 3, og medfører ingen realitetsendringer.

Gjeldende bostedsregel omfatter også «utsendt administrativt personell ved utenriksstasjon», jf. § 2-1 åttende ledd første punktum. Denne kategorien vil også være omfattet av forslag til definisjon av utsendt utenriktjenesteansatt. Forslaget innebærer ikke noen realitetsendring i forhold til den personkretsen som i dag er omfattet av særregelen.

Under høringen er det ikke kommet merknader til endringene for personkretsen utsendte utenriktjenesteansatte.

Forsvarsdepartementet har merknader til forslaget om endringen i personkretsen for NATO-ansatte. De er usikre på om de foreslåtte endringene ivaretar formålet om å videreføre gjeldende personkrets, og ber om at dagens ordlyd videreføres.

Departementet fastholder forslagene i høringsnotatet, men foreslår at gjeldende ordlyd

for NATO-ansatte videreføres uten endringer, i tråd med Forsvarsdepartementets høringsinnspill.

Dagens ordning innebærer at Utenriksdepartementet ved Personalseksjonen bekrefter overfor Skatteetaten at personen anses som utsendt utenriktjenesteansatt eller spesialutsending etter utenriktjenesteloven § 3. Den videreføres. Tilsvarende videreføres dagens ordning der personkretsen tilknyttet NATO avklares i samarbeid mellom Skatteetaten og Forsvarsstaben.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2-1 åttende ledd.

Bortfall av 90-dagers-regel

Som følge av forslaget om endret bostedsregel, ble det i høringsnotatet ikke lenger ansett nødvendig å videreføre gjeldende praksis om antall oppholdsdager i Norge. Etter Skattedirektoratets prinsipputtalelse av 17. juni 2022 (Utv. 2022/943) endres bosted for de utsendte ved mer enn 90 dagers opphold i Norge. Praksisen har etter gjeldende regler også betydning for om utenlandstillegg mv. anses skattefrie, jf. skatteloven § 5-15 første ledd bokstav d og videre for skattefritak for skatt til kommune og fylkeskommune på lønn og godtgjørelser fra den norske stat, jf. skatteloven § 2-36 tredje ledd.

Ingen høringsinstanser har motsatt seg forslaget. *Skatteetaten* støtter forslaget, og mener det vil føre til en langt mer praktikabel regel enn i dag. De peker på at det ikke lenger vil være samme behov for skattyter, arbeidsgiver eller Skatteetaten å føre kontroll over antall oppholdsdager i Norge, og at det vil gi en mer forutsigbar regel for utsendte.

Departementet er enig i dette, og fastholder forslaget i høringsnotatet om at praksis om 90-dagers opphold i Norge ikke videreføres.

Endring av skatteloven § 2-36

Departementet foreslo i høringsnotatet å videreføre gjeldende fritak for skatt til kommune og fylkeskommune for lønn fra den norske stat.

Fritaket følger av skatteloven § 2-36 tredje ledd. Etter bestemmelsen er det et vilkår for fritaket at skattyteren er begrenset skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav g. Som følge av at bostedsregelen endres, foreslo departementet at fritaket for skatt til kommune og fylkeskommune videreføres særskilt i skatteloven § 2-36 tredje ledd nytt annet punktum.

Formålet med forslaget om å endre bostedsregelen er å fjerne utilsiktede skattefordeler som de utsendte har på andre inntekter og formue som ikke er stedbunden. Formålet har ikke vært å endre beskatningen av inntekt fra den norske stat. Gjeldende særregel om bosted er begrunnet i at de utsendte ikke skal betale skatt til kommunen og fylkeskommunen av lønn fra den norske stat under utstasjoneringen. En videreføring av fritakene innebærer at lønn og godtgjørelser fra den norske stat fortsatt kun ilegges statsskatt under utstasjoneringen. Beskatningen av lønnen til de utsendte blir derfor ikke påvirket av nye regler.

Med forslaget vil fritaket for skatt til kommune og fylkeskommunen knytte seg til selve tjenestegjøringen, uavhengig av eventuelle oppholds dager i Norge. *Skatteetaten* mener dette bidrar til å fjerne uklårheter i gjeldende regler for grensen mellom kun statsskatt eller full skatt på lønnen, for arbeid utført under kortvarige opphold i Norge. Med forslaget vil det ikke lenger være nødvendig å skille på om den utsendte utfører arbeidet i Norge eller i utlandet. *Departementet* er enig i at et slik skille ikke lenger er nødvendig som følge av at fritaket knyttes til selve tjenestegjøringen.

I tråd med høringsnotatet foreslår departementet at fritaket for skatt til kommune og fylkeskommune på lønn fra den norske stat, videreføres særskilt i skatteloven § 2-36 tredje ledd nytt annet punktum.

Skatteetaten mener det er behov for å regulere nærmere hvordan dette fritaket skal gjennomføres ved beregningen av skattegrunnlaget. De kommer med innspill til løsning og mener at løsningen bør fremgå av forskrift.

Det må foretas en beregning av den andelen av grunnlaget for skatt på alminnelig inntekt som skal fritas fra skatt til kommune og fylkeskommune. Ved beregning av skatt til kommune og fylkeskommune må lønn fra tjeneste i utlandet trekkes ut av skattegrunnlaget. Det må da tas stilling til hvilke fradrag som skal tilordnes lønnen fra tjenesten i utlandet og hvilke fradrag som skal tilordnes øvrige skattepliktige inntekt.

Etter dagens regler er det også behov for en slik fordeling. Fordelingen skjer i dag ved manuell behandling og etter prinsipper som har utviklet seg gjennom praksis. Prinsippene bygger på at fradrag som knytter seg til lønnen fra tjenesten i utlandet, tilordnes denne inntekten, mens fradrag som knytter seg til skattyters annen skattepliktige inntekt, tilordnes denne. Fradrag som knytter seg til begge inntektene eller har en mer indirekte tilknytning til skattyters samlede inntekter, fordeles

forholdsmessig. Fordelingen skjer basert på antall måneder skattyter har arbeidet i Norge i inntektsåret sett opp mot antall måneder hen har vært utsendt.

Departementet mener fordelingen av fradrag etter de nye reglene bør baseres på lignende prinsipper. Videre bør en også ta hensyn til at skattyter nå vil være skattemessig bosatt i Norge. Fordelingen bør derfor legges tettere opp mot de prinsipper som i dag gjelder ved beregning av maksimalt kreditfradrag og fradrag etter den alternative fordelingsmetode, jf. forskrift til skatteloven §§ 16-29 flg. *Departementet* mener at disse reglene vil være enklere for Skatteetaten å administrere og antar at det vil gi en mer treffsikker fordeling.

Departementet mener at kostnader som har direkte tilknytning til lønnsinntekten fra tjenesten i utlandet, bør tilordnes denne inntekten. Kostnader som har direkte tilknytning til øvrig skattepliktig inntekt, bør tilordnes denne inntekten. Fradragposter som er direkte knyttet til både til lønnen fra tjenesten i utlandet og øvrig skattepliktig inntekt, herunder minstefradraget, bør fordeles forholdsmessig mellom brutto lønnsinntekt fra tjenesten i utlandet og øvrige bruttoinntekt som gir grunnlag for fradraget.

Gjeldsrenter som er fradragsberettiget, bør tilordnes den inntekten som skal skatlegges fullt ut, med andre ord bør ingen andel tilordnes lønnsinntekten fra tjenesten i utlandet. Det samme gjelder andelshavers andel av kostnader i boligselskap.

Øvrige kostnader som ikke kan tilordnes en bestemt inntekt, slik som foreldrefradrag og særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne, bør fordeles forholdsmessig mellom lønnen fra tjenesten i utlandet og øvrig skattepliktig inntekt etter nettoinntektsprinsippet.

Personfradrag bør fordeles forholdsmessig mellom lønnen fra tjenesten i utlandet og øvrig skattepliktige inntekt, på grunnlag av nettoinntekt etter at samtlige inntekter og kostnader er tilordnet.

Det er etter departementets syn ikke behov for særregler for fordeling av fradrag der skattyter tjenestegjør i en annen stat innenfor EØS. Slike regler gjelder i dag ved beregning av maksimalt kreditfradrag og fradrag etter den alternative fordelingsmetode og ble innført i 2007. De samme EØS-hensynene som var utslagsgivende for endringen i 2007, gjør seg etter departementets syn ikke gjeldende på samme måte for utsendte utenriktjenestemenn mv. som ikke skatlegges i arbeidsstaten.

Departementet vil vurdere nærmere om det er behov for å forskriftsfeste den fordelingen av fradrag som er skissert ovenfor. Departementet foreslår derfor at det gis en forskriftshjemmel i skatteloven § 2-36 syvende ledd.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2-36 tredje og syvende ledd.

Endring av skatteloven § 15-4

Departementet foreslo i høringsnotatet å oppheve skatteloven § 15-4 sjette ledd.

Etter forslaget om endrede regler om bosted vil de utsendte ha krav på personfradrag etter de alminnelige reglene i skatteloven. Særregelen vil derfor være unødvendig. Den foreslås derfor opphevet.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 15-4 sjette ledd.

3.6.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

De foreslåtte endringene innebærer at de skattepliktige skal skattlegges som bosatte i Norge med alminnelig skatteplikt hit under tjenestegjøringen i utlandet. Særlige regler for beskatning av lønn fra den norske stat videreføres. En slik skattlegging er enklere og mer forutsigbar enn dagens regler både for skattepliktig, arbeidsgiver og Skatteetaten. Det må påregnes noe økt ressursbruk for Skatteetaten i en overgangsperiode.

De økonomiske konsekvensene er usikre. Skatteetaten mangler opplysninger om inntekter og formue som i dag er fritatt for beskatning i Norge som følge av at denne gruppen anses skattemessig bosatt i utlandet i perioden de tjenestegjør i utlandet. At antallet skattytere som berøres er lavt (om lag 1 100 personer), tilsier at de samlede provenyvirkningene av forslaget er begrenset. På usikkert grunnlag anslås forslaget å øke provenyet med 1 mill. kroner påløpt og bokført i 2025.

3.6.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

3.7 Fradrag for sparing i utenlandske pensjonsordninger

3.7.1 Innledning og sammendrag

I 2015 vedtok Stortinget regler om fradrag for sparing i utenlandske pensjonsordninger. Reglene kom som følge av endringer i EØS-retten, som krevde likere behandling av sparing i pensjonsordninger på tvers av land i EU og EØS. Før 2015 var det i praksis bare mulighet til å få fradrag for å spare i norske pensjonsordninger, ettersom vilkårene stilt til pensjonsordningene i realiteten ikke var mulig å innfri for utenlandske ordninger. Reglene fra 2015 stiller krav om tilknytning til EØS, både for pensjonsordningen og for skattyter. I tillegg er det stilt ytterligere vilkår i forskriften til skatteloven for begrensede skattytere (ikkebosatte) som ønsker fradrag. Blant annet må det vesentligste av deres inntekt være skattepliktig i Norge.

Departementet foreslår å utvide reglene for fradrag for sparing i utenlandske pensjonsordninger til også å gjelde pensjonsordninger og utenlandske arbeidstakere, uavhengig av tilknytning til EØS-området. Departementet sendte 10. juni 2024 på høring forslag til slike endringer. Departementet mener at kravet om tilknytning til EØS er et unødige hinder i flyten av arbeidskraft, og at det utgjør en forskjellsbehandling som ikke er nødvendig. Departementet mener at de eksisterende vilkårene som stilles til ordningene vil være tilstrekkelige for å sørge for at bare reelle pensjonsordninger omfattes av reglene.

Forslagene påvirker ikke rammene for fradrag, og antas derfor å ha begrenset provenyvirkning. Forslaget medfører heller ikke særlige administrative konsekvenser.

Departementet foreslår å løfte enkelte vilkår som ligger i forskrift, til lovs form. Det gjelder blant annet vesentlighetskravet. Her omtales også enkelte presiseringer som skal gjøres i forskrift.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 6-72. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

3.7.2 Gjeldende rett

Skattytere som ønsker å spare i en utenlandsk pensjonsordning med skattefradrag, kan gjøre dette med hjemmel i skatteloven § 6-72. Arbeidsgiver har også rett til å få fradrag for innskudd til slike ordninger på vegne av sine arbeidstakere. Regelen i § 6-72 første ledd stiller krav om at skatt-

yteren må være statsborger i en EØS-stat. Tilsvarende krav finnes i annet ledd for næringsdrivende ved inntekt fra virksomhet. Etter både første og annet ledd er regelen at skattyter må være medlem av ordningen ved etablering av skatteplikt til Norge. Det følger av forskriften til skatteloven § 6-72-1 bokstav a at skattyter kan være bosatt i Norge, jf. skatteloven § 2-1, eller være begrenset skattepliktig hit, jf. skatteloven § 2-3.

For begrenset skattepliktige (ikke-bosatte) gjelder det også et vilkår om at hele eller tilnærmet hele inntekten deres gjennom inntektsåret (fra arbeid eller virksomhet) må skattlegges her. Dette er omtalt som vesentlighetskravet, jf. C-279/93 *Schumacker*. EU-domstolen la her til grunn at arbeidsstaten i spørsmål om fradrag skal behandle skattytere som bor i en annen stat likt med bosatte, dersom de har det vesentligste av sin skattepliktige inntekt fra arbeidsstaten. Dette er begrunnet med at det er arbeidsstaten som i disse tilfellene er nærmest til å gi fradrag for å tilpasse den samlede beskatningen etter skattyters evne, og til å ta hensyn til personlige og særegne forhold ved skattleggingen. Normalt er det bostedsstaten som er nærmest til å ta slike hensyn ved beskatningen. Vesentlighetskravet finnes også i skatteloven § 6-71 første ledd om fradrag for personlig skattyter med begrenset skatteplikt. Vilåret tolkes likt i § 6-71 og § 6-72, jf. Prop. 120 LS (2014–2015) punkt 11.4.4. I norsk rett er vesentlighetskravet tolket slik at minst 90 pst. av skattyteren sin samlede inntekt i inntektsåret må være omfattet av skattlegging i Norge, jf. Ot.prp. nr. 1 (2005–2006) punkt 9.5.1.1. Kravet om faktisk skattlegging av inntekten, og ikke bare at det vesentligste av inntekten er opptjent her, avgrenser mot de som likevel ikke blir skattlagt her på grunn av skatteavtaler.

I en uttalelse fra Finansdepartementet i 2019 ble vesentlighetskravet i § 6-72 tolket slik at man i ankomståret bare skulle ta med inntekt opptjent etter ankomsten til Norge, og ikke fra hele inntektsåret. Med denne tolkningen er det lettere å oppfylle vesentlighetskravet for de som kommer seint i året. Bakgrunnen for denne tolkningen var at pensjonsreglene, som hjemler adgangen til å velge bort norsk obligatorisk tjenstepensjonsordning (OTP), henviser til regelen i skatteloven § 6-72. Henvisningen ble tolket slik at manglende oppfylling av vesentlighetskravet i forskriften, ville tvinge EØS-borgere inn i OTP i det året de kom til Norge. Dette var ikke en tilsiktet effekt av regeleendringene i 2015.

Uttalelsen skulle sikre at utenlandske arbeidstakere som var begrenset skattepliktige hit, kunne

velge å stå utenfor OTP. Hjemlene for å stå utenfor OTP følger av forskriften til innskuddspensjonsloven § 6-1 syvende ledd, forskriften til foretakspensjonsloven § 4-1 syvende ledd og av forskriften til tjenstepensjonsloven § 7. Finansdepartementets tolkning innebar at begrenset skattepliktige kunne velge å stå utenfor OTP i ankomståret, selv om de ikke oppfylte vesentlighetskravet for hele inntektsåret. Dermed fikk de også mulighet til å fortsette å spare i sine etablerte pensjonsordninger, jf. regelen i § 6-72.

I tråd med uttalelsen er det i dag slik at en begrenset skattyter som oppfylder vesentlighetskravet i perioden etter ankomsttidspunktet, kan få fradrag i skatt for tilskudd til en utenlandsk pensjonsordning, etter etablering av skatteplikt til Norge. Det er en videre tolkning av vesentlighetskravet enn EØS-retten krever, ettersom vurderingen av vesentlighetskravet etter uttalelsen kan gjøres over et kortere tidsrom enn EØS-retten tilsier.

Andre vilkår som stilles til skattyter, er at hen må ha vært medlem i pensjonsordningen i minst ett år før skatteplikten til Norge oppstod. Hen må også ha fått fradrag for tilskudd til ordningen, jf. forskriften til skatteloven § 6-72-1 bokstav b og c. Til pensjonsordningene stilles det krav om at alderspensjon må være hovedytelsen, at de må være etablert i en EØS-stat, at de innehar nødvendig tillatelse til å utøve virksomheten og at de er underlagt tilsyn fra offentlig myndighet i etableringsstaten, jf. bokstav d og e.

3.7.3 Høringen

Departementet sendte 10. juni 2024 på høring forslag til endringer av reglene for fradrag for sparing i utenlandske pensjonsordninger. Høringsfristen var 12. august 2024. I høringen ble det foreslått å utvide reglene for fradrag til også å gjelde pensjonsordninger og utenlandske arbeidstakere utenfra EØS-området.

Høringsnotatet ble sendt til 34 høringsinstanser. Departementet har mottatt høringssvar med merknader fra fire instanser. Disse er *Advokatfirmaet Vialto Parters*, *FMC Kongsverb Subsea / TechnipFMC*, *KPMG Law Advokatfirma* og *Skattedirektoratet*.

Høringsinstansene er gjennomgående positive til forslaget. De kritiske innvendingene går først og fremst på videreføringen/klargjøringen av vesentlighetskravet. De viser til at en fjerning av vilkåret kan forenkle regelverket. Departementet mener at vesentlighetskravets funksjon bør opprettholdes i tråd med forslaget i høringsnotatet,

som i sin helhet er videreført i denne proposisjonen.

3.7.4 Vurderinger og forslag

Innledning

Departementet foreslår tre endringer i reglene om fradrag for sparing i utenlandske pensjonsordninger:

- Utvide virkeområdet til skatteloven § 6-72 ved å fjerne kravet om tilknytning til EØS.
- Endre ordlyden i forskriftene til pensjonslovgivningen, for å sikre at skattytere kan velge å stå utenfor norsk OTP uten å måtte oppfylle vesentlighetskravet.
- Løfte vesentlighetskravet fra forskriften til skatteloven § 6-72-1 til skatteloven § 6-72, og presisere at vesentlighetskravet skal vurderes ut ifra et alminnelig inntektsår.

Fjerne krav om tilknytning til EØS

Departementet foreslår å utvide fradragsretten for sparing i utenlandske pensjonsordninger til også å gjelde statsborgere fra land utenfor EØS-området og til ordninger etablert utenfor EØS. Ved å fjerne kravet om tilknytning til EØS for skattytere og deres pensjonsordninger, fjerner man også en forskjellsbehandling av arbeidstakere fra ulike land og et unødig hinder for flyten av arbeidskraft. Et utslag av kravet om EØS-tilknytning er blant annet at skattytere fra Storbritannia som tar arbeid i Norge, ikke lenger er omfattet av regelen etter Storbritannias uttrede av EU.

Departementet mener at de eksisterende kravene til pensjonsordningene i skatteloven § 6-72 mv. gir tilstrekkelig sikkerhet for at de utenlandske ordningene faktisk er pensjonsordninger. For eksempel er ett av vilkårene at alderspensjon er hovedytelsen. Selv om man utvider området for fradragsretten, vil rammen for fradrag som den enkelte har krav på, fortsatt være den samme. Skattytere får bare fradrag for sparing i én ordning, og der en skattyter har medlemskap i både en norsk og en utenlandsk ordning, får hen bare fradrag for tilskudd i den norske ordningen, jf. skatteloven § 6-72 tredje ledd. Dersom en skattyter har fått fradrag for tilskudd i en utenlandsk pensjonsordning, er de senere utbetalingene skattepliktige som pensjon i Norge, jf. skatteloven § 2-3 fjerde ledd. Det gjelder også for personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge. Norges skatteavtaler kan begrense dette. Man ønsker å

fremforhandle retten til å ilegge kildeskatt på pensjon i alle skatteavtaler.

Sikre valgfrihet for å delta i norsk OTP

I forskriftene til pensjonslovene er det gitt særlige regler som gir arbeidstaker adgang til å stå utenfor en norsk pensjonsordning.

Forskriftsbestemmelsene som gir denne adgangen, henviser til skatteloven § 6-72 og stiller krav om at vedkommende er medlem av en utenlandsk pensjonsordning. Ordlyden i de ulike forskriftsreglene kan indikere at skattytere som ønsker å stå utenfor norsk OTP, må oppfylle *alle* vilkårene i § 6-72. Det gjelder også for kravet om at den vesentlige delen av inntekten må være opptjent i Norge. Det har imidlertid ikke vært tiltenkt at manglende oppfyllelse av vesentlighetskravet skal tvinge noen, som har en pensjonsordning i hjemlandet, over i OTP. Det var også bakgrunnen for den fleksible tolkningen av vesentlighetskravet, jf. punkt 3.7.2. Dersom regelverket skal forstås slik, er det kun de som oppfyller vesentlighetskravet som kan velge å stå utenfor OTP. Andre begrensede skattytere vil ikke ha den samme muligheten.

Det avgjørende for å kunne velge å stå utenfor OTP bør ikke være hvor mye inntekt man har opptjent til beskatning i Norge, men om den enkelte er medlem av en tjenstepensjon som har de egenskapene som følger av skatteloven § 6-72. Departementet vil endre forskriftene til innskuddspensjonsloven, til foretakspensjonsloven og til tjenstepensjonsloven.

Innstramming av vesentlighetskravet

Departementet foreslår videre å stramme inn dagens tolkning av vesentlighetskravet ved at man alltid vurderer en begrenset skattyters inntekt i Norge på bakgrunn av et helt kalenderår.

Når man endrer forskriftsreglene til pensjonslovgivningen, jf. forslaget ovenfor, vil det ikke lenger være behov for å tolke vesentlighetskravet fleksibelt fra innreisetidspunktet. I vurderingen av om vesentlighetskravet er oppfylt, mener departementet at man heretter alltid bør se på opptjent inntekt i Norge på bakgrunn av hele inntektsåret. Det vil sikre likere behandling av skattytere, det vil gi den samme forståelsen av vesentlighetskravet som i skatteloven § 6-71, og det harmonerer med EØS-retten.

Departementet foreslår også å løfte vesentlighetskravet fra forskriften til skatteloven § 6-72-1 bokstav a, til skatteloven § 6-72. Vesentlighetskra-

vet er en rettslig standard som er avgjørende for fradragsretten til begrensede skattepliktige. Vilkåret bør derfor følge av loven, slik det allerede gjør i skatteloven § 6-71.

Av høringsinstansene støtter *Skattedirektoratet* departementets vurdering av vesentlighetskravet. To av høringsinstansene, *Advokatfirmaet Vialto Parters* og *KPMG Law Advokatfirma*, har foreslått at man bør fjerne vesentlighetskravet i sin helhet.

Departementet mener imidlertid at man må opprettholde vesentlighetskravet som en del av vurdering om å gi fradrag til begrensede skattytere. I utgangspunktet er det bostedsstaten som er nærmest til å bære denne type fradrag. Situasjonen blir tilsvarende i arbeidsstaten først når arbeidstaker har hatt det vesentligste av sin inntekt der. Det gjelder generelt i skattesystemet. Regelen bør også gjelde og forstås på samme måte for fradrag for sparing i utenlandske pensjonsordninger. Den siste høringsinstansen, *FMC Kongsberg Subsea / TechnipFMC*, ga uttrykk for viktigheten av et fleksibelt og enkelt regelverk. De tok til orde for å liberalisere adgangen for fradrag i typen pensjonsordning ytterligere enn det departementet har foreslått i denne omgang.

3.7.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Departementet legger til grunn at forslagene vil ha svært begrensede provenyvirknninger. Grunnen til det er at rammen for fradrag ikke skal utvides, selv om gruppen av skattytere og pensjonsordninger som kan omfattes av særregelen, utvides. Man antar også at forslagene kun påvirker et begrenset antall skattytere.

Departementet antar at de administrative konsekvensene for arbeidsgivere og etaten vil være begrensede. Det vil gjelde få arbeidstakere. Man må kunne regne med at de ansatte bidrar med relevante opplysninger om de utenlandske pensjonsordningene til arbeidsgiverne sine.

3.7.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

3.8 Fritak fra skatte- og opplysningsplikt i Politiets sikkerhetstjenestes skjermede etterretningsvirksomhet

Departementet foreslår å lovfeste praksisen med fritak fra skatte- og opplysningsplikt for vederlag Politiets sikkerhetstjeneste (PST) betaler til kilder og kontakter som ledd i sin skjermede etterretningsvirksomhet.

Det rettslige grunnlaget for fritakene i dag er ulovfestet praksis. Reglene er begrunnet i behovet for å skjerme PST sine ansatte, kilder, kapasiteter, metoder og operasjoner mot offentlig eksponering. Skjerming er i stor utstrekning en nødvendig forutsetning for etterretningsvirksomhet. En lignende regel er lovfestet i etterretningstjenesteloven § 11-4 annet ledd for Etterretningstjenesten. Departementet mener at fritak fra skatte- og opplysningsplikt i størst mulig grad bør fremgå av lovgivningen, og foreslår å lovfeste skattefritaket i skatteloven § 5-15 første ledd ny bokstav r.

Reglene er kun ment å gjelde vederlag til kilder og kontakter utenfra som PST bruker som ledd i sin skjermede etterretningsvirksomhet. Slike vederlag vil ikke inngå i grunnlag for beregning eller avkortning av pensjons- og trygderettigheter eller andre sosiale ytelser. Forslaget antas å ha begrensede administrative og økonomiske konsekvenser.

Det vises til endring i skatteloven § 5-15 første ledd ny bokstav r. Fritaket fra opplysningsplikten gjøres i skatteforvaltningsforskriften. Departementet vil endre forskriften. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

3.9 Eierinntekt til staten

Regjeringen la i Prop. 102 S (2023–2024) *Kommuneproposisjonen 2025* frem forslag til nytt inntektssystem for kommunene. Forslaget var blant annet basert på Inntektssystemutvalget som leverte sin utredning i august 2022, innspill i høringsrunden og målene i Hurdalsplattformen. Det viktigste formålet med inntektssystemet er å sørge for at kommuner kan tilby gode og likeverdige velferdstjenester til innbyggerne.

Et ledd i forslaget til nytt inntektssystem var at skatt på aksjeutbytte og annen eierinntekt til personlige selskapsdeltakere ikke lenger skulle svares til kommunen og fylkeskommunen, men bare til staten. Utbytte og annen eierinntekt har vært ustabile og lite forutsigbare inntekter for både kommunene og staten. Å ta slik eierinntekt ut fra

kommunenes skattegrunnlag og gjøre inntekten utelukkende skattepliktig til staten, vil bidra til at kommunene får et mer stabilt og forutsigbart inntektsgrunnlag. Endringen vil også bidra til en jevnere inntektsfordeling mellom kommuner. Endringen ble foreslått gjennomført fra og med inntektsåret 2025. Det vises til nærmere omtale av skatt på eierinntekt i Prop. 102 S (2023–2024) side 146 til 148.

Stortinget sluttet seg til forslaget om at eierinntekt til personlige selskapsdeltakere bare skal være skattepliktig til staten.

Kommuneproposisjonen 2025 inneholdt ikke forslag til de lovendringene som er nødvendige for å skille eierinntekt ut fra inntektsgrunnlaget til kommunene og fylkeskommunene slik at inntekten kun blir skattepliktig til staten. Forslag til slike lovendringer fremmes i stedet i denne proposisjonen.

Departementet foreslår en bestemmelse i skatteloven § 2-36 femte ledd som fritar eierinntekt til personlig skattyter for skatt til kommunen og fylkeskommunen. Den foreslåtte bestemmelsen gir også en nærmere avgrensning av begrepet «eierinntekt», slik at det omfatter utbytte og annen inntekt som etter skatteloven skal oppjusteres med samme oppjusteringsfaktor som utbytte (1,72).

I skattebetalingsloven foreslår departementet en bestemmelse i § 8-2 tredje ledd om at netto eierinntekt fra personlige skattytere for et inntektsår i sin helhet skal fordeles til staten på grunnlag av fastsatt skatt.

Bortfallet av eierinntekt i kommunenes inntektsgrunnlag skal kompenseres gjennom justerte skattesatser. Justeringen i skattesatser vil bare få virkning for den innbyrdes fordelingen av skatteinntekter mellom skattekreditorene, og ikke påvirke skattegrunnlaget hos skattyter. De justerte skattesatsene fremkommer i forslaget til § 3-2 og § 3-8 i Stortingets skattevedtak.

De økonomiske konsekvensene av det nye inntektssystemet er beskrevet i kommuneproposisjonen 2025.

Endringen foreslås gjennomført med virkning fra og med inntektsåret 2025.

Det vises til forslag til skatteloven § 2-36 femte ledd og skattebetalingsloven § 8-2 tredje ledd.

3.10 Skattører og fellesskatt

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

I Prop. 102 S (2023–2024) *Kommuneproposisjonen 2025* ble det varslet at skattørene skal fastsettes ved behandlingen av statsbudsjettet. Det ble også varslet at skattørene fastsettes med sikte på at skatteinntektene skal utgjøre 40 pst. av kommunenes samlede inntekter.

I forbindelse med behandlingen av kommuneproposisjonen vedtok Stortinget at netto eierinntekter ikke lenger skal inngå i skattegrunnlaget for kommunene og fylkeskommunene. Se punkt 3.9. Omleggingen innebærer at skattørene fra inntektsåret 2025 skal ilegges på *annen alminnelig inntekt*, det vil si alminnelig inntekt eksklusive netto eierinntekt.

I tillegg vedtok Stortinget at den kommunale skattøren på formue skal halveres over to år. Se punkt 4.1.

Se tabell 3.2 for forslag til maksimalskattører for personlige skattytere i 2025. Punkt 3.1.4 i Meld. St. 1 (2024–2025) *Nasjonalbudsjettet 2025* gir en nærmere omtale av kommuneforvaltningens økonomi i 2025.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2025 §§ 3-2 og 3-8.

Tabell 3.2 Maksimalskattøren for personlige skattytere i 2024 og forslag for 2025. Prosent.

	2024	2025	Endring i prosentenheter
Samlet sats på alminnelig inntekt	22,00	22,00	-
<i>Satser annen alminnelig inntekt¹:</i>			
Kommuner	10,95	12,75	+1,80
Fylkeskommuner	2,35	2,65	+0,30
Fellesskatt til staten ²	8,70	6,60	-2,10
<i>Satser på netto eierinntekt³:</i>			
Kommuner	10,95	0,00	-10,95
Fylkeskommuner	2,35	0,00	-2,35
Fellesskatt til staten ²	8,70	22,00	+13,30
Kommunal skattøre, formue	0,70	0,525	-0,175
Statlig skattesats, formue, trinn 1	0,30	0,475	+0,175

¹ Annen alminnelig inntekt er samlet alminnelig inntekt fratrukket netto eierinntekter. Se punkt 3.9 for definisjon av netto eierinntekt og annen alminnelig inntekt.

² Skattesatsen for fellesskatt til staten for tiltakssonen for Finnmark og Nord-Troms i 2025 settes til 3,1 pst. av annen alminnelig inntekt og 18,5 pst. av netto eierinntekt.

³ I skattegrunnlaget er netto eierinntekt oppjustert med en faktor på 1,72.

Kilde: Finansdepartementet.

4 Formuesskatt

4.1 Beløpsgrenser og justering av satser

Formuesskatten er et virkningsfullt fordelingspolitisk supplement til inntektsskatten. Etter en periode med gradvis økende forskjeller har sterkere sosial og geografisk utjevning vært et mål. I denne stortingsperioden er derfor formuesskatten justert opp. Det er samtidig gjennomført lettelser ved å øke kalkulasjonsrenten for næringseiendom lokalisert utenfor de største byene, for å bidra til at formuesskatten legges på et mest mulig riktig grunnlag. Det har særlig redusert skatten for næringsdrivende i disse områdene.

For 2025 foreslås kun små endringer i formuesskatten. Regjeringen foreslår at bunnfradraget økes i tråd med referansen fra 1,7 mill. kroner (3,4 mill. kroner for ektepar) i 2024 til 1,76 mill. kroner (3,52 mill. kroner for ektepar) i 2025. Innslagspunktet på 20 mill. kroner i 2024 for trinn 2 foreslås også økt i tråd med referansen, til 20,7 mill. kroner. Regjeringen foreslår at innslagspunktet på 10 mill. kroner for høy verdsettelse av primærbolig, videreføres nominelt.

I behandlingen av Prop. 102 S *Kommuneproposisjonen 2025*, jf. Innst. 440 S (2023–2024), sluttet Stortinget seg til regjeringens forslag om å halvere den kommunale delen av formuesskatten og øke den statlige delen tilsvarende, i tråd med forslag i NOU 2022: 10 *Inntektssystemet for kommunene*. Inntektssystemutvalget pekte på at formuesskatten har noen egenskaper som gjør den mindre egnet som en lokal skatteinntekt. I tråd med Stortingets vedtak om å halvere den kommunale formuesskattøren over to år, foreslås den redusert fra 0,7 til 0,525 pst. i 2025. Den statlige skattøren økes i trinn 1 fra 0,3 til 0,475 pst. og i trinn 2 fra 0,4 til 0,575 pst. Samlet er endringene provenynøytrale.

Skattørene for alminnelig inntekt vil bli justert tilsvarende, slik at kommunenes samlede skatteinntekter ikke påvirkes, se punkt 3.9.

Forslagene anslås å øke provenyet med 75 mill. kroner påløpt og 60 mill. kroner bokført i 2025.

Departementet viser til forslag til Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2025 §§ 2-1 og 2-3.

4.2 Utsettelsesordning for å betale formuesskatt

Departementet vil sende et forslag om en ordning for å utsette betaling av formuesskatt på høring. En slik ordning er ment for eiere av virksomheter med likviditetsproblemer. En kritikk av formuesskatten er at den må betales uavhengig av om eieren har likvide midler til å betale den. Den nye ordningen er ment å skulle lette på denne siden av formuesskatten. Skatten som utsettes, vil fremføres med en rente på markedsvilkår.

Tidligere har det vært innført midlertidige ordninger for utsettelse av formuesskatt i spesielle situasjoner for eiere av virksomheter som går med underskudd. Til forskjell fra de midlertidige ordningene vil regjeringen foreslå at den nye ordningen blir varig, og at det gis utsettelse i en noe lengre periode.

Norske studier viser at manglende likviditet til å betale formuesskatt ikke er særlig utbredt blant bedriftseiere. Dette omtales blant annet av Skatteutvalget i NOU 2022: 20 *Et helhetlig skattesystem*, punkt 10.2.5.3. Dette utelukker ikke at formuesskatten i enkelte tilfeller kan bidra til at det oppstår likviditetsutfordringer.

Departementet tar sikte på at utsettelsesordningen får virkning for inntektsåret 2026. Den nærmere utformingen av ordningen vil bli presentert i høringsnotatet.

5 Utflyttingsskatt for fysiske personer

5.1 Innledning og sammendrag – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 82 (2022–2023)

Regjeringen mener at verdistigning på aksjer mv. som opparbeides mens eieren er bosatt i Norge, skal skattlegges her. Det er derfor viktig at skatten faktisk blir betalt. Gjeldende utflyttingsskatte regler sikrer ikke dette. Reglene åpner for enkle tilpassningsmuligheter, som gjør at eieren kan få tilgang på verdier i selskapet etter utflyttingen, uten at utflyttingsskatten forfaller til betaling. I tillegg medfører dagens regler at Norge i enkelte tilfeller gir fra seg beskatningsretten til verdistigning opparbeidet her. Regjeringen ønsker å motvirke slike utfall.

De gjeldende reglene ble innført i 2007. De ble utformet innenfor de EØS-rettslige rammene, slik de ble vurdert på det tidspunktet. Siden den gang har det vært en utvikling innen EU- og EØS-retten. EØS-retten gir nå større handlingsrom for å sikre effektiv beskatning av verdier som er oppjent mens en person er bosatt i en stat.

Stortinget har strammet inn utflyttingsskatte reglene ved behandlingen av de siste års statsbudsjetter. Endringene innebærer at utflyttingsskatten ikke lenger bortfaller etter fem år. Videre utløses utflyttingsskatt ved overføringer til *enhver* mottaker som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

Ved behandlingen av Prop. 1 LS (2022–2023) fattet Stortinget i tillegg følgende anmodningsvedtak (nr. 82), se Innst. 2 S (2022–2023):

«Stortinget ber regjeringen utrede og foreslå en utflyttingsskatt som sikrer at urealiserte gevinster opparbeidet i Norge frem til utflyttingstidspunktet, faktisk skattlegges her.»

Departementet sendte 20. mars 2024 på høring forslag til endringer i reglene om utflyttingsskatt på aksjer mv. for fysiske personer. Forslagets hovedformål er å sikre effektiv norsk beskatning av verdier opparbeidet her. Samtidig skal skattyternes likviditet og mobilitet ivaretas i tilstrekkelig grad. Forslaget som nå fremmes, er i hovedsak i

tråd med forslaget i høringsnotatet, men er justert på enkelte punkter.

Forslaget innebærer at retten til utsettelse med betaling av utflyttingsskattekravet begrenses til 12 år. Skattyter kan velge mellom umiddelbar betaling, rentefrie rater over 12 år, eller betaling ved utløpet av 12-årsfristen med tillegg av renter. Utsettelsesadgangen bortfaller ved realisasjon, uttak fra aksjesparekonto, utdelinger og ved overføring fra utflyttet skattyter til mottaker som ikke er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i Norge. Departementet foreslår videre at det gis mer generelle regler om opplysningsplikt for saker om utsettelse med betaling av utflyttingsskattekravet. Det foreslås også enkelte justeringer i reglene om sikkerhetsstillelse. Når det kreves sikkerhet for skattekravet, skal pant i de utflyttingsbeskattede eiendelene som hovedregel anses tilstrekkelig.

Regjeringen foreslår å øke beløpsgrensen for å bli omfattet av utflyttingsskatten fra 500 000 kroner til 3 mill. kroner. I tillegg gjøres beløpet til et bunnfradrag. Dette innebærer en lettelse også for de som flytter ut med en latent gevinst på over 3. mill. kroner. Det foreslås en nedre grense på 100 000 kroner for å fastsette utflyttingsskatt ved overføring av aksjer mv. til mottaker bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Videre foreslås det endringer i virkeområdet for reglene om utflyttingsskatt. Aksjesparekonto og kapitalforsikring skal omfattes av reglene.

Det foreslås endringer i reglene om beregning av utflyttingsskatt. Endringene innebærer at det bare skal beregnes utflyttingsskatt av verdiendringer som oppstår i tiden skattyter har vært bosatt i Norge. Det innebærer at Norge ikke lenger skal beregne utflyttingsskatt på latente gevinster som er opparbeidet før innflytting til Norge, og at verdifall etter utflytting ikke reduserer utflyttingsskatten.

Dersom skattyter flytter tilbake innen 12 år med aksjene i behold, bortfaller eller tilbakebetales skatten, helt eller delvis. Etter forslaget skal inngangsverdien i slike tilfeller justeres. Når skattyter flytter tilbake senere enn 12 år etter utflytting, og tidligere utflyttingsskatt er gjort opp med

endelig virkning, skal opprinnelig inngangsverdi justeres for dette.

Ved den utflyttingsskattepliktiges død, foreslås det at arvingen, på nærmere vilkår, kan tre inn i avdødes utflyttingsskatteposisjoner.

Når det ikke er fastsatt utflyttingsskatt, settes endringsfristen til 15 år etter utflyttingsåret.

De foreslåtte endringene kan gi skattytere med latent gevinst en økt likviditetsbelastning fordi skatten må betales innen 12 år. Skattytere som flytter innenfor EØS med latente tap, kan få fradrag på et tidligere tidspunkt enn i dag. Skattyteres mobilitet ivaretas ved at utflyttingsskatten kan bortfalle ved tilbakeflytting innen 12 år. For Skatteetaten medfører tidsbegrensningen redusert ressursbruk til håndheving. Samtidig kreves systemutvikling for å håndtere de nye betalingsmåtene og eventuell renteberegning. Provenyet fra ny utflyttingsskatt anslås på meget usikkert grunnlag å øke med 100 mill. kroner påløpt i 2025. Provenyet bokføres i 2026. Provenyet vil gradvis øke i etterfølgende år etter hvert som nye skattytere flytter ut. Det vil øke til 1 200 mill. kroner påløpt 12 år etter at reglene innføres og bokføres 13 år etter.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 2-35 annet ledd bokstav b og 10-70, samt skatteforvaltningsloven § 12-6.

Departementet foreslår at forslagene i høringsnotatet som fastholdes, gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere. Dette gjelder blant annet innføringen av en 12-årsfrist for betaling, at aksjesparekonto og kapitalforsikringer skal omfattes, samt lavere terskelbeløp for overføringer på 100 000 kroner. Det samme foreslås for forslagene om å innføre et bunnfradrag på 3 mill. kroner for utflyttinger, og arvingers mulighet til å tre inn i den utflyttingsskattepliktiges rett til utsettelse mv. hvis arvelater dør innenfor 12-årsfristen. Forslaget om at utdelinger på utflyttingsbeskattede eiendeler skal lede til forholdsmessig forfall av utflyttingsskattekravet, foreslås med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 7. oktober 2024 eller senere. Det samme foreslås for de generelle reglene om opplysningsplikt. Forannevnte forslag til virkningstidspunkter innebærer at endringene vil ha tilbakevirkende kraft. Departementet mener at slik tilbakevirkning er nødvendig for at endringene skal ha den tilsiktede virkningen. Forslagene er et ledd i oppfølgingen av et anmodningsvedtak, og er formidlet bredt gjennom pressemelding og medieomtale. Departementet mener at forslaget ikke er i strid med forbudet mot tilbakevirkning etter Grunnloven § 97. Forslaget som

gjelder utlodning fra dødsbo til en utenlandsbosatt, foreslås med virkning for utlodninger som skjer 1. januar 2025 eller senere. Se nærmere om ikrafttredelse under punkt 5.7.

Anmodningsvedtak nr. 82 (2022–2023) anses med dette fulgt opp.

Boks 5.1 Forklaring av ord og uttrykk

Forklaring av ord og uttrykk, slik de skal forstås dersom ikke annet fremgår av sammenhengen:

«Bosatt i Norge»: Person som anses bosatt i Norge både etter internretten og etter eventuell skatteavtale.

«Eiendel» eller «aksje»: Fellesbetegnelse på alle objekter for utflyttingsskatt etter skatteloven § 10-70 annet ledd, herunder blant annet aksjer og andeler i selskap, aksjesparekonto, opsjoner og andre finansielle instrumenter med aksjer og andeler som underliggende objekt, samt kapitalforsikring (fondskonto).

«Utflytting»: Når person flytter slik at vedkommende anses skattemessig bosatt i et annet land etter norsk internrett eller skatteavtale, og når eiendeler overføres til mottaker som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i et annet land.

«Utflyttingstidspunkt»: Tidspunktet når en som flytter ut blir ansett skattemessig bosatt i et annet land, og tidspunktet når overføring av eierskapet til en eiendel er gjennomført.

«Tilflyttingsstat»: Landet (jurisdiksjonen) som personen flytter til.

«Utdeling»: Enhver form for vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær eller deltaker, og lån fra selskapet til aksjonær eller deltaker.

5.2 Nærmere om den internasjonale utviklingen som bakgrunn for forslaget

Globalisering og digitalisering har ført til stadig sterkere integrasjon over landegrensene. Både skattytere og skattegrunnlag har blitt mer mobile. For en del skattytere er det nå lettere å veksle mellom bosteder i ulike land, basert på hvor skattereglene er gunstigst på det aktuelle tidspunktet, uten at flyttingen av den grunn anses som en omgåelse.

I takt med denne utviklingen har også prinsippene for skattlegging endret seg, nasjonalt og

internasjonalt. Ett eksempel er det skjerpede fokuset i OECD og EU på en balansert fordeling av beskatningsmyndighet mellom landene, ut fra hvor en inntekt kan anses opptjent. Denne økte bevisstheten har gitt sine avtrykk blant annet i OECDs BEPS-prosjekt (*Base Erosion and Profit Shifting* – tiltak mot uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting i selskapssektoren).

At en fysisk person skattlegges i landet vedkommende er bosatt i, for en gevinst som er innvunnet der, er et utslag av prinsippet om en balansert fordeling av beskatningsmyndigheten. Noe av bakgrunnen for at en slik skattlegging anses rimelig og rettferdig, er at personen normalt vil ha hatt tilgang til et lands infrastruktur, velferdstjenester, tilskuddsordninger, helsevesen, utdanningstilbud osv. som bosatt der.

Internasjonalt er det også rettet økt oppmerksomhet mot mer effektiv skattlegging av såkalte «High-Net-Worth Individuals». Slik skattelegging kan spille en viktig rolle i å redusere ulikhet, i tillegg til å styrke skattesystemers legitimitet. En velfungerende utflyttingsskatt vil sørge for at store aksjegevinster hos formuende personer blir mer effektivt skattlagt.

Mer effektive regler for utflyttingsskatt harmonerer godt med denne internasjonale utviklingen og bygger opp under viktige samfunnsmessige hensyn.

En balansert fordeling av beskatningsretten vil også motvirke skadelig skattekonkurrans mellom statene. Det reduserer blant annet effekten av at noen stater selektivt trekker til seg personer og selskaper ved å tilby spesialregimer med lav beskatning, på andre staters (og skattyteres) bekostning.

EU/EØS-retten har gjennomgått en tilsvarende utvikling. Det EØS-rettslige utgangspunktet er at skattereglene skal legge til rette for fri bevegelse over landegrensene. Samtidig skal dette prinsippet veies opp mot tvingende allmenne hensyn, deriblant et lands rett til å beskatte verdier som er opparbeidet mens en person har vært skattemessig bosatt i dette landet. At en slik avveining skal foretas når nasjonale skatteregler vurderes opp mot de fire friheter, bidrar til å redusere risikoen for uthuling av et lands skattegrunnlag. Dette kan i sin tur redusere risikoen for økt skattebelastning, eller eventuelt kutt i offentlige velferdsgoder, for skattytere som blir boende i landet. Det vil også bidra til å bygge opp den generelle tilliten til både skattesystemet og det indre markedet blant grupper som ikke har mulighet til å gjøre tilpasninger for å redusere egen skattebelastning.

De siste tiårene har det vært en gradvis endring i hvordan de ulike prinsippene og hensynene

har blitt veid mot hverandre i EU/EØS-retten. Finanskrisen og de mange avsløringene av internasjonal skatteomgåelse og -unndragelse i selskapssektoren og blant privatpersoner, understreket behovet for tiltak mot overskuddsflytting og uthuling av statenes skattegrunnlag. Finanskrisen førte til at EU-institusjonene begynte å stille større krav til medlemslandenes nasjonale skattesystemer. Det ble lagt politisk press på flere medlemsland for innføring av regler som sikret proveny gjennom det som ble oppfattet som mer rettferdige og rimelige systemer for beskatning av selskaper og borgere. Dette var viktig både for å demme opp for de store budsjettunderskuddene, men også for å fremme den generelle tilliten til skattesystemene i EU-landene. Noe av bakgrunnen var misnøyen med at medlemsland med velfungerende skattesystemer bidro med midler til redningspakker til land som hadde mangelfullt utformede skattesystemer, eller som bevisst tilbød særordninger med svært lav beskatning. Resultatet ble i mange tilfeller utilstrekkelig skatteproveny og store budsjettunderskudd.

Tiltakene som ble utarbeidet i OECD mot uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting, ble fulgt opp av EU-institusjonene. I noen sammenhenger har EU-institusjonene gått lenger enn OECD, for eksempel gjennom å gi direktiver som pålegger medlemslandene å innføre omfattende og detaljert anti-omgåelseslovgivning og lovgivning for deling og offentliggjøring av skatte-relevant informasjon.

EØS-rettens betydning for endringene i reglene om utflyttingsskatt vurderes nærmere under punktene 5.3.2 og 5.5.3.

5.3 Gjeldende rett

5.3.1 Norsk rett

Personlig skattyter som flytter ut av Norge med latente gevinster på aksjer, skattlegges som om aksjene var realisert siste dag før skatteplikten som bosatt i Norge opphører etter norsk internrett. Der som det er skatteavtale mellom Norge og tilflyttingsstaten, er skjæringstidspunktet i stedet siste dag før den skattepliktige anses å miste sitt skatteavtalemessige bosted i Norge, jf. skatteloven § 10-70 første ledd. For personer som får skattemessig bosted i Norge etter norsk internrett, men som etter skatteavtale fremdeles anses bosatt i utlandet, skal det ikke fastsettes utflyttingsskatt når det skattemessige bostedet etter internretten opphører.

Tilsvarende skal det fastsettes utflyttingsskatt på aksjer som overføres fra en person som er

bosatt i Norge etter norsk internrett, og etter skatteavtale hvis slik avtale eksisterer. Dette gjelder i tilfeller hvor mottaker er en person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter skatteloven §§ 2-1 og 2-2, eller som anses bosatt eller hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale. Overføring omfatter enhver overføring som inneholder gaveelement eller underkurs mv.

Skatteloven § 10-70 gjelder tilsvarende for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, jf. skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b.

Reglene om skattlegging av gevinster ved utflytting omfatter gevinst på aksje, andel og egenkapitalbevis i selskaper hjemmehørende i Norge og utlandet, jf. skatteloven § 10-70 annet ledd. I tillegg omfattes blant annet gevinst på tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objekt er eiendel som nevnt.

Ved flytting til annen EØS-stat gis fradrag for tap i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig, jf. skatteloven § 10-70 tredje ledd. Det gis likevel ikke fradrag hvis tapet har kommet til fradrag i annen stat.

Reglene gjelder bare hvis netto gevinst eller tap utgjør mer enn 500 000 kroner, jf. skatteloven § 10-70 fjerde ledd. Beregningen skal i utgangspunktet skje i samsvar med de alminnelige reglene for beregning av gevinst eller tap på de aktuelle eiendelene, som om eiendelen var realisert siste dag før skattemessig utflytting. Det gjelder særskilte regler om inngangsverdi for skattyter som har bosatt seg i Norge etter fødselen og som har bodd i Norge i mindre enn 10 år på utflyttingstidspunktet, jf. skatteloven § 10-70 sjette ledd.

Skattyteren kan på nærmere vilkår gis utsettelse med forfall og innbetaling av utflyttingsskatten frem til faktisk realisasjon eller likestilte begivenheter, jf. skatteloven § 10-70 syvende ledd, jf. åttende ledd. Som hovedregel er utsettelse betinget av at det stilles sikkerhet. Dette gjelder likevel ikke ved utflytting til annen EØS-stat, når Norge har avtale med tilflyttingslandet om informasjonsutveksling og innkreving. Det er gitt nærmere bestemmelser om vilkår for utsettelse i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 (heretter: FSFIN eller skattemelovforskriften) § 10-70-1.

Det er gitt særskilte bestemmelser om reduksjon av utflyttingsskatten når skattyter etter utflyttingen realiserer aksje til lavere verdi enn utgangsverdien fastsatt ved utflytting, jf. skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav a og FSFIN § 10-70-2.

Hvis aksjen realiseres etter utflytting og realisasjonsgevinsten blir skattlagt i annen stat, gis det

omvendt kredit i fastsatt utflyttingsskatt, jf. skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav b. Tilsvarende gis det fradrag i skatt til fastlandet for skatt som godtgjøres å være betalt på gevinsten på Svalbard, jf. § 2-35 annet ledd bokstav b tredje punktum.

Utflyttingsskatten faller bort hvis skattyter igjen blir bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1 eller anses bosatt i Norge etter skatteavtale og har aksjene i behold, jf. § 10-70 niende ledd bokstav c.

Ved tilbakeflytting fastsettes inngangsverdi på aksjer mv. som hovedregel til historisk kostpris, med tillegg for eventuelle reguleringer, jf. skatteloven §§ 10-32 annet ledd og 10-44 tredje ledd.

5.3.2 EU-domstolens praksis om utflyttingsskatt

Selv om EUs sekundærlovgivning på skatteområdet ikke er tatt inn i EØS-avtalen, må norske skatteregler likevel være i samsvar med EØS-avtalens regler om de fire friheter, som er en del av primærretten i både EU og EFTA/EØS. Se generell omtale av dette i punkt 2.5.

EU- og EFTA-domstolen har i en rekke dommer tatt stilling til regler om skattlegging av urealiserte verdier når de tas ut av en stats beskatningsområde, sett opp mot primærrettens bestemmelser om fri bevegelighet.

I C-9/02 *Lasteyrie du Saillant*-saken fra 2004 vurderte EU-domstolen franske regler om utflyttingsskatt for fysiske personer. Reglene innebar at utflyttingsskatt ble utløst på urealiserte aksjegevinster ved utflytting. Skattyter kunne få betalingsutsettelse frem til aksjene ble realisert, forutsatt at bestemte vilkår var oppfylt. Blant annet måtte skattyter stille sikkerhet for den fastsatte skatten. EU-domstolen fant at både ileggelsen av utflyttingsskatt og vilkår om sikkerhetsstillelse for utsettelse, utgjorde restriksjoner. De franske reglene var begrunnet i et ønske om å hindre skatteomgåelse. Domstolen fant at dette hensynet i utgangspunktet var relevant. Reglene var likevel i strid med etableringsfriheten, fordi bestemmelsen med sin vide utforming også rammet utflytting som hadde andre formål enn skatteomgåelse. Reglene gikk dermed lenger enn nødvendig for å ivareta formålet med de franske reglene.

I C-470/04 *N*-saken vurderte EU-domstolen nederlandske regler om utflyttingsskatt for fysiske personer. Disse var svært like de som ble vurdert i *Lasteyrie du Saillant*-saken. Nederland anførte at formålet med reglene var å sikre hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene. EU-domstolen aksepterte at skattyter ble ilagt utflyttingsskatt, når det

ble gitt utsettelse med betaling av skatten frem til faktisk realisasjon. EU-domstolen aksepterte også at nederlandske skattemyndigheter kunne kreve skattemelding som var nødvendig for å beregne skatten. Derimot var kravet om sikkerhetsstillelse uforholdsmessig, siden det allerede forelå EU-direktiv om informasjonsutveksling og bistand til innfordring. Det var også uforholdsmessig at reglene ikke tok hensyn til verdifall etter utflyttingen, i tilfeller hvor verdifallet ikke allerede hadde blitt hensyntatt i tilflyttingsstaten.

Etter dette avsa EU-domstolen en rekke dommer som gjaldt utflyttingsskatt for juridiske personer. I C-371/10 *National Grid Indus*-saken slo domstolen fast at krav om umiddelbar betaling av utflyttingsskatten utgjorde en restriksjon, fordi det ga et utflyttet selskap en likviditetsulempe sammenlignet med et som forble i hjemstaten. Kravet kunne likevel rettfærdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene. I forholdsmessighetsvurderingen skilte domstolen mellom fastsettelse og innkreving av skattekravet. Det er bare forholdsmessig at skattekravet *fastsettes* på utflyttingstidspunktet. Ved *innkrevingen* må skattyter gis valget mellom umiddelbar betaling og utsatt betaling. Velges utsatt betaling, må skattyter godta de administrative byrdene det medfører. I motsetning til i *N*-saken, aksepterte EU-domstolen at utflyttingsstaten ikke tar hensyn til verdifall etter utflytting. Domstolen uttalte videre at statene kan legge vekt på risikoen for at skatten ikke vil kunne inndrives, en risiko som øker med tiden som går. Derfor aksepterte domstolen at det stilles krav om sikkerhet for skattekravet, selv om det forelå et direktiv om informasjonsutveksling og bistand til innfordring.

I C-261/11 *Kommisjonen mot Danmark*-saken uttalte EU-domstolen at statene kan fastsette andre kriterier for utløsning av betalingsplikt enn faktisk realisasjon. Kriteriene må likevel utgjøre et tiltak som er mindre inngripende enn et krav om umiddelbar innbetaling av hele skattebeløpet i forbindelse med uttaket av eiendelen fra Danmark.

I C-164/12 *DMC*-saken, hvor skattyter var et selskap, godkjente EU-domstolen tyske regler som innebar at utflyttingsskatten skulle betales i årlige rater over fem år. Domstolen gjentok at risikoen for at skatten ikke kan inndrives, øker med tiden som går, og at statene kan fastsette andre kriterier for utløsning av betalingsplikt enn faktisk realisasjon. Videre uttalte domstolen at sikkerhetsstillelse bare kan kreves etter en vurdering av den faktiske risikoen for at skatten ikke kan inndrives.

I C-657/13 *Verder LabTec*-saken, som også gjaldt selskaper, aksepterte EU-domstolen regler som innebar at utflyttingsskatten skulle betales i årlige rater over 10 år.

I C-503/14 *Kommisjonen mot Portugal*-saken tok EU-domstolen igjen stilling til utflyttingsskatt for fysiske personer. De portugisiske reglene innebar umiddelbar betaling av utflyttingsskatten. Europakommisjonen hadde anført at *Lasteyrie du Saillant*-saken og *N*-saken var de relevante dommene her, ettersom de gjaldt fysiske personer. *National Grid Indus*-saken var ifølge Kommisjonen ikke relevant, fordi den gjaldt juridiske personer. I vurderingen av om de restriktive reglene kunne rettfærdiggjøres i hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, slo EU-domstolen fast at det ikke er noen objektiv grunn til å sondre mellom fysiske og juridiske personer. Domstolen kom deretter til at reglene om umiddelbar betaling gikk lenger enn nødvendig. Reglene må gi skattyter valget mellom umiddelbar betaling og utsatt betaling, eventuelt med tillegg av renter i samsvar med relevant nasjonal lovgivning. Skattyter må akseptere de administrative byrder en utsettelse medfører, slik som sikkerhetsstillelse. Kommisjonen hadde også pekt på at de portugisiske reglene ikke tillot at verdifall etter utflyttingen ble fradratt i tilflyttingsstaten. Til det uttalte domstolen at opprinnelsesstaten ikke har noen plikt til å justere det skattekravet som ble endelig fastsatt ved utflyttingen.

I C-581/17 *Wächtler*-saken vurderte EU-domstolen de tidligere tyske reglene om utflyttingsskatt på aksjegevinst for fysiske personer som flyttet fra Tyskland til Sveits. Reglene foreskrev umiddelbar betaling av skatt på gevinst ved flytting til et land utenfor EU/EØS-området, herunder Sveits. Ved flytting til et EU/EØS-land skulle den fastsatte skatten først betales når aksjen ble realisert (uten rentebelastning). Siden Sveits ikke er med i EØS, gjaldt saken konkret tolkningen av avtalen mellom EU og Sveits om fri bevegelighet for personer. EU-domstolen kom til at det var uforholdsmessig å kreve umiddelbar betaling. Domstolen uttalte at skattyter må gis utsettelse med betalingen, for at reglene skal være forenlige med fri etableringsrett og avtalen mellom EU og Sveits. Etter de dagjeldende tyske reglene kunne en skattyter gis utsettelse i form av ratebetaling, i situasjoner der umiddelbar betaling ville vært forbundet med betydelige vanskeligheter for skattyter. Denne problemstillingen var ikke tema i saken, da *Wächtler* ikke var i en slik situasjon. EU-domstolen uttalte likevel at ratebetaling i en situasjon med betydelige vanske-

ligheter ikke kan eliminere likviditetsulempen det innebærer å måtte betale en andel av skatten ved utflyttingen. Ratebetaling vil uansett være mer tyngende for skattyter enn utsatt betaling til faktisk realisasjon.

I Borgarting lagmannsretts dom 4. november 2022 (Utv. 2022 s. 182 punkt 6.3), som gjaldt konserninterne overføringer over landegrensene, omtales Wächtler-dommen slik:

«Saken gjaldt en spesiell situasjon hvor rentefri utsettelse ble gitt ved utflytting til alle andre EU-/EØS-stater enn utflyttingslandet Sveits, og gjaldt dessuten innkreving av skatt på en latent kapitalgevinst i motsetning til det som det her er tale om. Lagmannsretten finner følgende ikke at avgjørelsen kan forstås slik at EU-domstolen fraviker at et tilbud om avdragsbetaling over 5-10 år er å anse som et proporsjonalt tiltak, slik domstolen la til grunn i Verder Lab-Tec og DMC.»

5.3.3 Utenlandsk rett

Danmark

Personlig skattyter som flytter fra Danmark etter dansk internrett eller blir ansett bosatt i annen stat etter skatteavtale, anses å ha realisert eventuelle latente gevinster på aksjer og andre verdipapirer som inngår i den såkalte aksjeavansebeskatningsloven. Beskatningsadgangen gjelder latente gevinster i både danske og utenlandske selskaper.

Grunnlaget for beskatningen er den urealiserte gevinsten som er opptjent inntil tidspunktet for utflyttingen. Det gis fradrag for latente tap. Det gjelder likevel kun i den utstrekning de kan fradras i latente gevinster fra andre aksjer.

Som hovedregel gjelder reglene bare for aksjonærer som har vært skattepliktige i en eller flere perioder på til sammen 7 år i løpet av de 10 siste årene før utflyttingen. Utflyttingsskatt utløses normalt bare dersom verdien av skattyters samlede beholdning av aksjer og andre verdipapirer utgjør 100 000 DKK eller mer, eller skattyter har aksjer mv. med negativ inngangsverdi på tidspunktet for utflytting.

Den fastsatte utflyttingsskatten er i prinsippet endelig, og skal som utgangspunkt betales på utflyttingstidspunktet. Det kan gis utsettelse med betaling i det omfang gevinst og tap skal skattlegges etter realisasjonsprinsippet. Skattyter må da stille betryggende sikkerhet når han eller hun flytter til et land som ikke er omfattet av overenskomst av 7. desember 1989 mellom de nordiske

landene om bistand i skattesaker eller Rådets direktiv 2010/24/EU av 16. mars 2010.

Oppfyller skattyter betingelsene for utsettelse, gis automatisk utsettelse. Det etableres en såkalt henstandskonto for håndtering av utsettelsen.

Henstandsbeløpet forfaller helt eller delvis til betaling ved realisasjon av aksjer mv., ved utbytte-utbetalinger og ved lån fra selskapet som er omfattet av utflyttingsskatten. Henstandsbeløpet forfaller også til betaling dersom skattyter dør i utsettelsesperioden.

Ved tilbakeflytting til Danmark skal det fastsettes ny inngangsverdi for de aksjene som skattyter eide ved utflyttingen, og som fortsatt er i behold. Den nye inngangsverdien skal i utgangspunktet settes til markedsverdien på innflyttingstidspunktet. Dersom henstandssaldoen ikke er helt nedbetalt, skal inngangsverdien justeres med det laveste beløpet av følgende to alternativer: a) henstandssaldoen omberegnet til inntektsgrunnlag, eller b) nettogevinsten ved tilbakeflytting. Etter omberegningen faller resten av henstandssaldoen bort.

Den nye inngangsverdien settes til en ny fiktiv anskaffelsesverdi ved innflytting. Denne nye inngangsverdien skal benyttes ved beregning av gevinst og tap ved senere realisasjon av aksjene.

Sverige

Etter svensk rett skattlegges gevinst på aksjer og andre spesifiserte eierandeler ved faktisk realisasjon innenfor en periode på ti år etter skattemessig utflytting fra Sverige. Vilåret for slik begrenset skatteplikt er at skattyter har vært bosatt i Sverige på et tidspunkt i den forutgående tiårsperioden før det kalenderåret aksjen realiseres.

De svenske reglene innebærer ingen skattlegging av latent gevinst, slik det norske forslaget gjør. På den annen side medfører de svenske reglene, i motsetning til de norske, en plikt til å svare skatt også av gevinst opparbeidet etter utflytting, med mindre en skatteavtale mellom Sverige og tilflyttingsstaten er til hinder for dette. For eierandeler i *svenske* foretak, gjelder tiårsregelen uavhengig av om skattyter har ervervet dem før eller etter utflyttingen. For eierandeler i *utenlandske* foretak, gjelder tiårsregelen bare hvis skattyter ervervet dem under perioden som skattemessig bosatt i Sverige. Hvis andeler i utenlandske foretak ble ervervet før skattyter ble bosatt i Sverige, men blir erstattet av andre utenlandske andeler gjennom aksjebytte mv. mens skattyter er bosatt i Sverige, gjelder likevel tiårsregelen for de mottatte utenlandske andelene.

De svenske reglene omfatter ikke gevinst på eiendeler i verdipapirfond eller spesialfond, herunder aksjefond og rentefond. Avvikling gjennom likvidasjon av selskapet, selskapets tilbakekjøp av aksjer mm. anses som realisasjon som kvalifiserer for skattlegging etter tiårsregelen. Tap er fradragsberettiget i samme omfang som gevinst ville vært skattepliktig.

Sverige har i mange av sine skatteavtaler, herunder den nordiske, inntatt en spesialbestemmelse som gjør at den svenske tiårsregelen ikke kommer i konflikt med de øvrige bestemmelsene i skatteavtalen. Dette gjelder for eksempel reglene om bostedsbeskatning av aksjeinntekter. Behovet for en slik bestemmelse skyldes at tiårsregelen også gir hjemmel til å skattlegge gevinst opparbeidet etter at skattyter har fått skattemessig bosted i den andre staten.

Finland

Finland har ikke regler om beskatning av latente kapitalgevinster ved utflytting. Skatteplikten opphører helt eller delvis når skattyter er ansett for å være skattemessig emigrert etter finsk internrett eller etter skatteavtale. Et unntak er at gevinst ved aksjebytte, som i utgangspunktet er skattefri etter finsk internrett, kan skattlegges dersom skattyter emigrerer innen fem år etter aksjebyttet.

Tyskland

De tyske reglene om utflyttingsskatt ble endret med virkning fra 1. januar 2022. Endringen innebar en oppfølging av EU-domstolens dom i *Wächtler*-saken. I *Wächtler*-saken fant domstolen at de tidligere tyske reglene om utflyttingsskatt, var i strid med bestemmelser i en folkerettslig avtale mellom EU og Sveits om fri bevegelighet av personer. Se nærmere under punktene 5.3.2 og 5.5.3.

Reglene gjelder for personlig skattyter som har vært skattemessig bosatt i Tyskland i minst syv av de siste tolv årene. Skattyter må de siste fem årene før utflytting ha hatt en samlet eierandel på minst 1 pst. i et tysk eller utenlandsk selskap. Er aksjene ervervet av skattyter ved gave, regnes forrige eiers perioder med bosted i Tyskland med i beregningen av skattyters botid. Det er ikke krav til at gevinsten overstiger et visst beløp for at reglene skal få anvendelse. Skatteplikten gjelder for latent gevinst på aksjene på utflyttingstidspunktet. Utflyttingsskatt skal også fastsettes når skattyter overfører aksjer i gave til en person bosatt i utlandet.

Utflyttingsskatten forfaller i utgangspunktet til betaling umiddelbart. Skattyter kan be om å betale skatten i like store rater over syv år, mot at det stilles betryggende sikkerhet for skattekravet. Renter vil ikke påløpe når skattyter velger dette betalingsalternativet.

Hvis skattyter har til hensikt å flytte tilbake, kan skattyter få utsettelse med betaling av hele skattekravet i syv år. Utsettelsen kan forlenges i ytterligere fem år. Dersom skattyter i slike tilfeller ikke kommer tilbake innen fristen på syv/tolv år, belastes skattekravet med renter.

Utsettelsesadgangen opphører ved realisasjon av aksjen. Det samme gjelder ved utdeling på aksjene, når utdelingen overstiger 25 pst. av aksjenes markedsverdi på utflyttingstidspunktet. Videre opphører adgangen til utsettelse hvis skattyter misligholder sine medvirkningsplikter (opplysningsplikt), misligholder ratebetaling eller melder insolvens.

Utflyttingsskatten bortfaller hvis skattyteren igjen blir skattemessig bosatt i Tyskland innen syv år etter utflyttingen, og aksjene fortsatt er i behold. Det er adgang til å forlenge denne perioden med ytterligere fem år.

De tyske reglene likebehandler utflytting til land innenfor EØS med utflytting til land utenfor.

Frankrike

Frankrike har regler om skatt på urealiserte kapitalgevinster for personer som har vært bosatt i Frankrike i minst seks av de siste ti årene før utflytting. Reglene gjelder latent gevinst på verdipapirer, aksjer og andre selskapsandeler.

Reglene gjelder kun dersom skattyter eier 50 pst. eller mer av aksjene eller andelene i et selskap, eller dersom den samlede verdien av skattyters kapitalgevinster på utflyttingsdagen overstiger 800 000 EUR. Objektene verdsettes til virkelig verdi på tidspunktet for utflytting.

Skattyter gis automatisk betalingsutsettelse dersom han eller hun anses bosatt i et annet EU-land. Betalingsutsettelse gis også der skattyter flytter til et land utenfor EU, hvis Frankrike har avtale om gjensidig bistand med tilflyttingslandet. Utenfor disse tilfellene kan skattyter innvilges betalingsutsettelse etter søknad, på nærmere angitte vilkår og med krav om sikkerhetsstillelse.

Dersom aksjer mv. overdras, herunder ved gaveoverføring, forfaller utflyttingsskatten til betaling. Det samme gjelder ved skattyters død.

For kapitalgevinster over 2 570 000 EUR, bortfaller utflyttingsskatten etter fem år. For kapitalgevinster mindre enn 2 570 000 EUR, bortfaller

utflytningsskatten etter to år. Utflytningsskatten bortfaller også dersom skattyter blir skattemessig bosatt i Frankrike igjen innenfor denne to- eller femårsperioden. Bortfall forutsetter at aksjene mv. er i behold på tidspunktet for hjemkomst, alternativt etter to eller fem år.

Spania

Etter spansk rett skatlegges personlige skattytere for urealiserte gevinster på kapitalinntekter, dersom skattyter har vært skattemessig bosatt i Spania ti av de siste 15 årene før utflytting. Utflytningsskatten omfatter verdipapirer, aksjer og andre selskapsandeler.

Utflytningsskatt ilegges kun dersom skattyter eier 25 pst. av andelene i et selskap, og verdien av eierandelen overstiger 1 000 000 EUR, eller dersom skattyters samlede gevinst på kapitalinntektene overstiger 4 000 000 EUR.

I utgangspunktet forfaller utflytningsskatten til betaling umiddelbart ved utflytting. Alternativt kan skattyter etter søknad få betalingsutsettelse på nærmere angitte vilkår, dersom vedkommende tar midlertidig opphold i tilflyttingslandet. Utsettelse med betaling forutsetter at Spania har avtale med tilflyttingslandet om informasjonsutveksling. Utsettelsen utløper fem år fra utflyttingstidspunktet. Utflytningsskatten forfaller da til betaling.

Plikten til å betale utflytningsskatten bortfaller dersom skattyter flytter tilbake til Spania innen femårsperioden, forutsatt at aksjene mv. er i behold.

5.4 Høringen

Departementet sendte 20. mars 2024 på høring et forslag til endringer i reglene om utflytningsskatt på aksjer mv. for fysiske personer. Høringsfristen var 21. mai 2024. Høringsnotatet ble sendt til 65 høringsinstanser. Departementet mottok 153 høringssvar. Følgende instanser har inngitt høringssvar med realitetsmerknader:

- Skattedirektoratet
- Abelia
- Aksjon for Norsk Eierskap
- Civita AS
- Den Norske Advokatforening
- Det Norske Industriparti
- Family Business Norway
- Fintech Norway
- Hovedorganisasjonen Virke (Virke)
- IFit and IndoNord
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Norges Ingeniør- og Teknologiorganisasjon (NITO)
- Norban
- Norges Rederiforbund
- Norsk Venturekapitalforening
- Norwegian Alliance For Startups and Tech (NAST)
- Næringsalliansen Trøndelag
- Næringsforeningen i Stavanger-regionen
- Offshore Norge
- Regnskap Norge
- Skattebetalerforeningen
- SMB Norge
- Tax Justice Norge
- Utenlandsforum
- Verdipapirforetakenes Forbund
- Yrkesorganisasjonenes sentralforbund (YS)
- Skatteforsk – Centre for Tax Research
- Advokatfirma Lønnum DA
- Advokatfirmaet Magnus Legal
- Advokatfirmaet Schjødt
- Advokatfirmaet Selmer AS
- Advokatfirmaet Vialto Partners AS
- Arntzen de Besche Advokatfirma AS
- Deloitte Advokatfirma AS
- KPMG Law Advokatfirma AS
- Kvale Advokatfirma AS
- Wikborg Rein
- Acri Invest AS
- Affectum AS
- Agra AS
- Alliance VC
- Company AS
- FMC Kongsberg Subsea / TechnipFMC
- Fossagrim AS
- Fram Innovation AS
- Hadean Ventures AS
- INPEX Idemitsu Norge AS
- Instory AS
- Intellectual Labs AS
- Malsen Medical
- Masterchannel AS
- Naer
- Neonomics AS
- Sumitomo Corporation Europe Ltd Norway Branch
- VitriTech Norway AS
- Aamot Consulting And Projects AS

Departementet har også mottatt hørings svar fra 89 privatpersoner.

Skattedirektoratet, LO, Skatteforsk, Tax Justice Norge og *YS* støtter i det vesentlige forslaget. De er enige i at de foreslåtte endringene vil gjøre reglene mer effektive og skape færre tilpasningsmuligheter. *Skattedirektoratets* innspill er i hovedsak forslag til presiseringer og utfyllende bestemmelser. *LO* og *Tax Justice Norge* foreslår ytterligere endringer, hovedsakelig innstramminger.

Advokatfirmaene og andre private virksomheter er generelt kritiske til forslaget. Kritikken gjelder særlig at skatten skal forfalle ved skattyters død og at utflyttingsskatten skal betales selv om aksjene ikke realiseres. De er også kritiske til forslagene om beregning av utflyttingsskatt, blant annet at det ikke lenger skal gis fradrag for verdifall etter skattemessig utflytting. Flere fremhever at det mest problematiske er kombinasjonen av disse tre innstramminger.

Blant andre *Advokatforeningen, Deloitte, Virke, KPMG, Kvale, Magnus Legal, NHO, Schjødt, Selmer* og *Wikborg Rein* mener høringsforslaget går for langt når det foreslås at død skal lede til forfall. De er særlig bekymret for den økonomiske usikkerheten det fører med seg for skattyters arvinger. I tillegg etterlyses en nærmere begrunnelse for hvorfor utflyttingsskatten må betales på aksjer som overtas av arvinger bosatt i Norge.

Et stort flertall av høringsinstansene er kritiske til forslaget om at fastsatt utflyttingsskatt forfaller til betaling innen 12 år etter utflytting. Bruddet med realisasjonsprinsippet og hensynet til skattyters likviditet trekkes særlig frem. *Advokatforeningen, Kvale, KPMG, Magnus Legal, Offshore Norge, Schjødt, Virke* og *Wikborg Rein* mener departementets tolkning av EØS-retten på dette punkt er tvilsum. Enkelte mener forslaget er i strid med EØS-retten. *Skatteforsk* peker derimot på at prinsippene er i tråd med prinsippene i internasjonal skatterett, herunder EU-rettens økende anerkjennelse av territorialprinsippet.

Et flertall av høringsinstansene, først og fremst interesseorganisasjoner og privatpersoner, trekker frem gründere og oppstartsbedrifter som en gruppe som potensielt rammes særlig hardt av forslaget. Forslaget om at utflyttingsskatten ikke skal reduseres ved etterfølgende verdifall, i kombinasjon med regelen om en 12-årsfrist for betaling, kan ifølge høringsinstansene gi betydelige likviditetsproblemer for skattyter. Særlig for situasjonen der et selskap går konkurs i løpet av 12-årsperioden, karakteriseres det som urimelig at verdifallet ikke hensyntas. *KPMG* fremhever at forslaget om at kravet til sikkerhetsstillelse kan

utvides i tilfelle verdifall på aksjene, kan gi sterkt uheldige virkninger.

Flere høringsinstanser uttrykker også bekymring for forslagens betydning for rekruttering av utenlandsk arbeidskraft. De mener at usikkerhet og uforutsigbarhet knyttet til utflyttingsskatt, vil gjøre Norge til et mindre attraktivt land for utenlandske arbeidstakere og investorer. På lang sikt mener de at forslaget kan få negativ betydning for norsk økonomi og fremtidig verdiskaping.

Noen høringsinstanser, særlig advokatfirmaer og private interesseorganisasjoner, peker på at beløpsgrensen for fastsetting av utflyttingsskatt er for lav. Blant andre *Advokatforeningen, Deloitte, Skatteforsk* og *Vialto Partners* påpeker at beløpsgrensen har vært uforandret siden 2007. Som følge av inflasjon, omfatter utflyttingsskatte reglene langt flere enn opprinnelig tiltenkt, mener de. Dette i kombinasjon med forslaget om at reglene utvides til å omfatte aksjesparekonto og fondskonto, gjør at flere vil omfattes av reglene. Enkelte høringsinstanser foreslår at beløpsgrensen økes.

Både *Skattedirektoratet, Tax Justice Norge* og *LO* peker på at det er en risiko for uheldige tilpasninger ved at skattyter kan motta utdelinger fra selskapet under utflyttingsperioden, for deretter å flytte tilbake til Norge innen 12 år, slik at utflyttingsskatten bortfaller. Høringsinstansene har foreslått ulike metoder for å motvirke slike tilpasninger.

Forslaget i høringsnotatet og de vesentligste merknadene fra høringsinstansene er nærmere omtalt under gjennomgangen i punkt 5.5.

5.5 Vurderinger og forslag

5.5.1 Virkeområdet

Aksjesparekonto og kapitalforsikring (fondskonto)

Aksjesparekonto er regulert i skatteloven § 10-21. Innskudd på kontoen kan benyttes til å investere i børsnoterte aksjer og egenkapitalbevis i selskap og aksjefond hjemmehørende innenfor EØS. Aksjesparekonto som sådan, eller aksjene mv. inntestående på kontoen, er ikke omfattet av gjeldende regler om utflyttingsskatt.

En *kapitalforsikring*, også ofte omtalt som en fondskonto, er et kombinert investerings- og forsikringsprodukt. Gjennom kapitalforsikringen kjøpes og selges aksjer og rentebærende obligasjoner mv. Det er forsikringsselskapet som eier plasseringene, men kunden har hele risikoen for avkastningen av midlene som betales inn på kapi-

talforsikringen. Som betegnelsen indikerer, er det også knyttet et forsikringselement til kapitalforsikringen. Når investor dør, vil den gjenstående sparebeholdningen utbetales til begunstiget arving.

Skattlegging av kapitalforsikring hvor forsikringselementet er lite og investeringsdelen er dominerende, er regulert i skatteloven § 10-20 tiende ledd. Når forsikringselementet er lite, har investeringen i kapitalforsikring stor likhet med investering i verdipapirfond. I slike tilfeller skjer skattleggingen derfor på tilsvarende måte som investering i verdipapirfond.

Skatteloven § 10-70 om utflyttingsskatt gjelder for blant annet «aksje, andel og egenkapitalbevis i norsk selskap som nevnt i § 2-2 første ledd a-e». Verdipapirfond anses som eget skattesubjekt etter skatteloven § 2-2 første ledd bokstav e.

Ved kapitalforsikring skjer investeringen i verdipapir indirekte gjennom kapitalforsikringen. Etter gjeldende rett er det ikke hjemmel for utflyttingsskatt for kapitalforsikring.

I høringen foreslo departementet å utvide virkeområdet for utflyttingsskatte reglene, slik at aksjesparekonto og kapitalforsikring der forsikringselementet er lite, omfattes som objekt.

Grunnlaget for beregning av utflyttingsskatt på *aksjesparekonto* skal etter høringsforslaget være differansen mellom innskudd på kontoen og summen av verdien av de aksjer mv. og kontantbeholdning som er innestående på kontoen dagen før utflytting. Reglene i skatteloven § 10-21 fjerde og femte ledd om skjerming ved uttak fra aksjesparekonto skal etter forslaget gjelde tilsvarende så langt de passer, slik at beregningsgrunnlaget for utflyttingsskatt skal reduseres for ubenyttet skjerming.

For *kapitalforsikringer* skal skatteloven § 10-70 etter høringsforslaget gjelde tilsvarende som for verdipapirfond. På samme måte som for verdipapirfond, skal utflyttingsskatten omfatte hele gevinsten på andelen, ikke bare aksjeandelen.

Flere høringsinstanser er kritiske til forslaget om å utvide virkeområdet.

Advokatforeningen viser til at formålet med aksjesparekonto og kapitalforsikring er å utsette beskatning av gevinst og utbytte til uttak. De mener derfor at det ikke er opplagt at slike kontoer skal være objekt for utflyttingsskatt, og savner en nærmere begrunnelse for forslaget.

Flere instanser, herunder flere privatpersoner, *KPMG* og *Skatteforsk*, peker på at disse utvidelsene vil gjøre at utflyttingsskatten vil omfatte langt flere enn i dag. Dette vil, særlig med den gjeldende beløpsgrensen på 500 000 kroner,

kunne medføre utflyttingsskatt også for alminnelige «småsparere» og midler som er spart opp som ledd i pensjonssparing.

KPMG viser til at både aksjedelen og rentedelen i kapitalforsikringer vil bli omfattet, mens formålet med utflyttingsskatten er å skattlegge urealiserte aksjegevinster. De savner derfor en bredere vurdering av den rettspolitiske begrunnelsen for utvidelsen.

Deloitte mener det bør klargjøres hvordan gevinst og tap henholdsvis øker og reduserer innskuddet på konto, og om dette gjelder før eller etter gjennomført skattemessig emigrasjon.

Skattedirektoratet mener det er uheldig at verdistigning på aksjesparekonto og kapitalforsikringer ikke skattlegges ved utflytting, og støtter forslaget. De viser for øvrig til at det ikke er upraktisk at personer bosatt i Norge har kapitalforsikringer i utenlandsk selskap, og antar at også slike skal omfattes. De foreslår at begrepene som benyttes i skatteloven § 10-21 om aksjesparekonto også brukes i hjemmelen for utflyttingsskatt (§ 10-70). De ber også om enkelte avklaringer av hvordan reglene for uttak fra aksjesparekonto skal forstås. De mener videre at det bør gis tilsvarende bestemmelser om skjerming og oppjustering for kapitalforsikring, som i skatteloven § 10-70 femte ledd for aksjesparekonto.

Departementet viser til at både aksjesparekonto og kapitalforsikring normalt vil inneholde både realiserte og urealiserte gevinster, samt utbytter. Dette er aksjeinntekter som ikke blir skattlagt på kontohaverens hånd før de tas ut av kontoen. Det er derfor, på tilsvarende måte som for holdingselskap, mulig å holde tilbake ubeskattede gevinster og utbytter på kontoen. Følgelig kan det opparbeides betydelige latente og ubeskattede gevinster på aksjesparekonto og kapitalforsikring.

Uttak fra *aksjesparekonto* etter utflytting vil bli klassifisert som utbytte. Det samme gjelder ved oppgjør av kontoen. Disse uttakene kan bli kildebeskattet i Norge, men da med en sats som er vesentlig lavere enn gevinst- og utbyttebeskatning for personer som er bosatt i Norge. Utdelinger fra *kapitalforsikring* kan klassifiseres enten som utbytte eller renter, eller en kombinasjon av disse, avhengig av hvor stor aksjeandelen er. Helt eller delvis gjenkjøp anses som realisasjon. Gevinst oppjusteres og beskattes som aksjeinntekt for personlig aksjonær. Norge kan kildebeskatte utdelinger etter utflytting som klassifiseres som utbytte, mens gevinst ved gjenkjøp ikke kan beskattes her.

Gjeldende regler for beskatning av uttak og oppgjør av aksjesparekonto og kapitalforsikring er følgelig ikke tilstrekkelig til å sikre at aksjegevinster opparbeidet som bosatt her, også kan skattlegges her etter utflytting. Videre tilsier nøytralitet i skattesystemet at disse objektene omfattes på lik linje med andre fond mv. som er omfattet av gjeldende regler, og som har aksjer og andeler som underliggende objekt. Felles for disse er at man kan opparbeide latente gevinster også gjennom slike investeringer. Etter departementets oppfatning tilsier derfor utflyttingsskattereglenes formål at begge disse kontotypene omfattes.

Enkelte høringsinstanser har vist til at det typisk er «småsparere» og andre med begrensede investeringer som bruker slike kontoer. Det argumenteres for at det ikke er like sterke grunner til å ha utflyttingsskatt for disse gruppene, som for personer med betydelige investeringer og gevinster.

Departementet viser til at det ikke er noen grense for hvor store verdier som kan investeres gjennom kontoene. Følgelig kan det også opparbeides betydelige gevinster på slike kontoer. Dersom en ønsker å skjerme personer med små eller moderate latente gevinster, vil det derfor være lite målrettet å avgrense utflyttingsskatten mot slike kontoer. Nedenfor foreslår departementet å innføre et bunnfradrag på 3 mill. kroner i stedet for gjeldende beløpsgrense på 500 000 kroner. Departementet anser dette som et mer målrettet tiltak for å skjerme småsparere.

Departementet fastholder derfor forslaget om at utflyttingsskatten skal omfatte aksjesparekonto og fondskonto, ved at disse gjøres til objekt for utflyttingsskatten.

Departementet viser videre til høringsinnspill om at både aksjedelen og rentedelen i kapitalforsikringer vil bli omfattet, og om at det bør gis nærmere bestemmelser om skjerming mv. for kapitalforsikringer. Kapitalforsikringer som omfattes av utflyttingsskatt, skattlegges på samme måte som verdipapirfond mv. Verdipapirfond er etter gjeldende rett omfattet av utflyttingsskattereglene. Departementet ser ikke grunn til å behandle kapitalforsikringer og verdipapirfond ulikt.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 10-70 annet ledd bokstav b og ny bokstav f, og femte ledd, nytt femte og sjette punktum. Det foreslås at disse endringene skal gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Utenlandske pensjonsordninger

Etter gjeldende rett kan utenlandske pensjonsordninger etter omstendighetene være omfattet av utflyttingsskattereglene. Det avhenger av hvordan den utenlandske pensjonsordningen blir klassifisert for norske skatteformål. Blir ordningen klassifisert som et av objektene som er omfattet av utflyttingsskattereglene, gjelder utflyttingsskattereglene også for ordningen. Høringsforslaget inneholdt ingen forslag til endringer på dette punktet.

Blant andre *FMC Kongsberg Subsea AS*, *Arntzen de Besche*, *Vialto Partners* og *Sumitomo Corporation Europe Limited Norway Branch* mener at utenlandske pensjonsordninger som er etablert før tilflytting til Norge, ikke bør være omfattet av utflyttingsskatten. Alternativt bør utlendinger med slike ordninger skjermes i noen tilfeller. Det vises til at utenlandske pensjonsordninger ofte klassifiseres skattemessig som ordinær kapitalinvestering, eksempelvis direkteinvestering i aksjer, i Norge, og ikke som pensjonsfond. Videre kan mange som kommer for å arbeide en periode i Norge, særlig de med høy kompetanse, ha betydelige pensjonsinvesteringer når de flytter hit. En gevinst kan også i stor grad skyldes valutaendringer, og derved ikke reflektere en tilsvarende verdistigning målt i hjemstatens valuta. I tillegg kan det oppstå utfordringer med å stille sikkerhet og risiko for dobbeltbeskatning. Høringsinstansene mener at norsk utflyttingsskatt på slike plasseringer følgelig vil gjøre det mer krevende og kostbart å rekruttere utenlandsk kompetanse.

Departementet vil ikke foreslå unntak for utenlandske pensjonsordninger. Slike ordninger er ikke ensartede. Hver ordning må derfor klassifiseres etter norsk rett, basert på en konkret vurdering av egenskapene ved ordningen. Som høringsinstansene peker på, kan noen ordninger da for eksempel bli klassifisert som direkteinvesteringer i aksjer for norske skatteformål. Skattleggingen av ordningen vil da følge de alminnelige reglene for beskatning av aksjer. Departementet ser ikke grunn til å gjøre unntak fra det i relasjon til utflyttingsskattereglene, uavhengig av hva formålet med investeringen er. Departementet er heller ikke enig i at det bør ha betydning om investeringen er gjort før skattyter ble bosatt her, eller om investeringen er i et norsk eller utenlandsk selskap, ettersom utflyttingsskatten er begrenset til verdiendringer som skjer mens skattyter er bosatt her. Høringsinstansenes innspill om at en gevinst på en utenlandsk pensjons-

ordning kan skyldes valutaeffekter, er vurdert i punkt 5.5.2 nedenfor.

Departementet foreslår nedenfor i dette punktet å innføre et bunnfradrag på 3 mill. kroner. Forslaget innebærer at verdiendringer, herunder valutaeffekter, opp til 3 mill. kroner, ikke blir utflyttingsbeskattet. Denne endringen antas å skjerme en stor andel av skattyterne med utenlandske pensjonsordninger.

Opsjoner

Etter gjeldende rett omfatter utflyttingsskatten finansielle objekter, herunder opsjoner, der det underliggende objektet er aksjer mv., jf. skatteloven § 10-70 annet ledd bokstav d. Bestemmelsen skiller ikke mellom ulike opsjoner, og omfatter følgende opsjoner både i og utenfor arbeidsforhold. Høringsforslaget inneholdt ingen forslag til endringer for opsjoner.

Enkelte høringsinstanser har likevel tatt opp problemstillinger knyttet til opsjoner i arbeidsforhold. *FMC Kongsberg Subsea AS* og *Deloitte* etterlyser en avklaring av om opsjoner er gjenstand for utflyttingsskatt, ettersom dette ikke er omtalt i høringsnotatet. Flere andre høringsinstanser legger til grunn at opsjoner er omfattet av utflyttingsskatten, og uttrykker bekymring for virkningene av endringene i høringsforslaget. Blant annet *Civita og Deloitte* peker på at forslaget om oppgjør av utflyttingsskatt og opphevelse av regelen om justering for etterfølgende verdifall, vil gjøre opsjoner mindre effektive for å tiltrekke utenlandsk arbeidskraft. Enkelte tar til orde for at opsjoner i arbeidsforhold ikke bør omfattes, eller at det gjøres tilpasninger i reglene for å unngå uheldige utslag for personer som flytter ut med slike opsjoner. Det vises blant annet til den usikkerheten som knytter seg til fremtidig verdiutvikling på opsjonen, og at det ofte er bindingstid som begrenser den ansattes mulighet til å realisere den. Komplisert verdsettelse er også trukket frem, og noen foreslår at det gis nærmere regler eller retningslinjer for verdsettelsen.

Departementet viser til at opsjoner i arbeidsforhold brukes som et alternativ eller supplement til ordinær kontantlønn. Slike opsjoner behandles skattemessig til dels vesentlig mer lempelig enn ordinær lønn. Dette gjelder særlig for opsjoner til ansatte i oppstarts- og vekstselskaper som oppfyller vilkårene i skatteloven § 5-14 annet ledd. Videre kan verdien av slike opsjoner være betydelig. Dersom slike opsjoner også skulle være unntatt fra utflyttingsskatt, ville det kunne innebære at avlønning i form av opsjoner verken

blir skattlagt som lønn eller aksjeinntekt i Norge. Dette ville gjelde også der opsjonen har betydelig verdi, og risikoen for verdifall er liten.

Departementet er ellers enig i at det kan være stor usikkerhet om fremtidig verdi av slike opsjoner, og at det kan være krevende å finne markedsverdien på utflyttingstidspunktet. Dette er imidlertid ikke unikt for opsjoner. Det finnes mange ulike former for incentivordninger for ansatte der fremtidig verdiutvikling påvirkes av blant annet kursutviklingen på aksjer mv., og der bindingstid og andre vilkår og restriksjoner kan gjelde.

Departementet mener derfor at opsjoner, både i og utenfor arbeidsforhold, fortsatt bør være omfattet av utflyttingsskatten.

Utfordringene med verdsettelse kan etter departementets oppfatning gjelde både for aksjer i seg selv, og for ulike finansielle instrumenter med aksjer mv. som underliggende objekt. Slike verdsettelsesspørsmål er ikke noe som oppstår som følge av de foreslåtte endringene i utflyttingsskatten, og bør eventuelt vurderes i en videre sammenheng. Departementet vil derfor ikke foreslå regler om dette nå.

Bunnfradrag erstatter beløpsgrensen ved utflytting

Gjeldende regler om utflyttingsskatt får bare anvendelse når samlet gevinst for alle skattepliktige aksjer, fratrukket fradragsberettigede tap, utgjør mer enn 500 000 kroner, jf. skatteloven § 10-70 fjerde ledd. Etter forslaget i høringsnotatet skal beløpsgrensen ved *utflytting* være uendret, det vil si på 500 000 kroner. Det ble foreslått en ny, årlig beløpsgrense på 100 000 kroner for *overføringer*. Forslaget innebærer at det skal fastsettes utflyttingsskatt når netto gevinst/tap på aksjer mv. som overføres til mottaker bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge, overstiger 100 000 kroner i et inntektsår.

Om lag 16 høringsinstanser har hatt merknader til beløpsgrensene i høringsnotatet. Alle, med unntak av *Skattedirektoratet*, argumenterer for at beløpsgrensen ved utflytting bør økes.

Høringsinstansene peker blant annet på at en økt beløpsgrense ved utflytting kan skjerme skattytere med små gevinster, redusere administrative kostnader, og skjerme utenlandsk arbeidskraft med pensjonsordninger fra hjemlandet som er midlertidig bosatt i Norge. Enkelte mener at en høyere beløpsgrense også kan være et tiltak for å redusere de utfordringene utflyttingsskatt kan utgjøre for unge selskap og deres eiere, blant annet at det i mindre grad vil hemme mobilitet.

Advokatforeningen viser til at beløpsgrensen har stått uendret siden 2007, og som et minimum bør inflasjonsjusteres.

Civita gir uttrykk for at beløpsgrensen ved utflytting er lav, og at den foreslåtte lavere beløpsgrensen for overføringer er unødig omfattende.

Deloitte mener beløpsgrensen ved utflytting bør økes betraktelig, dersom det fortsatt er meningen at beløpsgrensen skal skjerme skattytere med små gevinster. De antyder i så fall en grense på 10 mill. kroner. Videre peker de på alternative metoder for å skjerme visse grupper. De nevner å begrense utflyttingsskatten til aksjeposter som utgjør en viss eierandel i selskapet for å skjerme personer med små gevinster. Skjerming av personer som bor midlertidig i Norge for å jobbe her, kan skje ved å begrense utflyttingsskatten til personer med en viss botid i Norge, eksempelvis minst 10 år. *Advokatfirmaet Lønnum DA, Arntzen de Besche og Wikborg Rein* foreslår også en slik avgrensning basert på botid i Norge.

Hovedorganisasjonen Virke, IfiT and IndoNord, Offshore Norge, og Regnskap Norge foreslår ulike beløpsgrenser, i intervallet 1 til 10 mill. kroner.

J. K. Baltzersen viser til at det ikke skal mye til for at en som over tid har spart via en aksjesparekonto, kan opparbeide 500 000 kroner i urealisert gevinst. Han mener at en beløpsgrense uttrykt ved folketrygdens grunnbeløp, eksempelvis 6 G, kunne være en viss forbedring.

Skatteforsk mener at beløpsgrensen bør økes betraktelig, eksempelvis til 1 mill. kroner. De mener at kombinasjonen av gjeldende beløpsgrense og utvidelsen til aksjesparekonto og fondskonto vil føre til betydelig økte administrative kostnader, og kan skape unødig motstand mot utflyttingsskattereglene. En økt beløpsgrense vil ivareta formålet med høringsforslaget samlet sett, samtidig som folk flest skjerms og de administrative kostnadene reduseres.

Sumitomo Corporation Europe Limited Norway Branch mener at beløpsgrensen bør erstattes av et bunnfradrag, og at dette økes betydelig for å unngå at ordinære arbeidstakere uten betydelig formue omfattes. *FMC Kongsberg Subsea AS* mener også at beløpsgrensen bør økes og endres til et bunnfradrag.

Departementet viser til at beløpsgrensen på 500 000 kroner har ligget fast siden 2007. Den ble fastsatt med sikte på å skjerme skattytere med små gevinster, og for å avgrense reglene mot utflyttinger som det var liten grunn til å anta var skattemotivert. Beløpsgrensen var også begrunnet i administrative hensyn.

Formålet med de nye utflyttingsskattereglene er på et vesentlig punkt annerledes enn det som lå til grunn for reglene som ble innført i 2007. Det sentrale formålet var tidligere å begrense skattemotiverte utflyttinger og overføringer. Det sentrale formålet nå er å sikre at verdier opparbeidet som bosatt i Norge, faktisk skattlegges her.

Det endrede formålet tilsier isolert sett at det ikke skal være noen nedre beløpsgrense. Samtidig gjør hensynet til effektiv ressursbruk det naturlig å avgrense utflyttingsskatten mot beskjedne gevinster og tap.

Departementet har merket seg de generelle bekymringene som har kommet til uttrykk gjennom høringen, og at disse gjelder ulike persongrupper og selskaper. Videre har flere høringsinstanser pekt på at en økt beløpsgrense, eventuelt utformet som et bunnfradrag, kan være et egnet tiltak for å redusere en del av ulempene for flere av disse gruppene.

Etter en samlet vurdering har departementet kommet til at den nedre beløpsgrensen for fastsettelse av utflyttingsskatt ved utflytting bør endres til et bunnfradrag, og at fradraget settes til 3 mill. kroner. Det er da lagt vekt på at en slik lempning i stor grad vil avhjelpe flere av de utfordringene som er trukket frem av høringsinstansene, og for ulike grupper skattytere og selskaper. En omgjøring fra beløpsgrense på 500 000 kroner til et bunnfradrag på 3 mill. kroner innebærer en betydelig lettelse for skattytere som flytter ut med netto latent gevinst. For skattytere som flytter ut med et netto latent tap, gis det på tilsvarende måte bare fradrag for tap som overstiger bunnfradraget på 3 mill. kroner. Et bunnfradrag i stedet for en beløpsgrense bidrar videre til at en unngår tilpasninger til grensen eller urimelige utslag rundt den fastsatte grensen. Samtidig vil formålet om å sikre beskatning av gevinst opparbeidet i Norge i det vesentlige bli ivaretatt.

De alternative tiltakene som er foreslått av høringsinstansene for å skjerme spesielle grupper, vil etter departementets vurdering i større grad gå på bekostning av formålet om å sikre beskatning av gevinst opparbeidet i Norge. De vil også komplisere regelverket ytterligere. Dette gjelder blant annet forslag om et botidskriterium og om unntak for visse investeringer for ulike grupper. Se nærmere om dette ovenfor.

Departementet fastholder forslaget om en beløpsgrense på 100 000 kroner for overføringer. Dette har sammenheng med at flytting normalt er en omfattende og sammensatt handling. Slik er det ikke ved overføringer. Dermed er det større risiko for uheldige tilpasninger ved overføringer.

Over tid kan det overføres betydelige ubeskattede verdier gjennom årlige overføringer med gjeldende grense. Videre antas det at den administrative belastningen ved utflyttingsskatten ofte vil være mindre ved overføring enn ved utflytting. Beskatning av en overføring vil heller ikke påvirke den utflyttingsskattepliktiges mobilitet.

Beløpsgrensen ved overføringer skal fortsatt være en terskel for det aktuelle inntektsåret. Videre skal beløpsgrensen gjelde for samlet gevinst/tap på de aksjene som er overført i løpet av inntektsåret. Det vil si at det utløses utflyttingsskatt på den samlede gevinsten/tapet hvis beløpsgrensen overskrides.

Hvis skattyter gjennomfører overføringer og flytter ut i samme år, skal bunnfradraget på 3 mill. kroner gjelde for samlet netto gevinst/tap på de overførte aksjene og på de aksjene skattyter eier på utflyttingstidspunktet. *Skattedirektoratet* har etterspurt en klargjøring av begrepet «fradragsberettigede tap», og om tidligere overføringer som ikke har utløst utflyttingsskatt skal medregnes. Departementet legger til grunn at aksjer med tap bare skal hensyntas i den utstrekning tapet er fradragsberettiget etter skatteloven § 10-70 tredje ledd. Videre skal gevinst/tap ved tidligere overføringer i utflyttingsåret, som samlet ikke overstiger 100 000 kroner, tas med ved beregning av utflyttingsskatt ved den etterfølgende utflyttingen. For aksjer som er overført, skal markedsverdien på overføringstidspunktet legges til grunn.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 10-70 fjerde ledd. Det foreslås at disse endringene skal gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Høringsinnspill om å innføre et botidskriterium

Reglene om utflyttingsskatt gjelder for alle personer som forut for utflytting har vært skattemessig bosatt i Norge både etter skatteloven § 2-1 og etter eventuell skatteavtale.

Noen høringsinstanser mener det bør gjøres unntak fra utflyttingsskattereglene for personer som tar midlertidig opphold i Norge. *Advokatfirma Lønnum DA, Magnus Legal, Norsk Venturekapitalforening* og *Wikborg Rein* foreslår at utflyttingsskatt ikke fastsettes for personer som har vært bosatt i Norge i mindre enn 10 år. Blant andre *NHO* peker på at et unntak vil kunne lempe på de uheldige effektene utflyttingsskatt kan ha på Norges evne til å tiltrekke seg kompetanse fra utlandet. Høringsinstansene fremhever også at muligheten for bortfall av utflyttingsskatt ved til-

bakeflytting, sjeldent vil være et aktuelt alternativ for utenlandske arbeidstakere med midlertidig opphold i Norge.

Departementet fastholder at reglene om utflyttingsskatt skal gjelde uavhengig av hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge forut for utflyttingen. Formålet med utflyttingsskatten er å skattlegge verdier som er opparbeidet i Norge. Et botidskriterium kan føre til at betydelige gevinster opparbeidet i Norge, kan tas med ut av landet, uten at de skattlegges her. Departementet mener at forslaget som nå legges frem ivaretar høringsinstansenes syn. Departementet viser til at gjeldende beløpsgrense ved utflytting erstattes av et bunnfradrag på 3 mill. kroner, og at skattyters inngangsverdi på aksjer mv. vedkommende eide ved innflytting til Norge, oppjusteres til markedsverdi på innflyttingstidspunktet ved beregning av utflyttingsskatt. På denne bakgrunn mener departementet at det ikke bør innføres et botidskriterium.

Overføring ved arv

Etter skatteloven § 10-70 første ledd annet punktum gjelder reglene om utflyttingsskatt også når aksjer overføres fra en person skattemessig bosatt i Norge, til noen som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge.

Deloitte og Skattedirektoratet har stilt spørsmål ved om overføring av aksjer ved arv til en utenlandsbosatt arving utløser utflyttingsskatt etter § 10-70 første ledd. Det er også ulikt syn på om en slik overføring bør være omfattet av utflyttingsskattereglene.

Departementet viser til at en helt eller delvis vederlagsfri overføring mens skattyter er i live, skattemessig regnes som gave. Slik overføring til en utenlandsbosatt arving utløser etter gjeldende rett utflyttingsskatt etter § 10-70 første ledd. Departementet er derimot enig i at det kan være uklart om overføring ved arv, i betydningen overføring ved dødsfall, er omfattet av gjeldende § 10-70 første ledd. Departementet mener at det ikke er noen prinsipiell grunn til å skille mellom overføringer ved gave og overføring ved arv i denne sammenhengen. I begge tilfeller er utflyttingsskatt nødvendig for å sikre norsk beskatning av verdier opparbeidet mens eieren av aksjene var bosatt i Norge. Departementet foreslår derfor en endring av bestemmelsen, slik at det fremgår klart at overføring ved arv i betydningen overføring ved dødsfall, skal utløse utflyttingsskatt når arvingen er skattemessig bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge.

Overføring ved arv kan skje på flere måter, avhengig av hvordan skiftet etter avdøde gjennomføres. Avdødes aksjer mv. overføres med kontinuitet til dødsboet, jf. skatteloven § 9-7 første ledd. Tilsvarende gjelder for den som erverver aksjer og andeler ved utlodning fra dødsbo, jf. §§ 9-7 annet ledd, 10-33 og 10-46.

For å sørge for lik behandling, uavhengig av hvordan skiftet gjennomføres, foreslår departementet at utflyttingsskatt for overføringer ved arv reguleres særskilt. Departementet foreslår at utflyttingsskatten først skal utløses ved utlodning av aksjene til mottaker i utlandet. Departementet legger da til grunn at utlodning av aksjer mv. til en som er bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge, vil utløse skatteplikt på dødsboets hånd. Departementet legger videre til grunn at slik utlodning innebærer at mottakeren påtar seg ansvaret for utflyttingsskattekravet og opplysningspliktene etter § 10-70. Mottakeren vil også tre inn i øvrige skatteposisjoner tilhørende de mottatte aksjene. Dersom mottaker som har overtatt aksjene med kontinuitet blir bosatt i Norge innenfor 12-årsfristen med aksjene i behold, vil utflyttingsskatten bortfalle.

Ettersom gjeldende regler er uklare når det gjelder overføring ved arv i Norge, foreslår departementet at endringen skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025. Dette innebærer at eiendeler som overføres ved utlodning fra dødsbo 1. januar 2025 eller senere, vil være omfattet av utflyttingsskattereglene.

Departementet viser til forslag i § 10-70 første ledd nytt tredje punktum og tiende ledd nytt annet punktum. Det foreslås at disse endringene skal gi virkning for utlodninger som skjer 1. januar 2025 eller senere.

Hva som skjer med et fastsatt utflyttingsskattekrav dersom den utflyttingsskattepliktige dør, er behandlet i punkt 5.5.5.

Overføringer til Svalbard

Det følger av skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b at skatteloven § 10-70 får tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der.

Det fremgår ikke uttrykkelig av ordlyden at § 10-70 også omfatter overføringer til person bosatt eller selskap mv. hjemmehørende på Svalbard. Departementet foreslo i høringen at dette presiseres i lovteksten. Ingen høringsinstanser hadde merknader til dette.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b første

punktum. Det foreslås at disse endringene skal gi virkning for overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Overføringer til selskap hjemmehørende i Norge

Overføringer til selskaper hjemmehørende i Norge, utløser ikke utflyttingsskatt. Dette gjelder selv om eierne av det mottakende selskapet er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

Blant andre *Skattedirektoratet* og *Skattebetalerforeningen* peker på at det er likhetstrekk mellom overføringer til noen som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet og overføringer til norske selskaper *eid av* noen som er bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge. De mener det er uheldig at kun førstnevnte overføringer er omfattet av utflyttingsskatten.

Departementet ser at den økonomiske virkningen for de endelige eierne i utlandet kan være om lag den samme i begge situasjonene. Eierskapet til de aksjene som overføres, forblir imidlertid innenfor norsk beskatningsområde når overføringen skjer til et selskap hjemmehørende i Norge, uavhengig av hvor eierne av det mottakende selskapet er bosatt/hjemmehørende. Dette er for øvrig ikke en problemstilling som oppstår med det forslaget som nå fremmes. Departementet viser til at denne problemstillingen har sammenheng med blant annet reglene om realisasjon og fritaksmetoden, og at den eventuelt bør vurderes i en bredere sammenheng.

Tekniske justeringer i skatteloven § 10-70

I høringsforslaget viste departementet til at objektene som er omfattet av utflyttingsskattereglene, vekselvis er omtalt som «eiendeler» og «aksjen eller andelen» i skatteloven § 10-70. Departementet foreslo en språklig endring til «eiendel» i første, tredje, fjerde og sjette ledd. Forslaget innebærer ingen realitetsendring. Ingen høringsinstanser har hatt merknader til forslaget. Departementet fastholder forslaget.

Skattedirektoratet og *Wikborg Rein* peker på at henvisningen i skatteloven § 10-70 annet ledd bokstav d bør endres, slik at henvisningen til tilsvarende utenlandsk selskap også gjelder for deltagerlignede selskaper. Direktoratet antar at utflyttingsskatten også skal gjelde for utenlandske kapitalforsikringer. Videre foreslår de en tilsvarende justering i bokstav e, som gjelder finansielle instrumenter. Til slutt foreslår direktoratet en teknisk oppdatering av henvisningen i forslaget til § 10-70 annet ledd bokstav f, da § 10-20 tiende ledd

er riktig henvisning. Departementet er enig i dette, og foreslår tekniske justeringer i tråd med disse innspillene. Se forslag til endring av skatteloven § 10-70 annet ledd bokstav d, e og f. Det foreslås at disse endringene skal gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

5.5.2 Gevinst- og tapsberegning ved utflytting og overføring

Utgangspunkt

Utflyttingsskatten skal beregnes i samsvar med de alminnelige reglene for beregning av gevinst eller tap på aksjer, som om aksjene var realisert siste dag før skattemessig utflytting eller overføring. Tapsfradrag gis bare ved utflytting eller overføring til annen EØS-stat, jf. skatteloven § 10-70 tredje ledd.

Fastsettelse av utgangsverdi

Etter gjeldende regler fastsettes utgangsverdien til markedsværdien på tidspunktet dagen før utflyttingen eller overføringen, jf. skatteloven § 10-70 femte ledd første punktum. Foreligger det ikke kjent markedsværdi, fastsettes denne ved skjønn, jf. § 10-70 femte ledd tredje punktum. Departementet foreslo ingen endringer på dette punktet i høringsforslaget. Verdsettelsen kan likevel få større betydning på grunn av forslaget om å oppheve retten til å kreve at fastsatt skatt reduseres ved faktisk realisasjon, når aksjene har falt i verdi etter utflytting, se nedenfor.

Høringen viser at flere er kritiske til en gevinstberegning basert på markedsværdi. Særlig gjelder dette for oppstartsselskaper, der aksjene typisk ikke er fritt omsettelige og verdiene ofte fastsettes ut fra en forventning om fremtidig inntekt. *Virke* foreslår alternative verdsettelseskriterier, der små- og mellomstore selskaper får en verdsettelse lik innskutt egenkapital med tillegg av eventuelle tilbakeholdte utbytter. Andre foreslår verdsettelse basert på skattemessig formuesverdi eller tilgjengelig kontantstrøm. *Deloitte*, *Magnus Legal* og *Skatteforsk* etter spør nærmere retningslinjer for hvordan man skal beregne verdier på aksjer i unoterte og utenlandske selskaper. *Skatteforsk* peker på at den offentlige debatten rundt strengere utflyttingsskatt ser ut til å ha vært preget av uro rundt verddivurderinger av aksjer, og da spesielt i oppstartsselskaper.

Departementet vil ikke foreslå å endre reglene om at utgangsverdi fastsettes til markedsværdien dagen før utflytting eller overføring.

Utflyttingsskatten skal beregnes av gevinsten som er opparbeidet på aksjen mens skattyter var bosatt i Norge. For å finne gevinsten på aksjen er det nødvendig å beregne aksjens markedsværdi, det vil si hva skattyter kunne ha realisert aksjen for ved utflytting. Markedsværdien på aksjen vil være den høyeste prisen noen er villig til å kjøpe aksjen for. I motsetning til det som gjelder ved fastsetting av visse andre skatter, fastsettes utflyttingsskatten som regel bare én gang for en gitt skattyter. Dette veier opp for at det kan være administrativt krevende å fastsette en markedsværdi, særlig i tilfellene der latente gevinster stammer fra unoterte aksjer.

Utgangspunktet er at skattyter selv finner markedsværdien på sine aksjer, og at Skatteetaten foretar skatteberegningen. Dersom det er sannsynlig at skattegrunnlaget er uriktig, kan Skatteetaten endre fastsettingen innenfor endringsfristene. I slike tilfeller har skattyter klageadgang. Det er etablert en praksis for hvordan unoterte aksjer verdsettes for utflyttingsskatteformål. I avsnittene nedenfor redegjør departementet for denne praksisen.

Unoterte aksjer handles mindre hyppig. Derfor vil det typisk ikke foreligge en observerbar markedsværdi på aksjene. Skatteetaten må da fastsette verdien ved skjønn etter alminnelige verdsettelsesprinsipper. Verdsettelse av aksjer er alltid beheftet med usikkerhet. Verdien påvirkes av flere faktorer, herunder hvilken fase selskapet befinner seg i. Der det foreligger historiske omsetninger av en aksje, gjøres det en vurdering av om disse transaksjonene er gjennomført på armlengdes avstand, hvor lang tid det har gått siden transaksjonen fant sted, og om det omsatte volumet er tilstrekkelig stort til å kunne gi et godt estimat på markedsværdi på aksjene. Verdsettelsen som blir lagt til grunn, for eksempel i forbindelse med en kapitalinnhenting, antas å være et godt estimat på markedsværdien av aksjen. Dersom det har gått lang tid eller det har inntruffet andre forhold som kan påvirke verdsettingen siden forrige omsetning eller kapitalinnhenting, hensyntar Skatteetaten dette i fastsettingen.

Dersom det ikke foreligger relevante historiske transaksjoner, benytter Skatteetaten ulike verdsettelsesmodeller for å fastlegge markedsværdien på aksjene. Dette inkluderer blant annet en inntjeningsbasert metode der det foretas en diskontering av forventet kontantstrøm, der forventet kontantstrøm estimeres basert på selskapets regnskaper, utsiktene for en gruppe sammenlignbare børsnoterte selskaper, marginer, risiko og makroøkonomiske prognoser. Den beregnede diskonterte kontantstrømmen for det unoterte selskapet

sammenlignes med hvordan gruppen av sammenlignbare børsnoterte selskaper verdsettes.

Fastsettelse av inngangsverdi

Etter gjeldende regler skal inngangsverdien som hovedregel settes til historisk kostpris med tillegg for eventuelle justeringer, jf. skatteloven § 10-70 femte ledd, jf. §§ 10-32 annet ledd og 10-44 tredje ledd. Skattyter som har bosatt seg i Norge etter fødselen, og som har bodd her i mindre enn 10 år, kan i stedet kreve at markedsverdien på innflyttingstidspunktet legges til grunn som inngangsverdi ved beregning av utflyttingsskatt, jf. skatteloven § 10-70 sjette ledd.

I høringsnotatet foreslo departementet at markedsverdien av aksjer mv. på innflyttingstidspunktet skal legges til grunn som inngangsverdi ved senere fastsettelse av utflyttingsskatt, uavhengig av hvor lenge skattyter har bodd i Norge på utflyttingstidspunktet. Departementet foreslo et unntak fra dette for de tilfeller der skattyter tidligere har vært bosatt i Norge med latent gevinst eller tap, som ikke er blitt skattlagt her. Etter dette unntaket skal inngangsverdien settes til markedsverdi, justert med et beløp tilsvarende latent gevinst eller tap opparbeidet i en tidligere periode som bosatt her, og som ikke er skattlagt her. Det ble foreslått at fastsettelsen av den nye inngangsverdien først skal skje på det senere utflytting- eller overføringstidspunktet.

De høringsinstansene som har uttalt seg om fastsettelse av inngangsverdi, er positive til forslaget om at inngangsverdi settes til markedsverdi på innflyttingstidspunktet. *KPMG* mener forslaget bidrar til å gjøre reglene mer nøytrale, men savner en vurdering av hvorvidt en slik justering også burde få effekt for fastsettelse av inngangsverdi ved alminnelig gevinst- og tapsberegning. *NHO* støtter også endringen, men mener at justering av inngangsverdi bør gjelde generelt. Også *Skattedirektoratet* mener det er behov for en bredere vurdering av spørsmålet om fastsetting av inngangsverdi ved innflytting til Norge. *Regnskap Norge* peker på at forslaget kan oppleves som lite attraktivt for utenlandske investorer som på tidspunktet for innflytting sitter på aksjer med latent tap.

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet om at alle personer som flytter til Norge, med unntak av bortfallstilfellene beskrevet over, får justert inngangsverdi lik markedsverdien ved innflytting, når utflyttingsskatt fastsettes. Sammenlignet med dagens regler, vil dette samsvare bedre med det EØS-rettslige prinsippet om en balansert fordeling av beskatningsrett mellom

statene. En konsekvens av dette er at latent gevinst eller tap før innflytting til Norge ikke hensyntas ved en senere fastsetting av utflyttingsskatt.

Videre fastholder departementet et unntak for tilfellene der det tidligere er fastsatt utflyttingsskatt, men der denne er bortfalt som følge av skattyters tilbakeflytting. Unntaket innebærer at inngangsverdien skal justeres for eventuelle tidligere latente gevinster og tap opparbeidet her som ikke er utflyttingsbeskattet. På den måten sikrer man at latent gevinst opparbeidet i en tidligere periode som bosatt her, faktisk skattlegges her ved ny utflytting. Det samme skal gjelde for tidligere latent tap. Spørsmålet om fastsettelse av inngangsverdi for andre formål enn utflyttingsskatt, bør vurderes i en bredere sammenheng. Betydningen det har for den alminnelige taps- og gevinstberegningen at skattyter har betalt utflyttingsskatt, behandles nærmere under punkt 5.5.6.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 10-70 sjette ledd første, andre og tredje punktum.

Valutaeffekter

For norske skatteformål skal gevinst- og tapsberegning skje i norske kroner. Ved fastsetting av utflyttingsskatt settes utgangsverdien lik markedsverdien på aksjene mv. siste dag før utflytting, eventuelt omregnet til norske kroner etter kursen på dette tidspunktet. Inngangsverdien skal som hovedregel settes til historisk kostpris, omregnet til norske kroner etter kursen på kjøpstidspunktet. For eiendeler skattyter eide ved eventuell *innflytting* til Norge, fastsettes inngangsverdien i stedet til markedsverdien på tidspunktet skattyter ble bosatt i Norge, jf. forslaget til skatteloven § 10-70 sjette ledd første punktum. I så fall omregnes beløpet til norske kroner etter kursen på innflyttingstidspunktet. Dette gjelder kun for eventuell senere beregning av utflyttingsskatt.

Valutaendringer som oppstår i tiden fra anskaffelse eller innflytting og til utflytting, får dermed betydning for gevinst- og tapsberegningen for utflyttingstilfellene. Dette samsvarer med de alminnelige reglene om gevinst- og tapsberegning og betydningen av valutaendringer.

Noen høringsinstanser argumenterer for at utflyttingsskattereglene bør justeres slik at skattyter ikke beskattes for gevinst som skyldes valutaendringer. *Advokatforeningen*, *Magnus Legal* og *Norsk Venturekapitalforening* mener gevinsten bør fastsettes etter valutaen der selskapet er hjemmehørende. *Schjødt* peker på at en utenlandsk statsborger som flytter hjem igjen etter midlertidig

opphold i Norge, ikke øker sin skatteevne når vedkommende flytter tilbake til sitt hjemland. *Vialto Partners* mener det bør ses bort fra valutaelementet i investeringer foretatt i utlandet når skattyter returnerer til samme land, og investeringen ikke er realisert. *Sumitomo Corporation Europe Ltd Norway Branch* foreslår at det benyttes samme valutakurs ved beregning av inngangsverdi ved innflytting, som ved beregning av utgangsverdi ved utflytting.

Departementet viser til at problemstillingen ikke er unik for utflyttingssituasjonene. Den gjelder generelt ved gevinst- og tapsberegning på eiendeler ervervet i fremmed valuta. Svekkelser i kronekursen kan øke skattyters latente gevinst ved omregningen. Motsetningsvis vil en styrket kronekurs kunne lede til et latent tap. Ved innflytting til Norge oppstår det et grenseoverskridende element som fører med seg valutarisiko, på samme måte som ved investeringer i fremmed valuta. Departementet mener det ikke bør gjøres et særskilt unntak i utflyttingsskattereglene. Departementet viser videre til at det foreslås et bunnfradrag på 3 mill. kroner, se punkt 5.5.1. Det innebærer at verdiendringer, herunder valutaeffekter, inntil 3 mill. kroner, ikke blir gjenstand for utflyttingsbeskatning.

Særlig om tapsfradrag ved utflytting og overføring

Etter gjeldende rett har skattyter krav på fradrag for tap i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig ved flytting eller overføring til annen EØS-stat, jf. skatteloven § 10-70 tredje ledd. Skattyter har kun fradragsrett for tap som samlet sett overstiger 500 000 kroner. Det gis ikke tapsfradrag for utflytting eller overføring til stater utenfor EØS. Tapet blir fastsatt ved skattefastsettingen for utflyttingsåret, men avregningen utsettes til aksjen eller andelen er realisert, jf. skatteloven § 10-70 tredje ledd tredje punktum. Tapsfradraget bortfaller hvis skattyter flytter ut av EØS før aksjen med latent tap realiseres. Det samme gjelder for overføringer, der mottakeren av aksjen senere flytter ut av EØS.

I høringen foreslo departementet å opprettholde regelen om fradragsrett for tap ved flytting eller overføring til annen EØS-stat, med noen justeringer.

Skattedirektoratet ser det ikke som åpenbart at situasjonen der skattyter gir fra seg eiendeler til personer i utlandet, skal berettige tap på lik linje som der skattyter flytter ut. De savner en vurdering av behovet for en slik regel, og hvorvidt det er EØS-rettslig nødvendig. Videre mener *Skattedi-*

rektoratet at det kan reise problemer å gi giver fradrag for tap på en eiendel, dersom gavemottaker senere kan få fradrag for det samme tapet. De mener dette kan skje dersom mottaker har skatteplikt til Norge etter internretten, men anses bosatt i utlandet etter skatteavtale, eller dersom gavemottaker senere flytter til Norge.

Departementet fastholder at det bør gis fradrag for tap også ved overføringer til mottaker bosatt eller hjemmehørende i en annen EØS-stat. En slik regel samsvarer med EØS-rettens prinsipp om balansert beskatningsrett mellom stater. Videre tilsier allokeringssprinsippet at norsk beskatning av skattyter som er bosatt i Norge, må gjelde uavhengig av om den konkrete skattyteren har et tap eller gevinst på den aktuelle eiendelen. Regelen om fradragsrett for tap må ses i sammenheng med departementets forslag om å endre beløpsgrensen til et bunnfradrag, og at dette settes til 3 mill. kroner. For situasjonen der skattyter flytter ut med netto latent tap, innebærer forslaget at vedkommende kun får fradrag for den andelen av tapet som overstiger 3 mill. kroner.

Videre kan departementet ikke se at det reiser problemer for tilfellet der mottakeren har skatteplikt til Norge etter internretten, men ikke etter skatteavtale. For slike tilfeller har Norge ikke beskatningsrett dersom mottakeren realiserer eiendelen. Mottakeren har da ikke rett på tapsfradrag i Norge. For tilfellet der mottakeren flytter til Norge, vil vedkommende ved senere realisasjon etter omstendighetene kunne få fradrag for det samme tapet som giver fikk. Det samme gjelder for gevinsttilfellene. Situasjonen skiller seg fra tilfellet der samme skattyter flytter tilbake til Norge med eiendeler som tidligere er utflyttingsbeskattet. Spørsmålet om justering av inngangsverdi for overførte eiendeler, bør vurderes i en bredere sammenheng.

I høringen foreslo departementet endringer i reglene om oppgjør av fastsatt utflyttingsskatt for tilfellene der skattyter flytter ut med en netto gevinst, se punkt 5.5.3. For tilfeller der skattyter flytter ut med et netto latent tap, foreslo departementet at tapsfradrag gis umiddelbart, da skattyter formodentlig er best tjent med dette. Departementet foreslo derfor ingen tilsvarende valgmuligheter for tapssituasjonen.

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til at tapsfradraget gis umiddelbart. Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet. Forslaget innebærer at regelen om at avregningen utsettes til tidspunktet for faktisk realisasjon, oppheves. Skattyter vil da kunne avregne det latente tapet mot annen alminnelig inntekt i skatteoppgjø-

ret for utflyttingsåret. Dersom fradraget for latent tap ikke fullt ut kan avregnes mot andre inntekter i utflyttingsåret, kan det overskytende fradraget fremføres til senere inntektsår.

Deloitte mener regelverket bør klargjøres, og at forskjeller mellom flytting innenfor og utenfor EØS bør tydeliggjøres. *Deloitte* uttaler at etter skattekontorets praksis tolkes tredje ledd slik at det ved flytting utenfor EØS, heller ikke gis fradrag for tap på enkeltaksjer som er en del av en større portefølje. Videre peker de på at det i ordlyden i § 10-70 tredje ledd bør klargjøres om hensikten er å gi fradrag for samlet netto tap ved flytting innenfor EØS.

Departementet bemerker at ved utflytting og overføring til EØS, er det skattyters samlede latente nettogevinst eller tap som er avgjørende for om det skal fastsettes utflyttingsskatt eller gis fradrag for tap. Ved beregningen gjøres det altså fratrukk for fradragsberettigede tap i de skattepliktige gevinstene. Ved utflytting og overføring utenfor EØS, gis det ikke slikt fratrukk i beregningen. Forslaget om at skattyter kan avregne latent tap i skatteoppgjøret for utflyttingsåret, innebærer at skattyters fradragsrett for tap i Norge ikke reduseres på grunn av verdistigning etter utflytting.

Etter forslaget i høringsnotatet skal tapsfradraget bortfalle dersom skattyter eller mottaker flytter ut av EØS før det er gått 12 år etter utflyttingen eller overføringen. Vedkommende anses utflyttet når han eller hun er skattemessig utflyttet etter internretten i den aktuelle EØS-staten, eller etter eventuell skatteavtale. Det samme ble foreslått der aksjen overføres fra utflyttet skattyter eller mottaker bosatt eller hjemmehørende innenfor EØS, til mottaker bosatt eller hjemmehørende utenfor EØS. Ingen høringsinstanser har hatt merknader på dette punktet. Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet. Forslaget innebærer at det må skje en ny skattefastsettelse for utflyttingsåret, der tapet holdes utenom beregningsgrunnlaget for utflyttingsskatt. Skatteavregningen og eventuelle ratebeløp korrigeres i samsvar med reverseringen.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 10-70 tredje ledd andre og tredje punktum. Det foreslås at disse endringene skal gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Verdiendring etter utflytting

Etter gjeldende rett kan skattyter som realiserer aksjer mv. til en lavere verdi enn utgangsverdien

fastsatt ved utflytting, kreve at skatten i stedet beregnes på grunnlag av faktisk realisasjonsverdi. Det betyr at fastsatt utflyttingsskatt kan bli redusert hvis aksjene faller i verdi etter utflytting. Dette gjelder med visse begrensninger.

I høringen foreslo departementet å oppheve denne bestemmelsen.

Flere høringsinstanser er kritiske til forslaget. Flere mener at dette, i kombinasjon med forslaget om en 12-års frist for betaling, kan medføre betydelige likviditetsproblemer for skattyter. *Advokatforeningen* og *Civita* opplever forslaget som urimelig strengt. *Virke* forstår forslaget som et tiltak mot at eiere med kontroll over selskapet kan tappe selskapet for verdier før de realiserer til lavere verdsettelse, men mener dette må avveies mot konsekvensene det har for eiere av unge selskaper. *Advokatfirmaene* trekker frem at forslaget bryter med skatteevneprinsippet, og mener gjeldende rett bør opprettholdes. *Skattedirektoratet* skriver at forslaget innebærer at skattyter ikke lenger kan kreve omberegning av utflyttingsskatten dersom eiendelen realiseres til en lavere verdi, og medfører således en forenkling for Skatteetaten. Enkelte av høringsinstansene stiller også spørsmål ved om forslaget er akseptabelt etter EØS-retten.

Departementet ser at skattytere med aksjer som faller i verdi etter utflytting, kan få en likviditetsulempe ved betalingen av utflyttingsskatten. Departementet fastholder likevel forslaget i høringsnotatet. Dersom Norge skal hensynta verdifall som oppstår i perioden skattyter er bosatt i utlandet, svekkes symmetrien i behandling av inntekt før og etter innflytting, samt prinsippet om at det som er opptjent i Norge skal skatlegges her, men heller ikke mer. Etter forslaget utflyttingsbeskatter Norge ikke verdistigning som skjer utenfor Norge, verken før eller etter innflytting. Tilsvarende foreslår departementet at etterfølgende verdistigning ikke skal redusere et fradragsberettiget tap ved utflytting. Departementet mener at løsningen er i samsvar med EØS-retten. EU-domstolen har slått fast at utflyttingsskatten kan fastsettes endelig ved utflyttingen, og at det er forholdsmessig at utflyttingsstaten ikke tar hensyn til verdifall oppstått etter utflyttingen. Dette følger blant annet av sakene *National Grid Indus* og *Kommisjonen mot Portugal*.

Departementet viser til forslag om å oppheve skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav a. Det foreslås at disse endringene skal gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Kreditfradrag (omvendt kredit)

Når en person flytter fra en stat til en annen, oppstår risiko for dobbeltbeskatning av personens inntekter. Det er fordi både kildestaten og bostedsstaten kan ha rett til å beskatte inntektene etter sine nasjonale regler. For å unngå dobbeltbeskatning følger det av skatteavtalene, og for Norges del av skatteloven §§ 16-20 til 16-28, at bostedsstaten skal lempes på beskatningen ved å gi fradrag i skatten for skatt som er betalt av den samme inntekten i utlandet (kreditfradrag).

Dersom tilflyttingsstaten ikke har regler for oppregulering av inngangsverdien ved innflytting, og heller ikke gir fradrag for skatt betalt til et annet land på samme gevinst, kan det oppstå (delvis) dobbeltbeskatning av gevinst som omfattes av reglene om utflyttingsskatt når aksjen realiseres etter utflytting. Ved innføring av reglene om utflyttingsskatt i 2007, ble det derfor gitt en regel om rett til såkalt omvendt kredit. Den innebærer at skattyter som realiserer aksjer etter utflytting, får fradrag i norsk skatt for skatt betalt i en annen stat på verdistigning opparbeidet mens skattyteren var bosatt i Norge. Tilsvarende gis det omvendt kreditfradrag i skatt til fastlandet for skatt som godtgjøres å være betalt av gevinsten på Svalbard, jf. skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b annet punktum.

I høringsnotatet foreslo departementet at retten til omvendt kredit oppheves.

Advokatforeningen og *Deloitte* mener regelen om kreditfradrag bør opprettholdes, og at departementet ikke bør foreslå en regel der man åpner for (delvis) dobbeltbeskatning. *FMC Kongsberg Subsea AS* peker på at med mindre tilflyttingsstaten har regler om oppjustering av inngangsverdi ved tilflytting, vil det kunne medføre en reell dobbeltbeskatning av gevinster opptjent i Norge. Også *INPEX Idemitsu Norge AS* og *KPMG* peker på at forslaget innebærer at Norge overlater ansvaret for å unngå dobbeltbeskatning til tilflyttingsstaten. Sistnevnte mener det er et brudd på etablerte prinsipper for norsk skattepolitikk, hvor det er lagt stor vekt på å unngå dobbeltbeskatning. *Sumitomo Corporation Europe Ltd Norway Branch* og *Vialto Partners* uttrykker også bekymring for risikoen for dobbeltbeskatning.

Departementet opprettholder forslaget. I lys av formålet om at verdistigning som er oppstått mens skattyter var bosatt i Norge skal skattlegges her, er det ikke grunn til å opprettholde en regel om rett til omvendt kredit. En slik regel medfører at Norge overfører beskatningsrett til verdistigning opparbeidet i Norge, til den

nye bostedsstaten. Dobbeltbeskatning bør eventuelt unngås gjennom tilflyttingsstatens regler. For fastsettingen av utflyttingsskatt foreslår departementet som nevnt ovenfor at inngangsverdi settes lik markedsverdien ved innflytting. På den måten sikrer reglene at Norge ikke utflyttingsbeskatter latent gevinst opparbeidet før innflytting til Norge.

Som nevnt under punkt 5.3.2, har EU-domstolen slått fast at utflyttingsstaten ikke trenger å ta hensyn til verdifall oppstått etter utflyttingen, jf. bl.a. *National Grid Indus*-saken og *Kommisjonen mot Portugal*-saken. Departementets anser på denne bakgrunn at det ikke er et krav etter EØS-retten å gi kreditfradrag i utflyttingsskatten for skatt betalt i utlandet på gevinster som er opparbeidet mens skattyter var bosatt i Norge.

Departementet viser til forslag om å oppheve skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b tredje punktum (det nåværende innholdet) og § 10-70 niende ledd bokstav b. Det foreslås at disse endringene skal gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Tap som er kommet til fradrag i annen stat

Skattyter som flytter til annen EØS-stat, har fradragsrett for tap i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig etter skatteloven § 10-70, jf. § 10-70 tredje ledd. Etter gjeldende regler gis det ikke fradrag for tap som har kommet til fradrag i annen stat.

I høringsnotatet foreslo departementet å oppheve nåværende bestemmelse i skatteloven § 10-70 tredje ledd annet punktum. Ingen av høringsinstansene hadde merknader til dette.

Departementet foreslår i tråd med høringsnotatet at nåværende skatteloven § 10-70 tredje ledd annet punktum oppheves. Formålet med de nye utflyttingsskatte-reglene er å sikre at verdier opptjent mens skattyter var bosatt i Norge, blir skattlagt her. Ut fra hensynet til symmetri bør Norge gi fradrag for latent tap som er oppstått mens skattyter var bosatt her. Dette gjelder uavhengig av om tapet kommer til fradrag i annen EØS-stat når aksjen realiseres, med den konsekvens at skattyter potensielt kan oppnå fradrag for samme tap i to stater. Etter departementets vurdering tilsier territorialprinsippet at det bør være opp til tilflyttingsstaten å gi regler som motvirker slike doble fradragsmuligheter.

Departementet viser til forslag om å oppheve den nåværende bestemmelsen i skatteloven § 10-70 tredje ledd annet punktum. Det foreslås at disse endringene skal gis virkning for utflyttinger

og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

5.5.3 12-årsfrist for betaling av utflyttingsskatten

Utgangspunktet er at utflyttingsskattekravet forfaller til betaling det året utflyttingsskatten fastsettes, jf. skattebetalingsloven § 10-21. Det vil si forfall i året etter at skattyter ikke lenger anses bosatt i Norge etter intern norsk rett eller etter skatteavtale, jf. skatteloven § 10-70 første ledd. På tilsvarende måte forfaller i utgangspunktet utflyttingsskattekravet til betaling i året etter at det er foretatt en overføring av aksje til person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2 eller som skal anses bosatt eller hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.

Etter gjeldende rett kan imidlertid skattyter på nærmere vilkår gis utsettelse med forfall og innbetaling av utflyttingsskattekravet frem til faktisk realisasjon, eller til aksjen av andre grunner ikke anses å være i behold, jf. skatteloven § 10-70 syvende ledd, jf. åttende ledd.

I høringsnotatet foreslo departementet at det innføres en frist på 12 år for betaling av utflyttingsskattekravet. Det innebærer at forfall av skattekravet kan inntre før faktisk realisasjon. Det ble foreslått tre alternative betalingsmåter.

Umiddelbar betaling ble foreslått videreført som hovedregel.

Alternativt kunne skattyter velge utsettelse med betalingen gjennom årlige ratebetalinger over en periode på 12 år. Etter forslaget skal det ikke beregnes renter i utsettelsesperioden ved rettidig betaling av rater. Derimot påløper renter ved forsinket betaling av den årlige raten, jf. skattebetalingsforskriften § 11-1.

Som en tredje betalingsmåte foreslo departementet at skattyter gis anledning til å utsette forfall av hele utflyttingsskattekravet i 12 år. Etter gjeldende regler påløper det ikke renter ved utsettelse med betaling av skattekravet. Dette representerer et unntak fra det som ellers gjelder for fysiske personers betaling av skatt etter utgangen av inntektsåret. EU-domstolen har slått fast at utsatt utflyttingsskatt kan renteberegnes i henhold til den gjeldende nasjonale lovgivning, se blant annet *Kommisjonen mot Portugal*-saken.

Etter høringsforslaget skal det derfor påløpe renter når skattyter velger utsettelse av betaling i tolv år uten ratebetaling. Renten ble foreslått satt til den pengepolitiske styringsrenten slik den er fastsatt 1. januar det aktuelle året tillagt en prosentenhet jf. skattebetalingsloven § 11-6 annet ledd.

Dette er den samme rentesatsen som gjelder for utsatt betaling av utflyttingsskatt etter skatteloven § 9-14. Etter forslaget skal renten beregnes fra det tidspunktet skattekravet skulle vært betalt etter de ordinære reglene, jf. skattebetalingsloven § 10-21, hvis utsatt forfall ikke hadde vært gitt. Videre ble det foreslått at påløpte renter skal legges til skattekravet årlig, slik at det ikke er nødvendig å betale renter løpende. Etter høringsforslaget skal også påløpte renter, inklusive rentes rente, betales på den delen av utflyttingsskattekravet som det ikke lenger er utsettelsesadgang for, som følge av realisasjon eller andre betalingsutløsende hendelser.

Skattedirektoratet, professorene ved NHH Petter Bjerksund og Guttorm Schjelderup, LO, YS og Tax Justice Norge støtter forslaget om at skatten skal betales før aksjene er realisert.

Skattedirektoratet mener betaling etter 12 år vil sikre en mer effektiv utflyttingsskatt, ved at tilpasningsmulighetene blir færre, samtidig som det medfører forenklinger for Skatteetaten. Skatteetatens erfaring er at mange skattytere innretter seg slik at den fastsatte utflyttingsskatten ikke forfaller til betaling og utsettelsen i praksis blir evigvarende. Videre vil en videreføring av dagens regler innebære at etaten vil måtte bruke ressurser på å følge opp og kontrollere skattytere i mange tiår frem til faktisk realisasjon. Direktoratet mener at forslaget er nødvendig og i høy grad bidrar til å sikre effektiv beskatning av verdistigning opparbeidet under bosted i Norge.

LO anbefaler at betalingsfristen settes til 7 år ut fra økt risiko og økt administrativ ressursbruk ved en 12-årsfrist. LO viser til at frister på 5 og 10 år er akseptert av EU-domstolen i *DMC* og *Verder Lab Tec*-sakene. Videre ønsker LO at utsettelse skal begrunnes i søknad.

Tax Justice Norge ønsker at forslaget strammes inn slik at det ved ratebetaling ilegges renter ett år fra utflyttingen, men at renten bør være lavere ved ratebetaling enn ved utsettelse.

Petter Bjerksund og Guttorm Schjelderup påpeker at skatt på opparbeidede gevinster bør betales før realisasjon, slik at aksjeinntekter faktisk kommer til beskatning i endelig tid. De mener forslaget til utflyttingsskatt er et steg i riktig retning, samtidig som det tetter et opplagt skattehull. Uten slike endringer, bør behovet for å endre fritaksmetoden vurderes. Videre peker de på at en gründer kan velge å arbeide «gratis» i egen virksomhet og omdanne arbeidsinntekt til aksjeinntekt, som i neste omgang holdes tilbake i selskapet. Dersom skattesystemet er innrettet slik at det er fritt frem for gründeren å flytte ut av Norge uten å betale skatt på aksjeverdier som er opparbeidet i sel-

skapet, legger man opp til at de som kan og vil, gis mulighet til å opptjene arbeidsinntekter skattefritt.

Flere høringsinstanser, deriblant *Advokatforeningen*, *Kvale*, *Professor emeritus Ole Gjems-Onstad*, *Schjødt*, *Wikborg Rein* og flere interesseorganisasjoner er kritiske til forslaget om at skattekravet skal betales før aksjene er realisert. De peker på at forslaget bryter med realisasjonsprinsippet, og mener at de fleste skattepliktige vil måtte realisere eiendeler for å dekke skatten. *Kvale* mener at skatt ikke bør være en avgjørende faktor for hvor lenge en skattyter holder på sine investeringer, og at det ikke gagnar norsk økonomi om skattytere realiserer sine aksjer før fullt potensiale er oppnådd. Flere interesseorganisasjoner mener at den potensielle skattebelastningen kan motvirke innovasjon i Norge og tilgang på internasjonal kompetanse. *Schjødt* hevder også at de norske reglene ikke er avstemt med skatteavtalene som Norge er part i.

En rekke av høringsinstansene anser at betaling av skatt før realisasjon er særlig uheldig i kombinasjon med andre sider ved utflyttingsskatte reglene, slik de fremgikk av høringsforslaget. De peker blant annet på forfall ved skattyters død, manglende fradrag for tap oppstått etter utflytting og for lav beløpsgrense for fastsetting av utflyttingsskatt.

Advokatforeningen og *Selmer* er blant dem som etterlyser en nærmere begrunnelse for hvorfor det er nødvendig å innkreve skatten før realisasjon.

NHO anerkjenner behovet for en tidsbegrensning, men mener den bør være 20 år og kombineres med fradrag for etterfølgende verdifall, botidskrav og kontinuitet ved arv.

Abelia mener i likhet med *NHO* at betalingsfristen bør forlenges.

Wikborg Rein foreslår at dagens regler opprettholdes, alternativt at fristen for betaling av fastsatt skatt utvides til 20 år.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet. De opprinnelige utflyttingsskatte reglene hadde som hovedformål å hindre skatteomgåelse. Dette formålet, sammenholdt med en vurdering av hva EØS-reglene ga rom for den gangen, satte rammen for kriteriene.

Regjeringen følger den internasjonale utviklingen omtalt i punkt 5.2 og mener det er rimelig at verdier som en person bygger seg opp mens vedkommende er bosatt i Norge, også skattlegges her. Det er derfor viktig at utflyttingsskatte reglene justeres, slik at de sikrer en effektiv skattlegging av verdistigning opparbeidet av skattyter bosatt i Norge, enten det foreligger et omgåelsesmotiv

eller ikke. At skatten fastsettes på siste dag for skatteavtalemessig utflytting, og at den kun omfatter latente gevinster og tap opparbeidet før dette tidspunktet, sikrer samtidig at Norge bare skattlegger det man etter skatteavtalene har rett til.

Enkelte av høringsinstansene påpeker at forslaget vil bryte med realisasjonsprinsippet, og etterlyser en nærmere begrunnelse for hvorfor det er nødvendig med forfall av skattekravet før realisasjon.

Departementet har erfart at faktisk realisasjon som utløsende kriterium for betaling av fastsatt utflyttingsskatt, i praksis er lite effektivt. Det er ved enkle grep mulig for skattyter å få tilgang på verdier i selskapet etter utflyttingen, uten å måtte realisere aksjene. Ett av grepene er omtalt i punkt 5.5.5 nedenfor, og går ut på at verdiene tas ut gjennom utdelinger fra selskapet. Muligheten til å få tilgang på verdiene gjennom utdelinger eller på andre måter uten å realisere aksjene, medfører en stor risiko for at gevinster opparbeidet i Norge aldri kommer til beskatning her.

Videre er det en forutsetning for effektiv kontroll og innkreving, at utflyttingsskatten blir betalt innenfor en overskuelig periode. Uten en betalingsfrist, må Skatteetaten i et uvisst antall år etter skattyters utflytting følge opp og kontrollere om en aksje er i behold eller om kravet skal anses forfalt. Dette er svært krevende for Skatteetaten. Det vil også være økende usikkerhet knyttet til innkrevningen jo lenger tid som går, på bakgrunn av de tilpasningsmuligheter som finnes.

Departementet er enig med de aktuelle høringsinstansene i at betaling av fastsatt skatt før realisasjon, vil påvirke skattyters likviditet. Forslaget gir imidlertid etter departementets vurdering en romslig utsettelsesperiode. Dette reduserer likviditetsbelastningen for skattyter. Med en frist på 12 år, eventuelt med rentefri ratebetaling over samme periode, er det mulig for skattyter å skifte skattemessig bosted til et annet land uten for store umiddelbare likviditetsulemper, samtidig som løsningen bidrar til å sikre at inntekten opparbeidet i Norge faktisk kommer til beskatning her. Departementet mener at en kortere eller lengre utsettelsesperiode enn 12 år, slik enkelte høringsinstanser ber om, ikke vil gi like god balanse mellom disse hensynene.

Videre foreslår departementet at utflyttingsskatten faller bort dersom skattyter flytter tilbake innen 12 år. Dette vil legge til rette for midlertidige opphold i utlandet og sikre skattyter fri mobilitet i minst 12 år etter fysisk utflytting, uten at det skal betales skatt på de latente gevinstene som forelå 12 år tidligere. Tilbakeflytting innen 12 år er

omtalt under punkt 5.5.6 nedenfor. Avhengig av hvilket land skattyter flytter til og hvilke tilknytningspunkter til Norge skattyter beholder, midlertidig eller permanent, vil perioden i utlandet uten betaling av utflytningsskatt også kunne bli lenger enn 12 år.

Departementet bemerker ellers at i noen tilfeller vil skattyter kunne flytte fysisk til utlandet, uten å miste sitt skattemessige bosted i Norge. Dette gjelder både i tilfeller hvor det er skatteavtale mellom Norge og tilflyttingsstaten, og hvor det ikke foreligger slik avtale. Der kriteriene for å miste bostedet i Norge ikke er oppfylt, dvs. etter intern norsk rett eller etter skatteavtale der slik avtale foreligger, fastsettes det ikke utflytningsskatt på skattyters latente gevinster. En skattyter som ønsker å ta midlertidig opphold utenfor Norge, for eksempel for å studere eller arbeide, kan derved ha relativt langvarige opphold utenfor Norge uten å måtte betale utflytningsskatt.

Flere av høringsinstansene anfører at det vil bli vanskeligere å tiltrekke seg kompetent arbeidskraft fra utlandet, på grunn av risikoen for at det vil bli fastsatt utflytningsskatt på aksjegevinst som den utflyttede har opparbeidet seg som bosatt i Norge.

Departementet viser til at formålet med forslaget er at verdistigning opparbeidet her, skal skattlegges her. Dette skal gjelde uavhengig av om skattyter opprinnelig var bosatt i Norge eller i utlandet. Departementet viser ellers til at det nå foreslås et bunnfradrag på 3 mill. kroner. Det gjør at de fleste som flytter ut, ikke får fastsatt utflytningsskatt. I tillegg foreslås det at inngangsverdien settes til markedsverdi på tidspunktet en utlending blir ansett skattemessig bosatt i Norge etter internrett og skatteavtale der dette finnes. Dette er omtalt i punkt 5.5.2. En slik regel innebærer at gevinst som utenlandsk skattyter har opparbeidet seg før vedkommende anses skattemessig bosatt i Norge, ikke vil bli gjenstand for utflytningsskatt. Dette gjelder også i de tilfeller fraflyttingsstaten ikke har beskattet de latente gevinstene.

Departementet viser ellers til at det etter omstendighetene er mulig å oppholde seg i lengre perioder i Norge uten å bli skattemessig bosatt her. Dette vil særlig kunne være aktuelt i tilfeller hvor Norge har skatteavtale med fraflyttingsstaten, og kriteriene for skatteavtalemessig bosted i Norge ikke er oppfylt. I slike tilfeller gjelder ikke utflytningsskattereglene. Da kan skattyter arbeide eller studere i Norge i mange år, uten at det blir aktuelt å fastsette utflytningsskatt når oppholdet i Norge opphører.

Mange høringsinstanser mener at det særlig er kombinasjonen av betalingsplikt før realisasjon og forfall ved død, samt den lave beløpsgrensen på 500 000 kroner for å fastsette utflytningsskatten, som er problematisk. Når departementet nå foreslår at arvinger kan tre inn i arvelaters posisjoner med kontinuitet dersom utflyttet skattyter dør (se punkt 5.5.5), vil dette øke forutberegnligheten på utflytningstidspunktet sammenlignet med situasjonen dersom forfall inntraff umiddelbart ved død. Det samme vil gjelde når en person som er skattemessig bosatt i Norge dør, og arvingene er bosatt i utlandet. Departementet viser ellers til forslag om å endre beløpsgrensen til et bunnfradrag på 3 mill. kroner.

I sum mener departementet at forslaget gir en god balanse mellom hensynet til skattyters likviditet og mobilitet på den ene siden, og hensynene til å skattlegge verdistigning opparbeidet her og en effektiv skatteinnkreving på den annen side.

Flere høringsinstanser, deriblant *Advokatforeningen*, *Kvale*, *Schjødt* og *Wikkborg Rein*, reiser spørsmål ved om forslaget om plikten til å betale utflytningsskatten før aksjen er realisert, er i samsvar med EØS-retten.

Advokatforeningen mener at de fleste av de refererte EØS-sakene i høringsnotatet dreier seg om selskaper og ikke fysiske personer. *Wikkborg Rein* mener at EØS-retten setter ulike rammer for fysiske personer og selskaper, slik at fysiske personer fremdeles må sikres utsettelse med utflytningsskatten frem til faktisk realisasjon.

Kvale er kritiske til departementets vurderinger av *Wächtler*-dommen.

Schjødt mener at en avgjørelse fra en tysk domstol (Bunderfinanzhof) 6. september 2023, som var del av sakskomplekset i *Wächtler*-saken, innebærer at forslaget er i strid med EØS-rettens regler om personers rett til fri bevegelse. De mener at betaling av utflytningsskatten må utsettes til faktisk realisasjon. Ifølge *Schjødt* er det heller ikke tillatt etter EU/EØS-retten å legge renter på utflytningsskattekravet. *Schjødt* hevder de tyske reglene ikke er endret etter *Wächtler*-saken, men forventer at Bundesfinanzhof vil kreve en permanent og rentefri utsettelse for alle saker som gjelder flytting innad i EU/EØS.

Departementet mener forslaget om en betalingsfrist på 12 år etter utflytting, er i samsvar med EØS-avtalens bestemmelser om de fire friheter og læren om rettferdiggjøring av restriksjoner, slik dette er presisert av EU-domstolen i flere avgjørelser om utflytningsskatt. For en generell beskrivelse av innholdet i de dommene departementet mener er aktuelle, vises det til punkt 5.3.2.

En overordnet beskrivelse av utviklingen internasjonalt, herunder av EØS-retten, er gitt i punkt 5.2. På bakgrunn av høringsinstansenes innvendinger til departementets EØS-rettslige vurdering i høringen, gis det nedenfor en nærmere redegjørelse for departementets syn.

Det er fastlagt gjennom langvarig EU/EØS-rettspraksis at utflytningsskatt på latente gevinster utgjør en restriksjon på bevegelsesfriheten. Restriksjoner må kunne rettferdiggjøres gjennom tvingende allmenne hensyn. For utflytningsskatte regler vil det særlig være hensynet til en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom landene og hensynet til en effektiv innkreving og skattekontroll som kan være sentrale rettferdiggjøringsgrunner, men også hensynet til å motvirke skatteomgåelse. I tillegg til å kunne rettferdiggjøres i tvingende allmenne hensyn, må utflytningsskatte reglene være egnede og ikke gå lenger enn nødvendig for å nå disse målene (proporsjonalitetsprinsippet).

Målet med de norske utflytningsskatte reglene er å sørge for at det blir fastsatt skatt på latent gevinst opparbeidet i Norge, samt å sikre at skattekravet faktisk blir betalt. Dette skal igjen sørge for en balansert fordeling av beskatningsretten mellom statene, men også medvirke til å redusere faren for omgåelse og sikre en effektiv innkreving. Departementet mener at en 12-årsfrist for betaling av kravet er et egnet og nødvendig kriterium for å nå disse målene. Som beskrevet over, kan skattyter ved hjelp av relativt enkle grep få tilgang til verdiene i selskapet, uten å realisere aksjen. Risikoen for at skattekravet ikke kan innføres, øker i takt med tiden som går, slik EU-domstolen har vist til i en rekke avgjørelser. Departementet vil i det følgende underbygge hvorfor det mener 12-årsfristen er i samsvar med EØS-avtalen.

I tråd med EU-domstolens vurderinger i blant annet *National Grid Indus*-saken og *Kommisjonen mot Portugal*-saken, gir de foreslåtte reglene skattyter et valg mellom umiddelbar betaling ved utflytting og utsatt betaling med eventuelt tillegg av renter.

I to dommer har EU-domstolen tatt uttrykkelig stilling til lengden på betalingsutsettelsen. I *DMC*-saken og *Verder Lab Tec*-saken anså domstolen at ratebetaling på henholdsvis fem og ti år, var forholdsmessig. I *DMC*-saken begrunnet domstolen dette med at risikoen for at skatten ikke vil kunne innføres før faktisk realisasjon, stiger i takt med tiden som går. Stater må derfor kunne fastsette andre kriterier for utløsning av betalingsplikt enn faktisk realisasjon.

DMC- og *Verder Lab Tec*-sakene gjaldt selskaper. Som noen av høringsinstansene har pekt på, kan det stilles spørsmål ved om det samme gjelder når skattyter er en fysisk person.

Departementet kan ikke se at domstolens argumentasjon i *DMC*-saken og *Verder Lab Tec*-saken tilsier at EU-domstolen har lagt vekt på om det er juridiske eller fysiske personer som er subjekt for utflytningsskatt. I *Kommisjonen mot Portugal*-saken, som gjaldt fysiske personer, uttrykte EU-domstolen tvert imot at det ikke er objektive grunner til å skille mellom fysiske og juridiske personers utflytting. I alle de tre sakene pekte domstolen på at risikoen for at skatten ikke blir betalt, stiger i takt med tiden som går.

Flere høringsinstanser mener at *Wächtler*-saken innebærer en omveltning i EU-domstolens rettspraksis. I denne saken vurderte EU-domstolen de tidligere tyske reglene for fysiske personer som flyttet med aksjer fra Tyskland til Sveits. Sveits er ikke medlem av EU eller EØS. Saken gjaldt derfor konkret tolkningen av avtalen mellom EU og Sveits om fri bevegelse for personer (AFMP). I utgangspunktet skulle *Wächtler*-saken derfor ikke være relevant for fastleggelsen av de EØS-rettslige rammene for utflytningsskatt.

EU-domstolen behandlet imidlertid saken som et spørsmål om AFMP er til hinder for umiddelbar betaling ved flytting til Sveits, mens en som fortsatt bor i Tyskland først skatlegges ved realisasjon av aksjen. Domstolen bygget på at man må legge til grunn de prinsippene om likebehandling og rettferdiggjøringsgrunner som følger av EU-domstolens praksis ved tolkningen av AFMP. Domstolen konkluderte med at de tidligere tyske reglene om umiddelbar betaling ved utflytting, innebar en restriksjon på etableringsfriheten etter AFMP som ikke kunne rettferdiggjøres. Denne konklusjonen er i samsvar med forutgående EU-dommer som underkjente regler om umiddelbar betaling ved flytting innenfor EØS-området.

I premiss 68 kom imidlertid domstolen med en tilleggsbemerkning uten betydning for resultatet i *Wächtlers* tilfelle, et såkalt *obiter dictum* eller en sidebemerkning. De tidligere tyske reglene inneholdt en lempende bestemmelse for flyttinger til et land utenfor EØS. Denne gikk ut på at utflytningsskatten kunne betales i like rater over fem år, dersom det var forbundet med betydelige belastninger (*vanskeligt tålelige konsekvenser*) for skattyter å betale skatten. Siden kriteriene ikke var relevante i *Wächtlers* sak, var det ikke aktuelt med slik ratebetaling for ham. Domstolen uttalte likevel at denne muligheten ikke endret konklusjonen om at de tyske reglene var uforholdsmes-

sige. Grunnen var at betaling i slike rater i tilfeller hvor skattyter hadde betalingsvansker, ikke ville fjerne likviditetsulempen ved å måtte betale 1/5 av raten umiddelbart. Dessuten ville slik ratebetaling være mer kostbart for skattyteren enn å få betalingsutsettelse til aksjen realiseres.

Departementet er enig med høringsinstansene i at dette premisset skaper usikkerhet om forholdet til de tidligere EU-dommene, hvor ratebetaling har vært akseptert. Dersom domstolen hadde ment å fravike den nevnte EU-rettspraksisen, mener likevel departementet at domstolen ville vært tydelig på dette og begrunnet fravikelsen, eventuelt pekt på hva som skilte denne saken fra de tidligere sakene. Departementet mener det har formodningen mot seg at domstolen på et så sentralt punkt skulle fravike tidligere praksis uten nærmere begrunnelse, og at domstolen i tillegg skulle gjøre dette i en bemerkning som ikke hadde betydning for resultatet i saken. At saken gjaldt forholdet mellom et EU-land og et tredjeland, hvor hjemmelsgrunnlaget var en folkerettslig avtale, støtter etter departementets syn opp under dette. Det gjelder selv om avtalen inneholder en bestemmelse om at fellesskapsretten skal ha relevans på bestemte områder.

EU-retten er dynamisk, og det vil ofte være knyttet en viss usikkerhet til hvordan nye dommer er å forstå. Etter departementets oppfatning bærer *Wächtler*-dommens premisser preg av at det på det aktuelle tidspunktet var langt mer liberale skatteregler ved flytting fra Tyskland til andre EØS-land, enn for flytting fra Tyskland til Sveits. Det synes å være i strid med intensjonen i avtalen mellom EU og Sveits. Sammenholdt med en klar forutgående praksis fra EU-domstolen, som gir adgang til forfall før realisasjon og også fastsetter vilkår for en utsettelse, anser ikke departementet premiss 68 i *Wächtler* for danne den generelle EØS-rettslige yttergrensen for hvordan utflyttingsskatteregler kan utformes.

Schjødt sitt innspill synes å bygge på at *Wächtler*-dommen omhandler de *gjeldende* tyske reglene for utflyttingsskatt. De viser til at reglene ennå ikke er endret som følge av *Wächtler*-dommen, men hevder at det forventes at tyske domstoler vil legge premiss 68 i *Wächtler*-dommen til grunn i sine videre avgjørelser. Det riktige er at nye tyske regler ble innført i 2022, nettopp som en konsekvens av *Wächtler*-dommen fra EU-domstolen og dens underkjenning av de tidligere tyske reglene. *Wächtler*-dommen ble avsagt 26. februar 2019. De nye tyske reglene har bestemmelser om ratebetaling og tidsbegrenset utsettelse, se punkt 5.3.3. I stedet for å lempe på reglene for flytting til Sveits,

har Tyskland strammet inn reglene for flytting innenfor EU/EØS, og gitt disse tilsvarende anvendelse for flyttinger til Sveits. Tyskland anser disse reglene for å være i samsvar med EU-retten. Så langt departementet er kjent med på tidspunktet for fremleggelsen av proposisjonen, er de gjeldende tyske reglene ikke blitt utfordret i rettssystemet eller i forvaltningen. De er heller ikke utfordret av Europakommisjonen, som kan ta medlemsstatenes skatteregler opp til rettslig vurdering etter klage, eller på eget initiativ dersom Kommisjonen mener det er tvil om reglene er i samsvar med de fire friheter.

Schjødt fremhever også dommen fra tyske Bundesfinanzhof av 6. september 2023, som var den nasjonale oppfølgingen av *Wächtler*-dommen fra EU-domstolen. *Schjødt* mener norske myndigheter må legge vurderingene i denne tyske dommen til grunn. Departementet bemerker at det er EU-domstolens avgjørelser som er bindende for EU-landene, og tolkningene vil også være retningsgivende for Norge som part i EØS-avtalen. Oppgaven til nasjonale domstoler (herunder Bundesfinanzhof), er å følge EU-domstolens avgjørelser. I EU er prejudisielle avgjørelser bindende for nasjonale domstoler, ikke bare rådgivende. Det tilførte derfor ikke nye EØS-rettslige aspekter til *Wächtler*-saken at Bundesfinanzhof fulgte opp EU-domstolens avgjørelse med å legge til grunn at de tidligere tyske reglene var i strid med EU-retten. Det tyske finansdepartementet har for øvrig i februar 2024, som svar på et skriftlig spørsmål fra det tyske parlamentet, presisert at uttalelsene i dommen fra Bundesfinanzhof er begrenset til å gjelde de tidligere tyske reglene om utflyttingsskatt, og at det derfor ikke er behov for å endre de nye reglene om utflyttingsskatt.

Det kan ellers nevnes at saksgjenstanden i den tyske dommen mot *Wächtler* var hvorvidt det var anledning for tyske skattemyndigheter til å fastsette gevinstskatten på utflyttingstidspunktet. Bundesfinanzhof bekreftet at det var slik adgang i sin slutning (*der Tenor*).

Kvale kritiserer i sitt høringsinnspill at departementet har fraskrevet sidebemerkningen i *Wächtler* betydning. De påpeker at man ikke automatisk kan se bort fra *obiter dicta*. Det er departementet enig i. I denne saken har departementet imidlertid vurdert øvrige omstendigheter rundt *Wächtler*-dommen som beskrevet over. Etter en samlet vurdering har departementet kommet til at dommens premiss 68 ikke innebærer at den tidligere EU-rettspraksisen kan sees bort fra. Departementets konklusjon er at utsettelse av utflyttingsskatten, med plikt til betaling innen en tids-

frist på 12 år, ikke er i strid med gjeldende praksis fra EU-domstolen.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 10-70 syvende ledd. Departementet foreslår at endringene gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

5.5.4 Vilkår for utsettelse

Sikkerhet

Etter gjeldende rett må skattyter som hovedregel stille sikkerhet for skattekravet, for å få utsettelse. Krav om sikkerhet gjelder likevel ikke ved utflytting til annen EØS-stat når Norge har avtale med tilflyttingslandet om informasjonsutveksling og innkreving. Krav om sikkerhet gjelder tilsvarende ved overføring til noen som er bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge. Hvis skattyter flytter videre fra et EØS-land til et land utenfor EØS, må skattyter stille sikkerhet for å ha rett til fortsatt utsettelse.

I høringen foreslo departementet å videreføre gjeldende krav om sikkerhet ved utflytting og overføring utenfor EØS. Departementet foreslo en justering av vilkåret om sikkerhet ved utflytting eller overføring innenfor EØS. Etter forslaget kan Skatteetaten kreve sikkerhet dersom det foreligger en reell risiko i den enkelte saken for at skattekravet ikke vil bli betalt i fremtiden. Vurderingen skal omfatte det fastsatte skattekravet og eventuelle renter. Det ble også foreslått å presisere i forskrift at Skatteetaten kan justere kravet om sikkerhet på ethvert tidspunkt frem til kravet er betalt, når verdien av sikkerhetsstillelsen eller behovet for sikkerhet endres.

Blant annet *Arntzen de Besche, KPMG og Schjødt* mener at vilkåret om sikkerhetsstillelse er problematisk for utenlandsk arbeidskraft som tar midlertidig arbeidsopphold her. Disse kan ha pensjonsinvesteringer som ikke er egnet som sikkerhet. Departementet viser til at dette ikke er en problemstilling som har oppstått med høringsforslaget. Kravet om sikkerhet skal sikre dekning av skattekravet. Det er foreslått å lempe på dette kravet der det ikke er reell risiko for at kravet ikke blir betalt. Der det derimot er en reell risiko, er det ikke aktuelt å fjerne kravet til sikkerhet.

Departementet fastholder forslaget om at Skatteetaten kan kreve sikkerhet dersom det foreligger en reell risiko i den enkelte saken for at skattekravet ikke vil bli betalt i fremtiden. Dette innebærer at Skatteetaten bare kan kreve sikker-

het når det etter en konkret vurdering anses å være en risiko for at kravet ellers ikke vil bli betalt. Avgjørelsen av om det skal kreves sikkerhet skal bero på en konkret og helhetlig vurdering. Vurderingene vil i stor grad være de samme som ved uttak av driftsmidler, jf. skatteloven § 9-14 og forarbeidene til denne i Prop. 1 LS (2013–2014) punkt 15.3. Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 10-70 syvende ledd tredje punktum.

Skattedirektoratet uttaler at det bør presiseres i loven dersom vilkårene om sikkerhet skal gjelde tilsvarende for overføringer. Departementet bemerker at skatteloven § 10-70 syvende ledd gjelder for utsettelse av «fastsatt skatt». Etter departementets syn er det ikke tvilsomt at dette omfatter all utflyttingsskatt, uavhengig av om den er utløst av en utflytting eller overføring. Gjeldende bestemmelse i § 10-70 syvende ledd tredje punktum gjelder derimot etter sin ordlyd bare for flytting. Departementet foreslår derfor å presisere i denne bestemmelsen at den også gjelder overføringer.

Ved flytting og overføring til et land *utenfor* EØS, videreføres gjeldende vilkår om at det alltid må stilles sikkerhet for å få utsettelse.

KPMG mener at forslaget om at Skatteetaten kan kreve ytterligere sikkerhet hvis objektet som er stilt som sikkerhet faller i verdi, vil skape en betydelig usikkerhet. Det gjelder særlig for gründere. Gründere som ikke har tilstrekkelig annen sikkerhet enn aksjene i selskapet, kan da risikere å miste retten til fortsatt utsettelse. Departementet viser til at forslaget vil sikre at det er dekning for skattekravet. Samtidig ser departementet at dette kan gi en usikkerhet, særlig for skattytere som har planlagt å flytte hjem innen 12 år, slik at utflyttingsskatten bortfaller. Departementet mener det er uheldig. Departementet vil derfor ikke opprettholde forslaget om at det kan kreves ytterligere sikkerhet etter at utsettelse er gitt. Det innebærer at et eventuelt krav om sikkerhet må stilles før det gis utsettelse, og ikke skal økes etter dette.

Departementet opprettholder likevel forslaget om at Skatteetaten skal kunne stille krav om sikkerhet etter at utsettelse er gitt, hvis skattyter flytter videre til et land med høyere risiko for at skattekravet ikke blir betalt, eller til et land utenfor EØS. Dette gjelder tilsvarende hvis utflyttingsbeskattede eiendeler overføres ved arv til noen som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Departementet vil ta inn en bestemmelse om dette i forskrift.

Departementet mener for øvrig at det ikke er nødvendig med en forskriftshjemmel for at Skatteetaten kan redusere krav til sikkerhet. Den foreslåtte bestemmelsen i skattelovforskriften § 10-70-1 fjerde ledd nytt tredje punktum, om endring av sikkerhet, vil derfor ikke bli tatt inn i forskriften.

Offshore Norge mener at EFTA-konvensjonen innebærer at det ikke kan kreves sikkerhet ved flytting og overføring til Sveits i større grad enn innenfor EØS. *Offshore Norge* viser blant annet til Anneks K til EFTA-konvensjonen og til *Wächtler*-saken. Departementet viser til at denne spørsmålsstillingen ikke oppstår som følge av endringsforslaget som nå legges frem. Departementet legger til grunn at EFTA-konvensjonen kan ha relevans for norske skatteregler og har vurdert at utflytningsskattereglene er i samsvar med denne konvensjonen. Etter departementets oppfatning innebærer *Wächtler*-dommen, som bygger på avtalen mellom EU og Sveits, ikke en avklaring av hvordan EFTA-konvensjonen skal forstås. Dette er det opp til de nasjonale domstolene å avklare.

Skattedirektoratet foreslår at skatteloven § 10-70 syvende ledd annet punktum endres ved å ta ut «påløpte» renter, og at det presiseres i skattelovforskriften § 10-70-1 fjerde ledd at også eventuelle renter skal være dekket av sikkerheten. Departementet er enig i forslagene. De fjerner tvil om hvorvidt sikkerheten også skal omfatte renter som påløper frem til utflytningsskatten er betalt.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 10-70 syvende ledd. Departementet foreslår at endringene gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Opplysningsplikt

Skatteforvaltningsloven kapittel 8 har regler om opplysningsplikt. Disse reglene handler om skattyters plikt til å gi opplysninger av eget tiltak. Opplysningsplikten gjelder for fastsetting av utflytningsskatt. Dette gjelder både når skattyter selv flytter ut, og når skattyter overfører aksjer mv. til noen som er bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge. Skattyter har opplysningsplikt om sine faktiske forhold, og plikter å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Etter at det er fastsatt utflytningsskatt, har skattyter plikt til å varsle skattemyndighetene om eventuelle feil ved fastsettingen.

Skattyter kan be om utsettelse med betalingen av utflytningsskatten. Skatteforvaltningsloven gjel-

der ikke for utsettelse som gis med hjemmel i utflytningsskattereglene i skatteloven § 10-70. Etter § 10-70 syvende ledd kan departementet gi forskrift om vilkår for utsettelse.

Departementet har med hjemmel i skatteloven § 10-70 gitt nærmere bestemmelser om vilkår for å få utsettelse. Disse fremgår av skattelovforskriften § 10-70-1 første ledd. Dette omfatter blant annet plikt til å gi oppgave over eiendeler som omfattes av § 10-70 og beregning av gevinst. Det følger videre av skattelovforskriften § 10-70-1 at *fortsatt* utsettelse er betinget av skattyter hvert etterfølgende år gir visse opplysninger. Oppfyller skattyter ikke denne opplysningsplikten, bortfaller retten til *fortsatt* utsettelse og skattekravet må betales. Videre følger det av § 10-70-1 femte ledd at skattyter innen to måneder etter at vilkårene for utsettelse ikke lenger er oppfylt, skal informere skattekontoret om dette.

I høringen ble det foreslått å videreføre disse vilkårene for å få innvilget utsettelse og for å opprettholde utsettelsen gjennom 12-årsperioden. Videre ble det foreslått å presisere at vilkårene gjelder tilsvarende ved overføringer som nevnt i skatteloven § 10-70 første ledd annet punktum, og ikke bare ved utflytting etter § 10-70 første ledd første punktum. I tillegg ble det foreslått en bestemmelse i skattelovforskriften § 10-70-4 om opplysninger som er nødvendige for justering av inngangsverdi for endelig oppgjort utflytningsskatt.

Skattedirektoratet har i høringen hatt merknader til forslagene. De viser til at retten til fradrag for tap vil falle bort hvis skattyter eller mottaker innen 12-årsfristen flytter ut av EØS. De mener at effektiv håndheving av dette forutsetter at Skatteetaten får opplysninger om hendelser som utløser bortfall av fradragsretten. De viser videre til at det kan være andre opplysninger som er relevante i tapssituasjoner, enn ved gevinst. De foreslåtte reglene om opplysningsplikt i skattelovforskriften § 10-70-1 første og annet ledd er også knyttet til utsettelse med betaling. Ordlyden passer derfor ikke godt til tapssituasjonene, der betalingsutsettelse ikke er aktuelt. Direktoratet foreslår derfor at det gis en egen bestemmelse om opplysningsplikt i saker om utflytningsskatt, og at den gjelder uavhengig av om det er gitt utsettelse. De mener videre at det for aksjesparekonto ikke vil være tilstrekkelig å dokumentere at kontoen er i behold. Det vil være behov for at skattyter dokumenterer at det ikke er gjort uttak fra kontoen utover innskuddet. Dette bør etter direktoratets syn presiseres i forskriften.

Departementet mener at skattemyndighetene må kunne kreve alle de opplysningene som er nødvendig for å vurdere hvordan en sak om utflyttingsskatt skal behandles. Dette gjelder i alle sammenhenger, både ved fastsetting av utflyttingsskatt, i utsettelsesperioden, og når eier av utflyttingsbeskattede eiendeler flytter til Norge.

Som det fremgår over, gjelder den alminnelige opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven kapittel 8 for *fastsettingen av utflyttingsskatt*. Videre vil umiddelbar betaling av utflyttingsskattekravet omfattes av skattebetalingsloven. Dette anses tilstrekkelig.

Ved *utsettelse* med betaling etter skatteloven § 10-70, følger opplysningspliktene av skattelovforskriften. Det samme gjelder for regulering av inngangsverdi ved tilbakeflytting til Norge. I høringen er det som nevnt foreslått konkrete presiseringer og utvidelse av opplysningspliktene.

Departementet har kommet til at det ikke er hensiktsmessig å kun justere gjeldende bestemmelser og å gi flere konkrete bestemmelser. Med slike konkrete bestemmelser kan det oppstå situasjoner der relevante opplysninger ikke er dekket av ordlyden i bestemmelsene. Det kan skape unødig tolkningstvil.

Etter departementets vurdering bør det derfor gis en generell bestemmelse om opplysningsplikt for saker om utsatt betaling av utflyttingsskattekrav. Retten til utsettelse bør fortsatt være betinget av at denne opplysningsplikten overholdes. Det foreslås at bestemmelsen skal gjelde alle opplysninger av betydning for enhver plikt og rett etter skatteloven § 10-70 og tilhørende forskriftsbestemmelser. Dette kan være opplysninger av ulik art. Det kan gjelde skattyter selv, som for eksempel hvor vedkommende er skattemessig bosatt. Videre kan det gjelde eiendelene som er utflyttingsbeskattet, blant annet om de er i behold. Disse opplysningene kreves allerede i dag. Det kan også gjelde opplysninger om utdelinger fra eiendelene.

Videre børplikten omfatte opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre eventuelle justeringer av inngangsverdi mv. etter skatteloven § 10-70 når den utflyttingsskattepliktige eller dennes arving blir skattemessig bosatt i Norge, og eier aksjer som har vært skattlagt etter denne bestemmelsen.

Opplysningsplikten bør derfor også gjelde tilbakebetaling av innbetalt kapital på eiendeler som er skattlagt etter § 10-70. Tilbakebetaling av innbetalt kapital skal føre til at inngangsverdien på aksjen eller andelen reduseres, jf. skatteloven

§§ 10-35, 10-42 sjette ledd tredje punktum og 10-44 tredje ledd.

Departementet foreslår å ta inn bestemmelser om dette i skatteloven § 10-70 nytt ellefte ledd første og annet punktum. Det foreslås at endringene skal tre i kraft straks med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 7. oktober 2024 eller senere.

Det kan være hensiktsmessig å gi nærmere regler i forskrift om hvilke opplysninger som skal gis, og frister for å levere opplysningene. Disse vil eventuelt komme helt eller delvis til erstatning for gjeldende bestemmelser i skattelovforskriften. Dette kan suppleres med eventuelle vilkår som fastsettes i et vedtak om utsettelse i en enkelt sak. Samlet kan dette redusere eventuell usikkerhet hos skattyter om hvilke opplysninger som skal gis til hvilket tidspunkt. Departementet foreslår derfor en hjemmel for departementet til å gi forskrift om dette. Departementet vil vurdere å delegere forskriftskompetanse til Skattedirektoratet.

Virkningene av å ikke levere nødvendige opplysninger rettidig når det er gitt utsettelse med betaling, er at utsettelsesadgangen bortfaller. Utflyttingsskattekravet må da betales. Opphør av utsettelsesadgangen følger av gjeldende regler i skattelovforskriften. Departementet mener at en slik materiell virkning av opplysningssvikt bør fremgå direkte av loven. Samtidig bør ikke enhver opplysningssvikt nødvendigvis føre til opphør av utsettelsesadgangen. Det kan gi urimelige resultater i tilfeller der opplysningssvikten ikke har, eller ville fått, store konsekvenser. Spørsmålet om en slik oppreisningsadgang bør vurderes nærmere, og det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene om opplysningsplikt. Se forslag til skatteloven § 10-70 nytt ellefte ledd tredje og fjerde punktum. Det foreslås at endringene skal tre i kraft straks med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 7. oktober 2024 eller senere.

Departementet viser til at det er foreslått at arvinger etter en utflyttingsskattepliktig person (eller vedkommendes dødsbo) kan tre inn i avdødes skatteposisjoner. Dette skal være betinget av at arvingen påtar seg ansvaret for et eventuelt utsatt utflyttingsskattekrav og opplysningspliktene som følger av skatteloven § 10-70. Se nærmere om dette i punkt 5.5.5 om bortfall av utsettelsesadgangen ved død. Dette innebærer at ovennevnte opplysningsplikter skal gjelde tilsvarende for disse arvingene.

5.5.5 Bortfall av utsettelse

Forfall ved realisasjon mv.

Etter gjeldende rett opphører retten til utsettelse med betaling av utflyttingsskatt ved realisasjon av aksjen. Retten til utsettelse opphører også der utflyttingsskatten knytter seg til andeler i selskap med deltakerfastsetting, og virksomheten i Norge opphører, jf. skatteloven § 10-70 åttende ledd første punktum.

Etter høringsnotatet foreslås dette videreført. I tillegg foreslo departementet å presisere i lovteksten at realisasjon innebærer opphør av utsettelsesadgangen. Det fremgikk ikke direkte av ordlyden tidligere. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til dette. D e p a r t e m e n t e t fastholder forslaget i høringsnotatet.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 10-70 åttende ledd første punktum. Departementet foreslår at endringene gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Forfall ved uttak fra aksjesparekonto

Etter forslaget omtalt i punkt 5.5.1 skal utflyttingsskattereglene også gjelde for aksjesparekonto som nevnt i skatteloven § 10-21. Etter forslaget i høringsnotatet skal uttak fra aksjesparekonto som det knytter seg utflyttingsskatt til, medføre forfall av en forholdsmessig del av utflyttingsskattekravet.

Skattedirektoratet viser til at uttak utover innskudd skal lede til opphør av retten til utsettelse av et forholdsmessig beløp. Direktoratet mener det bør klargjøres om det er innskudd på tidspunktet for uttaket, eller ved utflytting eller overføring, som skal legges til grunn.

D e p a r t e m e n t e t fastholder forslaget i høringsnotatet. Uttak utover innskudd på aksjesparekonto innebærer at skattyter får tilgang til ubeskattede verdier som var innestående på kontoen på utflyttingstidspunktet. Etter departementets vurdering bør derfor slike uttak føre til et forholdsmessig opphør av adgangen til utsettelse med betaling av utflyttingsskatten. Departementet mener at dette skal gjelde for uttak ut over innskuddet på utflyttingstidspunktet. Forslaget innebærer eksempelvis at en skattyter som kun har utflyttingsskatt på én aksjesparekonto, og tar ut verdier tilsvarende halvparten av de opparbeidede verdiene på kontoen, skal betale halvparten av utflyttingsskattekravet.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 10-70 åttende ledd annet punktum.

Nåværende annet punktum blir tredje punktum. Departementet vil gi en utfyllende bestemmelse i FSFIN om beregningen av det beløpet som skal betales. Departementet foreslår at endringene gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Forfall ved utdelinger

Etter forslaget forfaller hele utflyttingsskattekravet til betaling senest etter 12 år. Det reduserer de uheldige tilpasningsmulighetene som utsettelse frem til realisasjon gir. *Skattedirektoratet* og *LO* peker imidlertid på at muligheten for bortfall av utflyttingsskatt ved tilbakeflytting innen 12 år, fremdeles kan skape uheldige tilpasningsmuligheter. Skattyter som har fått fastsatt utflyttingsskatt, kan få ut verdier fra selskapet etter utflytting gjennom lavere eller ikke beskattede utdelinger. Utdelingene reduserer verdien av aksjene. Etter forslaget leder ikke utdelinger til forfall av utflyttingsskattekravet. Flytter skattyter tilbake til Norge, faller utflyttingsskatten bort. Da kan aksjene i selskapet realiseres med lavere skattepliktig gevinst fordi selskapets verdi er redusert, samtidig som skattyter har fått ut verdiene fra selskapet. Det gjør at norsk aksjeeierbeskatning, herunder utflyttingsskatt, kan bli byttet ut med en lavere kildeskatt på utbytte, og eventuell utbytte-skatt i utlandet.

D e p a r t e m e n t e t er enig i at det er uheldig om skattyter kan motta utdelinger fra selskapet etter utflytting, og deretter flytte tilbake til Norge, uten at utflyttingsskattekravet forfaller til betaling. Også der skattyter forblir utflyttet, kan verdifall som skyldes utdelinger være problematiske. I punkt 5.5.4 har departementet foreslått at Skatteetaten ikke skal kreve ytterligere sikkerhet for skattekravet dersom aksjene faller i verdi etter utflytting. Forslaget er ment å skape forutsigbarhet for skattyterne. En kan da komme i en situasjon der det ikke er dekning for skattekravet, samtidig som skattyter har fått ut verdiene på aksjene gjennom utdelinger.

Utdelinger på aksjene øker også skattyters likviditet. Det gjør at behovet for utsettelse med betaling reduseres.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at en andel av mottatt utdeling under 12-årsperioden på en eiendel som er omfattet av fastsatt utflyttingsskatt, skal lede til forholdsmessig forfall av utflyttingsskattekravet. Forslaget innebærer at størrelsen på utdelingen avgjør størrelsen på andelen av utflyttingsskattekravet som forfaller til betaling. Dette gjelder uavhengig av om utbyttet

overstiger den andelen av utflytningsskattekravet som knytter seg til den latente gevinsten på aksjen som utbyttet mottas fra. Eventuelle påløpte skattekostnader ved utdelingen kan redusere likviditeten utdelingen gir. For å ta hensyn til dette, foreslår departementet at utdelt beløp multipliseres med en sjablonmessig justeringsfaktor på 0,70. Ved en utdeling på 100 kroner, forfaller da 70 kroner av utflytningsskatten til betaling. Dette skal gjelde både for skattytere som velger å utsette hele skattekravet i 12 år med tillegg av renter, og for de som velger utsettelse i form av ratebetaling. Dersom skattyter har valgt ratebetaling, skal gjestående ratebeløp korrigeres forholdsmessig.

Med utdeling av utbytte mv. menes her utbytter og utdelinger som nevnt i skatteloven §§ 10-11 og 10-42 annet og ellefte ledd. Dette omfatter enhver form for vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær eller deltaker. I tillegg omfattes lån fra selskapet til aksjonær eller deltaker. Det inkluderer også utdelinger til aksjonærens eller deltakerens nærstående.

Tilbakebetaling av innbetalt kapital regnes ikke som utbytte mv., jf. skatteloven §§ 10-11 annet ledd og 10-42 fjerde ledd.

Departementet mener at forslaget er i samsvar med EØS-retten. Det kan rettferdiggjøres i hensynet til å sikre en balansert fordeling av beskatningskompetansen mellom statene, sammen med hensynene til å motvirke skatteomgåelse og sikre en effektiv skatteinnkreving. Departementet viser også til at når EU-domstolen i proporsjonalitetsvurderingen har slått fast at skattyter må gis valget mellom umiddelbar betaling av skattekravet og utsettelse, har likviditetshensynet vært særlig fremhevet. Når skattyter mottar utbytte, øker som nevnt likviditeten.

Ved en eventuell tilbakeflytting, skal skattyters inngangsverdi oppjusteres med den andelen av utflytningsskatten som er endelig oppgjort som følge av mottatt utbytte, se punkt 5.5.6.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 10-70 åttende ledd annet punktum. Nåværende annet punktum blir nytt tredje punktum. Nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum. Departementet kan gi nærmere regler i forskrift, jf. skatteloven § 10-70 åttende ledd siste punktum.

Forslaget innebærer en innstramming sammenlignet med høringsforslaget. For å unngå tilpasninger, foreslår departementet at endringene skal tre i kraft straks med virkning fra og med 7. oktober 2024. Dette innebærer at utflyttinger og overføringer som skjer 7. oktober eller senere,

omfattes av regelen om forfall ved eventuelle senere utdelinger.

Forfall ved overføring

Etter gjeldende rett opphører retten til utsettelse med betaling av utflytningsskatt ved gaveoverføring fra utflyttet skattyter til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge. Departementet foreslo ingen endringer på dette punktet.

Skattedirektoratet etterlyser en nærmere begrunnelse for at bortfall av retten til utsettelse ved gaveoverføring begrenses til de tilfeller der mottaker er bosatt i utlandet (og ikke også i Norge), og til tilfeller der skattyter er en «person» (og ikke «selskap» eller «innretning»). Direktoratet mener også at det bør presiseres om man med begrepet «gaveoverføring» i § 10-70 åttende ledd, mener noe annet enn «overføring» i § 10-70 første ledd.

Departementet mener at enhver overføring som inneholder et gaveelement eller underkurs mv., til person, selskap eller innretning som ikke anses bosatt eller hjemmehørende i Norge, omfattes av forfallsregelen i skatteloven § 10-70 åttende ledd første punktum. Departementet er likevel enig i at det er uklart om begrepet «gaveoverføring» i § 10-70 åttende ledd har et annet innhold enn begrepet «overføring» i bestemmelsens første ledd. Departementet foreslår derfor å ta inn en henvisning til første ledd, slik at det fremgår klart at den gjelder enhver overføring.

Videre mener departementet det er uheldig at bestemmelsen er begrenset til overføringer til «person som ikke er skattemessig bosatt i Norge». Også overføringer til selskap eller andre innretninger hjemmehørende i utlandet, bør lede til forfall. Departementet foreslår at dette gjøres ved en henvisning til personkretsen angitt i § 10-70 første ledd annet punktum. Departementet mener det ikke er grunn til å la utflytningsskatten forfalle dersom skattyter overfører den utflyttingsbeskattede eiendelen til person, selskap eller innretning som er bosatt eller hjemmehørende i Norge. Det er kontinuitet i skattemessige posisjoner ved overføring av aksjer mv. ved arv eller gave, jf. skatteloven §§ 10-33 og 10-46. Giverens inngangsverdi skal da legges til grunn ved eventuell senere gevinstbeskatning. Det kan etter omstendighetene medføre risiko for dobbeltbeskatning, ved at en tidligere utflyttingsbeskattet gevinst blir beskattet på nytt i Norge. På denne bakgrunn fastholder departementet at overføringer til person eller selskap bosatt eller hjemmehø-

rende i Norge, ikke fører til opphør av retten til utsettelse med betaling av utflyttingsskattekravet.

Deloitte viser til at det følger av forslag til § 10-70 åttende ledd, at rett til utsettelse bortfaller ved gaveoverføring til person bosatt i utlandet. De mener FSFIN § 10-70-1 annet ledd tyder på at det kan gis fortsatt rett til utsettelse etter overføring til mottaker bosatt i utlandet, dersom det dokumenteres at eiendelen er i behold. Ifølge *Deloitte* er det tilsynelatende motstrid mellom bestemmelsene. De mener at dette bør klargjøres.

Departementet bemerker at FSFIN § 10-70-1 annet ledd angir vilkår for fortsatt utsettelse ved utflytting og overføring. Ved utflyttingsskatt utløst ved overføring, gis skattyter rett til utsettelse såfremt vedkommende kan dokumentere at aksjene er i behold (på mottakerens hånd), og hvor mottaker har sitt skattemessige bosted. Dersom mottaker så overfører aksjene videre, opphører betalingsutsettelsen, jf. skatteloven § 10-70 åttende ledd. Tilsvarende gjelder ved utflyttingsskatt utløst ved utflytting. Skattyter gis da rett til fortsatt utsettelse på vilkårene angitt i FSFIN § 10-70-1. Dersom skattyter så overfører aksjene til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, følger det av § 10-70 åttende ledd at retten til utsettelse bortfaller.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 10-70 åttende ledd første punktum.

Departementet foreslår at endringene skal tre i kraft straks med virkning fra og med 7. oktober 2024.

Særlig om forfall som følge av død

I høringsnotatet foreslo departementet at retten til utsettelse med betaling skulle opphøre dersom skattyter dør. Forslaget ble omtalt som en presisering av gjeldende rett.

Et flertall av høringsinstansene er kritiske til forslaget, og til departementets tolkning av hva som er gjeldende rett når den utflyttede dør i utlandet. Flere mener at forslaget kan få svært urimelige konsekvenser for arvinger, og at forfall ved skattyters død vil skape uforutsigbarhet for arvingene. Blant andre *Advokatforeningen*, *NHO*, *Norsk Venturekapitalforening*, *Regnskap Norge* og *Virke* foreslår at utflyttingsskatten bør bortfalle der arvingen er bosatt i Norge. *KPMG* og *Kvale* mener det i det minste bør skilles mellom arvinger som er bosatt i Norge, og arvinger som er bosatt i utlandet.

Departementet er enig med høringsinstansene i at forslaget om at utsatt utflyttingsskatt forfaller til betaling dersom skattyter dør, kan gi

uheldige virkninger. I lys av det overordnede formålet med endringene, om å sikre beskatning av verdier opparbeidet i Norge, vil det ikke lenger være nødvendig med umiddelbar betaling dersom arvingene er bosatt i Norge. Arvefallet medfører at aksjene tilbakeføres til norsk beskatningsområde, og har på mange måter de samme virkninger som om den utflyttede selv flyttet tilbake til Norge. Departementet foreslår derfor at utflyttingsskatten bortfaller, dersom den utflyttingsbeskattede eiendelen overføres til arvinger bosatt i Norge på tidspunktet for utlodning. Dette forutsetter at arvingene overtar aksjene med full kontinuitet, herunder med samme inngangsverdi som arvelater. For arvinger bosatt i utlandet på tidspunktet for utlodning, foreslår departementet at også utenlandsbosatte arvinger kan tre inn i arvelaters skatteposisjoner tilknyttet utflyttingsskatten. Departementet foreslår at dette skal gjelde under forutsetning av at en eller flere arvinger påtar seg ansvaret for arvelaters plikter etter § 10-70, og at disse oppfyller vilkårene for å få utsettelse. Departementet mener det ikke reiser noen særlige betenkeligheter omkring utflyttingsskattekravet som skulle begrunnet umiddelbar betaling for disse tilfellene. For arving bosatt i utlandet vil det innebære en mulighet til å tre inn i utflytterens rett til utsatt betaling, begrenset til gjenstående del av arvelaters utsettelsesperiode. Det vil si at hvis den utflyttede har betalt rater i seks av 12 år ved dødstidspunktet, skal arvingen betale de resterende ratene i løpet av de neste seks årene. Dernest vil utflyttingsskatten også kunne bortfalle dersom arvingen velger å flytte til Norge innen utløpet av arvelaters 12-årsfrist. Forslaget om justering av inngangsverdi ved tilbakeflytting under punkt 5.5.6, gjelder tilsvarende. Departementet foreslår at dette gjøres ved en henvisning til regelen om kontinuitet i skatteloven § 9-7.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 10-70 åttende ledd første punktum og nytt tiende ledd første punktum. Departementet foreslår at endringen skal tre i kraft straks med virkning fra og med 20. mars 2024.

5.5.6 Tilbakeflytting

Bortfall av utflyttingsskatt ved tilbakeflytting innen 12 år

Etter gjeldende rett skal fastsatt utflyttingsskatt eller tap falle bort hvis skattyter har aksjene i behold ved tilbakeflytting til Norge, jf. skatteloven § 10-70 niende ledd bokstav c. For utflyttinger og

overføringer før 29. november 2022 bortfaller utflyttingsskatten i tillegg dersom aksjene ikke er realisert innen fem år etter utflyttingen eller overføringen, jf. § 10-70 niende ledd bokstav c, slik den lød før 19. desember 2022.

I høringsnotatet foreslo departementet at retten til bortfall av fastsatt utflyttingsskatt og eventuelt påløpte renter, begrenses til tilbakeflytting innen 12 år etter utgangen av det året utflyttingsskatten skal tidfestes til. Bortfall kan skje i den utstrekning aksjene fremdeles er i behold. Skatten faller også bort selv om utflyttingsskattekravet er betalt. Det skal altså ikke være et vilkår for bortfall at skattyter har fått utsettelse med betaling av skatten. Eventuell betalt utflyttingsskatt på aksjer som er i behold, skal etter forslaget refunderes. Tilsvarende skal eventuelt tapsfradrag reverseres. Hvis skattyter helt eller delvis har gjort opp utflyttingsskatten før tilbakeflytting innen 12 år, skal det etter høringsforslaget beregnes renter på beløpet. Det gjelder både i gevinst- og tapssituasjonen. Renten ved for mye betalt skatt ble foreslått beregnet etter reglene om rentegodtgjørelse ved endring av skattefastsettelse mv., jf. skattebetalingsloven § 11-4, jf. § 11-6 annet ledd. Dette innebærer at det skal ytes rentegodtgjørelse fra betaling fant sted, og frem til forfallstidspunktet i § 10-60. I tapssituasjonen, hvor det er betalt for lite skatt, skal det etter høringsforslaget beregnes avsavnsrente etter § 11-2, jf. § 10-53. Dette innebærer at restskatten skal renteberegnes fra fradraget ble gitt, og frem til forfall etter den nye avregningen.

Departementet foreslo ingen tilsvarende bortfallsrett for overføringer. Tilbakeføring av en aksje som tidligere er overført til et annet rettssubjekt som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet, skiller seg på flere måter fra skattyters egen tilbakeflytting.

Ingen høringsinstanser har hatt merknader knyttet til dette forslaget isolert sett. I høringsnotatet uttalte departementet at forslaget om at utflyttingsskatten bortfaller ved tilbakeflytting innen 12 år, ivaretar skattyters mobilitet. Enkelte høringsinstanser mener at tilbakeflytting ikke vil være et fullgodt alternativ for utflyttere som ikke har en sterk tilknytning til Norge. Det kan typisk gjelde utenlandske arbeidstakere med midlertidig arbeidsopphold i Norge. *Deloitte* peker på at skattyters mobilitet ikke ivaretas når tilbakeflytting ikke er en mulighet eller godt alternativ.

Departementet fastholder forslaget i høringsnotatet. Departementet mener at 12 år er en romslig periode for personer som ønsker å ta midlertidig opphold i utlandet. Departementet ser

samtidig at tilbakeflytting kan oppleves som et mindre nærliggende alternativ for enkelte skattytere. Perioden på 12 år har sammenheng med at utflyttingsskatten etter forslaget skal være endelig oppgjort innen 12 år. Det vises til begrunnelsen for tidsfristen i punkt 5.5.3. For skattytere som flytter ut av Norge for godt skattemessig, mener departementet at det er rimelig at skatt på verdistigning opparbeidet her, skal betales. At det nå foreslås et bunnfradrag på 3 mill. kroner, gjør også at en mindre andel av de som flytter ut, får fastsatt utflyttingsskatt. Departementet viser ellers til at det etter omstendighetene er mulig å oppholde seg i lengre perioder i Norge uten å bli skattemessig bosatt her. Dette vil særlig kunne være aktuelt i tilfeller hvor Norge har skatteavtale med fraflyttingsstaten. Utflyttingsskattereglene gjelder ikke for personer som ennå ikke anses skattemessig bosatt her.

Etter forslaget omtalt i punkt 5.5.5 skal utflyttingsskattekravet forfalle forholdsmessig ved utdelinger fra selskapet under 12-årsperioden. Departementet foreslår at forfalt skatt i slike tilfeller ikke skal bortfalle eller tilbakebetales ved tilbakeflytting før 12-årsfristens utløp. Tilsvarende skal gjelde for fradratt tap. Skulle reversering skje i slike tilfeller, ville effekten av utdelingsregelen falle bort. I stedet skal inngangsverdien på aksjen mv. oppjusteres. Dette omtales nærmere nedenfor i dette punktet.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 10-70 niende ledd første og annet punktum. Departementet foreslår at endringene gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Justering av inngangsverdi for endelig oppgjort utflyttingsskatt

Etter de alminnelige reglene om gevinst- og tapsberegning skal inngangsverdien på en aksje som en person eier ved innflytting til Norge, som hovedregel settes til kostpris, med tillegg for eventuelle justeringer, jf. skatteloven § 10-32 annet ledd.

Etter forslaget vil utflyttingsskatten i sin helhet være endelig oppgjort etter at det har gått 12 år, selv om skattyter flytter tilbake med aksjene i behold etter dette. For slike tilfeller, foreslo departementet i høringsforslaget at opprinnelig inngangsverdi skal justeres med den utflyttingsskatten som er betalt. Nærmere bestemt skal den latente gevinsten som skattyter er utflyttingsbeskattet for, legges til opprinnelig inngangsverdi. Resultatet blir at inngangsverdien settes lik mar-

kedsverdien på utflyttingstidspunktet. Tilsvarende er foreslått for tap, ved at det latente tapet trekkes fra opprinnelig inngangsverdi. Videre foreslo departementet at gevinst på aksjesparekonto som er utflyttingsbeskattet med endelig virkning, skattemessig skal regnes som innskudd på kontoen. Tilsvarende skal tap etter forslaget redusere skattemessig verdi av innskudd på kontoen.

Skattedirektoratet mener at bestemmelsen om justering av inngangsverdi ved løpende avkastning/utbytte og realisasjon mens skattyter er bosatt i Norge, av pedagogiske hensyn bør flyttes til skatteloven § 10-30 flg. Alternativt mener de det bør presiseres i § 10-70 niende ledd tredje punktum at bestemmelsen gjelder ved realisasjon mv. i Norge, og at den ikke er ment som et unntak fra regelen om fastsetting av inngangsverdi for utflyttingsskatteformål i § 10-70 sjette ledd.

Videre mener *Skattedirektoratet* at bruken av uttrykket «etter dette tidspunktet» i § 10-70 niende ledd tredje punktum, rent språklig gjør det uklart hvilket tidspunkt man sikter til. Dessuten mener de det kan fremstå uklart om man i tredje punktum også mener å omfatte de som flytter avtalebosted tilbake til Norge eller bare sikter til skattemessig innflytting etter skatteloven § 2-1 annet ledd, siden forslaget kun nevner «igjen blir bosatt i riket».

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om at skattyters inngangsverdi skal justeres ved endelig oppgjort utflyttingsskatt, alternativt fradratt tap, ved tilbakeflyttinger som skjer senere enn 12 år etter det året utflyttingsskatten tidfestes til. Skattyter anses tilbakeflyttet først når vedkommende er skattemessig bosatt i Norge igjen etter skatteloven § 2-1, og etter eventuell skatteavtale.

Departementet ser at regelen kunne ha vært plassert i tilknytning til §§ 10-30 flg. Departementet mener imidlertid at det av hensyn til lovens systematikk, er mest hensiktsmessig at bestemmelsen om justering av inngangsverdi på grunn av tidligere betalt utflyttingsskatt eller fradragsberettiget tap, reguleres i skatteloven § 10-70 niende ledd tredje og fjerde punktum.

Lovforslaget er ikke begrenset til beregning av skatt etter § 10-70, og gjelder således generelt. Justeringen innebærer at beskatning etter tilbakeflytting til Norge avgrenses mot verdiendringer som tidligere er utflyttingsbeskattet her. Dette vil gjelde både for løpende avkastning og ved realisasjon mens skattyter er bosatt i Norge.

Forslaget harmonerer ikke fullt ut med det territorialprinsippet som de øvrige forslagene bygger

på. Bakgrunnen for at departementet likevel foreslår denne løsningen, er at spørsmålet om inngangsverdi for andre formål enn utflyttingsskatt er en større problemstilling som må vurderes i en bredere sammenheng. Samtidig mener departementet at det er nødvendig å unngå norsk dobbeltbeskatning av verdier som allerede er beskattet med endelig virkning gjennom utflyttingsskatten for personer som igjen blir bosatt her.

Ved ny utflytting skal i stedet markedsverdien på innflyttingstidspunktet legges til grunn som inngangsverdi for eventuell ny utflyttingsskatt.

For at Skatteetaten skal kunne fastsette ny inngangsverdi, må skattyter gi nødvendige opplysninger i skattemeldingen for tilflyttingsåret. I tråd med høringsforslaget, foreslår departementet at en slik opplysningsplikt reguleres nærmere i forskrift.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 10-70 niende ledd tredje og fjerde punktum. Departementet foreslår at endringene gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Justering av inngangsverdi for delvis oppgjort utflyttingsskatt som følge av utdelinger etter utflytting

Departementet foreslår under punkt 5.5.5 at en andel av mottatt utdeling under 12-årsperioden, skal lede til forholdsmessig forfall av fastsatt utflyttingsskatt. Dette innebærer at denne delen av utflyttingsskatten er endelig gjort opp. Derfor bør også inngangsverdien oppjusteres for betalt utflyttingsskatt, for tilfeller der skattyter flytter tilbake til Norge innen 12-årsfristen. Uten slik oppjustering, kan skattyter bli skattlagt på nytt av latent gevinst som er endelig utflyttingsbeskattet, ved en senere realisasjon eller utdeling i Norge. Ved en oppjustering av inngangsverdien, skjermer den delen av gevinsten fra å bli gevinstbeskattet i Norge på nytt. Tilsvarende bør inngangsverdien nedjusteres for endelig fradratt tap som følge av utdelinger. Slik unngår en at det gis fradrag på nytt.

Departementet foreslår at justeringsbeløpet settes lik aksjens forholdsmessige andel av oppgjort utflyttingsskatt (som følge av utdelinger), dividert med fastsatt utflyttingsskatt for den aksjen, multiplisert med opprinnelig netto latent gevinst/tap for den aksjen. Inngangsverdien justeres altså med et beløp som tilsvarer den andelen av latent gevinst eller tap som er endelig gjort opp. Dersom skattyter har en portefølje av aksjer mv. som blir gjenstand for utflyttingsskatt, juste-

res inngangsverdien på de aksjene som er i behold ved tilbakeflytting forholdsmessig. For aksjer med latent gevinst innebærer det en forholdsmessig oppjustering av inngangsverdien. For aksjer med latent tap innebærer det en forholdsmessig nedjustering av inngangsverdien, forutsatt at skattyter har fradragsrett for latent tap.

Tilbakebetaling av innbetalt kapital innebærer ikke forfall av fastsatt utflyttingsskatt. Etter skatteloven § 10-35 skal tilbakebetaling av innbetalt kapital føre til reduksjon av inngangsverdien på aksjene. Det samme gjelder for andeler i selskap med deltakerfastsetting, jf. §§ 10-42 sjette ledd tredje punktum og 10-44 tredje ledd. Departementet foreslår at det klargjøres i lovteksten at inngangsverdien skal reduseres dersom skattyter mottar tilbakebetaling av innbetalt kapital etter utflytting.

Departementet vil også gi regler i forskrift om skattytters plikt til å opplyse om tilbakebetaling av innbetalt kapital, jf. punkt 5.5.4 om opplysningsplikt.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 10-70 niende ledd sjette og syvende punktum. Det foreslås at endringene trer i kraft straks med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 7. oktober 2024 eller senere.

5.5.7 Avregning

Etter gjeldende regler tidfestes utflyttingsskatten til det år skattyter flytter fra Norge eller overfører aksje til mottaker bosatt eller hjemmehørende i utlandet, jf. skatteloven § 10-70 og § 14-25. Skattyter kan på visse vilkår få utsettelse med betaling av utflyttingsskatten. Betalingsutsettelsen gjennomføres ved at den fastsatte skatten ikke tas med ved skatteavregningen, jf. skatteloven § 10-70 syvende ledd.

I høringsnotatet er det foreslått å opprettholde denne løsningen, men slik at deler av bestemmelsen flyttes fra skatteloven til skattelovforskriften.

Skattedirektoratet uttaler at denne løsningen er vesentlig mer kostbar å utvikle og vedlikeholde enn en ordning som ligger utenfor det ordinære avregningssystemet. Skattedirektoratet foreslår derfor en alternativ løsning. Alternativet går ut på at utsettelsen ikke gjennomføres ved utsatt skatteavregning, men at det ved utsettelsen opprettes et selvstendig skattekrav for utflyttingsskatten.

Departementet ser positivt på det alternative forslaget som Skattedirektoratet har beskrevet, men ønsker å vurdere dette nærmere. Inntil videre fastholdes forslaget i høringsnotatet,

med den tekniske justeringen direktoratet har foreslått. Det innebærer at bestemmelsen om den tekniske gjennomføringen av betalingsutsettelsen foreslås flyttet til FSFIN § 10-70-1. Samtidig foreslås det at forskriftshjemmelen i lovens § 10-70 utvides til å gi bestemmelser om gjennomføring av syvende ledd.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven § 10-70 syvende ledd. Departementet foreslår at endringene gis virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

5.5.8 Endringsadgang i saker om utflyttingsskatt

I saker der skattyter gir opplysninger om utflyttingen flere år etter faktisk flytting til utlandet, har det vært reist spørsmål om hvilket tidspunkt som skal legges til grunn for fastsettelse av utflyttingsskatt etter skatteloven § 10-70. Bestemmelsens ordlyd tilsier at tidspunktet der skattyteren egentlig fylte vilkårene for å anses skattemessig utflyttet, skal legges til grunn.

I høringsnotatet viste departementet til at en tolkning i tråd med ordlyden kan gi uheldige resultater. Den kan etter gjeldende fristregler i skatteforvaltningsloven føre til at Norge mister retten til å ilegge utflyttingsskatt når skattyter ikke oppfyller sin opplysningsplikt om utflyttingen.

Departementet foreslo at det i skatteloven § 10-70 inntas et nytt tiende ledd som bestemmer at Skatteetaten kan endre skattefastsettingen tilbake til det tidligere inntektsåret da utflyttingen eller overføringen skjedde, uten noen ytre tidsfrist. Bestemmelsen skulle kun gjelde fastsettingen av skattepliktig inntekt etter skatteloven § 10-70. Departementet ba samtidig om innspill om det bør gjelde en ytre tidsfrist også i disse sakene, og hvordan den i så fall bør innrettes.

Advokatforeningen ser i utgangspunktet behovet for en utvidet endringsadgang i tilfeller der Skatteetaten ikke har opplysninger om at vilkårene for å anses skattemessig bosatt i et annet land er oppfylt. I slike tilfeller mangler Skatteetaten grunnlag for å beregne den særskilte utflyttingsskatten, og det synes rimelig at sak kan tas opp selv om opplysningene ikke tilflytter Skatteetaten før utløpet av tiårsfristen. Advokatforeningen mener likevel at det etter utløp av tiårsfristen bør gjelde en frist for Skatteetaten for å ta opp sak på ett år fra de fikk opplysninger om utflyttingen, dog slik at sak uansett ikke kan tas opp mer enn 15 år etter utflyttingsåret.

I saker som gjelder korrigerings av skattefastsettelsen som er gjort for utflyttingsåret, mener Advokatforeningen imidlertid de vanlige fristreglene skal gjelde. De viser blant annet til at Skatteetaten selv kan utforme krav til dokumentasjon, og innhente opplysninger fra både skattyter og tredjepersoner. Videre viser de til stor risiko for feil og «etterpåkløkskap» ved endring lang tid etter utflyttingstidspunktet, og hensynet til at skattyter må kunne innrette seg etter gjennomført fastsettelse når den generelle tiårsfristen er utløpt.

KPMG mener det er fundamentalt betenkelig at det ikke skal gjelde en frist for endring i saker om utflyttingsskatt. De uttrykker samtidig forståelse for at det kan være behov for å kunne fastsette utflyttingsskatt der dette ikke har skjedd ved utflyttingen. De mener likevel at de alminnelige endringsfristene etter skatteforvaltningsloven bør være tilstrekkelig også for utflyttingsskatt. Det stilles også spørsmål om den foreslåtte ikrafttredelsen er hensiktsmessig, og om det bør være overgangsregler for personer som flyttet ut før 20. mars 2024.

Skattedirektoratet ser svært positivt på den foreslåtte bestemmelsen, som innebærer at saker kan tas opp til endring uavhengig av fristene etter skatteforvaltningsloven. De mener imidlertid at det bør vurderes å ta bestemmelsen inn i skatteforvaltningsloven. Til spørsmålet om det bør gjelde en ytre tidsfrist, viser de til at den foreslåtte bestemmelsen gir en «kan-regel». Det innebærer at Skatteetaten i en sak om mulig endring, må vurdere om det er hensiktsmessig å ta den opp ut fra forholdene i den konkrete saken. Etter direktoratets syn er det ikke behov for en absolutt endringsfrist. Dersom det likevel skal oppstilles en frist, bør den settes slik at den fjerner den utflyttedes mulighet til å tilpasse seg fristen slik at utflyttingsskatt unngås. Videre bør det vurderes å utforme fristregelen etter mønster av skatteforvaltningslovens bestemmelse om utsatt friststart. Friststart må da være det tidspunktet Skatteetaten blir klar over at vilkårene for utflyttingsskatt er oppfylt, og ikke det tidspunktet vilkårene faktisk ble oppfylt.

Wikborg Rein kan ikke se at det foreligger slike særlige forhold ved utflyttingssaker at det begrunner særskilt endringsfrist. De mener at de alminnelige endringsfristene etter skatteforvaltningsloven bør gjelde også for saker om utflyttingsskatt.

Departementet viser til at bakgrunnen for høringsforslaget var at det er særegne forhold

ved utflytting. Dette gjør at de alminnelige fristreglene i skatteforvaltningsloven ikke nødvendigvis er hensiktsmessige for saker om utflyttingsskatt.

Det vises til erfaringer fra tidligere saker, der slike opplysninger har kommet flere år etter at vilkårene for å anses skattemessig bosatt i et annet land var oppfylt. Samtidig har Skatteetaten normalt svært begrensede andre muligheter til å oppdage at skattemessig utflytting faktisk har skjedd. Myndighetene vil derfor normalt være avhengig av at skattyter uoppfordret gir rettidige og fullstendige opplysninger om utflytting.

Utflyttingsskattesaker kan omfatte betydelige verdier og mange aksjer. Videre kan det ofte være krevende å verdsette slike aksjer korrekt. Verdsettelsen kan bli enda mer krevende hvis den må gjennomføres flere år i ettertid. Disse utfordringene gjelder tilsvarende ved overføring til noen som er bosatt eller hjemmehørende utenfor Norge.

Etter en samlet vurdering har departementet kommet til at det bør gjelde frister også for endring av saker om utflyttingsskatt. Dette er i tråd med innspillene fra høringsinstansene som har uttalt seg om dette.

Departementet foreslår at skatteforvaltningslovens alminnelige endringsregler skal gjelde for endring av tidligere fastsatt utflyttingsskatt.

I tilfeller der det ikke er fastsatt utflyttingsskatt, foreslår departementet at fristen for å ta opp en sak om fastsetting av utflyttingsskatt skal være femten år. Fristen skal løpe fra utgangen av den skatteleggingsperioden (inntektsåret) vilkårene ble oppfylt.

Ovennevnte løsning samsvarer i hovedsak med forslaget fra Advokatforeningen.

Med de justeringene som er foreslått over, er departementet enig i at den særlige fristregelen for fastsetting av utflyttingsskatt bør fremgå av skatteforvaltningsloven.

Etter departementets forslag i punkt 5.5.5, skal utflyttingsskatten på aksje som er i behold ved tilbakeflytting bortfalle hvis dette skjer innen 12 år. Departementet kan ikke se at det er behov for en særskilt regulering av Skatteetatens endringsadgang for de tilfellene der tilbakeflytting skjer etter at endringsfristen i skatteforvaltningsloven § 12-6 er utløpt. Departementet viser til at skatteforvaltningsloven § 12-7 om utsatt friststart vil gjelde i slike tilfeller.

Departementet viser til forslag til nytt siste punktum i skatteforvaltningsloven § 12-6 første ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks.

5.6 Administrative og økonomiske konsekvenser

5.6.1 Administrative konsekvenser

De foreslåtte endringene vil gjelde for personer som skattemessig flytter ut av Norge med aksjer med netto latent gevinst eller tap som overstiger 3 mill. kroner. I tillegg vil reglene gjelde for personer som overfører aksjer med netto gevinst eller tap over 100 000 kroner til mottaker som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i utlandet. I perioden 2012–2021 har i underkant av 400 personer overskredet grensen på 500 000 kroner ved skattemessig utflytting, og dermed blitt omfattet av utflyttingsskattereglene. Det antas derfor at de foreslåtte regelendringene med en hevet beløpsgrense til 3 mill. kroner vil gjelde et begrenset antall personer.

Endringer i tråd med forslaget vil innebære at de administrative kostnadene blir lavere, ettersom utsettelsesperioden kan bli betydelig kortere. Hensynet til skattyteres mobilitet ivaretas ved at utflyttingsskatten bortfaller ved tilbakeflytting innen 12 år, gitt at eiendelen er i behold. Endringene anses derved å ikke være uforholdsmessig mobilitetshemmende for personer med latente gevinster over bunnfradraget, som for eksempel tar jobb utenfor Norge i en begrenset periode på under 12 år.

For Skatteetaten medfører tidsbegrensningen redusert ressursbruk til håndheving. Samtidig kreves systemutvikling, blant annet for å håndtere rater og eventuell renteberegning. Det vil være behov for å se nærmere på de økonomiske og administrative konsekvensene for Skatteetaten, herunder utviklingsbehov og varige forvaltningskostnader, frem mot Revidert nasjonalbudsjett 2025.

5.6.2 Økonomiske konsekvenser

NHO mener de økonomiske konsekvensene av forslaget må vurderes ut fra de langsiktige virkningene for verdiskapingen og tapt konkurransekraft, herunder betydningen for Norges mulighet til å tiltrekke seg kompetanse og risikokapital, samt risiko for ytterligere utflyttinger som igjen vil svekke skattegrunnet i Norge. Civita mener utredningen av de økonomiske og administrative konsekvensene er mangelfull og peker på at forutsetningene for provenyanslagene ikke fremkommer og hva anslaget bygger på.

Etter departementets vurdering vil ikke forslaget om innstramminger i utflyttings-

skatten gjøre det vanskeligere å gjennomføre kapitalinnhentinger. Det er lite sannsynlig at de foreslåtte endringene i utflyttingsskatten vil påvirke investeringer så lenge kapitalmarkedene er velfungerende.

Personer som forblir skattemessig utflyttet fra Norge i en periode på over 12 år, eller som realiserer aksjene innen 12 år etter utflyttingen, må betale utflyttingsskatt på eiendeler med latent gevinst på utflyttingstidspunktet. Det gunstigste betalingsalternativet for denne gruppen skattytere vil være å betale utflyttingsskatten i rater over 12 år. Dette kan bety en økt likviditetsmessig belastning. På den annen side vil skattytere med latente tap kunne få fradrag tidligere enn etter gjeldende regler. Selv om forslaget om at skattekontoret kan justere kravet om sikkerhet dersom verdien av sikkerhetsstillelsen endres frem til utflyttingsskatten er betalt, ikke opprettholdes, vil de nye reglene trolig innebære at flere skattytere enn i dag må stille sikkerhet.

Det anslås at de foreslåtte reglene for utflyttingsskatt vil øke påløpt proveny fra utflyttingsskatten med 100 mill. kroner året etter reglene blir iverksatt. Provenyet bokføres to år etter ikrafttredelse. Provenyet vil øke med om lag 100 mill. kroner for hvert år i takt med at nye skattyterne begynner med sin ratebetaling. Det påløpte provenyet vil øke til om lag 1 200 mill. kroner 12 år etter reglene innføres og bokføres 13 år etter. For anslaget legges det til grunn at skattyter velger alternativet med betaling i rater over 12 år fremfor å betale utflyttingsskatten med en gang eller betale utflyttingsskatt etter 12 år, tillagt renter.

Provenyanslaget bygger på tall fra Skattedirektoratet. Tallene viser oversikt over behandlede utflyttingsskattesaker og latente gevinster for disse i årene 2012–2021. Tall for 2022 er ekskludert fra disse beregningene. Dette var et år med relativt mange utflyttinger sammenliknet med tidligere år, der de latente gevinstene rapportert inn var store sammenliknet med tidligere år.

Anslaget forutsetter at de foreslåtte reglene for utflyttingsskatt vil føre til en reduksjon i antallet utflyttinger. Det er lagt til grunn at fremtidige årlige latente gevinster knyttet til skattemessige utflyttinger fra Norge reduseres med 30 pst. sammenliknet med perioden 2012–2021. Antakelsen om redusert utflytting er svært usikker.

Generelt vil innstramminger som leder til færre skattemessige utflyttinger av skattytere med latente gevinster over beløpsgrensen, gi lavere utflyttingsskatteproveny. På den annen side vil innenlandsk skattegrunnlag bli bedre bevart, og endringene i utflyttingsskattereglene vil der-

med kunne føre til økt proveny fra realisasjon av aksjene i Norge eller andre skatter. De foreslåtte mer effektive utflyttingsskattereglene vil dermed bidra til en viss styrking av skattegrunnlagene og dermed til at skattesatsene fortsatt kan holdes lave. Dette bidrar til å redusere et samfunnsøkonomisk effektivitetstap.

5.7 Ikrafttredelse

I høringsnotatet ble ikrafttredelse for de aktuelle lovendringene foreslått straks med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere. Departementet fastholder dette for de endringene som opprettholdes fra høringen. Videre foreslår departementet at også de justeringene etter høringen som innebærer lempninger, skal gjelde fra samme tidspunkt. Dette gjelder innføringen av et bunnfradrag på 3 mill. kroner ved utflytting, og at fysiske personer kan overta utflyttingsskattekravet med kontinuitet ved arv, jf. forslag til endringer i skatteloven § 2-35 annet ledd bokstav b, deloverskriften til § 10-70 og 10-71, § 10-70 første ledd første og andre punktum, andre til syvende ledd, åttende ledd tredje og nytt fjerde punktum, niende ledd første til femte punktum og nytt tiende ledd første punktum. Forslaget til presiseringer i bestemmelsen om bortfall av utsettelsesadgangen ved overføringer, og at utdelinger skal føre til opphør av utsettelsesadgangen med den tilhørende bestemmelsen om justering av inngangsverdi, skal gjelde med virkning for

utflyttinger og overføringer som skjer 7. oktober eller senere. Det samme gjelder forslaget til en generell bestemmelse om opplysningsplikt, jf. forslag til endringer i skatteloven § 10-70 åttende ledd første og annet punktum, niende ledd nytt sjette og syvende punktum og nytt tiende og ellefte ledd.

Departementet viser til at ovennevnte ikrafttredelsestidspunkter vil innebære at endringene, dersom de blir vedtatt, vil ha tilbakevirkende kraft. Departementet mener at slik tilbakevirkning er nødvendig for å motvirke tilpasninger i strid med formålet med endringene i tiden fra forslaget ble lagt frem til det blir vedtatt. Følgelig anses tilbakevirkningen nødvendig for at endringene skal ha den tilsiktede virkningen. Høringsforslaget er kommunisert bredt gjennom pressemelding og medieomtale. Det vises for øvrig til at de foreslåtte endringene følger opp et anmodningsvedtak fra Stortinget, og at endringer i utflyttingsskattereglene dermed måtte påregnes. Departementet mener at tilbakevirkningen ikke er i strid med tilbakevirkningsforbudet etter Grunnloven § 97.

Forslaget til presisering av reglene om utflyttingsskatt når arv etter en person bosatt i Norge loddes ut til arving bosatt eller hjemmehørende i utlandet, jf. forslag til endringer i skatteloven § 10-70 første ledd nytt siste punktum, og tiende ledd annet punktum, skal gjelde med virkning for utlodninger som skjer 1. januar 2025 eller senere.

6 Suppleringskatt etter skattefordelingsregelen

6.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen foreslår at skattefordelingsregelen i regelverket om global minimumsbeskatning av store konsern (pilar 2) blir innført i norsk rett.

Ved lov 12. januar 2024 nr. 1 om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven) ble hoveddelen av regelverket om global minimumsbeskatning av store konsern innført i norsk rett. Reglene skal sikre at store konsern skattlegges med en minimumssats på 15 pst., uavhengig av hvor de driver sin aktivitet. Er den effektive skattesatsen lavere enn 15 pst., fastsettes suppleringskatt for å øke den effektive skattesatsen til 15 pst.

I suppleringskatteloven er den såkalte skatteinkluderingsregelen regulert. Skatteinkluderingsregelen er hovedregelen i regelverket. Den går ut på at underbeskattet inntekt i en konsernhet skattlegges hos det øverste morselskapet i konsernet, eventuelt hos mellomliggende morselskap. I arbeidet med suppleringskatteloven har det vært forutsatt at skattefordelingsregelen skulle innføres på et senere tidspunkt, se nærmere omtale av bakgrunnen for forslaget i punkt 6.2.

Skattefordelingsregelen er den sekundære beskatningshjemmelen i regelverket. Skattefordelingsregelen fungerer som en sikringsmekanisme. Den fanger opp underbeskattet inntekt i konsernet i tilfeller som hovedregelen om skatteinkludering ikke dekker. Skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen skal virke sammen for å sikre en minimumsbeskatning på 15 pst.

Departementet foreslår at skattefordelingsregelen blir innført i norsk rett gjennom endringer og tilføyelser i suppleringskatteloven kapittel 2. Med innføringen av skattefordelingsregelen vil vi ha et komplett regelverk for suppleringskatt i Norge.

Det foreslås også enkelte endringer i skatteloven for å presisere forholdet til regelverket om suppleringskatt. Endringene vil klargjøre at det

ikke gis fradrag i alminnelig inntekt eller kreditfradrag i skatt for suppleringskatt ilagt etter et annet lands kvalifiserte skatteinkluderings- eller skattefordelingsregel.

Forslaget har vært på høring. Et klart flertall av de høringsinstansene som hadde realitetsmerknader, var positive til at skattefordelingsregelen innføres.

De økonomiske konsekvensene av å innføre skattefordelingsregelen kan ikke anslås til bestemte beløp. Skattefordelingsregelen sikrer at alt som etter reglene er definert som underbeskattet inntekt, faktisk blir skattlagt. Det er lite sannsynlig at skattefordelingsregelen vil gi vesentlige skatteinntekter direkte, men regelen er avgjørende for at den globale minimumsskatten skal fungere som forutsatt.

En innføring av skattefordelingsregelen i Norge vil medføre at noen flere konsernheter får suppleringskatteplikt til Norge, og dermed plikt til å levere skattemelding for suppleringskatt. Skattefordelingsregelen vil også kunne medføre noe mer administrativt arbeid på konsernnivå, da norske konsernheter samlet vil inngå i en eventuell beregning for fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp mellom landene.

Det vises til forslag til endringer i deloverskriften til suppleringskatteloven §§ 2-1 til 2-5, til opphevelse av suppleringskatteloven § 2-6, til nye §§ 2-10 til 2-14 i suppleringskatteloven med deloverskrift, til forslag til ny § 2-20 i suppleringskatteloven med deloverskrift, samt ny § 6-3 tredje ledd. Endringene i suppleringskatteloven foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

Det vises videre til forslag til endringer i skatteloven § 6-15, forslag til nytt fjerde ledd i skatteloven § 16-20 og forslag til nytt tredje punktum i skatteloven § 16-30 annet ledd bokstav b. Endringene i skatteloven foreslås å tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2024.

6.2 Bakgrunn for forslaget

Globalisering og digitalisering har gitt nye utfordringer for landenes skattesystemer. Utviklingen har økt problemene knyttet til internasjonale skatte tilpasninger og skadelig skattekonkurranse. I 2016 ble OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS (Inclusive Framework) opprettet for å følge opp BEPS-prosjektet. Inclusive Framework er et samarbeidsorgan som i dag består av over 140 medlemsland, inkludert Norge. I oktober 2021 oppnådde medlemslandene i Inclusive Framework politisk enighet om endringer i rammeverket for skattlegging av store flernasjonale konsern. Tiltakene skal motvirke overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Løsningen består av to hoveddeler, omtalt som «pilarer». Pilar 1 gjelder fordeling av beskatningsrett til selskapsoverskudd mellom land. Forhandlingene om pilar 1 pågår fortsatt. Pilar 2 gjelder innføring av en global minimumsbeskatning. Disse reglene skal sikre at store flernasjonale konsern skattlegges med en effektiv skattesats på minst 15 pst. i alle land der de er etablert.

For å sikre ensartede regler for global minimumsskatt er det utformet modellregler som skal danne utgangspunkt for implementering av regelverket i de enkelte landene. Modellreglene ble ferdigstilt og offentliggjort i desember 2021. I tiden etter har det vært arbeidet med utfyllende innhold og tekniske løsninger. De er nedfelt i kommentarer til modellreglene og i administrative veiledninger som supplerer og videreutvikler kommentarene. Med begrepet «modellregelverket» menes i denne proposisjonen modellreglene med tillegg av kommentarer og veiledning fra Inclusive Framework.

I modellreglene er det to beskatningsregler som skal virke sammen for å sikre minimumsbeskatning på 15 pst. Den første er skatteinkluderingsregelen («Income Inclusion Rule» (IIR)). Dette er hovedregelen. Den innebærer at morselskaper blir skattepliktige for suppleringskatt beregnet for deres datterselskaper i hver jurisdiksjon. Beregningen av suppleringskatt tar utgangspunkt i differansen mellom en effektiv skattesats på 15 pst. og den faktiske beskatningen. Skatteinkluderingsregelen er innført i norsk rett med virkning for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023. Den andre beskatningsregelen er skattefordelingsregelen («Undertaxed Profits Rule» (UTPR)). Denne regelen har en sekundær karakter. Den fungerer som en sikringsmekanisme og benyttes bare når beregnet suppleringskatt ikke fanges opp av skatteinklu-

deringsregelen. Skattefordelingsregelen har dermed en viktig funksjon ved at den motvirker tilpasninger med sikte på å unngå skattlegging etter skatteinkluderingsregelen.

Det er særlig i følgende tilfeller at suppleringskatt som er beregnet for en underbeskattet konsern enhet, ikke fanges opp av skatteinkluderingsregelen:

- morselskapet er lokalisert i land som ikke har innført skatteinkluderingsregelen
- morselskapet er en unntatt enhet
- den underbeskattede konsern enheten er morselskapet selv.

Modellregelverket åpner også for at landene kan innføre og ilegge nasjonal suppleringskatt («Domestic Minimum Top-up Tax» (DMTT)). Nasjonal suppleringskatt er en skatt som myndighetene ilegger sine egne skattesubjekter. Den beregnes hovedsakelig på samme måte som suppleringskatten som beregnes for skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen. Ved å innføre en nasjonal suppleringskatt kan et land selv skattlegge sine underbeskattede enheter, og hindre at provenyet tilfaller ett eller flere andre land etter en skatteinkluderingsregel eller en skattefordelingsregel.

Samvirket mellom reglene om skatteinkludering, skattefordeling og nasjonal suppleringskatt forutsetter at reglene anses som kvalifiserte. Et lands regel vil være å anse som kvalifisert dersom den er i samsvar med modellregelverket og er godkjent av Inclusive Framework, basert på en gjennomgang (Peer Review). OECD vil publisere hvilke lands regler som er kvalifiserte. Kvalifisert nasjonal suppleringskatt (QDMTT) skal fradras ved beregningen av den suppleringskatten som skal ilegges etter skatteinkluderingsregelen eller skattefordelingsregelen.

Rekkefølgen for ileggelse av ulike former for suppleringskatt for en konsern enhets underbeskattede inntekt vil være som følger:

Først ilegges eventuell kvalifisert nasjonal suppleringskatt. Deretter ilegges suppleringskatt etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel. Etter som kvalifisert nasjonal suppleringskatt skal trekkes fra ved beregningen av suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen, og beregningsreglene i hovedsak er likt utformet, vil det i mange tilfeller ikke bli ilagt annet enn nasjonal suppleringskatt. Suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen vil først og fremst være aktuelt der det ikke er ilagt nasjonal suppleringskatt. Det kan imidlertid forekomme at det blir suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen selv om det

er ilagt nasjonal suppleringskatt. Det kan skje dersom den nasjonale suppleringskatten er mindre enn suppleringskatt beregnet etter skatteinkluderingsregelen, og det derfor oppstår et restbeløp etter fradrag for nasjonal suppleringskatt. Restbeløpet vil da fanges opp av skatteinkluderingsregelen. En slik situasjon kan eksempelvis oppstå som følge av at det er brukt ulike regnskapsspråk som grunnlag for nasjonal suppleringskatt og suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen, jf. at reglene for beregning av nasjonal suppleringskatt åpner for at land kan velge å bruke et lokalt regnskapsspråk. Til slutt ilegges suppleringskatt etter skattefordelingsregelen, i tilfeller hvor nasjonal suppleringskatt eller skatteinkluderingsregelen ikke har fanget opp hele det underbeskattede beløpet.

Medlemslandene i Inclusive Framework er ikke forpliktet til å innføre verken skatteinkluderingsregelen eller skattefordelingsregelen. De kan avstå fra å innføre reglene, eller innføre én av reglene eller begge reglene. Dersom de velger å innføre reglene, må de innføres i samsvar med modellregelverket.

I Inclusive Frameworks erklæring fra oktober 2021 ble det lagt til grunn at skatteinkluderingsregelen kunne innføres i det enkelte land fra 2023, mens skattefordelingsregelen kunne innføres fra 2024. Modellreglene er et stort og komplisert regelverk som må tilpasses nasjonal lovgivning. Landene har derfor hatt behov for mer tid til å innføre reglene enn det erklæringen fra oktober 2021 la opp til. Flere land, inkludert Norge, har innført skatteinkluderingsregelen med virkning fra og med inntektsåret 2024. For land som innførte skatteinkluderingsregelen i 2024, er det forutsatt at skattefordelingsregelen tidligst innføres ett år etter. Det kan derfor forventes at flere lands skattefordelingsregler får virkning fra og med inntektsåret 2025.

Hoveddelen av modellregelverket er innført i Norge ved lov 12. januar 2024 nr. 1 om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern (suppleringskatteloven). Loven har virkning fra og med inntektsåret 2024 for regnskapsår som starter etter 31. desember 2023. Forarbeider er Prop. 29 LS (2023–2024) og Innst. 159 L (2023–2024). I proposisjonen er det uttalt at departementet tar sikte på å komme tilbake med forslag om implementering av skattefordelingsregelen på et senere tidspunkt.

Suppleringskatteloven omfatter skatteinkluderingsregelen og en regel om nasjonal supple-

ringsskatt. Finansdepartementet fastsatte forskrift til suppleringskatteloven 26. mars 2024. Verken suppleringskatteloven eller forskriften til denne har bestemmelser om skattefordelingsregelen.

6.3 Skattefordelingsregelen i modellregelverket

6.3.1 Oversikt

Skattefordelingsregelen utgjør et samlet regelsett, hvor de enkelte landene står fritt til å velge løsninger på noen få punkter. I punkt 6.5 drøfter departementet hvorfor skattefordelingsregelen bør innføres i Norge og hvilke løsninger som bør velges på de punktene det er valgt. I dette punktet gis en samlet og mer utførlig beskrivelse av skattefordelingsregelen og hvordan den virker.

Skattefordelingsregelen er regulert i modellreglene artikkel 2.4 til 2.6. Skattefordelingsregelen anvendes så langt det er beregnet suppleringskatt for en underbeskattet enhet, og denne ikke fanges opp av en kvalifisert regel om skatteinkluderingsregelen. Dette kan skje der det ikke anvendes en skatteinkluderingsregel overhodet. Det kan også skje der det anvendes en skatteinkluderingsregel, men denne ikke fanger opp hele suppleringskatten.

Suppleringskatt beregnes i utgangspunktet på samme måte etter skatteinkluderingsregelen og skattefordelingsregelen. Konsernets skatteplikt etter skattefordelingsregelen fremkommer ved å legge sammen suppleringskatten som er beregnet for alle underbeskattede konsernenheter, og trekke fra suppleringskatt som ilegges etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel. Dette restbeløpet (skattefordelingsbeløpet) fordeles mellom de jurisdiksjonene som har innført kvalifiserte regler om skattefordeling.

Fordelingen skjer etter en substansbasert fordelingsnøkkel basert på antall ansatte og verdien av fysiske eiendeler i jurisdiksjonene.

Etter skattefordelingsregelen vil enhver konsernenhet i en jurisdiksjon som har innført en kvalifisert skattefordelingsregel, kunne bli skattepliktig. Dette i motsetning til skatteinkluderingsregelen, der skatteplikten kun ilegges morselskap. På denne måten vil skattefordelingsregelen sikre at reglene om global minimumsbeskatning fungerer effektivt.

Det følger av modellreglene at investeringsenheter ikke kan ilegges suppleringskatt etter skattefordelingsregelen.

6.3.2 Beskatningsmekanisme

Modellreglene gir jurisdiksjonene en viss valgfrihet med hensyn til hvordan skattlegging etter skattefordelingsregelen skal skje, jf. artikkel 2.4. Bestemmelsen åpner for at skattleggingen kan skje ved enten

- å nekte fradrag ved beregningen av inntekt under den «ordinære» beskatningen. Fradragsektelsen må i så fall medføre at konsernhetene ilegges en skattekostnad tilsvarende skattepliktig beløp etter skattefordelingsregelen.
- å pålegge en separat skatteplikt tilsvarende andelen av skattefordelingsbeløpet.

6.3.3 Konsernets skattefordelingsbeløp

Den beregnede suppleringskatten for hver underbeskattet konsernhet legges sammen til ett beløp, og deretter trekkes det fra et beløp tilsvarende den suppleringskatten som er ilagt etter skatteinkluderingsregelen. Det beløpet som gjenstår etter dette fradraget, utgjør «konsernets skattefordelingsbeløp». Dette er et sentralt begrep som kun har betydning ved bruk av skattefordelingsregelen. Konsernets skattefordelingsbeløp skal fordeles mellom de jurisdiksjonene som har en kvalifisert skattefordelingsregel.

Det fremgår av modellreglene artikkel 2.5.1, jf. artikkel 2.5.3, at konsernets skattefordelingsbeløp for et regnskapsår skal tilsvare summen av suppleringskatt beregnet for alle underbeskattede konsernheter i konsernet som ikke skattlegges etter en kvalifisert regel om skatteinkluderingsregel. Etter skattefordelingsregelen skal det også beregnes suppleringskatt for det øverste morselskapet i konsernet, og også denne suppleringskatten skal inngå i konsernets skattefordelingsbeløp.

Det følger uttrykkelig av modellreglene artikkel 2.5.2 at suppleringskatt beregnet for en underbeskattet konsernhet, reduseres til null dersom alle eierinteressene det øverste morselskapet har i den underbeskattede konsernheten, direkte eller indirekte innehas av ett eller flere mellomliggende selskap som er underlagt en kvalifisert regel om skatteinkluderingsregel. I slike tilfeller vil suppleringskatten fullt ut være ilagt etter skatteinkluderingsregelen. I andre tilfeller skal suppleringskatt beregnet for en underbeskattet konsernhet, reduseres med et morselskaps andel av suppleringskatten til den underbeskattede konsernheten som er skattepliktig etter en kvalifisert regel om skatteinkluderingsregel.

6.3.4 Fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp mellom jurisdiksjoner

Modellreglene artikkel 2.6.1 til 2.6.4 fastsetter fordelingen av konsernets skattefordelingsbeløp mellom jurisdiksjonene. Beløpet skal fordeles forholdsmessig mellom de jurisdiksjonene som benytter en kvalifisert skattefordelingsregel. Fordelingen baseres på substans, slik at den enkelte jurisdiksjons andel gjenspeiler jurisdiksjons prosentandel av antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler. Det er uttalt i kommentaren til artikkel 2.6.1 at det forventes at jurisdiksjoner der konsernet har mye substans, vil være jurisdiksjonene der konsernet har best evne til å betale suppleringskatt ilagt etter skattefordelingsregelen.

Den enkelte jurisdiksjons prosentandel skal utgjøre gjennomsnittet av

- forholdet mellom antall ansatte i jurisdiksjonen og det samlede antallet ansatte i alle jurisdiksjoner som har en kvalifisert regel om skattefordeling, og
- forholdet mellom verdien av fysiske eiendeler i jurisdiksjonen og den samlede verdien av fysiske eiendeler i alle jurisdiksjoner som har en kvalifisert regel om skattefordeling.

Figur 6.1 viser hvordan dette er uttrykt i modellreglene.

$$50\% \times \frac{\text{Number of Employees in the jurisdiction}}{\text{Number of Employees in all UTPR jurisdictions}} + 50\% \times \frac{\text{Total value of Tangible Assets in the jurisdiction}}{\text{Total value of Tangible Assets in all UTPR jurisdictions}}$$

Figur 6.1 Beregning av den enkelte jurisdiksjons prosentandel av skattefordelingsbeløpet

Kilde: OECD.

Antall ansatte hos investeringsenheter og netto bokført verdi av fysiske eiendeler i investeringsenheter, skal holdes utenfor beregningen. Antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler i enhet med deltakerfastsetting som ikke tilordnes faste driftssteder, tilordnes konsernheten lokalisert i jurisdiksjonen der enheten med deltakerfastsetting ble opprettet. Antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler i enheter med deltakerfastsetting som verken tilordnes faste driftssteder eller jurisdiksjonen der enheten ble opprettet, holdes utenfor beregningen.

I visse tilfeller skal en jurisdiksjons prosentandel settes til null. Etter artikkel 2.6.3 gjelder dette dersom skattefordelingsbeløp fordelt til jurisdiksjonen et tidligere regnskapsår, ikke har gjort at konsernheten lokalisert i jurisdiksjonen er ilagt en skatt som i sum tilsvarer skattefordelingsbeløpet. Antall ansatte og fysiske eiendeler til konsernheten lokalisert i en jurisdiksjon der prosentandelen er null for et regnskapsår, skal holdes utenfor formelen det aktuelle regnskapsåret. Dette gjelder likevel ikke dersom alle jurisdiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling har prosentandel som er null i regnskapsåret, jf. artikkel 2.6.4.

6.3.5 Nærmere om antall ansatte og fysiske eiendeler

Etter modellreglene artikkel 2.6.1 bokstav a utgjør antall ansatte i en jurisdiksjon det samlede antallet ansatte i alle konsernhetene som er lokalisert i jurisdiksjonen. Antall ansatte er definert i modellreglene artikkel 10.1. Som ansatte regnes ansatte i fulltidsstillinger som anses skattemessig bosatt i den aktuelle jurisdiksjonen. I denne sammenhengen skal også uavhengige tjenesteytere som utfører arbeid knyttet til konsernets ordinære virksomhet, regnes som ansatte. Definisjonen av antall ansatte ligner den tilsvarende definisjonen i land-for-land regelverket, men er ikke helt sammenfallende.

Når det gjelder fast driftssted, skal ansatte inkluderes i jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert dersom lønnskostnadene til disse ansatte er inkludert i det faste driftsstedets eget regnskap. Ansatte som henføres til jurisdiksjonen til det faste driftsstedet, skal ikke regnes med som ansatte i hovedenhetens jurisdiksjon. De ansatte skal regnes med i den jurisdiksjonen der konsernheten eller det faste driftsstedet som bærer lønnskostnaden er lokalisert, uten å se hen til hvor den ansatte utøver sin aktivitet.

Netto bokført verdi av fysiske eiendeler er definert i modellreglene artikkel 10.1. Som fysiske eiendeler regnes de fysiske eiendelene til alle konsernhetene som er skattemessig hjemmehørende i den aktuelle jurisdiksjonen. Netto bokført verdi av fysiske eiendeler beregnes som gjennomsnittet av inngående og utgående balanse av verdiene av fysiske eiendeler lokalisert i jurisdiksjonen i regnskapsåret. Fysiske eiendeler inkluderer ikke kontanter eller eiendeler tilsvarende kontanter, immaterielle eiendeler eller finansielle eiendeler. For faste driftssteder skal fysiske eiendeler som er inkludert i et fast driftsstedets eget regnskap, tas med i den jurisdiksjonen der det faste driftsstedet er lokalisert. Fysiske eiendeler som regnes med i den jurisdiksjonen det faste driftsstedet er lokalisert, skal ikke tas med som fysiske eiendeler i hovedenhetens jurisdiksjon.

Netto bokført verdi av fysiske eiendeler skal beregnes per jurisdiksjon for alle konsernhetene som er lokalisert i jurisdiksjonen. Det fremgår av kommentarene til modellreglene at begrepet fysiske eiendeler skal forstås på samme måte som det tilsvarende begrepet etter land-for-land regelverket. Det fremgår også at begrepet ikke er sammenfallende med begrepet kvalifiserte fysiske eiendeler knyttet til det substansbaserte inntektsfradraget. Det påpekes i kommentarene blant annet at det ikke er noe krav at de fysiske eiendelene er lokalisert i konsernhetens jurisdiksjon for å medregnes under skattefordelingsregelen, i motsetning til hva som er tilfelle under reglene om substansbasert inntektsfradrag. Det vises også til at det er noen fysiske eiendeler som skal medregnes under skattefordelingsregelen, som ikke skal medtas under regelen om substansbasert inntektsfradrag. Dette gjelder for eksempel eiendom med tomt og bygninger som holdes for salg, utleie eller investeringsformål, og fysiske eiendeler benyttet til å generere inntekt fra skipsfart eller tilknyttet virksomhet som er unntatt etter artikkel 3.3.

6.3.6 Fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp i jurisdiksjonen

Modellregelverket regulerer ikke hvordan skattefordelingsbeløpet skal fordeles mellom konsernhetene i samme i jurisdiksjon. Denne fordelingen er overlatt til de enkelte jurisdiksjonene. Det fremgår av kommentarene til modellreglene at plikten til å svare suppleringskatt etter skattefordelingsregelen kan pålegges én eller flere konser-

nenheter, og jurisdiksjonene kan tilpasse utformingen ut fra sitt eget skattesystem.

6.3.7 Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet

Modellreglene artikkel 9.3 innebærer at det skal gis et midlertidig unntak fra beskatning etter skattefordelingsregelen for konsern som er i startfasen av sin internasjonale aktivitet. Startfasen er fastsatt til fem år. Regelen gjelder der konsernet har konsernenheter i få jurisdiksjoner, og verdien av enhetenes fysiske eiendeler i andre jurisdiksjoner enn referansejurisdiksjonen er begrenset (ikke overstiger 50 millioner euro). Hvorvidt vilkårene er oppfylt, må vurderes for hvert enkelt regnskapsår i femårsperioden.

Startfasen på fem år regnes fra første gang konsernet omfattes av anvendelsesområdet for suppleringskatt. For et konsern som omfattes av suppleringskattereglene når loven trer i kraft, regnes femårsperioden fra tidspunktet skattefordelingsreglen trer i kraft. Femårsperioden fortsetter å løpe selv om konsernet for enkelte regnskapsår i perioden kommer under beløpsgrensen på 750 millioner euro.

Ut over den tidsmessige avgrensningen må følgende to vilkår være oppfylt:

1. Konsernet kan ikke ha konsernenheter i mer enn seks jurisdiksjoner i regnskapsåret, inkludert en referansejurisdiksjon, og
2. Summen av netto bokført verdi av fysiske eiendeler i de andre jurisdiksjonene enn referansejurisdiksjonen, kan ikke overstige 50 millioner euro i regnskapsåret.

Begrepet «referansejurisdiksjon» er definert i modellreglene artikkel 9.3.3. Referansejurisdiksjonen er den jurisdiksjonen der konsernet har den høyeste totale verdien av fysiske eiendeler i det første regnskapsåret det omfattes av suppleringskattereglene. Hvilken jurisdiksjon som skal anses som referansejurisdiksjonen, fastslås det første regnskapsåret og endres ikke i løpet av femårsperioden.

Total verdi av fysiske eiendeler i en jurisdiksjon er summen av netto bokført verdi av slike eiendeler for alle konsernenheter lokalisert i jurisdiksjonen. Netto bokført verdi av fysiske eiendeler beregnes som gjennomsnittet av inngående og utgående verdi inkludert avskrivninger og nedskrivninger i regnskapet.

Når det gjelder de øvrige jurisdiksjonene der konsernet kan ha konsernenheter, er det ikke noe

krav om at disse må være de samme gjennom femårsperioden.

Eventuelle statsløse konsernenheter anses ikke lokalisert i noen jurisdiksjon og inngår derfor ikke ved vurderingen. En investeringsenhet, som ikke er en unntatt enhet, holdes utenfor. Jurisdiksjonen hvor denne er lokalisert, inngår ikke ved vurderingen. Det samme gjelder jurisdiksjoner der felleskontrollert enhet eller dens underenheter er lokalisert. Derimot skal jurisdiksjoner der minoritetseide enheter er lokalisert, inngå i vurderingen av antallet jurisdiksjoner.

Summen av netto bokført verdi av fysiske eiendeler i de andre jurisdiksjonene enn referansejurisdiksjonen, kan ikke overstige 50 millioner euro i regnskapsåret. Netto bokført verdi av fysiske eiendeler er definert i modellreglene kapittel 10.1. Det vises til omtalen av fysiske eiendeler ovenfor. Statsløse konsernenheters fysiske eiendeler skal anses å tilhøre andre konsernenheter i andre jurisdiksjoner enn referansejurisdiksjonen når det gjelder vurderingen av grensen på 50 millioner euro, med mindre det kan sannsynliggjøres at disse fysisk befinner seg i referansejurisdiksjonen. Investeringsenheter som ikke er unntatte enheter, omfattes ikke, og deres fysiske eiendeler skal ikke inkluderes i vurderingen. Felleskontrollerte enheter og deres underenheters fysiske eiendeler skal heller ikke inkluderes i beregningen. Fysiske eiendeler til minoritetseide enheter skal derimot inkluderes.

Det bemerkes at unntaket bare gjelder suppleringskatt etter skattefordelingsregelen, og ikke etter skatteinkluderingsregelen.

Modellreglene artikkel 9.3.5 inneholder en valgfri bestemmelse. Bestemmelsen gir landene anledning til å innføre et unntak fra unntaket for konsern i startfasen. Artikkel 9.3 gjelder kun for konsern der det aktuelle landet er referansejurisdiksjonen. Bakgrunnen for denne muligheten er en bekymring for at konsern kan komme til å tilpasse seg reglene om minimumsbeskatning ved å etablere en konsernspiss i et land som ikke har innført skatteinkluderingsregelen, samtidig som konsernet er skjermet for suppleringskatt etter skattefordelingsregelen gjennom unntaket i artikkel 9.3.

Modellreglene artikkel 9.3 har også betydning for reglene om nasjonal suppleringskatt. I den administrative veiledningen fra juli 2023 kapittel 4 og 5, fremgår det at jurisdiksjonene som innfører regler om nasjonal suppleringskatt, har en valgang med hensyn til om bestemmelsene i modellreglene artikkel 9.3 skal gis anvendelse eller ikke. Jurisdiksjonene kan velge mellom tre

løsninger. Den første løsningen som skisseres, er at artikkel 9.3 ikke gis anvendelse for nasjonal suppleringskatt. Løsning 2 innebærer at jurisdiksjonen lar artikkel 9.3 få anvendelse, men at jurisdiksjonen begrenser artikkel 9.3 til tilfeller der ingen eierinteresser i konsernenheten lokalisert i jurisdiksjonen der nasjonal suppleringskatt skal ilegges, innehas av morselskap som omfattes av en kvalifisert regel om skatteinkludering. Løsning 3 innebærer at unntaket i artikkel 9.3 gjelder fullt ut, uten begrensningen i løsning 2. Hvis jurisdiksjonen velger løsning 3, får dette konsekvenser i form av at nasjonal suppleringskatt Safe Harbour i slike tilfeller ikke kan brukes (såkalte «Switch-off Rules»). Eventuell nasjonal suppleringskatt kommer da i stedet til fradrag ved beregningen etter modellreglene kapittel 5.

6.3.8 Safe Harbour-regler knyttet til skattefordelingsregelen

I tilknytning til skattefordelingsregelen vedtok Inclusive Framework i administrativ veiledning fra juli 2023 en midlertidig Safe Harbour-regel. Safe Harbour-regler er regler som er ment å forenkle og redusere administrasjons- og etterlevelseskostnader både for skattyterne og skatteadministrasjonene. Slike regler innebærer at suppleringskatten i en jurisdiksjon, på visse vilkår, settes til null for et regnskapsår.

Safe Harbour-regelen knyttet til skattefordelingsregelen er begrunnet med at jurisdiksjonene der øverste morselskap er lokalisert, skal gis nødvendig tid til selv å innføre hovedregelen om skatteinkludering før den sekundære bestemmelsen (skattefordelingsregelen) kan brukes. Regelen er midlertidig og gjelder for regnskapsår som ikke er lengre enn tolv måneder og som begynner senest 31. desember 2025 og avsluttes senest 31. desember 2026. Regelen er begrenset til å gjelde skattefordelingsbeløp beregnet for det øverste morselskapets jurisdiksjon.

Safe Harbour-regelen knyttet til skattefordelingsregelen går ut på at beløpet settes til null dersom den nominelle selskapsskattesatsen i den aktuelle øverste morselskapsjurisdiksjonen er minst 20 pst. Med selskapsskattesatsen menes her de nominelle, lovfestede skattesatsene som generelt gjelder for konsern som omfattes av suppleringskatteregler og som gjelder et skattegrunnlag som må være tilstrekkelig omfattende («comprehensive measure of income»). Ved vurderingen av om vilkåret er oppfylt, kan det ses hen til OECDs tabell for Statutory Corporate Income Tax Rates for det aktuelle regnskapsåret. Kravene

sikrer at bare konsern der det øverste morselskapet er lokalisert i en jurisdiksjon med et selskapsskattesystem og med en tilstrekkelig høy nominell selskapsskattesats, blir omfattet av Safe Harbour-regelen.

Et konsern kan bare bruke én midlertidig Safe Harbour-regel for en jurisdiksjon for ett regnskapsår. Et konsern som for en jurisdiksjon kvalifiserer for mer enn én midlertidig Safe Harbour-regel, kan velge hvilken regel de vil bruke. Siden den midlertidige Safe Harbour regelen knyttet til land-for-land rapportering har en bestemmelse om at konsern som ikke har anvendt regelen et tidligere regnskapsår, ikke kan påberope seg regelen et senere regnskapsår i overgangsperioden, vil konsernet kunne foretrekke å bruke den for den aktuelle jurisdiksjonen.

6.3.9 Skattefordelingsregelen og felleskontrollert virksomhet

Felleskontrollerte virksomheter («Joint Ventures») anses ikke som konsernenheter. Etter modellregelverket anses en virksomhet som felleskontrollert når den er kontrollert av to eller flere sammen, slik at ingen alene har kontroll over den.

Felleskontrollerte virksomheter er regulert i modellreglene artikkel 6.4.1. Det følger av artikkelens bokstav a at det beregnes suppleringskatt av felleskontrollert virksomhet og dens underenheter som om de var konsernenheter i et eget, separat konsern, hvor den felleskontrollerte virksomheten er konsernets øverste morselskap. Videre følger det av bokstav b at et morselskap som direkte eller indirekte har eierinteresser i den felleskontrollerte virksomheten eller dens underenheter, skal anvende skatteinkluderingsregelen på sin andel av suppleringskatten for medlemmer av det felleskontrollerte konsernet i samsvar med artikkel 2.1 til 2.3. Artikkel 6.4.1 bokstav a og b er innført i suppleringskatteloven § 6-3, henholdsvis første og annet ledd.

Modellreglene artikkel 6.4.1 bokstav c regulerer hvordan skattefordelingsregelen skal virke for felleskontrollert virksomhet. Det fremgår av bestemmelsen at suppleringskatten som er beregnet for den felleskontrollerte virksomheten og dens underenheter, skal reduseres med suppleringskatt som er fordelt til morselskap etter en kvalifisert regel om skatteinkludering, jf. artikkel 6.4.1 bokstav b. Videre fremgår det at dersom det er et restbeløp igjen, skal dette skatlegges etter skattefordelingsregelen ved at restbeløpet legges til konsernets skattefordelingsbeløp. Artik-

kel 6.4.1 bokstav c er kun relevant for skattefordelingsregelen og er per i dag ikke tatt inn i suppleringskatteloven.

6.4 Høring

Forslag om å innføre skattefordelingsregelen i suppleringskatteloven ble sendt på høring 19. juni 2024. Høringsfristen var 2. september 2024. I forslaget var det lagt opp til at skattefordelingsregelen skulle reguleres gjennom tilføyelser av bestemmelser i suppleringskatteloven kapittel 2, med utfyllende bestemmelser i forskrift. Høringsnotatet inneholder utkast til både lov- og forskriftsbestemmelser.

På noen punkter åpner modellregelverket for at de enkelte landene står fritt til å velge løsninger. På disse punktene var det i høringsnotatet lagt opp til følgende:

- Valg av beskatningsmekanisme: Modellreglene artikkel 2.4 åpner for at skattlegging etter skattefordelingsregelen kan skje enten ved å ilegge en egen skatteplikt for skattefordelingsbeløpet, eller ved å nekte fradrag ved beregningen av inntekt under den «ordinære» foretaksbeskatningen. I høringsnotatet ble det foreslått å ilegge en egen skatteplikt for skattefordelingsbeløpet. Dette ble foreslått regulert i suppleringskatteloven § 2-10 annet ledd.
- Skattefordeling mellom konsernheter i Norge: Modellreglene har ingen bestemmelser om fordeling innad i en jurisdiksjon dersom det er flere konsernheter i jurisdiksjonen. På dette punktet kan jurisdiksjonene tilpasse utformingen ut fra sitt eget skattesystem. I høringsnotatet foreslo departementet at fordelingen mellom norske konsernheter i utgangspunktet skal skje på tilsvarende måte som fordelingen mellom jurisdiksjoner. Det vil si at fordelingen skjer etter konsernhetens andel av antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler. I høringsnotatet ble det foreslått at konsernet alternativt skal kunne velge at skatteplikten legges på én norsk konsernhet. Det ble også foreslått at dersom den utpekte konsernheten ikke betaler den fastsatte skatten, hefter de andre konsernhetene solidarisk for det ubetalte beløpet. Fordelingen mellom konsernheter i Norge ble foreslått regulert i suppleringskatteloven § 2-13.
- Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet: Artikkel 9.3 i modellreglene fastsetter et unntak fra skattefordelingsregelen for

konsern som er i en startfase når det gjelder internasjonal aktivitet. I høringsnotatet ble et slikt unntak foreslått inntatt i suppleringskatteloven § 2-14. Modellreglene åpner for at det kan gjøres unntak fra dette unntaket i de tilfellene jurisdiksjonen er referansejurisdiksjonen, se nærmere omtale av referansejurisdiksjonen i punkt 6.3.7. I høringsnotatet ble det foreslått at det valgfrie unntaket fra unntaket ikke skulle brukes i det norske regelverket. Det ble særlig sett hen til at sammenlignbare jurisdiksjoner i EU ikke har innført en slik regel.

Modellreglene gir jurisdiksjonene tre valgmuligheter når det gjelder om unntaket for konsern i startfasen av sin internasjonale aktivitet skal gjelde for nasjonal suppleringskatt, se nærmere omtale av de tre valgmulighetene i punkt 6.3.7. I høringsnotatet ble det ikke tatt stilling til hvilken løsning som bør velges, men departementet ba om høringsinstansenes innspill og vurderinger av de tre mulighetene. I høringsnotatet ble det skissert lovtekst for hver av de tre variantene (i suppleringskatteloven § 2-20 annet ledd).

I høringsnotatet ble det foreslått at endringene i suppleringskatteloven skulle få virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

Høringsnotatet inneholdt også forslag til endringer i skatteloven §§ 6-15, 16-20 og 16-30. Endringene skulle klargjøre at det ikke gis fradrag i alminnelig inntekt eller kreditfradrag i skatt for suppleringskatt ilagt etter et annet lands skatteinkluderings- eller skattefordelingsregel. Det ble foreslått at disse endringene skulle få virkning fra og med inntektsåret 2024.

Høringsnotatet ble sendt til i alt 40 høringsinstanser. Departementet mottok svar med realitetsmerknader fra følgende åtte høringsinstanser:

- Advokatforeningen
- Deloitte Advokatfirma AS
- Finans Norge
- LO Norge
- Norges Rederiforbund
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Skatteetaten
- Tax Justice Norge

I dette punktet behandles de mer generelle høringsuttalelsene, som ikke gjelder enkeltbestemmelser eller valg av løsning i høringsforslaget. Høringsuttalelser som gjelder enkeltbestemmelser eller valg av løsning, er behandlet i punkt 6.5.

Innføring av skattefordelingsregelen i Norge

Flertallet av de høringsinstansene som har realitetsmerknader, er positive til å innføre skattefordelingsregelen i Norge. Dette gjelder *LO Norge*, *Norges Rederiforbund*, *NHO*, *Skatteetaten* og *Tax Justice Norge*.

LO Norge uttaler:

«*LO* støtter regjeringens forslag om å innføre skattefordelingsregelen i norsk skatterett og med det fullføre implementeringen av OECDs GloBE-modellrammeverk for global minimumsskatt for selskaper. Innføringen av en global minimumsskatt for selskaper på 15 pst. er et stort steg i riktig retning for å få på plass rettferdig beskatning ved å hindre global overskuddsflytting, utvanning av lands skattefundament og skadelig skattekonkurranse.»

NHO uttaler:

«*NHO* støtter innføringen av skattefordelingsregelen i norsk rett. Regelverket om global minimumsbeskatning er komplisert, arbeidskrevende og kostbart å håndtere for bedriftene som omfattes. Hoveddelen av dette regelverket, inkludert skatteinkluderingsregelen, er allerede innført i norsk rett. Av hensyn til integriteten i regelverket og konkurransenøytralitet for norske bedrifter som omfattes, bør også skattefordelingsregelen innføres.»

Advokatforeningen og *Deloitte Advokatfirma AS* ser enkelte utfordringer med innføring av skattefordelingsregelen, som ikke ble adressert av departementet i høringsnotatet. Begge instansene mener reglene kan utfordre skatteevneprinsippet og hensynet til forutberegnelighet. De viser i denne forbindelse til at et norsk datterselskap kan bli skattlagt for inntekten til et utenlandsk underbeskattet søsterselskap, selv om det norske selskapet går med underskudd. Det kan skje selv om det norske selskapet ikke har noen eierandel eller annen kontroll/innflytelse over det underbeskattede selskapet. At konsernet som helhet har evne til å bære skattebyrden, er ikke nødvendigvis sammenfallende med at en enkelt konsernenhet (skattesubjektet etter norsk rett) har skatteevne.

Advokatforeningen uttaler i tilknytning til dette:

«Å skattlegge slike inntekter reiser kompliserte spørsmål i forhold til inngåtte skatteavtaler, internasjonale prinsipper om staters

beskatningsrett, som krever en eller annen form for tilknytning til staten.»

Deloitte mener også at skattefordelingsregelen utfordrer tilknytningskravet i skatteavtalene og uttaler:

«Skattefordelingsregelen står prinsipielt sett i et spenningsforhold mot det fundamentale tilknytningsvilkåret, fordi man risikerer at en inntekt opptjent i stat A skattlegges i stat B, som hverken inntekten eller enheten som har opptjent inntekten har noen tilknytning til. Det vil heller ikke være innlysende hvor inntekten faktisk er opptjent og hvilken skatteavtale som eventuelt blir anvendbar. Uansett er det etter vår forståelse vanskelig å se hvordan den fundamentale internasjonale regelen om fordeling av beskatningsretten mellom stater etter skatteavtalene skal virke ved siden av en eventuell regel om suppleringskatt etter skattefordelingsregelen.»

Deloitte mener videre at behovet for å innføre skattefordelingsregelen nå er begrenset, fordi flere land enn først antatt har innført nasjonal suppleringskatt:

«Det er ikke gitt at det er forsvarlig å innføre en regel som i liten utstrekning vil medføre skatteinntekter, men derimot betydelige kostnader for næringslivet og Skatteetaten. Vi er av det syn at innføringen av nasjonal suppleringskatt i uventet mange land gir mindre behov for en skattefordelingsregel, og dermed en anledning til å revurdere innføringen av denne. Vi forstår at departementet mener at skattefordelingsregelen er nødvendig for at den globale minimumsskatten skal fungere etter hensikten. Det kan imidlertid påpekes at når mange land vil innføre skattefordelingsregelen vil sannsynligvis norske datterselskaper være del av konserner med konsernenheter i andre land som har innført skattefordelingsregelen. Det er derfor god grunn til å tro at den globale minimumsskatten vil fungere etter hensikten uavhengig av om skattefordelingsregelen innføres i Norge.»

Skattesats og terskelbeløp mv.

Tax Justice Norge mener følgende bør prioriteres ved en fremtidig evaluering av regelverket:

«Prioriteringen av nasjonale suppleringskatter innad i GloBE betyr at den største inntekt-søkningen vil finne sted i såkalte «investment hubs». Samtidig viser estimer, inkludert fra OECD selv, at inntektseffekten for lavinntektsland og typiske kildeland vil være svært liten. Prinsippet om at verdier skal skattlegges der de skapes har vært gjennomgående for BEPS-arbeidet. Det bør gjøres en vurdering om fordelingen under dagens GloBE-regelverk reflekterer økonomiske realiteter.

Satsen på 15 prosent er altfor lav, og ligger på nivå med flere skatteparadiser sine satser for selskapsskatt. Selskapsskatten er på 22 prosent i Norge og over 30 prosent i flere utviklingsland. Minstesatsen bør økes til 25 prosent, slik blant annet ICRICT har tatt til orde for.

Terskelen på 750 millioner euro i årlig samlet inntekt er for høy. Kommentarene til modellreglene skriver at denne skal svare til terskelen for land-for-land-rapporter. Vår anbefaling er at tersklene for minimumsskatten og LLR senkes parallelt, for å inkludere flere selskaper.

Disse svakhetene reduserer regelverkets reelle effekt i kampen mot overskuddsflytting, skattetak og skadelig skattekonkurrans. Vi mener de bør adresseres så fort som mulig, for å sikre at store multinasjonale selskaper betaler sin rettmessige andel skatt.»

Tax Justice Norge mener også at diskusjoner og forhandlinger om internasjonale skattespørsmål bør flyttes til FN, der alle land er representert på like fot.

LO Norge har tilsvarende synspunkter på skattesats, terskelbeløp og skattesamarbeid i FN-regi.

Skattefordelingsregelen og EØS

Skatteetaten uttaler:

«Skattefordelingsregelen vil primært komme til anvendelse i tredjelandstilfeller, altså hvor et lavt beskattet morselskap (UPE) eller en lavt beskattet konsernenhet (CE) er etablert i et tredjeland. I disse tilfellene faller derfor regelen utenfor anvendelsesområdet til etableringsretten og fri bevegelighet av kapital slik disse følger av EØS-avtalen. EØS-retten er derfor bare relevant i tilfeller hvor regelen kommer til anvendelse på en situasjon som oppstår innenfor EØS.

En slik situasjon kan oppstå dersom morselskapet er lokalisert i et EØS-land som ikke har innført skatteinkluderingsregelen, eller dersom morselskapet er en unntatt enhet. Pilar 2 direktivet åpner for at EU-land med færre enn 12 UPE som faller inn under direktivets anvendelsesområde kan utsette implementeringen av IIR og UTPR i seks påfølgende år etter 31. desember 2023. Flere EU-land har benyttet seg av denne reservasjonsretten. I tillegg er implementeringen av nasjonal suppleringskatt valgfri for EU-landene. På denne bakgrunn antas at en norsk konsernenhet kan bli ansvarlig for suppleringskatt etter skattefordelingsregelen i en EØS-situasjon.

Skattefordelingsregelen kommer som utgangspunkt ikke til anvendelse i situasjoner der enheten som blir ansvarlig etter regelen har bestemmende innflytelse over den lavt beskattede enheten som er årsaken til at det skal ilegges top-up skatt. På denne bakgrunn kan det reises spørsmål ved om regelen faller inn under anvendelsesområdet for etableringsretten. Likevel kommer skattefordelingsregelen bare til anvendelse i situasjoner hvor det er et konsernforhold mellom den lavt beskattede enheten og enheten som blir ansvarlig etter regelen, hvilket taler for at etableringsretten kan påberopes dersom regelen kommer til anvendelse i en EØS-situasjon. Hvorvidt skattefordelingsregelen faller inn under anvendelsesområdet til etableringsretten bør avklares for å sikre at regelen er i tråd med de EØS-rettslige forpliktelser. Dersom etableringsretten kommer til anvendelse, bør det vurderes om skattefordelingsregelen utgjør en forskjellsbehandling i strid med denne. Det kan også reises spørsmål ved om regelen faller inn under anvendelsesområdet til fri bevegelighet av kapital. Dette bør også vurderes med tanke på å sikre at skattefordelingsregelen ikke utgjør en restriksjon på investeringer i strid med bestemmelsen.»

Behov for endringer i andre regelsett

NHO uttaler:

«Med innføringen av skattefordelingsregelen, vil det formelle rammeverket rundt minimumsskattereglene i norsk rett være ferdigstilt. NHO anmoder Finansdepartementet om å følge opp med en utredning av endringer i skatteleven som bør gjennomføres som følge av

suppleringskatteloven. Utredningen bør se på særlig to forhold:

For det første bør utredningen se på endringer som kan avhjelpe situasjoner hvor det er dårlig samspill mellom skatteloven og minimumsskattereglene. Flere regler i skatteloven kan for eksempel gi opphav til midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Noen store og langvarige midlertidige forskjeller kan være problematiske etter minimumsskattereglene, og endringer i skatteloven for å avhjelpe dette bør vurderes. Dette gjelder særlig tidfestingsregler for finansielle instrumenter som kan gi betydelige midlertidige forskjeller for spesielt banker og finansieringsforetak.

For det andre bør utredningen se på muligheter for forenklinger i skatteloven, f.eks. hvor minimumsskattereglene og regler i skatteloven har overlappende formål. NOKUS-reglene er ett eksempel på regler hvor det kan gjøres vesentlige forenklinger, rentebegrensningsregelen et annet.»

Finans Norge mener også det er behov for å endre regler som gir opphav til midlertidige forskjeller mellom regnskap og skatt. Finans Norge mener dette blant annet gjelder reglene om skattemessig tidfesting av gevinst og tap på finansielle instrumenter som eies av banker og finansieringsforetak.

LO uttaler at departementet bør prioritere høyt å tette store smutthull i norsk skatterett. LO mener fritaksmetoden må begrenses og at bilaterale skatteavtaler som åpner for å flykte fra skatteregningen, bør endres eller avvikles.

Departementets merknader

Til de innspillene fra høringsinstansene som er omtalt i dette punktet, vil departementet bemerke:

- Innføring av skattefordelingsregelen er en forutsetning for at modellreglene skal virke som forutsatt, og gi en effektiv global minimumsbeskatning.
- Ved utformingen av skattefordelingsregelen har hensynet til reglenes effektivitet stått sentralt, samtidig som grunnleggende skatterettslige prinsipper og hensyn er søkt ivaretatt.
- Forholdet mellom modellreglene og OECDs og FNs mønsterskatteavtaler er vurdert av Inclusive Framework. Vurderingen er inntatt i

den administrative veiledningen fra februar 2023: «*Consistent with the intention of the Inclusive Framework, the GloBE Rules (including the IIR and UTPR) are designed so that the imposition of top-up tax in accordance with those rules will be compatible with the provisions of the UN and the Model Tax Convention on Income and on Capital*». Departementet legger til grunn at innføring av skattefordelingsregelen i samsvar med modellregelverket verken vil være i strid med OECDs eller FNs mønsterskatteavtaler, som er grunnlag for Norges skatteavtaler.

- Som Advokatforeningen og Deloitte påpeker, kan skattefordelingsregelen føre til at et norsk datterselskap kan bli skattlagt for inntekten til et utenlandsk underbeskattet søsterselskap, selv om det norske selskapet går med underskudd. Departementet viser til at dette er et utslag av mekanismen i modellregelverket, som skal bidra til en effektiv minimumsbeskatning. Dersom et konsern har flere konsernheter lokalisert i Norge, vil konsernet kunne velge at skatteplikten legges på én norsk konsernenhet. Den foreslåtte valgmuligheten kan i en del tilfeller gi en viss fleksibilitet, og bidra til at skatteplikten pålegges konsernheter med skatteevne.
- Skattefordelingsregelen er en del av EU-direktivet om global minimumsskatt. Det er derfor en presumsjon for at skattefordelingsregelen er i samsvar med de fire friheter. Skattefordelingsregelen er allerede vedtatt i internlovgivningen i flere EU-land, blant annet Sverige, Finland, Danmark, Tyskland og Frankrike, med planlagt ikrafttredelse med virkning fra og med inntektsåret 2025. Departementet legger til grunn at forholdet mellom skattefordelingsregelen og Norges EØS-rettslige forpliktelser er avklart.
- Endringer i skattelovgivningen ut over de som foreslås i denne proposisjonen, vil bli gjennomført over tid som ledd i arbeidet med å oppdatere og forbedre den norske skattelovgivningen. Som NHO påpeker, kan suppleringskatteloven åpne for å gjøre justeringer i NOKUS-reglene og annet regelverk knyttet til lavskatteland. Departementet vil arbeide videre med dette og koordinering med annet regelverk.

Regjeringen foreslår at skattefordelingsregelen innføres i Norge, se nærmere omtale i punkt 6.5.

6.5 Vurderinger og forslag

6.5.1 Innføring av skattefordelingsregelen i suppleringskatteloven

Reglene om suppleringskatt er et viktig verktøy i arbeidet for å løse problemene med internasjonale skattetilpasninger og skadelig skattekonkurranse. For at reglene om suppleringskatt skal virke mest mulig effektivt, må begge hovedelementene i systemet fungere sammen. Det ene hovedelementet – skatteinkluderingsregelen – er allerede innført i norsk rett gjennom suppleringskatteloven. Det andre hovedelementet – skattefordelingsregelen – er for land som innførte skatteinkluderingsregelen i 2024, forutsatt innført tidligst ett år etter. Skattefordelingsregelen er derfor så langt ikke innført i Norge.

Under høringen var et klart flertall av de høringsinstansene som hadde realitetsmerknader, positive til at skattefordelingsregelen innføres. Det vises til nærmere omtale av høringen i punkt 6.4.

Regjeringen foreslår nå at skattefordelingsregelen innføres. Innføringen skjer ved at det blir tilføyet nye bestemmelser i suppleringskatteloven kapittel 2 med utfyllende forskriftsbestemmelser.

Som det fremgår av punkt 6.3, er skattefordelingsregelen langt på vei fullstendig beskrevet i modellregelverket. På enkelte punkter åpner modellregelverket for at de enkelte landene står fritt til å velge løsninger. Ellers er utgangspunktet at det ikke foreligger mulighet for individuelle valg. På de områdene hvor det ikke er noen valg-adgang, må det norske regelverket ha samme materielle innhold som modellregelverket. Departementets lovforslag tar derfor utgangspunkt i modellregelverket.

Følgende bestemmelser i departementets forslag til endringer i suppleringskatteloven bygger direkte på modellregelverket:

- § 2-10 første ledd om virkeområdet for skattefordelingsregelen, jf. modellreglene artikkel 2.5
- § 2-10 tredje ledd om at skattefordelingsregelen ikke gjelder for investeringsenheter, jf. modellreglene artikkel 2.4.3
- § 2-11 om skattefordelingsbeløpet i skattefordelingsregelen, jf. modellreglene artikkel 2.5
- § 2-12 om skattefordeling mellom Norge og andre jurisdiksjoner, jf. modellreglene artikkel 2.6
- § 2-14 om unntak fra suppleringskatt etter skattefordelingsregelen i startfasen av internasjonal aktivitet, jf. modellreglene artikkel 9.3

- § 6-3 tredje ledd om felleskontrollert virksomhet, jf. modellreglene artikkel 6.4.1 bokstav c.

Bestemmelsene som er nevnt foran, vil ikke bli nærmere omtalt i dette kapittelet. Det vises i stedet til omtalen av skattefordelingsregelen i modellregelverket i punkt 6.3.

I teksten under gjennomgås bestemmelser i lovforslaget som regulerer områder hvor modellregelverket åpner for valg av løsning eller ikke gir anvisning på noen bestemt løsning. Dette gjelder følgende bestemmelser i forslaget til endringer i suppleringskatteloven:

- § 2-10 annet ledd om beskatningsmekanismen i skattefordelingsregelen
- § 2-13 om fordeling av skattefordelingsbeløp mellom norske konsernenheter
- § 2-20 annet ledd siste punktum om hvilken virkning unntaksbestemmelsen i § 2-14 skal ha for nasjonal suppleringskatt.

Det vises til egne underpunkter for hver av disse bestemmelsene.

Det foreslås noen redaksjonelle endringer i kapittel 2 i suppleringskatteloven, ved at enkelte overskrifter endres som følge av de nye bestemmelsene. Det foreslås også at § 2-6 flyttes og blir ny § 2-20.

I praksis vil den norske skattefordelingsregelen bare gjelde for norske konsernenheter i flernasjonale konsern, ettersom konsernhetene i et rent norske konsern vil være omfattet av både regler om nasjonal suppleringskatt og skatteinkludering.

Det vises til forslag til

- endringer i deloverskriften til suppleringskatteloven §§ 2-1 til 2-5
- opphevelse av suppleringskatteloven § 2-6. Bestemmelsen foreslås flyttet til § 2-20, med ny deloverskrift.
- nye §§ 2-10 til 2-14 i suppleringskatteloven med deloverskrift.

Endringene foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

6.5.2 Valg av beskatningsmekanisme (lovforslaget § 2-10 annet ledd)

Modellreglene gir jurisdiksjonene en viss valgfrihet med hensyn til hvordan de utformer beskatningsmekanismen, jf. artikkel 2.4. Bestemmelsen åpner for at skatleggingen kan skje ved å nekte fradrag ved beregningen av inntekt under den «ordinære»

foretaksbeskatningen. Fradragsnektelsen må i så fall medføre at konsernenhetene påføres en skattekostnad tilsvarende skattepliktig beløp etter skattefordelingsregelen. Alternativt kan jurisdiksjonene velge å innføre en tilsvarende beskatningsmekanisme, for eksempel å utforme regelen som en bestemmelse som ilegger en separat skatteplikt for skattefordelingsbeløpet.

I *høringsnotatet* ble det foreslått en løsning med separat skatteplikt for skattefordelingsbeløpet. Departementet viste til at denne løsningen ville være enklest å etterleve og administrere. Suppleringskattesystemet kan da holdes separat, adskilt fra den øvrige selskapsbeskatningen.

Ingen av *høringsinstansene* hadde innvendinger mot forslaget i *høringsnotatet*. Følgende instanser uttaler direkte at de støtter dette valget:

- Advokatforeningen
- Norges Rederiforbund
- Skatteetaten
- Tax Justice Norge

Departementet fastholder at det vil være mest hensiktsmessig å ilegge separat skatteplikt for skattefordelingsbeløpet. En løsning med å nekte fradrag vil være mer ressurskrevende og mindre hensiktsmessig. Ulempene gjør seg gjeldende både for konsernene og skattemyndighetene. Løsningen vil innebære at allerede levert skattemelding må korrigeres i ettertid på grunn av fradragsnektelsen. Den vil også medføre et ekstra steg i beregningen siden det må kalkuleres hvor stort beløp det må nektes fradrag for, for at skattepliktige blir ilagt et skattebeløp som tilsvarende skattefordelingsbeløpet. I tillegg vil en metode med fradragsnektelse innebære at beskatningen ikke kan effektueres i år med negativt skattegrunnlag. I en underskuddssituasjon vil det være behov for en fremføringsmekanisme, noe som vil komplisere. Det fremgår av kommentarene at ileggelse av skatten bør skje så raskt som mulig og med fullt beløp, og den forsinkelsen som oppstår i en underskuddssituasjon, vil være i strid med dette målet.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det innføres en separat skatteplikt for suppleringskattebeløpet etter skattefordelingsregelen.

Etter departementets vurdering bør plikten pålegges konsernenhetene som er lokalisert i Norge det aktuelle regnskapsåret skatteplikten etter skattefordelingsregelen gjelder for. Dette innebærer at også faste driftsteder lokalisert i Norge omfattes.

Det vises til forslag til annet ledd i ny § 2-10 i suppleringskatteloven. Endringen foreslås å tre i

kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

6.5.3 Skattefordeling mellom konsernenheter i Norge (lovforslaget § 2-13)

Lovforslaget § 2-13 første ledd

Modellreglene regulerer fordeling av skattefordelingsbeløpet mellom jurisdiksjoner. De regulerer ikke fordelingen innad i en jurisdiksjon dersom det er flere konsernenheter i jurisdiksjonen. Det fremgår av kommentarene til modellreglene at plikten til å svare skatten kan pålegges en eller flere konsernenheter, og at jurisdiksjonene kan tilpasse utformingen ut fra sitt eget skattesystem.

Det finnes flere mulige måter å fordele skatteplikten på. Ved utformingen bør det legges vekt på at reglene skal være enkle å bruke og etterleve, og at skatten effektivt kan innkreves. Også hensynet til å minimere muligheten for skatteplanlegging bør vektlegges.

En løsning kan være å fordele på tilsvarende måte som etter skatteinkluderingsregelen. Dette er regulert i modellreglene artikkel 5.2.4, som er lovfestet i suppleringskatteloven § 5-1 tredje ledd. Etter denne regelen fordeles suppleringskatten bare til konsernenheter med justert overskudd og fordelingen skjer forholdsmessig ut fra disse konsernenhetenes forholdsmessige andel av summen av alt justert overskudd i jurisdiksjonen. En annen mulighet kan være å fordele skatteplikten innad i Norge etter en regel tilsvarende den som fordeler skattefordelingsbeløpet mellom jurisdiksjoner. Det vil si ut fra konsernenhetens andel av antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler for alle konsernenheter i jurisdiksjonen.

EU-direktivet lar, på samme måte som modellreglene, spørsmålet være opp til jurisdiksjonene selv å bestemme. Sverige, Finland, Danmark, Tyskland, Frankrike og Storbritannia har alle valgt å fordele skatteplikten mellom konsernenheter etter samme fordelingsmetode som modellreglenes metode for fordeling mellom jurisdiksjoner. Nederland legger skatteplikten på det øverste morselskap i konsernet, mens Belgia legger skatteplikten på konsernenheten med størst justert overskudd.

I *høringsnotatet* foreslo departementet at fordelingen mellom norske konsernenheter i utgangspunktet skal skje på tilsvarende måte som fordelingen mellom jurisdiksjoner. Det vil si at fordelin-

gen skjer etter konsernenhetens andel av antall ansatte og netto bokført verdi av fysiske eiendeler. En slik regel er enkel å bruke, både for de skattepliktige og for skattemyndighetene. Den bygger på tall som allerede er tilgjengelig for konsernene. Flere andre jurisdiksjoner har innført tilsvarende fordelingsregel. Det å velge en tilsvarende løsning som andre jurisdiksjoner har valgt, bidrar også til forenkling, ved at skattepliktige ikke må sette seg inn i en særnorsk løsning.

Følgende *høringsinstanser* støttet forslaget om å fordele skatteplikten basert på antall ansatte og verdien av fysiske eiendeler:

- *Advokatforeningen*
- *Norges Rederiforbund*
- *Skatteetaten*
- *Tax Justice Norge*

Ingen av høringsinstansene gikk imot forslaget. Det ble heller ikke fremsatt alternative forslag til fordeling.

Departementet fastholder forslaget fra høringen, men har gjort enkelte mindre justeringer i bestemmelsens ordlyd sammenliknet med forslaget i høringsnotatet. Justeringene har redaksjonell karakter.

Det vises til forslag til ny § 2-13 første ledd i suppleringskatteloven. Bestemmelsen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

Lovforslaget § 2-13 annet ledd

I *høringsnotatet* ble det vist til at en substansbasert fordeling av skatteplikten for beløpet som er fordelt til Norge, ikke alltid vil være hensiktsmessig. Det ble derfor foreslått at konsernet i stedet skulle kunne velge at skatteplikten legges på én norsk konsernenhet.

Valget om å legge skatteplikten på én norsk konsernenhet skulle gjøres ved at den utpekte konsernenheten fastsetter hele beløpet i skattemeldingen for suppleringskatt. Det var lagt opp til at samtlige konsernheter lokalisert i Norge måtte samtykke til valget. Kravet til samtykke må ses i sammenheng med at øvrige konsernheter skulle hefte solidarisk ved mislighold hos den utpekte konsernenheten, jf. omtalen av § 2-13 tredje ledd nedenfor. Nærmere bestemmelser om samtykket skulle gis i forskrift.

Det vises til lovutkastet i høringsnotatet § 2-13 annet ledd.

Høringsinstansene hadde følgende syn på dette forslaget:

Norges Rederiforbund påpeker at denne valgadgangen er viktig, og gir selskapene fleksibilitet ved gjennomføringen av beskatningen.

Skatteetaten påpeker en del praktiske spørsmål knyttet til valgadgangen, blant annet om det skal være adgang til å endre valg gjort etter annet ledd. Etter etatens syn bør det ikke være adgang til å endre valget. Skatteetaten mener også det bør vurderes å få klarere frem i lovteksten at det er de enkelte konsernenhetene som må gjøre valget.

Departementet holder fast ved forslaget fra høringsnotatet om å gi mulighet til å legge skatteplikten for beløpet som er fordelt til Norge, på én konsernenhet. I lys av nytt forslag til bestemmelse om solidaransvar, se under, er det ikke lenger behov for krav om samtykke fra andre konsernheter. Departementet går derfor bort fra kravet om at alle konsernheter må samtykke til valget.

Departementet er enig med Skatteetaten i at det bør fremgå av lovteksten at det er de enkelte konsernenhetene som må gjøre valget.

Det vises til forslag til ny § 2-13 annet ledd i suppleringskatteloven. Bestemmelsen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

Lovforslaget § 2-13 tredje ledd

I *høringsnotatet* ble det foreslått at de øvrige konsernenhetene lokalisert i Norge skulle hefte solidarisk dersom den konsernenheten som var utvalgt etter § 2-13 annet ledd, misligholder betalingsplikten. Det vil si at skattemyndighetene kan reise ansvarskrav mot én eller flere av de andre norske konsernenhetene for å få dekning for det ubetalte skattekravet. Solidaransvaret skulle motvirke uønskede tilpasninger. Det ble foreslått at skattebetalingsloven §§ 10-52 og 16-1 skal gjelde tilsvarende for slike krav.

Det vises til lovutkastet i høringsnotatet § 2-13 tredje ledd.

Av *høringsinstansene* var det bare *Skatteetaten* som hadde merknader til dette forslaget. Skatteetaten støtter å innføre et solidaransvar i denne situasjonen. Etaten mener imidlertid at det også bør innføres et solidaransvar ved eventuelt mislighold av forpliktelse til å betale suppleringskatt etter første ledd. Høringsinnspillet viser til flere situasjoner som kan oppstå, der etaten ser behov for en regel om solidaransvar. Etaten uttaler:

«Etablering av et solidaransvar ved mislighold vil etter vårt syn kunne anses å være i samsvar

med formålet bak modellreglen. Skattefordelingsregelen er sikkerhetsnettet i regelverket, som skal anvendes dersom inntekt ikke skattlegges etter skatteinkluderingsregelen eller nasjonal suppleringskatt. Det er viktig for regelverkets integritet at dette sikkerhetsnettet etableres på en robust måte, slik at det ikke åpner for uønskede skattetilpasninger, men at allokert skattefordelingsbeløp til Norge vil bli innbetalt. Et solidaransvar ved mislighold vil både bidra til å sikre at Norge får innbetalt hele det allokerte skattefordelingsbeløpet, at innkrevningen gjøres effektivt og at det ikke oppstår uønskede tilpasningsmuligheter for konsernene. Det vil kunne avdempe utfordringen ved at en konsernenhet ikke kan betale sin andel, men også håndtere utfordringen med at konsernenheten ikke er en del av det multinasjonale konsernet (likvidasjon, konkurs, fisjon) ved fastsettelse/innkrevningstidspunktet. Sistnevnte vil gjøre innkrevingsprosessen utfordrende og det kan ikke utelukkes at det vil oppstå situasjoner hvor det vil være utfordrende å kreve inn det utestående kravet. Dette kan igjen medføre at det oppstår tilpasningsmuligheter for konsernet som strider mot formålet bak suppleringskatteloven».

Skatteetaten legger til grunn at en beslutning fra Skatteetaten om å rette ansvar overfor de øvrige konsernenhetene er et enkeltvedtak slik at saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven vil gjelde, jf. skattebetalingsloven § 3-1. Etaten viser til at det må sendes et forhåndsvarsel til den som blir ansvarliggjort, at vedtaket må begrunnes og at det vil være klageadgang på beslutningen etter forvaltningsloven.

Departementet er enig med Skatteetaten i at det er nødvendig med en robust og effektiv innkreving som sikrer at krav på suppleringskatt blir betalt. Etter departementets syn taler de utfordringene som Skatteetaten påpeker, for et generelt solidaransvar for krav etter første og annet ledd, samt skatteforvaltningsloven kapittel 12. En beslutning fra Skatteetaten om å rette ansvar overfor de øvrige konsernenhetene er et enkeltvedtak. Saksbehandlingsreglene i forvaltningsloven vil gjelde.

Det vises til forslag til ny § 2-13 tredje ledd i suppleringskatteloven. Bestemmelsen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

6.5.4 Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet (lovforslaget § 2-14 og § 2-20 annet ledd siste punktum)

Unntaket i modellreglene artikkel 9.3.1 til 9.3.4

Modellreglene artikkel 9.3 fastsetter et unntak fra skattefordelingsregelen for konsern som er i en startfase når det gjelder internasjonal aktivitet. Se nærmere omtale av unntaksbestemmelsen i punkt 6.3.7.

Modellreglene artikkel 9.3.1 til 9.3.4 representerer et obligatorisk unntak.

Departementet foreslår at artikkel 9.3.1 til 9.3.4 implementeres som ny § 2-14 i suppleringskatteloven. Definisjoner til bestemmelsen forutsettes inntatt i forskrift.

Det vises til forslag til ny § 2-14 i suppleringskatteloven. Bestemmelsen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

Valgfritt unntak fra unntaket i modellreglene artikkel 9.3.5

Artikkel 9.3.5 er valgfri for jurisdiksjonene å implementere. I henhold til denne regelen kan en jurisdiksjon velge å innføre et unntak fra unntaket som skal gjelde i de tilfellene hvor jurisdiksjonen er referansejurisdiksjonen, se nærmere omtale av referansejurisdiksjonen i punkt 6.3.7.

I *høringsnotatet* foreslo departementet å ikke innføre denne valgfrie reglen. Det ble vist til at sammenlignbare jurisdiksjoner i EU ikke har innført en slik regel.

Av *høringsinstansene* var det bare *Skatteetaten* som hadde merknader til denne valgfrie regelen:

«Innføring av artikkel 9.3.5 (a og b) vil kunne forhindre omorganiseringer med sikte på å omgå suppleringskatteplikt, som det advares mot fra Inclusive Framework, se f.eks. den konsoliderte kommentaren til artikkel 9.3.5, pkt 27. Skatteetaten tar likevel til etterretning at departementet i denne omgang foreslår å ikke implementere denne regelen. Vi antar at det vil kunne bli aktuelt å vurdere om regelen skal innføres på et senere tidspunkt hvis det blir behov for denne.»

Departementet holder fast ved vurderingen fra *høringsnotatet*, og foreslår at det valgfrie unntaket fra unntaket ikke blir innført nå.

Om unntaket skal gjelde for nasjonal suppleringskatt – de tre valgmulighetene

Som omtalt i punkt 6.3.7, har jurisdiksjonene tre valgmuligheter når det gjelder om unntaket i modellreglene artikkel 9.3 skal gjelde for nasjonal suppleringskatt.

De tre valgmulighetene ble beskrevet slik i *høringsnotatet*:

«*Løsning 1* innebærer at artikkel 9.3 ikke gis anvendelse for nasjonal suppleringskatt. Denne løsningen er enkel å administrere og etterleve for konsernene. Samtidig kan den gi høyere suppleringskatt for konsernene, sammenlignet med løsning 2 og 3. Det må da fremgå av ny § 2-20 andre ledd at suppleringskatteloven § 2-14 ikke gjelder for nasjonal suppleringskatt.

Løsning 2 innebærer at jurisdiksjonen lar unntaket i artikkel 9.3 få anvendelse, men begrenser artikkel 9.3 til tilfeller der ingen eierinteresser i konsernenhetene lokalisert i Norge, innehas av morselskap som omfattes av en kvalifisert regel om skatteinkludering. Denne begrensningen må fremgå av ordlyden i ny § 2-20 andre ledd. Denne løsningen gjen-speiler at unntaket i artikkel 9.3 kun gjelder skattefordelingsregelen, ikke skatteinkluderingsregelen. *Løsning 2* kan gi et mer fordelaktig resultat for konsernene enn *løsning 1*, samtidig som det ikke vil ha noen innvirkning på Safe Harbour-status.

Løsning 3 innebærer at unntaket i artikkel 9.3 gjelder fullt ut ved nasjonal suppleringskatt, uten begrensningen i *løsning 2*. Dette kan gi et mer fordelaktig resultat når det gjelder nasjonal suppleringskatt, men innebærer en integritetsrisiko. På grunn av integritetsrisikoen må land som velger denne løsningen, melde fra til OECD at de har et slikt unntak i sin nasjonale lovgivning. Konsekvensen er at landets Safe Harbour-regler ikke gjelder i disse situasjonene, dette omtales som «Switch-off Rules». Eventuell suppleringskatt vil da i stedet kunne bli ilagt i en annen jurisdiksjon, dersom skatteinkluderingsregelen gir hjemmel for dette. Etter departementets vurdering er *løsning 3* mer komplisert å anvende, både for konsernet og skattemyndighetene.»

I *høringsnotatet* tok ikke departementet stilling til hvilken av disse løsningene som bør velges, men ba om høringsinstansenes innspill og vurderinger knyttet til de tre mulige løsningene.

Av høringsinstansene har *Advokatforeningen*, *Norges Rederiforbund* og *Skatteetaten* kommentert valget av løsning.

Advokatforeningen anbefaler løsning 2, basert på følgende vurdering:

«Advokatforeningen mener løsning 2 fremstår som den mest balanserte tilnærmingen, ved å tilby målrettet lettelse til multinasjonale selskaper i deres innledende fase av internasjonal aktivitet, samtidig som den beskytter skattebasen til jurisdiksjoner med QDMTT. Imidlertid krever det nøye implementering for å unngå misbruk. *Løsning 3* kan være mer gunstig for å fremme internasjonal vekst, men på bekostning av skatteinntekter, mens *løsning 1* synes mer tilpasset for jurisdiksjoner med fokus på å opprettholde sine skattebaser uten unntak, men kan være mindre attraktivt for multinasjonale selskaper som ønsker å ekspandere internasjonalt».

Norges Rederiforbund uttaler:

«Norges Rederiforbund har i utgangspunktet ingen innspill til de tre alternative løsningene for om unntakene i modellreglene artikkel 9.3 skal gjelde nasjonal suppleringskatt. Vi vil likevel bemerke at alternativ 2 synes å være mest i overenstemmelse med suppleringskattesystemet for øvrig.»

Skatteetaten foretrekker løsning 1 og uttaler:

«*Løsning 1* er den enkleste å praktisere, men vil, som departementet også påpeker, kunne føre til høyere suppleringskatt enn de øvrige løsningene. Nasjonal suppleringskatt vil normalt ikke føre til en økning i konsernets totale skattebelastning, ettersom en kvalifisert nasjonal suppleringskatt trekkes fra i den suppleringskatten som ellers ville måtte betales etter skatteinkluderings- eller skattefordelingsregelen. Derimot sørger regler om nasjonal suppleringskatt for at beskatningen skjer i den jurisdiksjonen der den blir opptjent, slik at jurisdiksjonen selv får skatteinntektene fra suppleringskatten. I tillegg vil *løsning 1* medføre at helnorske konsern ikke blir negativt forskjellsbehandlet.

Løsning 2 gir unntak fra nasjonal suppleringskatt dersom det øverste morselskapet, eller eventuelt et annet skattepliktig morselskap, uansett ikke ville blitt ilagt suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen. I slike

tilfeller har ikke en (kvalifisert) nasjonal suppleringskatt betydning som krediterbar skatt, og det kan gis unntak fra nasjonal suppleringskatt uten risiko for at den totale suppleringskatten blir lavere enn det som følger av modellreglene. Selv om løsning 2 innebærer at Norge gir ensidig avkall på suppleringskatt, og ikke er en integritetsrisiko for den totale suppleringskatten som ilegges konsernet, er det etter Skattedirektoratets syn en risiko for at en slik regel vil kunne utnyttes av konsern som etablerer et øverste morselskap utenfor virkeområdet for pilar 2, som dermed får gunstigere betingelser enn rent norske konsern, eller konsern med øverste morselskap i andre pilar 2-land, herunder andre EØS-land. Når det gjelder den praktiske håndteringen av løsning 2, vil den etter vårt syn kunne baseres på rapportering i melding for suppleringskatt.

Løsning 3 innebærer at konsern som kvalifiserer under forslaget til § 2-14, gis unntak fra nasjonal suppleringskatt på generelt grunnlag. Forslaget nødvendiggjør samtidig en switch-off rule for Safe-Harbour reglene om nasjonal suppleringskatt, slik at disse suspenderes i tilfeller konsernet påberoper seg regelen om unntak fra nasjonal suppleringskatt. Skattedirektoratet er enig med departementet i at denne løsningen er komplisert, både ved utformingen av regelverket og for praktiseringen av regelverket.»

Departementet bemerker at løsning 3 er komplisert, og at ingen av høringsinstansene foretrekker denne løsningen. Valget bør derfor stå mellom løsning 1 og 2. Departementet slutter seg til de vurderingene som kommer til uttrykk i Skatteetatens høringsuttalelse. Etter departementets vurdering er de argumentene som Skatteetaten fremhever, tyngre enn de argumentene som trekkes frem av Advokatforeningen og Norges Rederiforbund i favør av løsning 2. Departementet viser blant annet til at løsning 1 vil være enkel å praktisere. I tillegg innebærer løsning 1 at rent norske konsern behandles likt med flernasjonale konsern. Departementet foreslår på denne bakgrunn løsning 1.

Det vises til forslag til ny § 2-20 annet ledd siste punktum i suppleringskatteloven. Endringen foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

6.5.5 Endringer i skatteloven

Skatteloven § 16-20 gir på visse vilkår rett til å kreve fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat. Bestemmelsen gjelder 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».

Skatteloven § 16-30 med forskrift gir på nærmere vilkår rett til fradrag i norsk skatt for skatt som er betalt i utlandet av utbytte og tilhørende underliggende selskapsskatt i utenlandsk datterselskap. Fradraget er begrenset til den norske skatten som faller på det mottatte utbyttet og beløpet som inntektsføres etter § 16-30 femte ledd. Bestemmelsens praktiske betydning er begrenset som følge av fritaksmetoden, som medfører at det ofte ikke er noen norsk utbytteskatt å gjøre fradrag i.

Med innføring av regler om global minimumsbeskatning i en rekke land med virkning fra 2024 oppstår spørsmålet om bestemmelsene i skatteloven § 16-20 og § 16-30 kan gi rett til fradrag i norsk skatt for suppleringskatt som en utenlandsk skattemyndighet har ilagt en utenlandsk konsernethet.

I kommentaren til modellreglene artikkel 4.3.2, er det i punkt 45 uttalt at det ikke skal gis kreditfradrag i selskapsskatt for suppleringskatt som er ilagt etter skatteinkluderingsregelen eller skattefordelingsregelen. Begrunnelsen er at et slikt fradrag ville undergrave formålet med den globale minimumsbeskatningen.

I *høringsnotatet* foreslo departementet derfor at skatteloven § 16-20 og § 16-30 endres slik at det fremgår uttrykkelig at retten til kreditfradrag ikke gjelder suppleringskatt ilagt etter en utenlandsk skatteinkluderingsregel eller skattefordelingsregel.

I *høringsnotatet* foreslo departementet også endringer i skatteloven § 6-15. Etter første punktum i denne bestemmelsen kan det gis fradrag for «skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke» ved beregningen av skattepliktig inntekt. Det følger av rettspraksis og uttalelser knyttet til bestemmelsen at det etter omstendighetene kan gis fradrag for skatt betalt i utlandet. De samme hensynene som tilsier at §§ 16-20 og 16-30 ikke kan anvendes på suppleringskatt ilagt etter en utenlandsk skatteinkluderingsregel eller skattefordelingsregel, gjør seg gjeldende her. I *høringsnotatet* foreslo departementet å klargjøre at bestemmelsen ikke gir hjemmel for fradrag for slik skatt.

Høringsinstansene hadde følgende syn på forslaget til endringer i skatteloven:

Norges Rederiforbund uttaler at de ikke har innvendinger mot de foreslåtte presiseringene i skatteloven.

Også *Skatteetaten* støtter forslagene.

Deloitte Advokatfirma AS mener de foreslåtte lovendringene rammer noe videre enn det som synes å være hensikten etter modellregelverket. Det vises til at kommentaren til modellreglene forutsetter at fradrag avskjæres i tilfeller der det er ilagt suppleringskatt etter en kvalifisert regel om skatteinkludering eller en kvalifisert regel om skattefordeling. Lovforslaget har ingen begrensning knyttet til at regelen skal være kvalifisert. At avskjæringsreglene ikke er begrenset til kvalifiserte regler, vil skape uforutsigbarhet og uklarheter ved praktisering av bestemmelsen.

Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO) og *Finans Norge* støtter de foreslåtte presiseringene, men påpeker at hensynet til integriteten i regelverket ikke gjør seg gjeldende når det gjelder fradrag for nasjonal suppleringskatt.

NHO uttaler:

«For å unngå tvil bør det enten presiseres i ordlyden eller – i det minste – i forarbeidene at det kan gis fradrag for slik skatt dersom vilkårene i § 16-20 flg., § 16-30 flg. eller § 6-15 for øvrig er oppfylt. Dette kan f.eks. være aktuelt i forbindelse med faste driftssteder norske selskaper har i utlandet eller for deltakere i NOKUS. Det bør utredes nærmere om det er behov for presiseringer eller endringer i §16-20, § 16-30 og § 6-15 for tilfeller hvor et NOKUS eller fast driftssted skal betale nasjonal suppleringskatt i utlandet, men hvor denne etter lokale regler betales inn av et annet selskap tilhørende samme konsern. Slik kreditreglene er utformet ser vi en risiko for at det ikke vil gis kreditfradrag i slike tilfeller.»

Finans Norge uttaler:

«Det må avklares hvorvidt kreditfradrag fortsatt vil kunne påberopes dersom utenlandsk suppleringskatt ilegges etter lokale interne regler (såkalt «Qualified Domestic Minimum Top-up Tax» (QDMTT)). Vi vil påpeke at uten rett til kreditfradrag vil det være risiko for at det oppstår dobbeltbeskatning. Det bør også gis kreditfradrag for skatt betalt av et annet subjekt, dersom skattebelastningen er «viderefakturert» i tråd med reglene for allokering av

QDMTT på flere skattesubjekter i en jurisdiksjon.»

Finans Norge viser videre til forarbeidene til nye regler i Sverige, der det foreslås lovfestet at retten til kreditfradrag i slike tilfeller består selv om en annen konsernenhet betaler skatten.

Departementet foreslår å klargjøre i henholdsvis skatteloven §§ 16-15, 16-20 og 16-30 at presiseringen gjelder avskjæring av fradrag der suppleringskatt er ilagt etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel eller skattefordelingsregel.

Departementet legger til grunn at det må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle om det skal gis fradrag/kreditfradrag etter de nevnte bestemmelsene for nasjonal suppleringskatt, basert på lovens gjeldende vilkår.

Det vises til forslag til endring av skatteloven §§ 6-15, 16-20 og 16-30. Endringene i skatteloven foreslås å tre i kraft straks, med virkning fra og med inntektsåret 2024.

6.5.6 Skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven

Konsernenheter som er lokalisert i Norge, skal levere en standardisert melding som inneholder nødvendige opplysninger for å fastsette og kontrollere suppleringskatten, jf. skatteforvaltningsloven § 8-14 annet ledd. Meldingen er utarbeidet av OECD og omtales som GloBE Information Return (GIR). I tillegg til meldingen, skal også konsernenhet som er skattepliktig for suppleringskatt, levere skattemelding for suppleringskatt, jf. § 8-14 første ledd. Denne skal som utgangspunkt bare inneholde opplysninger som ikke fremkommer av GIR. Se Prop. 29 LS (2023–2024) kapittel 12 for en mer detaljert gjennomgang av innholdet i GIR og saksbehandlingsreglene for suppleringskatt.

Konsernets skattefordelingsbeløp fremgår av GIR. Ettersom jurisdiksjonene selv bestemmer hvordan de vil utforme reglene for fordeling av skattefordelingsbeløpet mellom flere konsernenheter i samme jurisdiksjon, inneholder ikke GIR denne informasjonen. Skattemyndighetene vil derfor ha behov for flere opplysninger av konsernenhetene enn det som følger av GIR. Slike opplysninger gis i skattemeldingen for suppleringskatt.

I *høringsnotatet* la departementet til grunn at det ikke er behov for å gjøre endringer i skatteforvaltningsloven eller skattebetalingsloven ved innføring av skattefordelingsregelen.

Av høringsinstansene var det bare *Skatteetaten* som hadde innspill vedrørende skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven. Skatteetaten foreslår i sitt høringsinnspill at skattebetalingsloven § 10-52, som regulerer forfall for ulike ansvarskrav, får en henvisning til det foreslåtte solidaransvaret i suppleringskatteloven § 2-13. En slik henvisning vil sikre at ansvarskravet omfattes av forfallsbestemmelsen.

Departementet viser til at det i suppleringskatteloven § 2-13 foreslås en henvisning til forfallsbestemmelsen i skattebetalingsloven § 10-52. Etter departementets syn er dette tilstrekkelig for å sikre at ansvarskravet omfattes av forfallsbestemmelsen. Departementet fastholder vurderingene fra høringsnotatet, og foreslår ikke endringer i skatteforvaltningsloven eller skattebetalingsloven.

6.5.7 Administrative og økonomiske konsekvenser

Reglene for global minimumsbeskatning innføres nå i en rekke land for å motvirke internasjonal overskuddsflytting i store konsern. Samlet anslår OECD at om lag to tredjedeler av overskudd i store konsern som i dag beskattes under 15 pst., vil bli beskattet med 15 pst. med disse reglene. Den resterende tredjedelen skyldes det såkalte substansbaserte inntektsfradraget og vil ikke bli beskattet med minimumssatsen. Dette gir økte skatteinntekter globalt på anslagsvis opp mot 200 milliarder USD. De økonomiske virkningene av reglene anslås å bli betydelige.

Forskjellen i effektive skattesatser mellom normalskattelend og lavskattelend anslås redusert med 50 pst. Dette svekker insentivene til overskuddsflytting og gir en bedre allokering av globale investeringer fordi skatt får mindre betydning for hvor selskaper velger å investere.

Som redegjort for i punkt 6.2, er det i hovedsak tre regelsett som gir beskatningsrett etter reglene om global minimumsbeskatning. Først anvendes regelen for nasjonal suppleringskatt for de landene som har innført denne. Dersom det fortsatt er underbeskattet inntekt igjen som ikke fanges opp av den nasjonale suppleringskatteregelen, vil dette skattlegges etter skatteinkluderingsregelen i det landet konsernspissen eller eventuelle mellomliggende morselskap er lokali-

sert. Skattefordelingsregelen får kun anvendelse dersom de to foregående reglene ikke fanger opp all den underbeskattede inntekten. Skattefordelingsregelen er dermed en regel som sikrer at alt som etter reglene er definert som underbeskattet inntekt, faktisk blir skattlagt. Det er lite sannsynlig at skattefordelingsregelen vil gi vesentlige skatteinntekter direkte, men regelen er avgjørende for at den globale minimumsskatten skal fungere etter hensikten. Regelen vil ikke komme til anvendelse så lenge det øvrige regelverket er implementert enten i kildelandet eller konsernspisslandet. Det er derfor ikke beregnet noen provenyvirkning av forslaget.

De administrative kostnadene ved å innføre regler om global minimumsbeskatning er omtalt i Prop. 29 LS (2023–2024) punkt 14.8. Der uttales det at forslaget innebærer betydelige administrative kostnader, både i form av økt ressursbruk i Skatteetaten og i form av økte etterlevelseskostnader for skattyterne.

Skattefordelingsregelen vil ikke få virkning, verken materielt eller administrativt, for alle konsern, ettersom den er en sekundær regel.

En innføring av skattefordelingsregelen i Norge vil medføre at noen flere konsernenheter får suppleringskattplikt til Norge, og dermed plikt til å levere skattemelding for suppleringskatt. Beregningen av suppleringskatt for den enkelte underbeskattede konsernenheten vil imidlertid være den samme som for skatteinkluderingsregelen, men det vil kunne være nødvendig å beregne suppleringskatt for flere konsernenheter enn det som er nødvendig for skatteinkluderingsregelen. Skattefordelingsregelen vil også kunne medføre noe mer administrativt arbeid på konsernnivå, da norske konsernenheter samlet vil inngå i en eventuell beregning for fordeling av konsernets skattefordelingsbeløp mellom landene.

6.5.8 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i skatteloven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024. Endringene i suppleringskatteloven foreslås å tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

7 Skatt på utlendingers inntekt mv. i økonomisk sone og på kontinentalsokkelen

7.1 Innledning og sammendrag

I tiden fremover forventes økt aktivitet i nye næringer på norsk kontinentalsokkel. Dette gjelder særlig aktivitet i tilknytning til

- mineralvirksomhet,
- fornybare energiresurser,
- karbonhåndtering og
- havbruk til havs (akvakultur).

Inntekter fra slike aktiviteter er etter globalinntektsprinsippet skattepliktige hit for personer og selskap som er skattemessig hjemmehørende her, uansett hvor i verden inntekten er opptjent. Etter skatteloven har Norge videre rett til å skattlegge inntekter fra utlendingers virksomhet og arbeid som skjer i riket, det vil si innenfor norsk territorialgrense til havs (begrenset skatteplikt).

Uten særskilt hjemmel har Norge ikke rett til å skattlegge utenlandske personer og selskap som har inntekt av aktiviteter som skjer *utenfor* riket (utenfor norsk territorialgrense til havs).

Med virkning fra inntektsåret 2024 ble det innført skatteplikt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k til m for utenlandske *selskap* som deltar i mineralvirksomhet på norsk kontinentalsokkel, utnytter fornybare energiresurser i 200-milssonene og utøver karbonhåndtering i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel. Dette sikrer norsk skattlegging av virksomhet som foregår innenfor norsk beskatningsområde, og det gir likere rammevilkår for norske og utenlandske aktører.

Innføringen av skatteplikten baserte seg på høringsnotat av 21. februar 2022. I høringsnotatet foreslo departementet at de nye hjemlene for skattlegging av mineralvirksomhet, fornybare energiresurser og karbonhåndtering i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel, også skulle omfatte skatteplikt for utenlandske *arbeidstakere* som har inntekt fra arbeid knyttet til disse virksomhetene. I Prop. 1 LS (2023–2024) punkt 5.8.6 ble det varslet at denne delen av forslaget ble utsatt til 2025.

Nye teknologiske løsninger gjør at det fremover vil være mulig å drive havbruk (akvakultur) lengre ut til havs enn det som er vanlig i dag. I Hurdalsplattformen er det uttalt at regjeringen vil legge til rette for et stabilt aktivitetsnivå på norsk sokkel med økt innslag av næring knyttet til blant annet havbruk. I samsvar med beslutning tatt av Kongen i statsråd er havområdene «Norskerenna sør», «Frøyabanken nord» og «Trænabanken» i ferd med å bli konsekvensvurdert for havbruk til havs. Konsekvensvurderingen skal leveres til Nærings- og fiskeridepartementet 15. oktober 2024.

Departementet sendte 2. april 2024 på høring et forslag om å innføre skatteplikt for utlendingers inntekt og formue av akvakultur i 200-milssonene og på kontinentalsokkelen, og dertil knyttet virksomhet og arbeid. Det ble foreslått at hjemmelen tas inn som ny bokstav n i skatteloven § 2-3 første ledd.

Som varslet i Prop. 1 LS (2023–2024), ble det i høringsnotatet også foreslått å innføre skatteplikt for utlendingers arbeidsinntekter i tilknytning til mineralvirksomhet, fornybare energiresurser og karbonhåndtering, samt enkelte andre mindre regelendringer og justeringer. I tillegg ble det i høringsnotatet foreslått å innføre skatteplikt for utlendingers formue knyttet til slik virksomhetsutøvelse i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel.

Høringsfristen var 17. juni 2024. Departementet mottok ti hørings svar. Forslaget i proposisjonen er i det vesentlige en videreføring av forslaget i høringsnotatet.

Regjeringen foreslår at det innføres skatteplikt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav n for utlendingers inntekt og formue av akvakultur i 200-milssonene og produksjon av sedentære arter på norsk kontinentalsokkel, og dertil knyttet virksomhet og arbeid.

Virkeområdet for skatteplikten følger av en kombinasjon av et geografisk og et saklig virkeområde. Det geografiske virkeområdet angir hjemmelens stedlige anvendelse, mens det saklige virkeområdet beskriver nærmere hvilke former for aktivitet som omfattes av skatteplikten.

Hjemmelen er bygget opp etter mønster fra petroleumsskatteloven. Det er tilsvarende som for skatteplikten for mineralvirksomhet, fornybare energiresurser og karbonhåndtering i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l og m. Det vil si at hjemmelen omfatter den aktuelle kjernevirksomheten, undersøkelse og produksjon av akvatiske organismer (akvakultur), sammen med tilknyttet virksomhet, jf. ordlyden «dertil knyttet virksomhet og arbeid». Dette innebærer at skatteplikten også vil omfatte ulike former for tjenesteyting og hjelpevirksomhet med tilknytning til akvakultur, som driftstjenester, transportvirksomhet og forsynings-tjenester. Det er ikke noe krav om at det utenlandske selskapet selv innehar akvakulturtillatelsen. Skatteplikten omfatter også tilfeller der det utenlandske selskapet utfører arbeid som kontraktør (tjenesteyter) eller underentreprenør i forbindelse med undersøkelse og produksjon. Videre omfattes utlendingers arbeidsinntekt tilknyttet akvakultur.

Departementet foreslår videre en ny hjemmel for skattlegging av utlendingers arbeidsinntekt knyttet til mineralvirksomhet, utnyttelse av fornybare energiresurser og karbonhåndtering på norsk kontinentalsokkel. Som en konsekvens av de nye beskatningshjemlene, foreslås det justeringer i øvrig skatte- og trygdlovgivning.

For å likebehandle de begrenset skattepliktige foreslår departementet at personlig næringsdrivende som omfattes av beskatningshjemlene for mineralvirksomhet, fornybare energiresurser og karbonhåndtering, ilegges formuesskatt på lik linje med andre begrenset skattepliktige.

Departementet foreslår også enkelte tilpasninger i reglene om begrensnings av skatteplikt for utenlandsk eid skip under norsk drift i internasjonal fart, og i reglene om kildeskatt på renter og royalty mv.

For utenlandske personer og selskap som får skatteplikt til Norge etter de nye beskatningshjemlene, foreslås at skattelovens alminnelige regler skal gjelde med nødvendige tilpasninger. Det foreslås at skatteinntektene i sin helhet skal tilfalle staten, tilsvarende som etter reglene i petroleumsskatteloven.

Norges utøvelse av den interne retten til å skattlegge utlendingers virksomhet og arbeid etter de foreslåtte hjemlene, kan begrenses i skatteavtaler med utenlandske selskapers og personers hjemstat.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteloven §§ 2-1, 2-3, 2-34, 6-32, 6-70, 10-80, 10-81, 14-3 og 15-4, og folketrygdloven § 23-2. Videre vises det til forslag til Stortingets skattevedtak §§ 2-1 og 3-5.

Det forventes liten aktivitet i de aktuelle næringene de nærmeste årene. Departementet antar at forslagene får begrensede administrative konsekvenser, og vil ha svært begrenset proveny-messig betydning på kort sikt. Forslagene vil følgelig ha små eller ingen provenyvirkninger i 2025.

Departementet foreslår at endringene skal tre i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

7.2 Høringen

Departementet sendte 2. april 2024 på høring et forslag om å innføre skatteplikt for utenlandske personers og selskapers inntekt og formue av havbruk (akvakultur), og dertil knyttet virksomhet og arbeid, i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel. I høringen foreslo departementet at det også innføres hjemmel til å skattlegge arbeidsinntekt og formue knyttet til mineralvirksomhet, fornybare energiresurser og karbonhåndtering på norsk kontinentalsokkel mv. Høringsfristen var 17. juni 2024.

Departementet har mottatt ti høringssvar, der ett er uten merknader. Departementet har mottatt høringssvar med merknader fra følgende høringsinstanser:

- Advokatforeningen
- Fiskeridirektoratet
- Fornybar Norge
- Kystrederiene
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Norges Rederiforbund
- Skattedirektoratet
- Skatteforsk – Centre for Tax Research

Alle høringsinstanser som har tatt stilling til forslagene, er positive til en innføring av skatteplikt for utenlandske personers og selskapers formue og inntekt av akvakultur, og dertil knyttet virksomhet og arbeid, i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel. Tilsvarende er samtlige høringsinstanser positive til innføring av skatteplikt for utlendingers arbeidsinntekt og formue knyttet til mineralvirksomhet, fornybare energiresurser og karbonhåndtering på norsk kontinentalsokkel mv.

LO støtter regjeringens forslag. LO viser blant annet til at like rammevilkår for norske og utenlandske virksomheter, så vel som arbeidstakere, er en forutsetning for å sikre en konkurransedyktig norsk maritim næring på norsk kontinentalsokkel og i Norges økonomiske sone. Tilsvarende får

forslaget støtte fra *NHO*. *Norges Rederiforbund* mener det er positivt at Finansdepartementet klarer hvilke skatteregler som skal gjelde for havbaserede næringsvirksomheter i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel. *Kystrederiene* er positive til den foreslåtte skatteplikten i forslaget, forutsatt at den ikke ledsages av en forringelse av rederiskatteordningen for nærskipfarten. *Skattdirektoratet* er positive til forslaget om beskatningshjemmel for de aktuelle aktivitetene.

Noen høringsinstanser har merknader til enkeltpunkter i forslaget som ble sendt på høring. Disse merknadene vurderes konkret under de aktuelle temaene.

7.3 Kyststatens jurisdiksjon etter havrettskonvensjonen

7.3.1 Kontinentalsokkelen

Etter folkeretten ligger territorialgrensen inntil 12 nautiske mil fra grunnlinjene, se figur 7.1. Norges grunnlinjer går mellom punkter på ytterste nes og skjær som stikker opp ved lavvann (fjære sjø). Innenfor grunnlinjene ligger det indre farvannet og utenfor grunnlinjene ligger sjøterritoriet. Området innenfor territorialgrensen er underlagt kyststatens suverenitet. Her har Norge full jurisdiksjon. En eventuell beskatning av selskap hjemmehørende i utlandet vil her følge av den alminnelige bestemmelsen i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, fordi de aktuelle virksomhetene foregår «i riket». Der aktiviteten ikke oppfyller vilkårene for

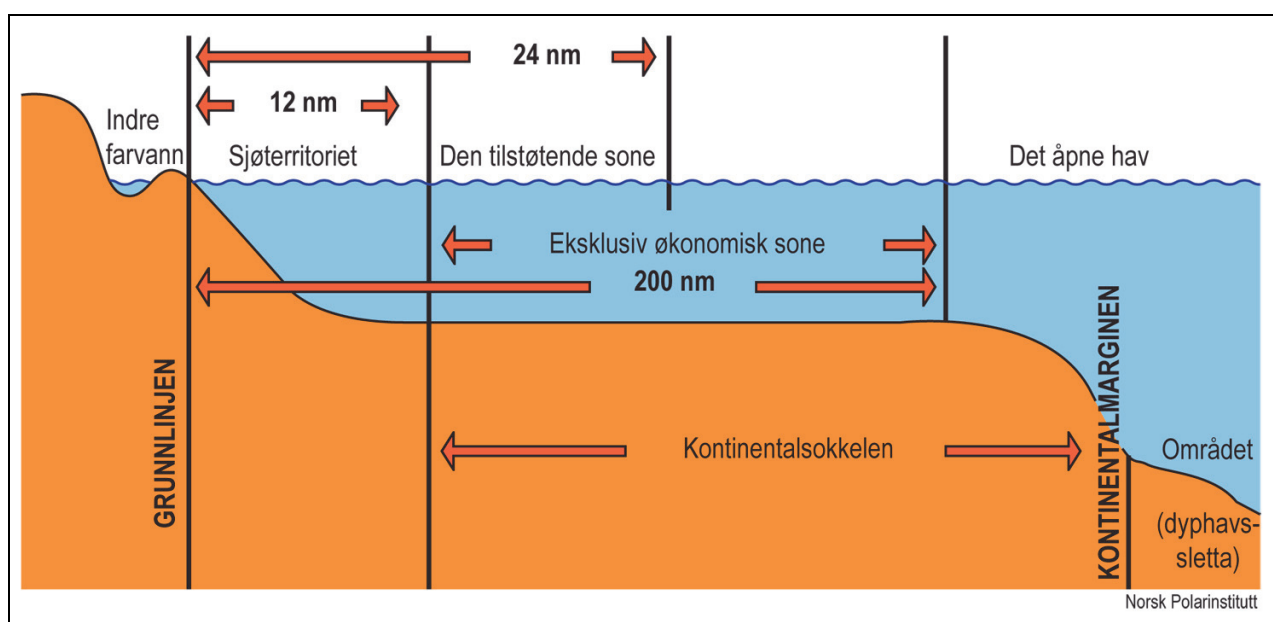
skatterettslig virksomhet, følger det en begrenset skatteplikt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a for formue i og inntekt av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over «i riket».

For virksomhet på områder utenfor en stats sjøterritorium gjelder som utgangspunkt flaggstatsprinsippet etter folkeretten. Det innebærer at den stat hvor en innretning er registrert, kan utøve myndighet over dennes virksomhet, det være seg i form av lovgivning, tvangsmakt eller domsjurisdiksjon.

Kyststatenes rett til å utforske og utnytte ressursene på kontinentalsokkelen vokste frem i folkerettslig sedvane i årene etter andre verdenskrig, og ble kodifisert i Genevèkonvensjonen om kontinentalsokkelen av 29. april 1958. Denne reguleringen har senere blitt videreført i havrettskonvensjonen av 10. desember 1982. Bestemmelsene om kontinentalsokkelen omtales i havrettskonvensjonen del VI.

Etter havrettskonvensjonen art. 76 nr. 1 omfatter en kyststats kontinentalsokkel havbunnen og undergrunnen i de undersjøiske områder. Den strekker seg ut over sjøterritoriet gjennom hele den naturlige forlengelsen av landterritoriet til ytterkanten av kontinentalmarginen. Som et minimum strekker sokkelen seg imidlertid ut til 200 nautiske mil fra grunnlinjene. Dette gjelder selv i de tilfeller der ytterkanten av kontinentalmarginen ikke ligger så langt ut, med mindre tilstøtende kyster er til hinder for dette.

Havrettskonvensjonen art. 77 nr. 1 gir kyststaten suverene rettigheter over kontinentalsokkelen



Figur 7.1 Illustrasjon av havrettens maritime områder

Kilde: Gunnar Sander og Audun Igesund/Norsk Polarinstitutt.

for det formål å undersøke den og utnytte dens naturforekomster, herunder levende organismer tilhørende sedentære arter. Samtidig gir havrettskonvensjonen art. 80, jf. art. 60 nr. 1, kyststaten eksklusiv jurisdiksjon til å oppføre og til å tillate og regulere oppføring av kunstige øyer, innretninger og anlegg på egen kontinentalsokkel som benyttes for dette formål.

Norges kontinentalsokkel er definert i kontinentalsokkeloven (lov 18. juni 2021 nr. 89). Loven definerer Norges kontinentalsokkel i tråd med havretten.

7.3.2 Eksklusiv økonomisk sone

Havrettskonvensjonen har bestemmelser om den eksklusive økonomiske sonen i del V. Av art. 57 følger det at kyststatene kan opprette en eksklusiv økonomisk sone på inntil 200 nautiske mil målt fra grunnlinjene. Det følger av folkeretten at opprettelse av økonomisk sone krever at kyststaten positivt proklamerer dette.

Havrettskonvensjonen art. 56 nr. 1 fastslår at kyststatene i den eksklusive økonomiske sonen har suverene rettigheter for det formål å undersøke og utnytte, bevare og forvalte såvel levende som ikke-levende naturforekomster i vannmassene over havbunnen, på havbunnen og i undergrunnen, og med hensyn til annen virksomhet med sikte på økonomisk utnyttelse.

Videre følger det av art. 60 nr. 1 at kyststaten har enerett til å oppføre og til å tillate og regulere oppføring, drift og bruk av innretninger og anlegg for de formål som er fastsatt i art. 56 nr. 1, og for andre økonomiske formål. Kyststaten har eksklusiv jurisdiksjon over slike anlegg.

Norge har gitt proklamasjon og opprettet økonomisk sone ved økonomiske soneloven (lov 17. desember 1976 nr. 91) og påfølgende forskrifter. Ved forskrift 17. desember 1976 nr. 15 om iverksettelse av Norges økonomiske sone ble økonomisk sone ved Fastlands-Norge opprettet. Deretter ble fiskevernsonen ved Svalbard og fiskerisonen ved Jan Mayen opprettet ved henholdsvis forskrift 3. juni 1977 nr. 6 og forskrift 23. mai 1980 nr. 4. Det er disse tre sonene som refereres til som 200-milssonene.

7.4 Utenlandske personers og selskapers virksomhetsinntekt

7.4.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Akvakulturloven (lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur) regulerer produksjon av akvatiske orga-

nismer, dvs. akvakultur, herunder havbruk til havs. Loven har til formål å fremme akvakulturnæringens lønnsomhet og konkurransekraft innenfor rammene av en bærekraftig utvikling, og bidra til verdiskaping på kysten.

Med ny teknologi og nye typer havbruksinstallasjoner vil det fremover være mulig å drive havbruk lengre til havs enn det som er vanlig i dag. Av Hurdalsplattformen følger det at regjeringen vil legge til rette for et stabilt aktivitetsnivå på norsk sokkel, med økt innslag av næring knyttet til blant annet havbruk. Videre følger det at regjeringen vil utvikle et eget konsesjonsregime for oppdrett til havs, med strenge krav til bærekraft og sameksistens mellom ulike havnæringer.

Nærings- og fiskeridepartementet opprettet i januar 2021 en prosjektgruppe for arbeidet med å tilrettelegge for havbruk til havs. Den 7. november 2022 fastsatte Nærings- og fiskeridepartementet en ny forskrift om tillatelse til akvakultur for laks, ørret og regnbueørret (laksetildelingsforskriften). Etter endringen inneholder laksetildelingsforskriften et nytt kapittel 4 om akvakultur for matfisk på lokaliteter til havs. Videre vedtok Kongen i statsråd 11. november 2022 at havområdene «Norskerenna sør», «Frøyabanken nord» og «Trænabanken» skal konsekvensvurderes for havbruk til havs. Forslag til utredningsprogram har vært på offentlig høring og ble fastsatt i januar 2024. Det Norske Veritas (DNV) fikk tildelt oppdraget om å gjennomføre konsekvensvurderingen 22. mars 2024. Leveringsfristen er satt til 15. oktober 2024.

Inntekter fra akvakultur er skattepliktige til Norge når personen eller selskapet er skattemessig hjemmehørende her. Etter skatteloven har Norge også rett til å skatlegge inntekter fra utlendingers virksomhet og arbeid som skjer i riket, det vil si innenfor norsk territorialgrense til havs (begrenset skatteplikt).

Etter skatteloven er det derimot ikke hjemmel til å skatlegge utenlandske personers og selskapers inntekt av akvakultur i 200-milssonene og på kontinentalsokkelen. Det skyldes at disse aktivitetene skjer utenfor riket (utenfor norsk territorialgrense til havs).

7.4.2 Departementets vurderinger og forslag

Høringsforslaget

I høringsnotatet foreslo departementet å innføre hjemmel til å skatlegge utenlandske personers og selskapers inntekt av akvakultur, og dertil knyttet

virksomhet og arbeid, i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel. I forslaget til geografisk virkeområde ble det vist til soner opprettet i medhold av økonomiske soneloven, og angivelsen av kontinentalsokkelen i kontinentalsokkeloven.

Ved utformingen av hjemmelen for skatteplikt ble det foreslått å ta utgangspunkt i det saklige virkeområdet i akvakulturloven og ordlyden i petroleumsskatteloven § 1. I petroleumsskatteloven § 1 er det saklige virkeområdet fastsatt til «undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid...». Departementet foreslo at enhver produksjon av akvatiske organismer etter akvakultur-tillatelse i utgangspunktet vil være omfattet av den foreslåtte skatteplikten. Det ble foreslått at hjemmelen for skatteplikt skal dekke en videre krets av aktiviteter enn selve produksjonen, og også skal omfatte «undersøkelse». Det er etter høringsforslaget ikke et krav for å omfattes av skatteplikten at det utenlandske selskapet selv innehar akvakultur-tillatelsen. Hjemmelen omfatter ulike former for tilknyttet virksomhet, som ulike former for hjelpevirksomhet. Videre omfattes tilfeller der det utenlandske selskapet utfører arbeid i tilknytning til undersøkelse og produksjon som kontraktør (tjenesteyter) eller underentreprenør.

For omtale av høringsforslaget om skatteplikt for utlendingers arbeidsinntekt knyttet til akvakultur, vises det til punkt 7.5.

Geografisk virkeområde

I høringsnotatet viste departementet til at kyststaten har folkerettslig adgang til å utøve jurisdiksjon over undersøkelse og utnyttelse av sedentære arter på kontinentalsokkelen, og innretninger og anlegg som benyttes i tilknytning til virksomheten, jf. havrettskonvensjonen art. 77 nr. 1 og 4 og art. 80, jf. art. 60 nr. 1.

Videre ble det vist til at kyststater etter havrettskonvensjonen art. 56 nr. 1 og art. 60 nr. 1 har adgang til å utøve jurisdiksjon over undersøkelse og utnyttelse av naturforekomster i de økonomiske sonene, og innretninger og anlegg som benyttes i tilknytning til virksomheten.

Det ble i høringsnotatet lagt til grunn at Norge har eksklusiv myndighet til å regulere undersøkelse og produksjon av akvatiske organismer i 200-milssonene, og sedentære arter på norsk kontinentalsokkel. Det gjelder også tilknyttet virksomhet.

Advokatforeningen viser til at de levende organismene som kyststaten etter havrettskonvensjo-

nen har suverene rettigheter over på kontinentalsokkelen, synes å være begrenset til sedentære arter. Dette innebærer at Norge ikke har hjemmel til å skattlegge utenlandske selskap og personer som deltar i matfiskproduksjon på den delen av kontinentalsokkelen som ligger utenfor den økonomiske sonen.

Videre viser Advokatforeningen til at adgangen til å utøve jurisdiksjon over den økonomiske sonen er knyttet til utnyttelse av naturforekomster. Dette kan peke på at jurisdiksjonen gjelder arter som naturlig befinner seg i den økonomiske sonen, noe som ikke vil være tilfelle for matfisk som fraktes fra kysten og ut til havs. Advokatforeningen henviser til at kyststaten i den økonomiske sonen også har jurisdiksjon over annen virksomhet med sikte på økonomisk utnyttelse. Advokatforeningen mener dette kan tilsi at oppdrett av matfisk kan plasseres inn i denne kategorien, men påpeker at hjemmelen på dette punktet med fordel kan klargjøres.

Departementet viser til omtalen ovenfor om kyststatens jurisdiksjon etter havrettskonvensjonen og vurderingen i høringsnotatet. Der fremgår det at Norge har eksklusiv myndighet til å regulere undersøkelse og produksjon av sedentære arter, og dertil knyttet virksomhet, på norsk kontinentalsokkel.

Når det gjelder kyststatens jurisdiksjon i de økonomiske sonene, viser departementet til at Norge etter havrettskonvensjonen art. 56. nr. 1 har suverene rettigheter for det formål å «undersøke og utnytte, bevare og forvalte såvel levende som ikke-levende naturforekomster i vannmassene over havbunnen, på havbunnen og i undergrunnen», samt «annen virksomhet med sikte på økonomisk utnyttelse». Videre følger det av havrettskonvensjonen art. 60. nr. 1 at Norge har enerett til å tillate oppføring av innretninger og anlegg som benyttes i slik virksomhet. Departementet legger til grunn at det ligger innenfor dette å regulere undersøkelse og produksjon av akvatiske organismer og tilknyttet virksomhet, herunder havbruk til havs, i 200-milssonene.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet om å innføre hjemmel til å skattlegge utenlandske personers og selskapers inntekt av akvakultur, og dertil knyttet virksomhet, i 200-milssonene. På bakgrunn av høringsinnspillet fra Advokatforeningen foreslår departementet en presisering av lovforslaget i høringsnotatet, ved at virkeområdet for skatteplikten på norsk kontinentalsokkel begrenses til undersøkelse og produksjon av sedentære arter.

Ved utformingen av det geografiske virkeområdet foreslår departementet at det henvises til soner opprettet i medhold av økonomiske soneloven, og angivelsen av kontinentalsokkelen i kontinentalsokkeloven (lov om Norges kontinentalsokkel av 18. juni 2021 nr. 89).

Saklig virkeområde

Akvakulturlovens saklige virkeområde er fastsatt i lovens § 2. Her fremgår det at loven gjelder produksjon av akvatiske organismer, jf. første ledd. Med akvatiske organismer menes «vannlevende dyr og planter.». Dette er nærmere definert i forarbeidene i Ot.prp. nr. 61 (2004–2005), der det følger at akvatiske organismer omfatter «vannlevende dyr og planter, herunder fisk, bløtdyr, pigguder og krepsdyr, med unntak av sjøpattedyr.». Som produksjon regnes ethvert tiltak for å påvirke levende akvatiske organismers vekt, størrelse, antall, egenskaper eller kvalitet. Loven gjelder også anlegg ment for akvakultur, herunder anlegg uten akvatiske organismer. Videre reguleres i noen grad vare- og tjenesteprodusenter til akvakulturnæringen.

Produksjonsbegrepet er vidt og dekker en rekke ulike typer aktiviteter. Typisk for produksjon vil være at de oppdrettede organismene vokser. Produksjon av fisk vil normalt skje ved at fisk føres til den når en ønsket slaktevekt.

Produksjonsbegrepet omfatter også ulike andre former for påvirkning av levende organismer. Et eksempel er utsetting av hummer på havbeite for at den skal ta til seg næring slik at veksten, og dermed verdien, øker. Imidlertid er det foreløpig bare akvakultur av matfisk av laks, ørret og regnbueørret som regelverket legger til rette for. Ettersom havbruk til havs er en industri under utvikling og det ikke finnes produksjon til havs ennå, er det ikke klart hvordan produksjonen vil foregå. Mest sannsynlig vil settefisk fraktes ut fra kysten i brønnbåt, for å stå i anlegg til havs inntil slaktevekt nås. Dette kalles tradisjonelt for matfiskfasen. Deretter vil fisken fraktes med båt til slakteri på land, eller direkte til markedet i Europa. Produksjonsbegrepet i akvakulturloven dekker aktiviteten inntil fisken avlives.

Akvakultur må uansett avgrenses mot tradisjonelt fiske.

Etter akvakulturloven § 4, jf. §§ 6 og 7, kan Nærings- og fiskeridepartementet på nærmere vilkår gi tillatelse til å drive akvakultur. Akvakultur-tillatelse kan også erverves ved overføring fra innehaver av slik tillatelse. Ingen kan drive akva-

kultur uten å være registrert som innehaver av akvakultur-tillatelse i akvakulturregisteret.

Departementet viderefører forslaget i høringsnotatet om at det ved utformingen av hjemmel til å skattlegge utenlandske personers og selskapers inntekt av akvakultur i 200-milssonene mv., tas utgangspunkt i det saklige virkeområdet i akvakulturloven § 2 første ledd og ordlyden i petroleumsskatteloven § 1. Etter petroleumsskatteloven § 1 er det saklige virkeområdet fastsatt til «undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet og arbeid...». Departementet foreslår at skatteplikten for utenlandske personers og selskapers inntekt av akvakultur, skal omfatte inntekt av «undersøkelse og produksjon av akvatiske organismer (akvakultur) i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven og sedentære arter på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven, og dertil knyttet virksomhet og arbeid.» En slik utforming innebærer at hjemmelen vil være nært beslektet med det saklige virkeområdet til akvakulturloven. I tillegg vil en utforming med utgangspunkt i ordlyden i petroleumsskatteloven fange opp de særskilte problemstillingene som oppstår ved beskatning av virksomhet på kontinentalsokkelen. Samme vurderinger ble lagt til grunn ved innføringen av skatteplikt for utenlandske selskap som driver mineralvirksomhet mv. i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel, jf. skatteloven § 2-3 bokstav k, l og m, og omtale i Prop. 1 LS (2023–2024) punkt 5.8.

Departementet legger til grunn at enhver produksjon av akvatiske organismer etter akvakultur-tillatelse i utgangspunktet vil være omfattet av den foreslåtte skatteplikten. Det foreslås et vidt virkeområde selv om det foreløpig bare er akvakultur av matfisk av laks, ørret og regnbueørret som regelverket legger til rette for per i dag, jf. over. Forslaget til hjemmel for skatteplikt dekker dessuten en videre krets av aktiviteter enn selve produksjonen, og omfatter også «undersøkelse». Etter akvakulturloven § 11 kan det i enkeltvedtak eller forskrift stilles krav om at den som har eller søker om akvakultur-tillatelse, skal foreta eller bekoste nødvendige miljøundersøkelser innenfor lokalitetens influensområde. Slike miljøundersøkelser er nærmere beskrevet i laksetildelingsforskriften § 8-9. For akvakultur-tillatelse for matfisk på lokaliteter til havs er det et krav om at det gjennomføres prosjektspesifikk konsekvensvurdering. Kostnader til slik konsekvensvurdering skal gjennomføres for tiltakshavers regning, jf. laksetildelingsforskriften § 4-9.

Det er etter forslaget ikke et krav for å omfattes av skatteplikten at det utenlandske selskapet selv innehar akvakulturtillatelsen. Også virksomhet i tilknytning til undersøkelse og produksjon faller innenfor, jf. ordlyden «dertil knyttet virksomhet». Utenlandske selskap som for eksempel gjennomfører miljøundersøkelser som kontraktører (tjenesteytere), vil også være omfattet av bestemmelsens saklige virkeområde. Det er ikke noe krav om et direkte kontraktsforhold. Også indirekte kontraktsforhold, som underentreprenører, omfattes av bestemmelsens saklige virkeområde.

Etter departementets forslag omfatter hjemmelen for skatteplikt videre ulike former for tjenesteyting og hjelpevirksomhet med tilknytning til akvakultur i 200-milssonene og produksjon av sedentære arter på norsk kontinentalsokkel. Det gjelder blant annet ulike former for driftstjenester, transportvirksomhet og forsyningstjenester, herunder brønnbåttjenester, forbåter, avlusning o.l.

Fiskeridirektoratet viser til at departementets forslag til ordlyd synes å rette seg mot «undersøkelse av akvatiske organismer». Dersom forslaget er ment å rette seg mot utenlandske aktører som utfører miljøundersøkelser og undersøkelser i forbindelse med prosjektspesifikk konsekvensvurdering, mener *Fiskeridirektoratet* ordlyden fremstår som noe uklar. *Fiskeridirektoratet* påpeker at selv om miljøundersøkelsene som utføres i forbindelse med akvakultur omfatter bunndyrsundersøkelser, vil undersøkelsene også inneholde mye som ikke kan betegnes som undersøkelse av akvatiske organismer. Det gjelder for eksempel strømmålinger, partikkelanalyser, hydrografmålinger og undersøkelse av kjemiske og sensoriske parametere. Dersom departementet vurderer det slik at denne form for undersøkelser ikke kan anses som «dertil knyttet virksomhet», foreslår *Fiskeridirektoratet* en alternativ utforming av ordlyden.

Departementet viser til at begrepet «undersøkelse» i forslaget til lovtekst ikke er begrenset til undersøkelse av akvatiske organismer. Begrepet skal også omfatte andre målinger og undersøkelser i sammenheng med miljøundersøkelser og prosjektspesifikk konsekvensutredning, som strømmåling, partikkelanalyser osv. i forbindelse med akvakultur. Sistnevnte aktiviteter vil uansett falle innenfor den foreslåtte hjemmelen for skatteplikt som «dertil knyttet virksomhet».

Departementet legger for øvrig til grunn at tolkningspraksis vedrørende petroleumsskattelovens virkeområde vil være relevant for tolkningen av det saklige virkeområdet for akvakultur, så langt den passer. Det betyr at virkeområdet til

petroleumsskatteloven for forsyningsskip og annen transportvirksomhet mv. som utgangspunkt gir føringer for det saklige virkeområdet for forslaget til å skattlegge utenlandske personers og selskapers inntekt av akvakultur, og dertil knyttet virksomhet.

For utenlandske bøyelastere som frakter petroleum fra norsk kontinentalsokkel til norsk havn, kom Høyesterett i Teekay-dommen til at slik skipstransport ikke er omfattet av petroleumsskatteloven (som «dertil knyttet virksomhet»). Høyesterett viste i den forbindelse til internasjonal usikkerhet rundt folkerettens rammer på lovgivningstidspunktet, og dagjeldende norsk havretts- og skipsfartspolitik.

Som redegjort for ved innføringen av skatteplikt for mineralvirksomhet mv. i Prop. 1 LS (2023–2024), mener departementet at løsningen på dette punktet i petroleumsskatteloven fra 1975 ikke uten videre bør være avgjørende ved innføring av hjemmel til å skattlegge akvakultur og «dertil knyttet virksomhet» i dag. Det vises til at skipstransport til land av akvatiske organismer produsert i 200-milssonene og på kontinentalsokkelen, er et nødvendig ledd i utnyttelsen av ressursene. Når transporten går fra norsk kontinentalsokkel til norsk havn, foregår aktiviteten dessuten innenfor norsk beskatningsområde. Samtidig kan særegne hensyn gjøre seg gjeldende når det gjelder jurisdiksjon over skipstransport. Det kan dessuten være hensiktsmessig at hjemmelen til å skattlegge akvakultur også på dette punktet har samme virkeområde som petroleumsskatteloven. Tilsvarende som for utenlandske selskapers skatteplikt for mineralvirksomhet og karbonhåndtering etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k og m, foreslås det at departementet får hjemmel til, og i forskrift unntar, visse typer skipstransport fra skatteplikten for akvakultur og «dertil knyttet virksomhet» i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel.

I utkast til forskriftsbestemmelse på dette punktet foreslo departementet i høringsnotatet å unnta fra skatteplikt «transport av akvatiske organismer med skip fra lokalitet i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven og på norsk kontinentalsokkel.».

Skattedirektoratet og *Fiskeridirektoratet* viser i høringsmerknadene til departementets forslag til forskriftsbestemmelse, og poengterer at det kan være aktuelt med transport av akvatiske organismer både til og fra lokalitet i Norges økonomiske soner og på norsk kontinentalsokkel. Dersom også transport av akvatiske organismer til lokaliteten skal omfattes av unntaket, mener høringsin-

stansene at dette bør fremgå klart i forskriftsbestemmelsen.

Departementet peker på at Teekaydommen, jf. over, gjaldt utenlandske bøyelastere som fraktet utvunnet olje fra feltet på kontinentalsokkelen til havn. Departementet legger til grunn at et tilsvarende unntak for akvakultur skal gjelde skipstransport av ferdig utvokste akvatiske organismer fra lokalitet til havs og til havn. Det foreslås å opprettholde forslaget til forskriftsbestemmelse i høringsnotatet. Det vil si at skipstransport av akvatiske organismer til lokaliteten, ikke er unntatt fra den foreslåtte skatteplikten.

Den foreslåtte hjemmelen innfører en begrenset skatteplikt til Norge for utenlandske personers og selskapers inntekt av undersøkelse og produksjon av akvatiske organismer (akvakultur) i 200-milssonene og sedentære arter på norsk kontinentalsokkel, og dertil knyttet virksomhet. Norges interne beskatningsrett kan imidlertid begrenses i skatteavtaler med utenlandske selskapers hjemstat. Det vises til punkt 7.8.4 for omtale av skatteavtalespørsmål.

For utenlandske personer og selskap som undersøker og produserer akvatiske organismer (akvakultur) i 200-milssonene og sedentære arter på norsk kontinentalsokkel, og dertil knyttet virksomhet, er det skattelovens alminnelige regler som gjelder. Det betyr at skattelovens regler om hva som skal regnes som skattepliktig inntekt, fradragsberettigede kostnader, avskrivninger osv. får anvendelse. For arbeidsinntekt vises det til punkt 7.5 nedenfor.

Det vises til forslag til skatteloven § 2-3 første ledd ny bokstav n.

7.5 Utenlandske personers arbeidsinntekt

7.5.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Med virkning fra inntektsåret 2024 er det innført begrenset skatteplikt for utenlandske selskap mv. som driver visse former for virksomhet utenfor det norske sjøterritoriet, jf. Prop. 1 LS (2023–2024) punkt 5.8. Det gjelder:

- mineralvirksomhet på norsk kontinentalsokkel,
- utnyttelse av fornybare energiresurser i 200-milssonene, og
- utøvelse av karbonhåndtering i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel.

Forslaget i Prop. 1 LS (2023–2024) baserte seg på høringsnotat av 21. februar 2022. I høringsnotatet

foreslo departementet at de nye hjemlene for skattlegging av virksomhet på sokkelen mv. også skulle omfatte skatteplikt for utenlandske arbeidstakere som har inntekt fra arbeid knyttet til de aktuelle virksomhetene. Skattedirektoratet ga i sitt hørings svar flere innspill til dette. Direktoratet mente det var behov for justeringer i reglene om fradrag, tidfesting, forholdet til kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift mv. Innføring av denne delen av forslaget ble derfor utsatt til 2025, se Prop. 1 LS (2023–2024) punkt 5.8.6.

På den bakgrunn foreslo departementet i høringsnotat 2. april 2024 ny hjemmel for skattlegging av inntekt fra arbeid. Beskatningshjemmelen gjaldt arbeid knyttet til mineralvirksomhet, utnyttelse av fornybare energiresurser og karbonhåndtering på norsk kontinentalsokkel, som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l og m. Departementet foreslo videre ny hjemmel for skattlegging av inntekt fra arbeid knyttet til akvakultur og dertil knyttet virksomhet i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel. Til slutt foreslo departementet justeringer i diverse øvrig skatte- og trygdlovgivning knyttet til skattlegging av arbeidsinntekter for skattepliktige etter de nye hjemlene.

Inntektsskatt

For arbeid som utføres av personer som er skattemessig bosatt i Norge, har Norge beskatningsrett til alle inntekter opptjent både her i riket og i utlandet (globalskatteplikt), jf. skatteloven § 2-1 niende ledd. Dette omfatter også inntekter opptjent fra arbeid på kontinentalsokkelen.

Fra dette gjelder et unntak etter den såkalte ettårsregelen for personer som har et arbeidsopphold utenfor riket som varer i minst tolv måneder, jf. skatteloven § 2-1 tiende ledd. I slike tilfeller kan det kreves at den norske skatten nedsettes med et beløp som tilsvarende den del av skatten i Norge som faller på lønnsinntekt opptjent i utlandet.

For personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge, kan Norge skattlegge «vederlag som skriver seg fra herværende kilder for personlig arbeid i tjeneste utført i Norge under midlertidig opphold her», jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d.

Videre kan Norge skattlegge arbeidstakere bosatt i utlandet som leies ut til norske oppdragsgivere, for inntekt opptjent ved arbeidet i Norge, jf. skatteloven § 2-3 annet ledd.

En gruppe skattytere kan på nærmere vilkår skattlegges etter den særlige kildeskatteordning

gen for utenlandske arbeidstakere i skatteloven kapittel 20.

Utenlandske sjøfolk kan være skattepliktig til Norge for inntekt opptjent på skip med nærmere tilknytning til Norge eller norsk virksomhet, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h.

Norge kan også skatlegge arbeidsinntekt knyttet til undersøkelse etter, og utvinning av, petroleumforekomster på kontinentalsokkelen (og på andre geografiske områder nevnt i bestemmelsen), jf. petroleumsskatteloven § 1 første ledd, jf. § 2.

Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

Etter folketrygdloven § 2-2 er også ikke-bosatt person i utgangspunktet pliktig medlem i folketrygden dersom vedkommende er arbeidstaker i Norge eller «på den norske delen av kontinentalsokkelen i forbindelse med leting etter eller utvinning av olje, gass eller andre naturressurser». Medlemmer av folketrygden plikter å betale trygdeavgift etter folketrygdloven § 23-3.

Arbeidsgiveravgift skal etter folketrygdloven § 23-2 niende ledd ikke betales av godtgjørelse for arbeid i utlandet, og på norsk kontinentalsokkel og norsk territorialfarvann, når arbeidet er utført av en utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem i trygden.

Fradrag

Både globalskattepliktige og begrenset skattepliktige etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, har rett på personfradrag i alminnelig inntekt etter skatteloven § 15-4. Sjøfolk som er skattepliktige etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, og skattepliktige arbeidstakere etter petroleumsskatteloven har også rett på personfradrag i alminnelig inntekt.

Utenlandske arbeidstakere med begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd har rett til fradrag for faktiske kostnader som er tilknyttet inntekter som er skattepliktig til Norge, jf. skatteloven § 6-1. Kostnader som inngår i minstefradraget, kan ikke kreves i tillegg til dette.

Utenlandske sjøfolk som er begrenset skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i stedet for fradrag for faktiske kostnader få et såkalt standardfradrag etter skatteloven § 6-70. Utenlandske sokkelarbeidere som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, kan velge om de vil ha standardfradrag eller ordinære

fradrag for faktiske kostnader, jf. petroleumsskatteloven § 2 første ledd.

Personlig skattytere som er bosatt i EØS og som er skattepliktig til Norge for hele eller tilnærmet hele sin inntekt av arbeid, pensjon, uføreytelser eller virksomhet, kan kreve utvidet fradragrett for kostnader i Norge etter skatteloven § 6-71. Bestemmelsen gjelder også for utenlandske personer bosatt innenfor EØS som har begrenset skatteplikt til Norge etter petroleumsskatteloven, jf. Utv. 2006 s. 332.

7.5.2 Departementets vurderinger og forslag

Høringsforslaget

I høringsnotat 2. april 2024 foreslo departementet ny hjemmel for skattlegging av inntekt fra arbeid. Forslaget gjaldt å innføre hjemmel for å beskatte arbeid innen mineralvirksomhet, utnyttelse av fornybare energiresurser og karbonhåndtering på norsk kontinentalsokkel. Departementet foreslo videre ny hjemmel for skattlegging av inntekt fra arbeid knyttet til akvakultur og dertil knyttet virksomhet i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel. Til slutt foreslo departementet justeringer i diverse øvrige skatte- og trygdlovgivning knyttet til skattlegging av arbeidsinntekter for skattepliktige etter de nye hjemlene.

Ny hjemmel for skattlegging av arbeidsinntekter

Departementet opprettholder forslaget fra høringsnotatet. I tråd med høringsnotatet av 2. april 2024 foreslår departementet at det også innføres hjemmel til å skatlegge arbeidsinntektene til utenlandske arbeidstakere som har inntekt fra arbeid knyttet til virksomhetene som de nye hjemlene gjelder. Det geografiske og saklige virkeområdet for de nye hjemlene foreslås å følge virkeområdet for skattlegging av tilhørende virksomhetsinntekter. Det innebærer at det foreslås å innføre skatteplikt for følgende lønnsinntekter:

- Fordel vunnet ved arbeid knyttet til undersøkelse og utvinning av mineralforekomster og dertil knyttet virksomhet på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven.
- Fordel vunnet ved arbeid knyttet til undersøkelse og utnyttelse av fornybare energiresurser og dertil knyttet virksomhet, i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven. Skatteplikten gjelder også fordel vunnet ved arbeid knyttet til omforming og overføring av elektrisk energi utenfor sonene i den utstrek-

ning Norges rett til å skattlegge slikt arbeid følger av folkeretten eller av særskilt avtale med fremmed stat.

- Fordel vunnet ved arbeid knyttet til undersøkelse og utøvelse av karbonhåndtering og der-til knyttet virksomhet, i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven og på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven. Skatteplikten gjelder også fordel vunnet ved arbeid knyttet til transport av CO₂ og utnyttelse av undersjøiske reservoarer til lagring av CO₂ utenfor norsk kontinentalsokkel i den utstrekning Norges rett til å skattlegge slikt arbeid følger av folkeretten eller av særskilt avtale med fremmed stat.
- Fordel vunnet ved arbeid knyttet til undersøkelse og produksjon av akvatiske organismer (akvakultur) i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven og av sedentære arter på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven.

Tilsvarende som ved begrenset skatteplikt for arbeidsinntekter etter petroleumsskatteloven må arbeidet skje i tilknytning til den aktuelle skattepliktige virksomheten. Arbeidet må også være utført innenfor det geografiske virkeområdet. Det er ikke et vilkår for skatteplikt at arbeidsgiver er skattepliktig til Norge, og det stilles ingen krav til arbeidets varighet for at skatteplikt skal inntre.

I Prop. 1 LS (2023–2024) punkt 5.8.4 var det lagt til grunn at visse typer transport av mineraler med skip til land (jf. første strekpunkt) og visse typer transport av CO₂ med skip (jf. tredje strekpunkt), ville bli unntatt fra skatteplikt i forskrift. Disse unntakene er nå vedtatt, se FSFIN § 2-3-2. Unntakene i forskriftsbestemmelsen vil også omfatte arbeidsinntekter tilknyttet slik aktivitet, med mindre skatteplikten reguleres av skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h.

Det har ikke kommet noen merknader til forslaget i høringen.

Det vises til forslag til ny bokstav n i skatteloven § 2-3 første ledd, samt forslag til endringer i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l og m.

Oppholdsdager – forholdet til skatteloven § 2-1

Antall oppholdsdager i Norge har betydning for skillet mellom begrenset skatteplikt etter skatteloven § 2-3 og alminnelig skatteplikt etter skatteloven § 2-1. De nye beskatningshjemlene i skatteloven § 2-3 første ledd medfører ikke noen endring i hva som regnes som opphold «i riket» etter disse bestemmelsene. For avgrensningen av riket uten-

for kysten er det fortsatt bare antall dager innenfor territorialfarvannet som teller for at skattyter skal bli bosatt etter skatteloven § 2-1.

Inntekt ved arbeid om bord på skip

Inntekt ved arbeid om bord på skip mv. for personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge, er regulert i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h. Det er presisert i bestemmelsen at personer som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven, ikke er omfattet av skatteplikten etter denne bestemmelsen. Departementet foreslår samme løsning for den nye skatteplikten etter skatteloven § 2-3 bokstav k til n.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h nr. 3.

Kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere

Kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere kan ikke benyttes av utenlandske sjøfolk som skattlegges etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h. Begrunnelsen for det er at skattleggingen av utenlandske sjøfolk fungerer tilfredsstillende i dag, jf. Prop. 86 LS (2017–2018) s. 29. Skattytergruppen er liten, og det er få arbeidsgivere. Tilsvarende gjelder for utenlandske sokkelarbeidere som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven. Begrunnelsen er også her at skattleggingen fungerer tilfredsstillende i dag.

Departementet foreslår at arbeidstakere som blir skattepliktige etter de nye hjemlene, følger de samme regler som gjelder for utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven.

Tidfesting

Arbeidsinntekt tidfestes i tråd med kontantprinsippet, det vil si «det året da beløpet utbetales eller ytelsen erlegges, eller i tilfelle på det tidligere tidspunkt da det oppstår adgang til å få beløpet utbetalt eller ytelsen erlagt», jf. skatteloven § 14-3 første ledd. Det vil også gjelde for arbeidsinntekter opptjent utenfor sjøterritoriet som blir skattepliktige med dette forslaget.

Ved inn- og utflytting til Norge er det særlige regler i skatteloven § 14-3 fjerde ledd. Bestemmelsene skal sikre at inntekter fra arbeid som er utført i Norge, også kommer til beskatning her. Reglene er også gitt anvendelse for arbeid ved midlertidig opphold her og på kontinentalsokkelen, jf. bokstav c. Departementet mener at disse reglene, så langt de passer, også bør gjelde for

arbeid utført etter de nye hjemlene. I tillegg foreslår departementet at bestemmelsen også henviser til skattytere som er skattepliktige etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h. I dag følger det kun av skattepraksis.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 14-3 fjerde ledd bokstav c.

Fradrag

Standardfradrag

Utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere som er skattepliktige til Norge etter petroleumsskatteloven, har rett på standardfradrag etter skatteloven § 6-70. Det samme bør gjelde for skattytere som blir skattepliktige etter de nye beskatningshjemlene.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-70 første ledd.

Minstefradrag

Sjøfolk som har begrenset skatteplikt til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, samt begrenset skattepliktige etter petroleumsskatteloven, har rett på minstefradrag i tillegg til standardfradrag. Departementet mener at det samme bør gjelde for personer som blir skattepliktige etter de nye beskatningshjemlene.

Minstefradraget avkortes for skattytere som bare har vært bosatt i Norge deler av året, eller som bare har vært begrenset skattepliktig til Norge deler av året etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, jf. skatteloven § 6-32 fjerde ledd. Tilsvarende gjelder for begrenset skattepliktige etter petroleumsskatteloven. I praksis anvendes bestemmelsen tilsvarende for begrenset skattepliktige sjøfolk etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, jf. Skatte-ABC (2024) punkt M-6-2.5.1. Avkortningen gjøres slik at øvre grense for minstefradraget avkortes tilsvarende det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyter har vært begrenset skattepliktig til Norge.

Departementet mener at det samme bør gjelde for personer som blir skattepliktige etter de nye hjemlene. Videre mener departementet at dagens praksis om avkortning for skattepliktige sjøfolk etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h bør lovfestes.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-32 fjerde ledd.

Personfradrag

Begrenset skattepliktige for arbeid utført i Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd har rett til personfradrag, jf. skatteloven § 15-4 første ledd, jf. fjerde ledd. Tilsvarende gjelder for skattepliktige arbeidstakere etter petroleumsskatteloven, og i praksis også for sjøfolk som er skattepliktige etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h.

Departementet legger til grunn at skattepliktige for arbeidsinntekter etter de nye hjemlene skal ha rett til personfradrag, og foreslår en endring i skatteloven § 15-4 fjerde ledd. Det foreslås at det samtidig inntas en presisering i bestemmelsen om at skattepliktige etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h skal ha rett til fradraget.

Regelen om avkortning av personfradraget ved bosted eller opphold i riket deler av året bør gjelde for personer som blir skattepliktige for arbeidsinntekter etter de nye hjemlene. I tillegg mener departementet at det bør fremgå tydelig av bestemmelsen at tilsvarende gjelder for skattepliktige sjøfolk etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 15-4 fjerde og femte ledd.

Forholdet til ettårsregelen

Ettårsregelen i skatteloven § 2-1 tiende ledd presiserer at det geografiske virkeområdet i petroleumsskatteloven § 1 første ledd bokstav a skal anses som en del av «riket» i bestemmelsens forstand. Det innebærer at arbeidsopphold på kontinentalsokkelen ikke kvalifiserer til skattenedsettelse etter ettårsregelen.

Departementet mener at arbeid på kontinentalsokkelen og i 200-milssonene, som er skattepliktig etter de nye beskatningshjemlene på samme måte, ikke bør kvalifisere til skattenedsettelse etter ettårsregelen.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav e.

Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

Trygdeavgift

Ved innføring av nye beskatningshjemler på kontinentalsokkelen og i 200-milssonene bør det vurderes om det er behov for å utvide kretsen av personer som er pliktig medlem i folketrygden etter folketrygdloven § 2-2. Andre justeringer i folketrygdloven kapittel 2 kan være aktuelt. Arbeids-

og inkluderingsdepartementet vil vurdere dette nærmere.

Arbeidsgiveravgift

Folketrygdloven § 23-2 niende ledd fastslår at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift av «godtgjørelse for arbeid i utlandet og på norsk kontinental-sokkel og i norsk territorialfarvann», når arbeidet er utført av en utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem i trygden

Departementet foreslår en presisering av bestemmelsen, slik at det gjøres klart at det heller ikke skal betales arbeidsgiveravgift for lønn til utenlandske arbeidstakere som arbeider i 200-milssonene og som ikke er medlem av trygden.

Det vises til forslag til endring i folketrygdloven § 23-2 niende ledd.

7.6 Beskatningsrett til formue

7.6.1 Bakgrunn og gjeldende rett

I høringsnotatet av 2. april 2024 foreslo departementet å innføre formuesskatteplikt for skattytere som blir skattepliktig etter de nye beskatningshjemlene, på lik linje med andre begrenset skattepliktige.

Spørsmålet om formuesskatteplikt var ikke tatt opp i høringsnotatet av 21. februar 2022 eller i Prop. 1 LS (2023–2024).

Fysiske personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge, skal betale formueskatt til Norge for formue i fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav a. Det samme gjelder formue i virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b.

Personer som er begrenset skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven, har formuesskatteplikt til Norge for formuesobjekter knyttet til utvinning av petroleum mv. på norsk kontinental-sokkel, jf. petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1. Dette omfatter personlig næringsdrivende. Det vil si både skattepliktige som driver selvstendig næringsvirksomhet gjennom enkeltpersonforetak, og personlige skattepliktige som er deltaker i et selskap med deltakerfastsetting. Skattesatser og beløpsgrenser er som for andre formuesskattepliktige, bortsett fra at disse betaler formuesskatt tilsvarende den kommunale andelen til staten jf. Stortingets skattevedtak § 4-1 annet ledd.

7.6.2 Departementets vurderinger og forslag

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet. Det betyr at formue knyttet til næringsvirksomhet utført av personlig næringsdrivende på sokkelen og/eller i 200-milssonene som er skattepliktig etter de nye beskatningshjemlene, ilegges formuesskatt til Norge på samme måte som for andre begrenset skattepliktige.

Det har ikke kommet noen merknader til forslaget i høringen.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l og m og forslag til ny bokstav n, samt forslag til Stortingets skattevedtak § 2-1 første ledd.

7.7 Skattested og skattekreditorer

7.7.1 Bakgrunn og gjeldende rett

Skattyter som er begrenset skattepliktig til Norge for arbeidsinntekter etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav d og annet ledd, svarer inntektsskatt til både stat og kommune/fylkeskommune. Kommuneskatten betales til den kommunen hvor vedkommende oppholdt seg 1. januar i inntektsåret, jf. skatteloven § 3-4 annet ledd. Har skattyter ikke oppholdt seg i noen kommune her i landet på dette tidspunkt, svares skatten til den kommunen hvor vedkommende oppholdt seg da skatteplikten oppstod.

7.7.2 Departementets vurderinger og forslag

I høringsforslaget foreslo departementet at skatteinntekter fra personlig skattyter i sin helhet skal tilfalle staten. *Personer* som blir skattepliktige etter de nye beskatningshjemlene i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k til n, vil ikke ha tilknytning til noen norske kommuner. Det gjelder både arbeidsinntekter og virksomhetsinntekter. Ved at inntektene tilfaller staten sikres likebehandling med skattepliktige for arbeids- og virksomhetsinntekter etter petroleumsskatteloven.

Selskap mv. (selvstendige skattesubjekter) som blir skattepliktig etter den foreslåtte beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav n for akvakultur i 200-milssonene mv., ble foreslått å betale 22 pst. på samme måte som andre utenlandske selskaper og innretninger som er begrenset skattepliktig til Norge.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet. Det innebærer at arbeidsinntekter og virksomhetsinntekter fra personlig skattyter i sin helhet tilfaller staten. For selskap mv. (selvstendige skattesubjekter) som blir skattepliktig etter den foreslåtte beskatningshjemmelen i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav n for akvakultur i 200-milssonene mv., blir skattesatsen 22 pst.

Det har ikke kommet noen merknader til forslaget i høringen.

Det vises til forslag til Stortingets skattevedtak § 3-5 sjette ledd.

7.8 Forholdet til annet regelverk

7.8.1 Rederiskatteordningen

I høringsnotatet viste departementet til at forslaget om skatteplikt for akvakultur mv. reiser spørsmål knyttet til rederiskatteordningen. Departementet la til grunn at det på litt sikt må gjøres en nærmere vurdering av om det er behov for en avgrensning av rederiskatteordningen mot virksomhet som får skatteplikt etter den foreslåtte bestemmelsen. Det ble vist til at det mulige endringsbehovet på dette området må ses i lys av utviklingen av ulike typer virksomhet på norsk kontinentalsokkel de nærmeste årene.

Kystrederiene mener det antydende initiativet i høringsnotatet om å innsnevre rederiskatteordningen, gjør det umulig å støtte forslaget. *Kystrederiene* vil på det sterkeste advare mot å svekke rammevilkårene for nærskipfarten. Organisasjonen er positiv til den foreslåtte skatteplikten i forslaget, dersom dette ikke ledsages av en forringelse av rederiskatteordningen for nærskipfarten.

Norges Rederiforbund mener det ikke er noen grunn til å utsette vurderingen av forholdet mellom rederiskatteordningen og de nye beskatningshjemlene. Rederiforbundet forutsetter en løsning der fartøy som driver aktiviteter som omfattes av beskatningshjemlene, kan eies av selskap innenfor rederiskatteordningen, men at fartøyene må leies ut til ordinært beskattet selskap som står for driften i territorialfarvannet, 200-milssonene og på kontinentalsokkelen. Rederiforbundet viser til at tilsvarende allerede gjelder for entreprenørfartøy i rederiskatteordningen som driver virksomhet som omfattes av petroleums-skatteloven § 1, jf. skatteloven § 8-13 tredje ledd. Rederiforbundet anfører at en slik løsning vil sikre like konkurransevilkår mellom norske og utenlandske selskap.

Departementet viser til at aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper som oppfyller nærmere fastsatte vilkår, kan velge å bli beskattet etter skattelovens bestemmelser om den særskilte rederiskatteordningen. Ordningen innebærer at det ikke skal gjennomføres skattlegging av nærmere definerte skipsfartsinntekter. Selskapene skal svare en særskilt tonnasjeskatt etter satser som fastsettes av Stortinget i det årlige skattevedtaket.

Rederiskatteordningen inneholder bestemmelser om hva slags virksomhet og hvilke eiendeler som er tillatt innenfor ordningen. Selskaper i ordningen kan ikke drive annen virksomhet eller eie andre eiendeler.

Rederiskatteordningen omfatter virksomhet med hjelpemidler i petroleumsvirksomhet. Selskaper innenfor ordningen kan likevel ikke ha inntekt som oppebæres ved drift av entreprenørskip, når slik virksomhet omfattes av petroleums-skatteloven § 1. Bakgrunnen er at slik virksomhet ikke er utsatt for konkurranse fra utenlandske eierselskaper som kan drive skattefritt på norsk kontinentalsokkel. Ordningen er også avgrenset mot drift i norsk territorialfarvann av vindturbinfartøyer, når tilsvarende virksomhet ville medført skatteplikt til Norge for selskap som ikke er hjemmehørende i riket.

Departementet legger til grunn at innføringen av skatteplikt for utenlandske personers og selskapers inntekt av akvakultur mv. i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel, ikke vil innskrenke muligheten for selskaper til å tre inn i eller drive virksomhet innenfor rederiskatteordningen, dersom vilkårene for dette er oppfylt. Aktivitet og skip tilknyttet akvakulturvirksomhet vil bli vurdert på vanlig måte etter bestemmelsene i rederiskatteordningen i skatteloven §§ 8-10 flg.

Departementet antar at det på sikt kan bli aktuelt å se på forholdet mellom rederiskatteordningen og virksomhet som får skatteplikt etter den foreslåtte bestemmelsen. Dette bør i tilfelle ses i lys av utviklingen av ulike typer virksomhet på norsk kontinentalsokkel mv. de kommende årene.

7.8.2 Skatteloven § 2-34 – begrensning av skatteplikt for utenlandsk eid skip under norsk drift

I skatteloven § 2-34 første ledd er det et unntak fra skatteplikt for blant annet utenlandske selskap som har formue og inntekt fra eie og drift av eget eller innleid skip i internasjonal fart. Bestemmelsen kom inn ved skattereformen i 1992. Formålet

var å legge til rette for norsk bestyrelse av skip som disponeres av utenlandske selskaper.

Etter bestemmelsens annet ledd gjelder unntaket fra skatteplikt likevel ikke for virksomhet som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven eller skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l og m, jf. omtale i Prop. 1 LS (2023–2024) punkt 5.8.5. I høringsnotatet foreslo departementet at unntaket fra skatteplikt tilsvarende ikke skal gjelde for inntekt av akvakultur i 200-milssonene og på norsk kontinentalsokkel, som blir skattepliktig etter forslaget til skatteloven § 2-3 første ledd bokstav n. Høringsinstansene har ikke kommet med merknader til løsningen som ble foreslått i høringsnotatet.

Departementet opprettholder forslaget i høringsnotatet. Departementet foreslår at bestemmelsen om skattefritak i skatteloven § 2-34 første ledd, ikke skal gjelde for virksomhet som blir skattepliktig etter forslaget til ny § 2-3 første ledd bokstav n.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 2-34 annet ledd.

7.8.3 Kildeskatt på renter og royalty mv.

Fra 2021 ble det innført kildeskatt på betalinger av renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler fra foretak hjemmehørende i Norge og filialer i Norge, til nærstående foretak hjemmehørende i lavskatteland, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav i og j, jf. §§ 10-80 til 10-82. Reglene skal særlig motvirke overskuddsflytting gjennom kunstig høye betalinger til nærstående i lavskatteland. Skatteplikten gjelder også for betalinger mottatt fra selskaper som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, jf. §§ 10-80 første ledd bokstav c og 10-81 første ledd bokstav c.

Betalinger fra selskap og innretninger som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, er omfattet av kildeskatteplikten. Departementet mener at betalinger fra selskaper og innretninger som blir skattepliktig etter de nye beskatningshjemlene for virksomhetsutøvelse på sokkelen mv., bør omfattes. I tilknytning til slik virksomhet kan det på samme måte være insentiver til overskuddsflytting. På denne bakgrunn foreslår departementet at betalinger mottatt fra selskaper som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l, m og n blir ilagt kildeskatt når de øvrige vilkårene for dette er oppfylt.

Kildeskatt på renter og royalty mv. omfatter i utgangspunktet betalinger fra et norsk selskap mv. til filialer i Norge av et selskap hjemmehørende i lavskatteland. Slike inntekter kan imidler-

tid allerede være skattepliktig til Norge etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b. Tilsvarende kan Norge skatlegge virksomhetsinntekter opptjent på sokkelen som er skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2. Etter de nye beskatningshjemlene i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l og m, kan også virksomhetsinntekter opptjent på sokkelen og/eller i 200-milssonene skatlegges.

For å unngå dobbeltbeskatning ved innføring av kildeskatt på renter og royalty mv. er det gjort unntak fra kildeskatteplikt for betalinger som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2, jf. §§ 10-80 annet ledd bokstav c og 10-81 annet ledd bokstav c. Begrunnelsen er at det i slike tilfeller er liten risiko for overskuddsflytting, ettersom inntekten allerede beskattes i Norge som virksomhetsinntekt.

Departementet foreslår at det innføres et tilsvarende unntak fra kildeskatteplikt for betalinger som skatlegges etter de nye beskatningshjemlene i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l og m, samt betalinger som skatlegges etter den foreslåtte nye hjemmelen i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav n.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven §§ 10-80 første og annet ledd og 10-81 første og annet ledd.

7.8.4 Skatteavtaler

Norge har om lag 85 skatteavtaler med andre land som kan legge begrensninger på norsk beskatningsrett. Skatteavtalene bygger i stor grad på OECDs mønsteravtale, men er noe ulike i sin utforming. Det nærmere innholdet av hver enkelt skatteavtale, inkludert forholdet mellom den aktuelle skatteavtalen og norsk beskatningsrett, må derfor vurderes konkret for hver enkelt skatteavtale.

Departementet vurderer det slik at Norges skatteavtaler som hovedregel ikke vil begrense den foreslåtte beskatningsretten. Vi viser til at den foreslåtte beskatningsretten gjelder virksomhet og arbeid utenfor norsk territorialgrense. I mange av Norges skatteavtaler er kontinentalsokkelen og eksklusiv økonomisk sone ikke omfattet av definisjonen av Norge i skatteavtalen. Slike skatteavtaler legger ikke begrensninger på den foreslåtte beskatningsretten.

Andre skatteavtaler har en videre definisjon av Norge som også omfatter områder utenfor sjøterritoriet. Det vanlige i slike skatteavtaler er at norsk kontinentalsokkel, men ikke eksklusiv øko-

nomisk sone, er omfattet av definisjonen av Norge. Avtaler med en slik definisjon av Norge vil i så fall bare kunne begrense beskatningsretten for virksomhet og arbeid som er tilknyttet norsk kontinentalsokkel.

7.9 Presisering av skatteplikten for fornybare energiresurser og karbonhåndtering

Etter skatteloven § 2-3 bokstav l omfatter skatteplikten for utlendingers inntekt av undersøkelse og utnyttelse av fornybare energiresurser også «omforming og overføring av elektrisk energi utenfor sonene når det følger av folkeretten eller av særskilt avtale med fremmed stat.». Tilsvarende gjelder skatteplikten for karbonhåndtering etter skatteloven § 2-3 bokstav m «transport av CO₂ og utnyttelse av undersjøiske reservoarer til lagring av CO₂ utenfor norsk kontinentalsokkel når det følger av folkeretten eller av særskilt avtale med fremmed stat.». For disse aktivitetene er det imidlertid ikke fastsatt uttrykkelig at også «dertil knyttet virksomhet og arbeid» faller innenfor skatteplikten.

Departementet foreslår at bestemmelsene presiseres, slik at det fremgår at skatteplikten også skal omfatte virksomhet eller arbeid i tilknytning til slike aktiviteter utenfor henholdsvis 200-milssonene og kontinentalsokkelen.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav l og m.

7.10 Administrative og økonomiske konsekvenser

I høringsnotatet antok departementet at det får begrensede administrative konsekvenser dersom noen flere utenlandske personer og selskap omfat-

tes av begrenset skatteplikt til Norge. Det ble vist til at det vil påløpe noen kostnader til rapportering mv. Det ble videre lagt til grunn at forslaget vil ha svært begrenset provenymessig betydning på kort sikt.

Departementet viser til at aktiviteten i akvakulturnæringen på norsk kontinentalsokkel er begrenset, samtidig som det antas å ville ta flere år før eventuell virksomhet vil bli lønnsom. Tilsvarende forventes det få utenlandske arbeidstakere med arbeid i tilknytning til mineralvirksomhet, fornybare energiresurser og karbonhåndtering de nærmeste årene.

Som i høringsnotatet, antar departementet derfor at forslaget om å innføre en begrenset skatteplikt for utenlandske personers og selskapers inntekt av akvakultur, og utenlandske arbeidstakers inntekt av mineralvirksomhet, fornybare energiresurser og karbonhåndtering, vil ha svært begrenset provenymessig betydning på kort sikt. Provenyet vil imidlertid kunne øke over tid, avhengig av omfanget og lønnsomheten i hovedaktivitetene og tilknyttede aktiviteter.

I likhet med redegjørelsen i høringsnotatet antar departementet at det får begrensede administrative konsekvenser for skattemyndighetene dersom noen flere personer og selskap blir skattepliktige til Norge. Forslagene vil imidlertid kunne medføre noen kostnader til systemtilpasninger og endringer i enkelte skjema. Dette kan medføre noe utviklingsarbeid. For de utenlandske personene og selskapene som omfattes av den foreslåtte skatteplikten, vil det påløpe noen kostnader til innberetning, rapportering av skjema o.l.

7.11 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

8 Næringsbeskatning for øvrig

8.1 Avvikling av ekstra arbeidsgiveravgift

Fra og med 1. januar 2023 ble det innført en ekstra arbeidsgiveravgift på 5 pst. for lønnsinntekter over 750 000 kroner. Avgiften var et situasjonstilpasset tiltak som følge av et stramt arbeidsmarked og ekstraordinært store utgifter i statsbudsjettet for 2023. Regjeringen mener innføringen var helt nødvendig for å dekke den ekstraordinære situasjonen som oppstod i 2022 i forlengelsen av krigsutbruddet i Ukraina.

Regjeringen startet utfasing av den midlertidige ekstra arbeidsgiveravgiften i 2024 ved å heve innslagspunktet til 850 000 kroner. I Revidert nasjonalbudsjett 2024 ble det varslet at den ekstra arbeidsgiveravgiften skal avvikles fra og med 1. januar 2025. I tråd med det regjeringen hele tiden har kommunisert, fremmes det nå forslag om at den ekstra arbeidsgiveravgiften avvikles.

I 2023, og så langt i 2024 har arbeidsledigheten holdt seg på et lavt nivå, og det er stor tilgang på nye ledige stillinger. Det stramme arbeidsmarkedet og lovnaden om at avgiften er midlertidig, har trolig bidratt til at avgiften har hatt begrenset effekt på sysselsetting og verdiskaping. En avvikling av den ekstra arbeidsgiveravgiften anslås å gi et brutto provenytap på om lag 12 030 mill. kroner påløpt og 6 860 mill. kroner bokført i 2025. Netto reduseres provenytapet med om lag 690 mill. kroner som følge av at kompensasjonen til virksomheter i offentlig sektor faller bort.

Det vises til forslag til endring av folketrygdloven § 23-2 tolvte ledd og forslag til Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2025 § 3.

Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

8.2 Naturressursskatten for vannkraft

Regjeringen foreslår å øke naturressursskatten for vannkraftverk fra 1,3 øre/kWh til 1,34 øre/kWh.

Naturressursskatten er en mekanisme for å omfordele grunnrente i vannkraftnæringen fra staten til vertskommuner og -fylkeskommuner. Den kommer til fratrukket krone for krone i selskapskatten til staten, og utgjør derfor normalt ingen belastning for selskapene. Etter gjeldende regler er satsen 1,3 øre/kWh, hvorav 1,1 øre/kWh fordeles til kommunene og 0,2 øre/kWh til fylkeskommunene. Regjeringen foreslår å øke satsen for kommunene til 1,13 øre/kWh og satsen for fylkeskommunene til 0,21 øre/kWh.

Den foreslåtte økningen i naturressursskatten anslås isolert sett å øke kommunesektorens inntekter med om lag 50 mill. kroner (bokføres hos kommunesektoren i 2026).

I kommuneopplegget er det lagt til grunn at kommunesektorens skatteinntekter skal utgjøre 40 pst. av samlede inntekter innenfor kommuneopplegget. Dette reguleres gjennom fastsettelsen av de kommunale og fylkeskommunale skattørene på alminnelig inntekt, se punkt 3.10. Det følger av dette at de samlede skatteinntektene til kommunesektoren først og fremst bestemmes av Stortingets vedtak om vekst i frie inntekter og øremerkede tilskudd. Økt naturressursskatt vil derfor bare påvirke sammensetningen av, og ikke nivået på, de samlede kommunale skatteinntektene.

Samlet vil derfor både kommunesektoren og staten komme uendret ut av endringen innenfor en gitt ønsket vekst i kommunesektorens inntekter, men det vil bli en omfordeling av inntekter mellom kommunene. Omfordelingen til vannkraftkommuner dempes av at naturressursskatten inngår i inntektsutjevningen.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 18-2 tredje ledd. Det foreslås at endringen trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

8.3 Kontraktsunntaket for standard fastprisavtaler for strøm i grunnrenteskatt for kraftforetak

8.3.1 Innledning og sammendrag

Ved vedtakelsen av Prop. 1 LS (2022–2023) ble det innført et midlertidig unntak i grunnrenteskatten for vannkraftverk. Unntaket innebærer at kraft solgt gjennom standard fastprisavtaler til sluttbrukermarkedet verdsettes til kontraktspris istedenfor spotmarkedspris i beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatt. Kontraktsunntaket for fastprisavtaler fulgte opp innspill fra næringen, og skulle bidra til at flere sluttbrukere kunne få tilgang til fastprisavtaler og mer forutsigbare strømregninger. Dette var et av regjeringens tiltak overfor næringslivet, med bakgrunn i de ekstraordinært høye strømprisene i deler av Norge.

Ved innføringen av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft ble tilsvarende kontraktsunntak vedtatt også for denne næringen.

Kontraktsunntaket gjelder avtaler inngått på nærmere definerte vilkår og før 1. januar 2025. Regjeringen foreslår å videreføre unntaket. Forslaget innebærer at kontraktsprisen kan legges til grunn ved fastsettingen av beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatt også for standard fastprisavtaler som inngås etter 1. januar 2025.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 4.

8.3.2 Gjeldende rett

Beregningsgrunnlaget for grunnrenteskatt av løpende inntekt fra kraftvirksomhet fastsettes som hovedregel til spotmarkedspriser per time multiplisert med faktisk produksjon ved kraftverket i de tilhørende tidsavsnitt. Dagens regelverk oppstiller flere unntak fra denne hovedregelen, herunder kontraktsunntaket for fastprisavtaler, som følger av skatteloven § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 4. Unntaket innebærer at kraft som leveres til en strømleverandør i henhold til langsiktig fastpriskontrakt, og som leveres videre i henhold til standard fastprisavtaler på tre, fem eller sju år i sluttbrukermarkedet, verdsettes til kontraktsprisen. Tilsvarende unntak i grunnrenteskatten for landbasert vindkraft følger av § 18-10 annet ledd bokstav a nr. 2.

Finansdepartementets forskrift til skatteloven stiller blant annet et vilkår om at både kraftproducent og sluttbruker befinner seg innenfor et samlet, sørlig eller et samlet, nordlig prisområde for at kontraktsprisen skal kunne legges til grunn

(nord/sør-unntaket). Disse områdene er definert som prisområde 3 og 4 (nordlig) og prisområde 1, 2 og 5 (sørlig). Salg på tvers av de to prisområdene vil falle utenfor anvendelsesområdet for kontraktsunntaket.

Kontraktsunntaket er i dagens regelverk tidsbegrenset til fastprisavtaler inngått i 2022, 2023 og 2024 for grunnrenteskatten for vannkraft. Kontraktsprisen legges til grunn i grunnrenteskatten så lenge kontraktene varer.

8.3.3 Vurderinger og forslag

Kontraktsunntaket i grunnrenteskattene for vannkraft og landbasert vindkraft har vært et tiltak for å legge til rette for fastprisavtaler og forutsigbarhet for næringslivet i en periode med ekstraordinært høye strømpriser i deler av Norge. Dagens unntak gjelder for avtaler som inngås før 1. januar 2025. Regjeringen foreslår å videreføre kontraktsunntaket uten tidsbegrensning.

For vannkraft er tidsbegrensningen inntatt i ikrafttredelsesbestemmelsen. Videreføring av unntaket krever derfor at § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 4 vedtas på nytt av Stortinget. Det ble ikke gjort tilsvarende tidsbegrensning for vindkraft, men det var forutsatt i forarbeidene at reglene skulle ha samme varighet, se Prop. 2 LS (2023–2024).

På denne bakgrunn foreslår departementet at någjeldende skatteloven § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 4 vedtas på nytt. Departementet foreslår at bestemmelsen vedtas med en ordinær ikrafttredelsesbestemmelse uten tidsbegrensning.

Forskriftsbestemmelsen om nord/sør-unntaket er også tidsbegrenset til avtaler som inngås før 1. januar 2025. Departementet viser til at formålet med nord/sør-unntaket er å begrense insentivene til skattemotiverte salgskontrakter mellom Sør- og Nord-Norge, hvor prisforskjellen på strøm har vært størst de siste årene. Det legges opp til å videreføre nord/sør-unntaket, og tilpasningen i forskriften vil følges opp av departementet.

Departementet viser til forslag til skatteloven § 18-3 annet ledd bokstav a nr. 4.

8.3.4 Økonomiske og administrative konsekvenser

Grunnrenteskatt for kraftforetak tar som hovedregel utgangspunkt i spotmarkedsprisen. Spotmarkedspriser gir et objektivt uttrykk for hvilken pris kraften kan selges til, og er dermed et godt anslag på grunnrenten. Forutsatt at prisen på fastprisavtalene gjenspeiler forventede fremtidige spotmar-

kedspriser, og at produsent og sluttbruker befinner seg i samme prisområde, vil unntaket i utgangspunktet ikke endre det forventede provenyet over tid. Unntaket vil imidlertid innebære at provenyet fra grunnrenteskattene i mindre grad følger de løpende spotmarkedsprisene.

Nord/sør-unntaket åpner for at kraftprodusenter og sluttbrukere innenfor det nordlige og innenfor det sørlige prisområdet, kan inngå standard fastprisavtaler. Dette vil kunne påvirke provenyet fra grunnrenteskatten, fordi grunnrenteskatten for det aktuelle volumet da kan beregnes med utgangspunkt i kontraktspris i et annet prisområde enn der produksjonen skjer.

Forslaget anslås å redusere provenyet med 20 mill. kroner i 2025. Anslaget er usikkert, og provenyeffekten kan bli større dersom de regionale prisforskjellene øker.

En videreføring av kontraktsunntaket antas å ha begrensede konsekvenser for Skatteetaten. Det må påregnes noe kostnader til løpende saksbehandling, herunder fastsetting, veiledning og kontroll.

8.3.5 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

8.4 Produktavgift på førstehåndsomsetning av fisk

I forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2024 ble produktavgiften økt fra 1,9 pst. i første halvår

2024 til 2,0 pst. i andre halvår 2024. I 2025 foreslås det at produktavgiften holdes uendret på 2,0 pst. Trygdeavgiftssatsen for næringsinntekt er i 2025 foreslått til 10,9 pst., mens den for fiskere er foreslått til 7,7 pst. Produktavgiften for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene skal dekke differansen mellom de to satsene i trygdeavgiften. Den skal også dekke kollektiv medlemspremie til yrkesskadetrygd, kollektiv forsikring for tilleggssykepenger for manntallsførte fiskere og utgifter i forbindelse med stønad til arbeidsledige i næringen. Det skal svares produktavgift av all fangst fra norskregistrerte fartøy.

Nærings- og fiskeridepartementet tilrår at produktavgiften holdes uendret på 2,0 pst. for 2025. Forslaget er basert på anslag for førstehåndsverdien av fisk og pensjonsgivende inntekt samt forventede utgifter i 2025 i ordningene som produktavgiften er ment å dekke. Oppdaterte prognoser tilsier at utbetalingene til de sosiale ordningene er forventet å øke noe, mens førstehåndsverdien, og dermed pensjonsgivende inntekt, er forventet redusert. Estimatenes er usikre. Det vil gjøres en ny vurdering i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2025, når det foreligger oppdaterte prognoser. I tabell 8.1 angis prognosene som ligger til grunn for fastsettelse av nivået på produktavgiften for 2025.

Det vises til forslag til Stortingets vedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2025.

Tabell 8.1 Anslag som ligger til grunn for forslag om produktavgift for 2025. Mill. kroner

	2024	2025
Førstehåndsverdi som det skal betales produktavgift av.....	28 456	25 300
Anslag på pensjonsgivende inntekt.....	10 443	9 749
Prognose innbetaling for vedtatt sats.....	514,9	506
<i>Prognoser for ytelser produktavgiften skal dekke</i>		
Dagpenger ved arbeidsløshet.....	70	90
Kollektiv tilleggstrygd for sykepenger.....	105	110
Differanse trygdeavgift (3,2 pst. av inntekt).....	334,2	312
Yrkesskadetrygd (0,2 pst. av inntekt).....	20,9	19,5

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

8.5 Økning av antall terminer for betaling av petroleumsskatt

8.5.1 Innledning og sammendrag

Svingninger i strukturell likviditet kan påvirke påslagene i pengemarkedet, og utslagene kan bli særlig store dersom strukturell likviditet faller til lave nivåer. Høsten 2022 førte en rekordstor innbetaling av petroleumsskatt til at påslagene i pengemarkedet steg kraftig. I juni 2023 satte Finansdepartementet ned en arbeidsgruppe for å se på hvordan statens transaksjoner påvirker pengemarkedet. Arbeidsgruppen leverte rapporten «Statens transaksjoner og pengemarkedet» til Finansdepartementet 27. mars 2024.

For å gjøre systemet mer robust for både svingninger i petroleumsprisene og høyere priser, anbefalte arbeidsgruppen at antall terminer for betaling av petroleumsskatt økes fra seks til ti, samt at hver tilleggsbetaling fordeles på flere terminer, slik at ikke én innbetaling blir svært stor. Arbeidsgruppens anbefaling ble sendt på høring våren 2024. I høringsbrevet uttalte departementet at endringene eventuelt bør tre i kraft slik at de gjelder for betaling av terminskatt for et helt inntektsår og etterfølgende år. Departementet mottok fire høringssvar med merknader til selve forslaget, og samtlige var positive til å øke antall terminer.

Departementet foreslår at antall terminer for betaling av petroleumsskatt økes fra seks til ti terminer, samt at eventuell tilleggsbetaling fordeles på tre terminer istedenfor én. Departementet foreslår at endringene skal gjelde for betaling av terminskatt for inntektsåret 2025 og senere år. Siste innbetaling etter de gamle reglene blir da 1. juni 2025, og første innbetaling etter de nye reglene blir 1. august 2025. Departementet foreslår samtidig noen opprettinger i petroleumsskatteloven § 7.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 7 og skattebetalingsloven § 10-22.

8.5.2 Gjeldende rett

I motsetning til andre selskaper som betaler skatten etterskuddsvis (året etter inntektsåret), betaler petroleumsselskapene skatten løpende, gjennom såkalt terminskatt over seks terminer, tre i inntektsåret og tre året etter, jf. petroleumsskatteloven § 7. Forfall er 1. august (første termin), 1. oktober (andre termin) og 1. desember (tredje termin) i inntektsåret, og 1. februar (fjerde ter-

min), 1. april (femte termin) og 1. juni (sjette termin) i det etterfølgende året, jf. skattebetalingsloven § 10-22.

Terminskatten skal skrives ut til det beløpet som den fastsatte skatten er forventet å utgjøre for vedkommende inntektsår, jf. petroleumsskatteloven § 7. Beløpet som blir betalt inn, skal være likt for hver av de tre første og for hver av de tre siste terminene. I desember blir selskapene bedt om å oppdatere estimatene på hvilket beløp skatten forventes å utgjøre for inntektsåret. Svarene mottas i januar og eventuelle endringer vedtas av Oljeskattekontoret tidlig i januar. Selskapet kan ved forfall for andre termin innbetale tillegg til utskrevet terminskatt dersom inntektene antas å bli høyere enn da terminskatten ble utskrevet, slik at den utskrevne terminskatten antas å være utilstrekkelig, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 4. Tilsvarende kan selskapet ved forfall for femte termin innbetale tillegg til utskrevet terminskatt.

Dersom terminskatten for de tre første og de tre siste terminene avviker fra hverandre, skal det betales terminutjevningsrenter, jf. skattebetalingsforskriften § 11-7-6. Det svares rente av halvparten av forskjellen på innbetalingene av de tre første og de tre siste terminene. Rentene forfaller til betaling eller godskrives skattyteren sammen med betaling av de siste tre terminene. Bestemmelsene om renteberegning skal motvirke at selskapene skal tjene på at terminskatten blir fastsatt for lavt eller for høyt.

Når skatten er fastsatt mot slutten av året etter inntektsåret, avregnes utskrevet og innbetalt terminskatt i den fastsatte skatten, jf. petroleumsskatteloven § 7 nr. 5. Restskatt skal innbetales (og overskytende skatt skal utbetales) innen tre uker etter fastsettelse av skatteoppgjøret.

8.5.3 Høringen

I april 2024 sendte Finansdepartementet på høring forslaget i kapittel 3 i rapporten om å øke antall terminer for betaling av petroleumsskatt, samt å fordele en eventuell tilleggsbetaling på flere terminer. Høringsfristen var 5. august 2024. Departementet mottok høringssvar med merknader til forslaget fra Finans Norge, Norges Bank, Offshore Norge og Skatteetaten. Samtlige høringsinstanser mener at antall betalingsterminer bør økes og at tilleggsbetalingen bør fordeles på flere terminer. Tre av fire høringsinstanser støtter forslaget om å øke antall terminer til ti, og å fordele tilleggsbetalingen på tre terminer. Offshore Norge foreslår å øke antall terminer til tolv istedenfor ti, endre forfallsdato til den 16. hver

måned, samt å fordele tilleggsbetalingen på to terminer istedenfor tre.

8.5.4 Vurderinger og forslag

Staten har sin konto i norske kroner i Norges Bank. Det medfører svingninger i strukturell likviditet ved transaksjoner til og fra staten.

Innbetalinger til statens konto fører til fall i strukturell likviditet, mens utbetalinger fra statens konto fører til økning i strukturell likviditet. Fallene i strukturell likviditet er normalt større enn økningene siden de faste innbetalingene til staten er klart større enn de største faste utbetalingene. Det skyldes delvis at innbetalingene betales over færre terminer enn utbetalingene. Departementet viser til arbeidsgruppens rapport for en grundigere beskrivelse og figurer som viser problemstillingene.

De siste årene har petroleumsskatten svingt mer og vært større enn tidligere. Høsten 2022 førte en stor innbetaling av petroleumsskatt til betydelig uro i pengemarkedet. For å gjøre systemet mer robust for både svingninger i petroleumsprisene og høyere priser anbefalte arbeidsgruppen å øke antall terminer for betaling av petroleumsskatt fra seks til ti, samt å fordele hver tilleggsbetaling på flere terminer, slik at ikke én innbetaling blir svært stor. Etter arbeidsgruppens vurdering vil de foreslåtte tiltakene redusere svingningene i strukturell likviditet både ved høye nivåer på petroleumsprisene og ved kraftige endringer i petroleumsprisene. Forslaget ble antatt å ha små administrative konsekvenser.

Samtlige høringsinstanser er positive til å øke antall terminer for betaling av petroleumsskatt. *Offshore Norge* anbefaler å øke til tolv terminer istedenfor ti og å endre forfallsdato. Arbeidsgruppen vurderte også dette alternativet.

Offshore Norge uttaler at betaling den 16. hver måned vil gi symmetri rundt årsskiftet på tilsvarende måte som dagens system, i motsetning til den 15. som arbeidsgruppen vurderte. Videre uttaler *Offshore Norge* følgende:

Selskapene leverer i dag estimater for skattepliktig inntekt som legges til grunn for utskrivning av terminskatt i midten av juni. Dette er så tidlig at det er grunn til å anta at den samme fristen kan opprettholdes, selv om første termin flyttes til 16. juli. Ved flytting av første termin i året etter inntektsåret fra 1. februar til 16. januar, vil det være mer krevende å benytte faktisk inntekt for hele inntektsåret i nytt estimat, men selskapene vil være i stand til å lage gode

estimater med utgangspunkt i faktisk netto inntekt for 11 måneder. Endelig skattefastsetting i november året etter inntektsåret, vil uansett normalt fravike noe fra innbetalt terminskatt, og selskapene vil også ha mulighet til å gjøre tilleggsbetaling i mars og april.

Departementet har vurdert forslaget om å øke antall terminer til tolv istedenfor ti. Det er forutsatt at reglene om terminutjevningsrentene ikke skal endres. Det vil si at det må være like mange dager fra siste terminforfall i inntektsåret til årsskiftet som fra årsskiftet til første terminforfall i det påfølgende året. Dette er nødvendig for å sikre symmetri i innbetalingene med hensyn til beregning av terminutjevningsrenter. Departementet har vurdert både den 15. og 16. som forfallsdato.

Flere terminer vil gjøre hver innbetaling mindre. Isolert sett tilsier dette mindre fall i strukturell likviditet. På den andre siden vil tolv terminer medføre at petroleumsskatt forfaller til betaling samme dato eller nær datoen som forskuddstrekk forfaller til betaling. Skatt i form av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift forfaller til betaling den 15. annenhver måned (15. januar, 15. mars, osv.). Forskuddsskatt for upersonlige skattytere forfaller til betaling 15. februar og 15. april. Når forfallsdato havner på en helligdag eller helg, vil som oftest innbetalingen skje neste virkedag. Basert på tallene for 2022 og 2023 faller strukturell likviditet mye rundt forfallsdatoene til forskuddstrekk dersom petroleumsskatt ble betalt over tolv terminer med forfall 15. eller 16. i måneden. Fallene i strukturell likviditet er noe mindre med den 16. som forfallsdato sammenlignet med den 15., men fortsatt mer enn arbeidsgruppens forslag (ti terminer og forfall den 1. i måneden).¹

Et forslag om endret forfallstidspunkt for forskuddstrekk mv. og avvikling av krav om skatte-trekkskonto har vært på høring. Forslaget går ut på at forskuddstrekk betales dagen etter lønnsutbetalingsdatoen. Arbeidsgruppen uttalte at det er vanskelig å vurdere hva effektene av forslaget vil være på strukturell likviditet. Dersom lønnsutbetalingene er sentrert rundt midten av måneden, vil det være et argument for at petroleumsskatt betales tidlig eller sent i måneden og dermed et argument for ti terminer. Uansett vil ti terminer

¹ Det skyldes at det utbetales såkalt forskuddsfordeling til kommuner og fylker dagen etter innbetaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. I de månedene hvor den 15. faller på en helligdag eller helg, vil innbetalingen skje neste virkedag. Innbetaling av forskuddstrekk vil da sammenfalle med innbetaling av petroleumsskatt både den 15. og 16. Det ville for eksempel vært tilfelle i januar 2022.

være den beste løsningen for strukturell likviditet så lenge forfallstidspunktet for forskuddstrekk er den 15. annenhver måned.

Strukturell likviditet var begrunnelsen for å foreslå å endre antall terminer for betaling av petroleumsskatt. Ti terminer er en bedre løsning med hensyn til strukturell likviditet enn tolv terminer. Ti terminer var arbeidsgruppens anbefaling og har støtte hos tre av fire høringsinstanser. På denne bakgrunn foreslår departementet å øke antall terminer for betaling av petroleumsskatt fra seks til ti.

Offshore Norge foreslo at tilleggsbetalingen fordeles på to terminer på høsten og våren istedenfor tre. Begrunnelsen er at det med så kort tid mellom ordinært estimat og nytt estimat, vil være begrenset med ny informasjon og liten sannsynlighet for vesentlig endring mellom estimatene. De tre andre høringsinstansene støtter forslaget om å fordele tilleggsbetalingene på tre terminer.

Bakgrunnen for at arbeidsgruppen foreslo å fordele tilleggsbetalingen på flere terminer, var at tilleggsbetalingen skapte store problemer høsten 2022. En økning i antall terminer er ikke tilstrekkelig til å gjøre systemet robust for slike situasjoner.

Departementet har vurdert forslaget fra *Offshore Norge* om å fordele tilleggsbetalingene på to istedenfor tre terminer.

Med tolv terminer kan tilleggsbetalingen betales i terminene som forfaller i september og oktober (tredje og fjerde termin) uten at det er behov for endring i beregning av terminutjevningssrentene. Departementet foreslår imidlertid å øke antall betalingsterminer til ti. *Offshore Norge* skriver at ved ti terminer kan tilleggsbetalingen fordeles på terminene som forfaller til betaling i september og oktober. Det vil si andre og tredje termin. Med ti terminer og to tilleggsbetalinger vil ikke tilleggsbetalingene være sentrert rundt midtterminen. Forslaget vil dermed kreve en endring i beregningene av terminutjevningssrentene. En forutsetning for endring av reglene om tilleggsbetaling har vært at reglene om terminutjevningssrenter ikke skal endres. På denne bakgrunn mener departementet at tilleggsbetalingen bør fordeles på tre terminer. Dette gjelder selv om bruken av tilleggsbetalinger kan bli mindre. Departementet foreslår at reglene om tilleggsbetaling endres slik at tilleggsbetaling fordeles på tre like store beløp som betales sammen med henholdsvis andre, tredje og fjerde termin i inntektsåret, og tilsvarende syvende, åttende og niende termin i året etter inntektsåret.

Skatteetaten har i sitt høringssvar drøftet meldeplikt ved tilleggsbetalinger.

Departementet har vurdert behovet for meldeplikt opp mot ulempen dette vil medføre. Skatteetaten peker selv på at beløpet må meldes inn et par uker før innbetalingen hvis meldeplikten skal fungere. Fremskyndingen kommer på toppen av at det allerede er kort tid fra ordinært estimat til tilleggsbetaling avgjøres. Skatteetaten skriver også at selskapene har vært samarbeidsvillige i dialogen hittil. På denne bakgrunn mener departementet at det foreløpig ikke er behov for å formalisere meldeplikt på et bestemt tidspunkt. Departementet legger imidlertid til grunn at selskapene vil samarbeide både med Norges Bank og Skatteetaten for å sikre god informasjon så tidlig som mulig. Dersom manglende informasjon blir et problem, vil departementet vurdere å innføre meldeplikt senere.

Departementet foreslo at endringene bør tre i kraft slik at de gjelder for betaling av terminskatt for et helt inntektsår og etterfølgende år. Ingen høringssvar er uenig i dette.

Departementet foreslår å rette opp to uriktige henvisninger i petroleumsskatteloven § 7 nr. 1 og 2, å harmonisere lovteksten i nr. 2 og 3, samt å la siste del av bestemmelsen bli et eget nr. 6.

Departementet viser til forslag til endringer i petroleumsskatteloven § 7 og skattebetalingsloven § 10-22.

8.5.5 Økonomiske og administrative konsekvenser

Departementet antar at de administrative konsekvensene som følge av endringene vil være begrenset både for myndighetene, bankene og skattyterne. Forslaget antas å føre til mindre svingninger i strukturell likviditet.

8.5.6 Ikrafttredelse

Endringene foreslås å tre i kraft for terminskatt for inntektsåret 2025 og senere år.

8.6 Innføring av skatteplikt for helseforetak for inntekt fra salg av NIPT

8.6.1 Innledning og sammendrag

Regjeringen har besluttet at helseforetak skal gis mulighet til å tilby non-invasiv prenatal test (NIPT) til gravide uten medisinsk indikasjon, se Prop. 104 S (2023–2024). Det vil si gravide som er

under 35 år og ikke har andre indikasjoner for fosterdiagnostikk. For denne gruppen skal tilbudet være fullt ut brukerfinansiert.

Helseforetak er i utgangspunktet skattefrie etter skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5. Dette er forenlig med statsstøttereguleringen, fordi de normalt ikke driver økonomisk aktivitet i EØS-rettslig forstand. Salg av NIPT-tjenester til gravide uten medisinsk indikasjon, vil derimot utgjøre økonomisk aktivitet. Dersom inntekter fra denne tjenesten også skulle være skattefrie, ville helseforetakene motta statsstøtte i form av skattefordeler. Dette ville være i strid med statsstøttereguleringen. Departementet foreslår derfor å innføre skatteplikt for inntekter som helseforetak oppnår ved salg av NIPT-tjenester til gravide uten medisinsk indikasjon. I denne proposisjonen behandles kun de skatterettslige sidene av saken.

Forslaget har vært på høring. Høringsforslaget bygget på den løsningen som ble innført for beskatning av inntekter fra sykehusapotekenes publikumsutsalg, med virkning fra og med inntektsåret 2015. Høringsinstansene som har uttalt seg om den skattemessige behandlingen, er enig i at det bør innføres skatteplikt for inntektene fra salg av NIPT-tjenester. Forslaget som fremmes, er i tråd med forslaget i høringsnotatet.

Endringen antas å ha begrensede administrative og økonomiske virkninger.

Det vises til forslag til endringer i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5.

Som varslet i forbindelse med revidert nasjonalbudsjett for 2024, foreslår departementet at endringene skal gis virkning fra og med inntektsåret 2024. Dette innebærer at endringene formelt sett gis tilbakevirkende kraft. Ettersom ingen helseforetak tilbyr salg per i dag, vil tilbakevirkningen bare kunne få betydning for helseforetak som starter salg av NIPT-tjenester i siste kvartal 2024. Departementet legger til grunn at dette ikke vil være i konflikt med tilbakevirkningsforbudet i Grunnloven.

8.6.2 Gjeldende rett

Skatteplikt for helseforetak

Etter skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5 første punktum er regionale helseforetak og helseforetak generelt fritatt fra skatteplikt. Helseforetakene har likevel skatteplikt for inntekt knyttet til sykehusapotekenes publikumsutsalg, jf. andre punktum. Inntekt fra andre kilder enn sykehusapotekenes publikumsutsalg, er omfattet av skattefritaket i første punktum.

Skatteplikten for sykehusapotekenes publikumsutsalg ble innført fra og med inntektsåret 2015, jf. Prop. 1 LS (2014–2015) kapittel 11. Bakgrunnen var at EFTAs overvåkningsorgan (ESA) konkluderte med at finansieringen av norske offentlig eide sykehusapotek, ikke var i tråd med EØS-avtalens regler om offentlig støtte. (Vedtak 460/13/COL av 20. november 2013.) Dette hadde sammenheng med at inntekter fra publikumsutsalget i offentlige sykehusapotek, på det tidspunktet var omfattet av skattelovens generelle skattefritak for helseforetak. Dette kunne lede til uheldig konkurransevridning mellom offentlig eide sykehusapotek (uten skatteplikt) og private apotek med alminnelig skatteplikt.

Reglene om statsstøtte

Helsetjenester som ytes av det offentlige, men som fullt ut eller hovedsakelig betales av brukeren selv, må vurderes opp mot det EØS-rettslige regelverket om offentlig støtte (statsstøtte). Dette skyldes at slike tjenester kan anses som økonomisk aktivitet, og at foretak som yter slike tjenester i utgangspunktet ikke kan motta statsstøtte.

Departementet legger til grunn at tilbud fra helseforetak om NIPT-tjenester til gravide uten medisinsk indikasjon mot full pasientbetaling, vil omfattes av EØS-avtalens regler om offentlig støtte.

Skattefrihet er en økonomisk fordel som helseforetak ikke kunne oppnådd under normale markedsmessige forhold. Skattefrihet vil begunstige det offentlige tilbudet av NIPT-tjenester mot pasientbetaling fremfor private tilbydere på en måte som vil være egnet til å vri konkurransen.

For at tilbudet skal være i tråd med forbudet mot offentlig støtte i EØS-avtalens artikkel 61(1), må det derfor innføres tiltak for å nøytralisere den økonomiske fordel som følger av gjeldende skattefritak.

8.6.3 Høring

Forslag til endringer i pasientbetalingsforskriften, skatteloven og skattelovforskriften ble sendt på høring 6. november 2023. Frist for uttalelser var 30. januar 2024.

I høringsnotatet ble det foreslått at helseforetakene skal svare skatt av inntekt knyttet til salg av NIPT-tjenester. Etter forslaget foreligger slikt skattepliktig salg når helseforetak tilbyr tjenesten mot pasientbetaling, og pasientbetalingen dekker mer enn halvparten av helseforetakets kostnader ved tilbudet og markedsmessig avkastning.

Det kom 49 hørings svar, hvorav syv uten merknad. Ni høringsinstanser hadde merknader til forslaget om å innføre skatteplikt for inntekter fra salg av NIPT-tjenester. Disse er:

- Fam Klinikk AS
- Helse Sør-Øst RHF
- Helse Nord RHF
- Helse Midt-Norge RHF
- Helse Bergen HF, Haukeland universitetssykehus
- Kvinneklinikken ved St. Olavs hospital
- Oslo universitetssykehus HF
- Senter for medisinsk etikk, Universitetet i Oslo
- St. Olavs hospital HF

Ingen av disse høringsinstansene er mot forslaget om å innføre skatteplikt for inntekter fra salg av NIPT-tjenester. Flere er enig i at slik skatteplikt er nødvendig av hensyn til konkurransevilkårene for private tilbydere, og støtter forslaget. De mer konkrete høringsinnspillene vil bli vurdert løpende under departementets vurderinger og forslag.

8.6.4 Vurderinger og forslag

Etter gjeldende rett er helseforetakene generelt fritatt fra skatteplikt, jf. skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5 første punktum. De har imidlertid en begrenset skatteplikt for inntekter fra sykehusapotekenes publikumsutsalg, jf. bestemmelsens annet punktum. Den begrensede skatteplikten gjelder kun for helseforetak som har publikumsutsalg i forbindelse med sykehusapoteket.

I høringsnotatet vurderte Finansdepartementet at det er nødvendig å nøytralisere den konkurransefordelen som gjeldende skattefrihet vil innebære for helseforetak som velger å selge NIPT-tjenester. Departementet viste til at skattefritaket for helseforetak i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5, vil innebære en økonomisk fordel for helseforetak som tilbyr NIPT-tjenester mot pasientbetaling i direkte konkurranse med private tilbydere. Tilsvarende virksomhet hos private tilbydere er underlagt beskatning etter de alminnelige reglene i skatteloven.

Høringsinstansene som har uttalt seg om dette, er enig i at en slik mulig skattefordel må nøytraliseres.

Metode for nøytralisering av mulig skattefordel

Sykehusapotekenes publikumsutsalg ble tidligere drevet skattefritt i konkurranse med private aktører med alminnelig skatteplikt. ESA-saken, og statsstøtteproblematikken knyttet til skattefrita-

ket, ble løst ved å innføre skatteplikt for helseforetakenes inntekt knyttet til sykehusapotekenes publikumsutsalg. Se skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5 annet punktum, og forarbeidene til denne i Prop. 1 LS (2014–2015) kapittel 11.

Departementet vurderte i høringsnotatet om den økonomiske fordel som manglende skatteplikt innebærer, kunne nøytraliseres på annen måte enn ved å innføre skatteplikt. Et alternativ kunne ha vært at den delen av helseforetaket som selger NIPT-tjenester (avgrenset med separate regnskaper), belastes med en beregnet skattekostnad, som om denne delen av helseforetaket hadde vært underlagt ordinær skatteplikt. Dette ville kreve nye systemløsninger og kontrollordninger. Departementet kom til at det også for NIPT-tilbudet er mest hensiktsmessig å endre skatteloven, slik at inntekter fra salget gjøres skattepliktig. Slik skatteplikt vil eliminere den mulige konkurransefordelen et skattefritak ville gitt. Skatteplikt vil sikre at den skattemessige behandlingen av helseforetakenes NIPT-tilbud er i overensstemmelse med EØS-avtalens forbud mot statsstøtte.

Ingen av høringsinstansene har tatt til orde for en annen løsning enn innføring av skatteplikt, gitt at NIPT-tilbudet skal finansieres av brukerne. *FAM Klinikk* og *Oslo universitetssykehus HF* støtter innføring av skatteplikt.

Departementet fastholder forslaget om å innføre skatteplikt for helseforetakenes inntekter fra salg av NIPT-tjenester. Denne skatteplikten vil bare gjelde helseforetak som velger å tilby NIPT-tjenester til gravide mot full egenbetaling.

Departementet foreslår at skatteplikten for helseforetakenes inntekter ved salg av NIPT-tjenester innføres etter den modellen som ble valgt for sykehusapotekenes publikumsutsalg. Disse to sakene reiser en rekke av de samme problemstillingene. Særlig gjelder det fordeling av kostnader mellom den skattepliktige og skattefrie delen av virksomheten.

Departementet foreslår at skatteplikten på helseforetakenes salg av NIPT-tjenester innføres ved en tilføyelse i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5. Det vil da fremgå av bestemmelsen at inntekt som knytter seg til salg av non-invasiv prenatal test (NIPT), er skattepliktig.

Departementet foreslår videre at «salg av NIPT» defineres i forskrift til skatteloven (FSFIN). Uttrykket skal omfatte NIPT-tjenester som utføres for gravide som er under 35 år ved termin og ikke har andre indikasjoner for fosterdiagnostikk, mot pasientbetaling som dekker mer enn halvparten av helseforetakets kostnader ved

tilbudet og markedsmessig avkastning. Dette vil sikre at helseforetakene ikke oppnår ulovlig statsstøtte gjennom skattereglene også om pasientbetalingen blir noe lavere enn full kostnadsdekning og markedsmessig avkastning.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5.

Krav om regnskapsmessig skille –
fordeling av inntekter og kostnader

Helseforetak er underlagt alminnelig regnskapsplikt etter regnskapsloven, jf. helseforetaksloven 15. juni 2001 nr. 93 § 43, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 12.

Forslaget om å innføre skatteplikt for inntekter ved salg av NIPT-tjenester innebærer at helseforetak som yter denne tjenesten, vil drive delvis skattepliktig virksomhet og delvis skattefri virksomhet. Som utgangspunkt skal skattelovens alminnelige tilordningsprinsipper brukes ved fordelingen av inntekter og kostnader mellom skattepliktig og skattefri del av helseforetakets virksomhet.

Innføring av et tilbud om NIPT-tjenester mot pasientbetaling, må gjøres på en slik måte at det kan dokumenteres at tjenesten ikke ytes i strid med regelverket for statsstøtte. Helseforetaket må kunne føre kontroll med at det ikke skjer krysssubsidiering fra ikke-økonomisk til økonomisk aktivitet, og at helseforetaket opptrer som en rasjonell markedsaktør.

Helseforetakene som skal selge NIPT-tjenester, må sørge for å etablere rutiner som skiller den skattepliktige aktiviteten i et separat regnskap. I dette ligger det også at variable og faste kostnader må fordeles mellom virksomheten knyttet til salg av NIPT-tjenester til gravide uten medisinsk indikasjon og helseforetakets øvrige virksomhet. Sistnevnte vil inkludere NIPT-tjenester ved medisinsk indikasjon. Det vil blant annet innebære at det må føres et eget regnskap for inntektene fra salg av NIPT-tjenester til gravide uten medisinsk indikasjon. Dette regnskapet må inkludere korrekte andeler av alle kostnader, herunder lønnskostnader, administrasjonskostnader, innkjøpskostnader, kostnader for lokaler, strøm, lagertilgang mv. som brukes ved salg av NIPT-tjenester. Helseforetakene må også stille krav om markedsmessig avkastning fra den skattepliktige regnskapsenheten.

De nye rutinene for egne separate regnskapsenheter danner utgangspunkt for den skattemessige allokeringen. Finansdepartementet ser imidlertid at det kan oppstå behov for nærmere regler om skattemessig allokering. Departementet fore-

slår derfor at forskriftshjemmelen i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nummer 5 tredje punktum utvides til også å gjelde salg av NIPT-tjenester.

Helseforetak som selger NIPT-tjenester til gravide uten medisinsk indikasjon, forventes også å tilby NIPT til pasienter der NIPT omfattes av det ordinære helsetilbudet (gravide over 35 år eller som har medisinsk indikasjon for fosterundersøkelser). I den grad helseforetaket har driftsmidler som utelukkende benyttes ved salg av NIPT-tjenester, kan eiendelen avskrives på vanlig måte. Når eiendeler benyttes både i skattefri og skattepliktig virksomhet, må det vurderes om det er grunnlag for skattemessige avskrivninger. Departementet legger til grunn at den skattepliktige NIPT-virksomheten kan kreve fradrag for en forholdsmessig andel av skattemessige avskrivninger for varige eller betydelige driftsmidler. Avskrivningene skal da begrenses til det som faller på den skattepliktige NIPT-virksomheten. Dette tilsvarer løsningen ved innføring av skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutsalg.

Videre legger departementet til grunn at det også ved skattlegging av inntekt fra salg av NIPT-tjenester, kan foreligge fradragsrett for avskrivninger uavhengig av den alminnelige definisjonen av driftsmidler. Avskrivninger gis i utgangspunktet for verdiforringelse ved slit og elde på driftsmidler. Driftsmidler er eiendeler som hovedsakelig er anskaffet til eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet. Også eiendeler som bare for en mindre del benyttes ved salg av NIPT-tjenester, skal etter forslaget kunne gi grunnlag for fradrag for den andelen av verdiforringelsen som skyldes salg av NIPT-tjenester.

Det kan være at en slik bruksfordeling av en eiendel kan variere fra år til år. Konsekvensen av dette ville bli at grunnlaget for avskrivninger (saldogrunnlaget) også endres årlig. For å unngå en uforholdsmessig komplisert skattefastsetting fra år til år, foreslo departementet at fordeling av bruken bør gjøres på tilsvarende måte som ved innføring av skatteplikt for sykehusapotekenes publikumsutsalg. Departementet foreslo derfor at fordelingen fastlegges på grunnlag av bruken av driftsmidlene ved utgangen av det inntektsåret helseforetaket starter med salg av NIPT-tjenester. Under den løpende driften skulle fordelingen som utgangspunkt bestemmes ut fra bruken av driftsmidlet i det år driftsmidlet erverves, så lenge vilkårene for fradragsrett er oppfylt.

Departementet viste til at denne fordelingsmetoden kan gi helseforetakene insentiver til å bruke nyervervede driftsmidler i skattepliktig virksom-

het i anskaffelsesåret. Tilsvarende vil de ha insentiver til å benytte en større andel av driftsmidlene enn normalt i skattepliktig virksomhet ved etablering av skattepliktig virksomhet. For å redusere muligheten for uheldige utslag eller uønskede tilpasninger, kan det være behov for å gi nærmere reguleringer om denne fordelingen i forskrift. Departementet la til grunn at den foreslåtte endringen i forskriftshjemmelen, inntatt i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5 tredje punktum, vil være tilstrekkelig grunnlag for slik regulering.

De fleste av de ni høringsinstansene har gitt merknader til departementets forslag om fordeling av inntekter og kostnader, herunder fastsetting av skattemessige inngangsverdier. Innspillene kan oppsummeres med følgende uttalelser:

FAM Klinikk er enig i departementets opplysning av kostnader som må fordeles. De mener videre at husleien som skal fordeles til NIPT-salget, bør fastsettes av en uavhengig ekspert. De poengterer også at regnskapet for NIPT-salg må inkludere kostnader til IT og til ansattes tjenestepensjon.

Helse Sør-Øst HF mener det er sannsynlig at analyser av NIPT fra gravide utenfor medisinsk indikasjon vil utgjøre mindre enn 50 pst. av de totale NIPT-analysene. De forstår forslaget slik at det i en slik situasjon ikke skal fastsettes skattemessige inngangsverdier i regnskapene for NIPT-salget. Dette vil etter deres syn medføre en enklere regnskaps- og skattemessig håndtering. De mener imidlertid det er uklart om en allokering av kostnaden i regnskapet for NIPT-salg vil være tilstrekkelig grunnlag for skattemessig fradrag.

Helse Nord RHF mener at det er flere problemstillinger som bør avklares. De viser til at salg av NIPT vil være mer innvevd i ikke-skattepliktig virksomhet enn sykehusapotekenes publikumsutvalg. De mener derfor at det bør etableres så enkle fordelingsprinsipper som mulig, innenfor rammene av skattelov og statsstøttereglene. De støtter at bruken ved utgangen av inntektsåret bør ligge til grunn for fordeling mellom NIPT-salg og ikke-skattepliktig virksomhet.

Oslo universitetssykehus HF mener at en mer skjønnsmessig fordeling bør være mulig, alternativt at det tas utgangspunkt i et gjennomsnitt for de første driftsårene, for eksempel 3 år.

Departementet er enig i at det kan være krevende å avgjøre hvordan fordelingen av inntekter og kostnader skal gjennomføres. Det anses likevel ikke hensiktsmessig å utarbeide egne prinsipper eller nærmere regulering for NIPT-salg. Departementet fastholder derfor for-

slaget fra høringen, men vil vurdere å gi nærmere regler i forskrift hvis det viser seg å være behov for dette.

Skattytere med alminnelig skatteplikt har som hovedregel fradragsrett for alle rentekostnader. Motstykket til dette er at skattytere er skattepliktig for renteinntekter. I likhet med stat, kommuner og fylkeskommuner er (regionale) helseforetak generelt fritatt for skatt, jf. skatteloven § 2-30. Offentlige innretninger er likevel skattepliktige for visse typer inntekter. Stat, helseforetak, fylkeskommuner og kommuner har bare fradragsrett for gjeldsrenter som knytter seg til gjeld som kommer til fradrag ved fastsettingen av skattepliktig formue, jf. skatteloven § 6-40 fjerde ledd, jf. § 4-53 (sjablongregel). Bestemmelsene innebærer at offentlige innretninger kan være (inntekts)skattepliktige uten å få fradrag for gjeldsrenter.

Ettersom helseforetak ikke er skattepliktige for formue, vil de heller ikke få gjeldsrentefradrag i skattepliktig inntekt. Tilsvarende gjelder også for helseforetakenes skatteplikt for inntekt fra sykehusapotekenes publikumsutvalg, jf. Prop. 1 LS (2014–2015) kapittel 11.

Helseforetakets salg av NIPT-tjenester vil foregå i helseforetakets lokaler. Innføring av skatteplikt for helseforetakenes inntekt fra salg av NIPT-tjenester vil medføre at denne delen av helseforetakets virksomhet får skattemessig inntektsfradrag for en andel av kostnadene for leie av lokaler. Leieprisen skal være på armlengdes vilkår. I et slikt tilfelle oppstår det en asymmetri i beskatningen fordi «utleier» (den delen av helseforetaket som ikke driver skattepliktig virksomhet og som mottar leieinntektene) er skattefri for de aktuelle leieinntektene. Symmetrihensyn kan tilsi at «utleier» bør bli skattepliktig for leieinntekten.

Senter for medisinsk etikk, Universitetet i Oslo peker på at høringsforslaget ikke løser det grunnleggende problemet med asymmetri i beskatningen av henholdsvis leiekostnader for den skattepliktige delen av helseforetaket og de motsvarende leieinntektene i den ikke-skattepliktige delen.

Departementet viser til at denne asymmetrien ikke innebærer noen støtte til den skattepliktige delen av helseforetaket. Etter departementets vurdering vil dette derfor ikke representere et støtterettslig problem som må løses nå.

Fastsetting av skattemessige inngangsverdier

Beregning av skattepliktig inntekt, herunder gevinst og tap ved realisasjon av driftsmidler og beregning av årlige avskrivninger, er normalt

basert på eiendelenes skattemessige verdier. Ettersom helseforetakene ikke tidligere har tilbudt skattepliktige NIPT-tjenester, foreligger det ikke skattemessige inngangsverdier for driftsmidlene helseforetakene bruker i denne aktiviteten. Det må derfor fastsettes skattemessige inngangsverdier (åpningsbalanser) for eiendeler som skal inngå ved beregning av skattepliktig inntekt.

For eiendeler som blir brukt i både skattepliktig virksomhet og til skattefrie formål, skal det bare fastsettes inngangsverdi(er) på den delen av eiendelen(e) som brukes i den skattepliktige virksomheten. Er den aktuelle eiendelen av en art som kunne vært fradragsført direkte eller avskrevet om det hadde vært driftsmiddel, kan eieren fradragsføre den delen av verdiforringelsen som etter en skjønnsmessig vurdering faller på bruken i inntektsgivende aktivitet.

For skattepliktige eiere av driftsmidler mv. fastsettes skattemessige inngangsverdier normalt i forbindelse med ervervet av de enkelte driftsmidlene. Institusjoner som er skattefrie etter skatteloven § 2-32, men som starter virksomhet som gir begrenset skatteplikt etter bestemmelsens andre ledd, skal benytte eiendelenes markedsverdi på tidspunktet for oppstart av den skattepliktige aktivitet som inngangsverdi. Tilsvarende gjelder i andre tilfeller hvor eiendeler overføres fra den skattefrie til den skattepliktige del av institusjonen. Departementet legger til grunn at tilsvarende også skal gjelde for helseforetak som starter virksomhet i form av salg av NIPT-tjenester. Inngangsverdien for eiendeler som i sin helhet benyttes i både skattepliktig virksomhet og til skattefrie formål, skal bare oppskrives til markedsverdi hvis eiendelen er anskaffet hovedsakelig til og/eller hovedsakelig blir tatt i bruk i den skattepliktige virksomheten.

8.6.5 Administrative og økonomiske konsekvenser

Helseforetakene må føre separate regnskaper for salg av NIPT-tjenester og den øvrige virksomheten i helseforetaket. De må også utarbeide skateregnskap og levere skattemelding for den skattepliktige aktiviteten.

Flere høringsinstanser har uttalt seg om de økonomiske og administrative konsekvensene av at det innføres skatteplikt. Det er imidlertid noe ulike vurderinger. Eksempelvis uttaler *Helse Bergen HF*, *Haukeland universitetssjukehus* at det er fullt mulig å avlegge et separat og skattepliktig regnskap for salg av NIPT-tjenester. De viser til at det vil gi merarbeid, men så lenge all merkostnad

dekkes fullt ut av egenbetaling, er det gjennomførbart.

St. Olavs hospital HF mener at skatteplikt vil medføre en betydelig økt administrativ belastning, og at høringsnotatet underkommuniserer denne byrden.

Helse Nord HF uttaler at det, relativt sett, vil påløpe store transaksjonskostnader både ved innføring og løpende drift, og at dette kan ha betydning for om helseforetakene velger å tilby salg av NIPT.

Departementet viser til at alle som etablerer skattepliktig virksomhet, vil ha kostnader forbundet med dette. Videre skal helseforetakenes merkostnader til salg av NIPT-tjenester dekkes fullt ut av egenbetalingen. Forslaget vil medføre administrative konsekvenser i form av betalingsløsning, føring av separat regnskap osv., men også kostnadene til dette skal over tid dekkes fullt ut av egenbetalingen.

Etter forslaget vil overskudd fra tilbudet av NIPT bli skattepliktig med ordinær selskapskattesats. Med dagens organisering yter 20 helseforetak spesialisthelsetjenester. Helseforetakene vil kunne velge om de vil tilby salg av NIPT. Det er derfor maksimalt 20 helseforetak som vil kunne bli begrenset skattepliktige, og få plikt til å levere skattemelding. Helseforetakene må selv sørge for å hente inn korrekte opplysninger om skattepliktige inntekter og kostnader fra de ulike stedene tilbudet gis i de aktuelle helseforetakene. Forslaget sikrer at helseforetakene konkurrerer på skattemessig like vilkår som private tilbydere.

Selv om resultatene kan variere mellom år og det skattepliktige resultatet vil kunne avvike fra det regnskapsmessige resultatet, er det grunn til å tro at provenyet av å innføre skatteplikt på helseforetakenes salg av NIPT-tjenester vil være begrenset.

Forslaget om å innføre skatteplikt vil innebære noe administrativt merarbeid også for Skatteetaten. Dette antas særlig å gjelde i tiden rundt etablering av tilbudet, da det kan være behov for veiledning overfor helseforetakene.

8.6.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i skatteloven § 2-30 første ledd bokstav g nr. 5 trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024. Dette innebærer at endringene får tilbakevirkende kraft for perioden frem til lovforslaget forutsetningsvis blir vedtatt i desember 2024. Det er ingen helseforetak som har startet salg av NIPT-tjenester. Formålet er å gjøre det mulig for helse-

foretak å starte salg av NIPT-tjenester i 2024 med en skattemessig behandling som er i samsvar med Norges EØS-rettslige forpliktelser. Departementet legger til grunn at dette ikke er i strid med grunnlovens tilbakevirkningsforbud. Helseforetak som etablerer tilbudet før utgangen av 2024, må levere skattemelding for 2024 i tråd med skatteforvaltningslovens alminnelige bestemmelser.

8.7 Justeringer i suppleringskatteloven

Suppleringskatteloven ble vedtatt 12. januar 2024 og endret ved lovendringer 25. juni, jf. Prop. 103 LS (2023–2024) punkt 10.12.1. En forskrift til loven ble vedtatt 26. mars. Forskriften har blitt endret ved endringsforskrift av 30. august.

Det har vist seg i ettertid at det ikke er fullt samsvar mellom modellregelverket og suppleringskatteloven. I tillegg har enkelte formuleringer i gjeldende lovbestemmelser blitt overflødige som følge av at det nå er vedtatt dekkende definisjoner i forskriften til suppleringskatteloven. Departementet foreslår at de aktuelle lovbestemmelser endres slik at det oppnås fullt samsvar med modellregelverket og loven harmoneres bedre med forskriften.

Endringene som foreslår, omfatter i hovedsak å:

- Presisere i § 1-3 at det ikke gjelder et krav om at investeringsenheter som investerer i fast eiendom, og investeringsfond, må være øver-

ste morselskap for å være omfattet av bestemmelsens andre ledd. Uttrykket «direkte eller indirekte» i § 1-3 andre ledd foreslås endret til «direkte eller gjennom en kjede av unntatte enheter.»

- Fjerne beskrivelsen av «regnskapsmessig resultat» i § 3-1 første ledd da definisjon er inntatt i nylig vedtatt forskriftsbestemmelse, jf. § 1-5-1 andre ledd bokstav i i forskriften
- Presisere at kvalifiserte refunderbare skattefradrag og omsettelige skattefradrag som strømmer gjennom en transparent enhet, behandles som inntekt hos eieren, jf. § 3-2 fjerde ledd
- Fjerne beskrivelsen av «overgangsåret» i § 4-3 tredje ledd da definisjon er inntatt i nylig vedtatt forskriftsbestemmelse, jf. § 4-3-1 syvende ledd i forskriften
- Presisere et premiss om at eiendeler må overføres ut av konsernet eller jurisdiksjonen i § 7-3 om regler om skatt ved utdeling, jf. § 7-3 syvende ledd første punktum
- Presisere at premisset i § 7-5 første ledd er at skatteplikten er knyttet til endring i virkelig verdi.

Departementet viser til forslag om endringer i suppleringskatteloven §§ 1-3, 3-1, 3-2, 4-3, 7-3 og 7-5.

Endringene foreslås å tre i kraft straks. Endringene får virkning fra og med inntektsåret 2024, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023.

9 Merverdiavgift

9.1 Innledning

Merverdiavgift er en generell avgift på innenlandsk forbruk av varer og tjenester. Den alminnelige merverdiavgiftssatsen er 25 pst. Det er en redusert sats på 15 pst. for næringsmidler og en lav sats på 12 pst. for enkelte tjenester som persontransport, overnatting, allmennkringkasting samt adgang til kino, museer, fornøylesparker og store idrettsarrangementer.

For 2025 foreslås den alminnelige satsen og den reduserte satsen på 12 pst. videreført. Den reduserte satsen på 15 pst. foreslås utvidet til også å gjelde vann og avløp, se forslag til romertall II i stortingsvedtak om merverdiavgift for 2025 og forslag til endringer i merverdiavgiftsloven. I tillegg foreslås det å øke grensen for bagatellmessig verdi i merverdiavgiftsloven. Et slikt forslag er sendt på høring.

Det foreslås også språklige endringer i stortingsvedtaket om merverdiavgift.

9.2 Redusert merverdiavgiftssats for vann og avløp

9.2.1 Innledning og bakgrunn

Regjeringen foreslår å redusere merverdiavgiftssatsen for vann og avløp fra 25 til 15 pst. Forslaget vil bidra til å redusere levekostnadene for husholdninger som har opplevd å få kjøpekraften redusert som følge av høy prisvekst og økt rente. En vanlig norsk husholdning vil få en avgiftsletelse på i størrelsesorden 500–1 500 kroner.

Merverdiavgiftsloven definerer vann fra vannverk som en vare, mens avløp håndteres som en tjeneste. Forslaget gjennomføres ved at merverdiavgiftspliktige virksomheter skal beregne redusert merverdiavgiftssats ved omsetning og uttak av vann fra vannverk og på vederlag for avløpstjenester.

Kommunene er en sentral aktør i disse sektorene. Ifølge Norsk Vann er om lag 85 pst. av den norske befolkningen tilkoblet det kommunale vann- og avløpsnett. Selv om kommunene har et særskilt ansvar for å sikre vann og avløp, vil den

reduserte satsen også gjelde når andre virksomheter ivaretar disse funksjonene.

Forslaget anslås å gi et provenyutap på om lag 4 mrd. kroner i helårsvirkning, hvorav 2 mrd. kroner bokføres i 2025.

Departementet viser til forslag til romertall II i stortingsvedtak om merverdiavgift for 2025. Departementet viser videre til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 5-1 annet ledd og forslag til ny § 5-12 i merverdiavgiftsloven. Den nærmere utformingen av tiltaket vil bli regulert i forskrift. Denne skal på høring. Departementet tar sikte på at forskrift vil være fastsatt slik at tiltaket kan gjelde fra 1. mai 2025.

9.2.2 Avgrensning av området med redusert merverdiavgiftssats

Forslaget innebærer at det skal beregnes merverdiavgift med 15 pst. for vederlag på omsetning av vann fra vannverk og for bortføring av avløpsvann. En stor andel av disse vederlagene oppkreves av kommunene, i form av vann- og avløpsgebyrer fastsatt i medhold av vass- og avløpsanleggslova. Denne loven legger føringer for gebyrer innkrevet i tilknytning til vann og avløp, se loven § 3 om kommunale vann- og avløpsgebyrer. Det følger av loven § 4 at gebyrene skal være engangsgebyrer for tilknytning og årsgebyr for årlig forbruk. Forslaget omfatter begge gebyrformer. Forurensningsforskriften § 16-1 første ledd begrenser gebyrenes størrelse. Etter bestemmelsen skal gebyrene ikke overstige kommunens nødvendige kostnader på henholdsvis vann- og avløpssektoren.

Forslaget avgrenses ut fra hva som omsettes. Det vil dermed også omfatte tilfeller som faller utenfor bestemmelsen om kommunale vann- og avløpsgebyr. Private virksomheters vederlagskrav på sine abonnenter, og kommuners vederlagskrav ved omsetning av vann eller avløpstjenester til andre kommuner, vil følgelig være omfattet av forslaget om redusert merverdiavgiftssats.

Avløpstjenester til husholdningene antas i snver forstand å bestå av bortføring av svart- og gråvann, det vil si henholdsvis avløp fra toalett og vas-

kevann mv. I varierende grad kan avløpstjenesten også omfatte bortføring av overvann og industrielt avløpsvann. Bortføring av slikt avløpsvann vil også være omfattet dersom det ikke blir krevd særskilt vederlag for dette og det bortføres i samme anlegg som øvrig avløpsvann. Avløpstjeneste vil videre omfatte tømning av slamavskillere mv.

Forslaget om redusert sats er avgrenset til omsetning og uttak av bestemt vare og tjeneste. Forslaget omfatter ikke omsetning av innsatsfaktorer, selv om disse er til bruk for eller er nødvendige for slike leveranser. Entreprenør- og håndverkstjenester som en privatperson har til å etablere privat vannforsyning og avløpsanlegg, vil dermed være eksempler på tjenester som ikke omfattes av den reduserte satsen.

Det er behov for nærmere avgrensninger av forslaget. Slike avgrensninger vil gis i forskrift. Departementet tar sikte på å sende på høring et forslag om endringer i merverdiavgiftsloven i løpet av 2024.

Forslaget til ny § 5-12 om redusert sats for vann fra vannverk og avløpstjenester medfører behov for oppdatering av henvisningen i merverdiavgiftsloven § 5-1 annet ledd om redusert sats.

Departementet viser til forslag til romertall II i stortingsvedtak om merverdiavgift for 2025. Departementet viser videre til forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 5-1 annet ledd og forslag til ny § 5-12 i merverdiavgiftsloven.

9.2.3 EØS-rettslige vurderinger

Reduserte merverdiavgiftssatser for enkelte varer og tjenester kan innebære statsstøtte som må notiseres og godkjennes av EFTAs overvåkningsorgan (ESA), før tiltaket kan iverksettes, se punkt 2.5. Som følge av EUs merverdiavgiftsdirektiv kan EU-landene på dette området (omsetning av vann fra vannverk og avløpstjenester) innføre redusert sats uten notifikasjon til Kommisjonen og uten å oppfylle andre formelle kriterium eller prosedyrer.

Mange EU-land har reduserte satser på dette området. EØS-avtalen bygger på en grunnleggende forutsetning om et felles regelverk som blir praktisert likt av medlemslandene i hele EØS. Departementet antar at Norge, på samme måte som EU-landene, kan innføre redusert sats for merverdiavgift for vann fra vannverk og avløpstjenester uten notifikasjon, og det legges derfor ikke opp til å notifisere forslaget om reduserte satser til ESA.

9.2.4 Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget antas å medføre et provenytnap på om lag 4 mrd. kroner i helårsvirkning. Forutsatt at forslaget innføres med virkning fra 1. mai 2025, vil det medføre et provenytnap på om lag 2,7 mrd. kroner påløpt og 2 mrd. bokført i 2025.

Forslaget vil medføre administrative kostnader både for Skatteetaten og virksomhetene. De nærmere avgrensningene av forslaget vil som nevnt bli sendt på høring. Høringsinstansene vil da blant annet bli bedt om å komme med innspill til tidspunktet for ikrafttredelse.

9.2.5 Ikrafttredelse

Forslaget krever nærmere avgrensninger i merverdiavgiftsloven, og utkast til forskriftsendringer skal sendes på høring. Det kan komme innspill i høringsrunden som tilsier at forslaget må justeres etter høringen. Den reduserte satsen bør derfor tre i kraft fra den tid departementet bestemmer, jf. forslag til romertall II i stortingsvedtak om merverdiavgift og vedtak om endringer i lov om merverdiavgift. Det tas sikte på at den reduserte merverdiavgiftssatsen på 15 pst. ved omsetning og uttak av vann fra vannverk og avløpstjenester kan gjennomføres med virkning fra 1. mai 2025.

9.3 Grensen for bagatellmessig verdi

Regjeringen foreslår å øke beløpsgrensen for hva som regnes som bagatellmessig verdi i merverdiavgiftsloven, til 200 kroner. Skattedirektoratet har på oppdrag fra departementet sendt forslaget på høring.

Den bagatellmessige verdien er i merverdiavgiftsloven definert til 100 kroner. Den har vært uendret siden 2010. Begrepet bagatellmessig verdi brukes i merverdiavgiftsregelverket på tre punkter. For det første brukes begrepet på varer og tjenester til bruk som gaver, eller som utdelinger i reklameøyemed. De faller utenfor merverdiavgiftsplikten hvis verdien av varen eller tjenesten er av bagatellmessig verdi. Slike gaver og utdelinger kan for eksempel være smaksprøver eller informasjonsmateriell. For det andre avgrenser begrepet hvilke gjenstander som skal unntas avgiftsbehandling ved salg av adgang til visse kulturelle arrangementer. Eksempler kan være programmer eller suvenirer. For det tredje er «bagatellmessig verdi» ett av vilkårene for at varesalg

fra veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner skal være unntatt fra merverdiavgiftsplikt.

Skatteutvalget peker i NOU 2022: 20 på at fritaket for varer og tjenester av bagatellmessig verdi kan være uhensiktsmessig i overgangen til en mer sirkulær økonomi. Skatteutvalget skriver at det er grunn til å tro at varer som deles ut gratis, har mindre verdi for mottakeren enn den fulle prisen, og at mange reklameartikler har kort levetid hos forbrukeren. En generell avskjæring av fradragsretten for varer som utdeles i reklameøyemed, det vil si også for varer av bagatellmessig verdi, vil gjøre slike utdelinger dyrere for merverdiavgiftspliktig virksomhet. Det ville kunne bidra til redusert uttak og avfall. Skatteutvalget viser videre til at en eventuell utredning av dette også bør vurdere hensynet til at regelverket skal være praktikabelt og ha legitimitet.

Departementet ga i Ot.prp. nr. 59 (2006–2007) uttrykk for at gratisutdeling i reklameøyemed bør utløse avgiftsplikt når verdien av utdelingen ikke er bagatellmessig. En viss økning av beløpsgrensen for hva som regnes som bagatellmessig verdi kan begrunnes i lys av at satsen siden 2010 har ligget fast på 100 kroner. Hvis en

legger til grunn prisveksten fra 2010, tilsier det at beløpet settes til 140 kroner. Danmark har en tilsvarende grense som utgjør om lag 160 norske kroner, mens Sveriges grense utgjør om lag 300 norske kroner.

Departementet foreslår å heve beløpet til 200 kroner, slik at bestemmelsene ikke undermineres av prisoppgangen. I samsvar med dette har Skattedirektoratet på oppdrag fra departementet sendt på høring et forslag om endring i beløpsgrensen for hva som regnes som bagatellmessig verdi etter merverdiavgiftsforskriften § 1-3-6. Det tas sikte på at endringen skal tre i kraft fra 1. januar 2025.

De administrative konsekvensene av å øke grensen antas å være beskjedne, både for de berørte virksomhetene og Skatteetaten. Økt beløpsgrense antas å gi en viss forenklingsgevinst for en del virksomheter.

Økt beløpsgrense medfører at flere varer og tjenester unntas merverdiavgift, og gir derfor et provenytap for staten. Forslaget om å øke beløpsgrensen kan på svært usikkert grunnlag anslås å gi et provenytap på 50 mill. kroner påløpt og 42 mill. kroner bokført i 2025.

10 Særavgifter

10.1 Innledning

Særavgifter er avgifter på bestemte varer og tjenester mv., i motsetning til merverdiavgiften som er en generell avgift på omsetning av varer og tjenester. Særavgifter gir inntekter til statskassen, uten noen form for øremerking. De bidrar til å finansiere offentlige utgifter.

De fleste særavgifter er vareavgifter. For disse oppstår avgiftsplikten ved innenlandsk produksjon og import. Dette bidrar til å holde antall avgiftspliktige nede og dermed til å redusere de administrative kostnadene ved innkrevingen. Selv om det er produsenter og importører som skal betale avgiftene, er det rimelig å anta at en vesentlig del av særavgiftene veltes over i vareprisene, og at det dermed er kjøpere av de særavgiftsbelagte varene som bærer de økonomiske kostnadene ved særavgiftene. Graden av overvelting avhenger av markedsforholdene.

Enkelte særavgifter har kun som formål å skaffe staten inntekter. De omtales ofte som fiskale avgifter. Særavgifter øker vareprisene mv. og bidrar til å vri sammensetningen av produksjon og forbruk. De kan derfor også brukes til å påvirke atferd, for eksempel til å redusere bruk av helse- eller miljøskadelige produkter.

Særavgiftene og fritak for avgift vedtas av Stortinget i plenum for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Nærmere bestemmelser om avgiftsgrunnlag, -beregning og -fritak mv. er fastsatt i forskrifter med hjemmel i særavgiftslover, blant annet lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter og lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter.

Tekniske endringer i Stortingets vedtak om særavgifter
Stortingets vedtak om særavgifter kunngjøres på Lovdata som ett avgiftsvedtak. Vedtaket inneholder 26 vedtak om ulike særavgifter, alle med paragrafnummereringen § 1, § 2 flg. Det er uheldig at ett vedtak inneholder flere sett av samme paragrafnummerering. Det foreslås at overskriften *Stortingets vedtak om særavgifter* utelates slik

at det fattes ett vedtak om hver særavgift og slik at disse blir kunngjort separat.

Stortingets vedtak om særavgifter inneholder enkelte deloverskrifter som omhandler flere avgifter. Det gjelder *Avgifter på motorvogner mv.*, *Miljøavgifter på mineralske produkter mv.* og *Avgifter knyttet til mineralvirksomhet*. Separate særavgiftsvedtak innebærer at disse utgår.

En særavgifts betegnelse (tittel) bør være kort og konsis med en kort angivelse av hva avgiften gjelder. Avgiftenes betegnelser bør også i størst mulig grad utformes over samme lest. Det foreslås endringer i enkelte av særavgiftenes betegnelser. Dette gjelder følgende avgifter med ny betegnelse i parentes: Engangsavgift (engangsavgift på motorvogner mv.), avgift på hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) (avgift på HFK og PFK), avgift på forbrenning av avfall (avgift på avfallsforbrenning), avgift på utslipp av NO_x (avgift på NO_x), avgift på produksjon av fisk (avgift på oppdrettsfisk) og avgift på landbasert vindkraft (avgift på vindkraft). Endringene har ikke materiell betydning.

Gjeldende Stortingsvedtak om veibruks-, smøreolje-, svovel- og CO₂-avgift på mineralske produkter fastsetter avgiftsfritak for enkelte fly. *Fly* kom inn i vedtakene i forbindelse med St.prp. nr. 54 (1997–98) *Grønne skatter* til erstatning for *luftfartøy*. Endringen var ment som en forenkling uten materiell betydning. Det foreslås å gå tilbake til tidligere begrepsbruk. Luftfartøy er mer dekkende for hva som omfattes av fritaket og er i tråd med begrepsbruken i særavgiftsforskriften. Endringen er av teknisk karakter.

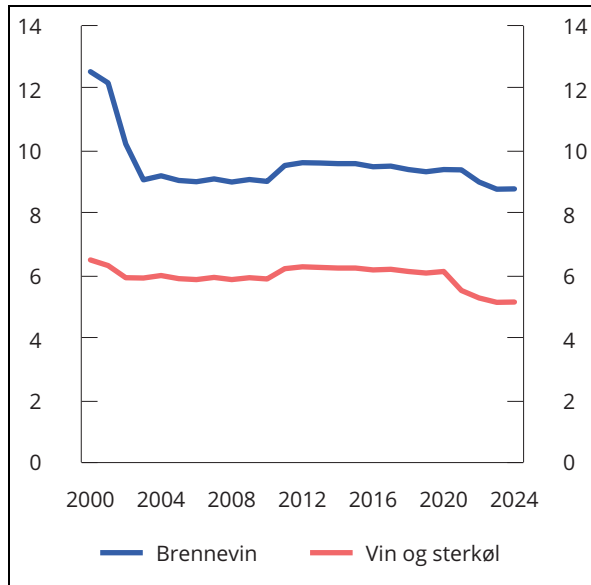
10.2 Avgift på alkohol

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Tabell 1.10 viser avgiftssatsene for alkoholholdige drikkevarer for 2024 og forslag til satser for 2025.

Avgiften øker prisen på alkoholholdige drikkevarer. Dette bidrar til redusert forbruk av alkohol, slik at de helsemessige skadene fra bruk av alkohol også reduseres. En høy avgift kan imidlertid føre til økt grenshandel, tax free-handel, hjem-

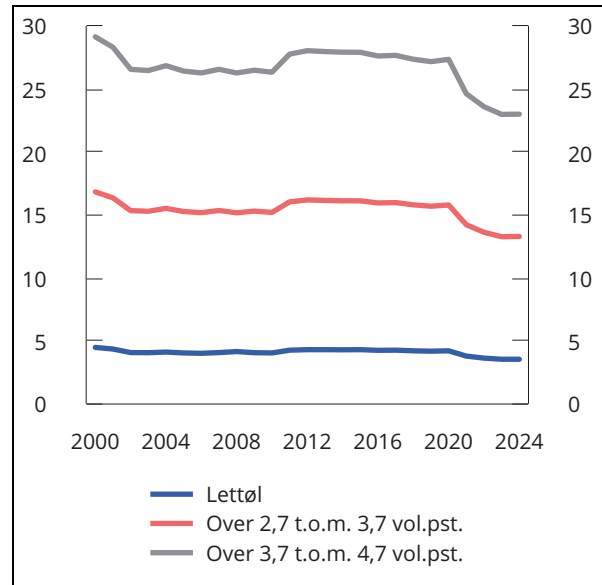
Boks 10.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå og salg av alkoholholdige drikkevarer

Figur 10.1 og 10.2 viser utviklingen i reelt avgiftsnivå for brennevin, vin og øl fra 2000 til 2024. Bortsett fra en økning på 5 pst. utover prisjustering i 2011, har avgiftene gått ned eller vært stabile i perioden 2000 til 2020. I 2021 ble avgiftene på vin og øl redusert med 10 pst. reelt. I 2022, 2023 og 2024 ble avgiftene på både brennevin, vin og øl prisjustert. Likevel falt reelt avgiftsnivå i 2022 og 2023. Det skyldes høyere inflasjon enn lagt til grunn i prisjusteringen av avgiftssatsene for disse årene.



Figur 10.1 Utvikling i reelt avgiftsnivå på brennevin, vin og sterkøl i perioden 2000–2024. 2024-kroner per volumprosent per liter

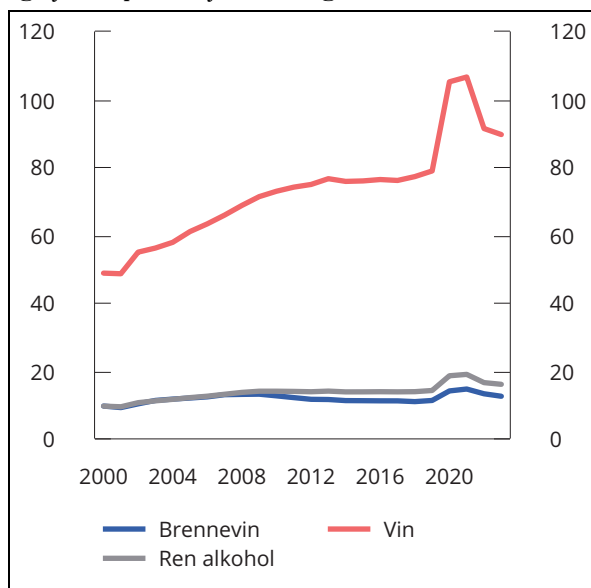
Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.



Figur 10.2 Utvikling i reelt avgiftsnivå på øl i perioden 2000–2024. 2024-kroner per liter

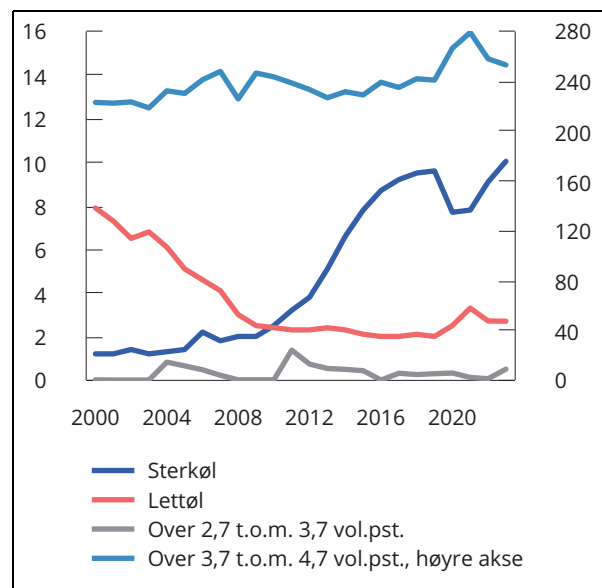
Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Figur 10.3 og 10.4 viser utviklingen i salg av brennevin, vin og øl avgiftslagt i Norge fra 2000 til 2023. I 2020 og 2021 økte omsetningen som følge av smittevernstiltakene under pandemien. Siden har omsetningen falt. I tillegg til omsetningen som er avgiftslagt i Norge, er det omsetning i form av grensehandel, avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (tax free), smugling og hjemmeproduksjon. Omfanget av dette er usikkert.



Figur 10.3 Omsetning av brennevin og vin avgiftslagt i Norge i perioden 2000–2023. Mill. liter

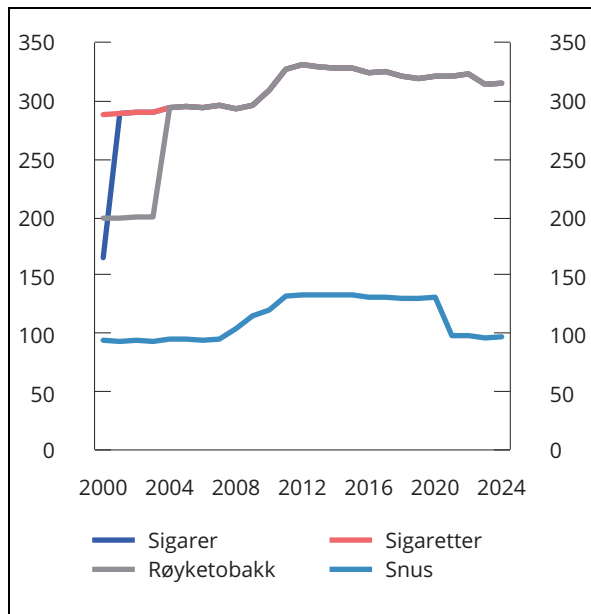
Kilde: Statistisk sentralbyrå.



Figur 10.4 Omsetning av øl avgiftslagt i Norge i perioden 2000–2023. Mill. liter

Kilde: Skatteetaten.

Boks 10.2 Utvikling i reelt avgiftsnivå og salg av tobakksvarer

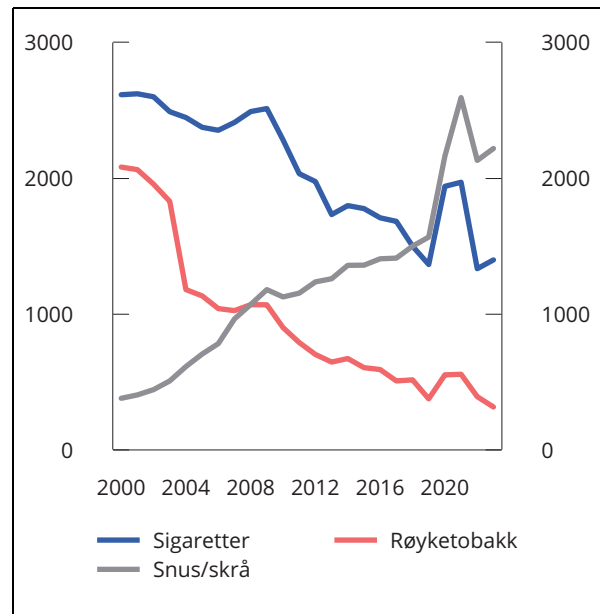


Figur 10.5 Utvikling i reelt avgiftsnivå på tobakksvarer i perioden 2000–2024. 2024-kroner per 100 gram/stk.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

Figur 10.5 viser utviklingen i de reelle avgiftssatsene på tobakksvarer fra 2000 til 2024. I løpet av perioden har det reelle avgiftsnivået økt for alle tobakksproduktene. I 2010 og 2011 ble avgiftssatsene på sigaretter, sigarerer og røyketobakk økt med 5 pst. utover prisjustering. For snus og skrå ble satsene økt utover prisjustering hvert år i perioden 2008 til 2011. I 2021 ble avgiften på snus redusert med 25 pst. reelt. I 2022 ble satsene på alle tobakksvarer økt med 5 pst. utover prisjustering, mens satsene i 2023 og 2024 ble prisjustert. Reelt avgiftsnivå forble likevel uendret i 2022 og falt i 2023. Det skyldes høyere inflasjon enn lagt til grunn i prisjusteringen av avgiftssatsene for disse årene.

Figur 10.6 viser utviklingen i salg av tobakksvarer som er avgiftslagt i Norge fra 2000



Figur 10.6 Omsetning av sigaretter, røyketobakk og snus og skrå avgiftslagt i Norge i perioden 2000–2023. Mill. gram/stk.

Kilde: Skatteetaten.

til 2023. Figuren viser en nedgang i omsetningen av sigaretter og røyketobakk. Av figuren går det også frem at det har vært en større reduksjon i omsetningen av røyketobakk enn av sigaretter. Omsetningen av snus har steget kraftig siden 2000. I 2020 og 2021 økte omsetningen av alle tobakksvarer markant. Økningen må ses i sammenheng med smitteverntiltakene under pandemien, særlig reiserestriksjonene. Omsetningen falt igjen i 2022, før omsetningen av sigaretter og snus økte noe i 2023. I tillegg til omsetningen som er avgiftslagt i Norge, er det omsetning i form av grensehandel, avgiftsfritt salg på lufthavn mv. (tax free) og smugling. Tall fra Folkehelseinstituttet indikerer at om lag 40 pst. av det totale forbruket av sigaretter og snus kommer fra grensehandel, tax free og smugling.

meproduksjon og smugling. Slik omsetning svekker myndighetenes oversikt over forbruket og innebærer tap av avgiftsinntekter.

Avgiften på alkoholholdige drikkevarer er inndelt i tre grupper. Den første omfatter brennevinbaserte drikkevarer over 0,7 volumprosent alkohol, den andre annen alkoholholdig drikk fra 4,7 til og med 22 volumprosent alkohol, mens gruppe

tre omfatter annen alkoholholdig drikk til og med 4,7 volumprosent alkohol. Avgiftsgruppene omtales som henholdsvis brennevin, vin og øl. Alkoholholdig drikk med alkoholinnhold til og med 0,7 volumprosent er avgiftsfri.

Avgiftene på brennevin, vin og øl over 4,7 volumprosent (sterkøl) avhenger av alkoholinnholdet. Vin og sterkøl har samme avgiftssats per

volumprosent per liter. Brennevin har høyere avgiftssats per volumprosent per liter enn vin og sterkøl.

Avgift på øl med alkoholinnhold til og med 4,7 volumprosent ilegges per liter drikkevare. Øl fra små bryggerier ilegges redusert avgift. De reduserte satsene gjelder gjæret alkoholholdig drikk med alkoholinnhold over 3,7 volumprosent per liter til og med 4,7 volumprosent per liter.

Forenklet avgiftsberegning

For alkoholholdige drikkevarer og tobakksvarer mv. som reisende innfører til personlig bruk i tillegg til avgiftsfri kvote, er avgiftssatsene fastsatt i forskrift (såkalt forenklet avgiftsberegning). For 2025 prisjusteres avgiftssatsene.

10.3 Avgift på tobakksvarer mv.

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Tabell 1.10 viser avgiftssatsene for 2024 og forslag til satser for 2025.

Avgiften øker prisen på tobakksvarer. Dette bidrar til redusert forbruk av tobakk, slik at de helsemessige skadene fra bruk av tobakk også reduseres. En høy avgift kan imidlertid føre til økt grensehandel, tax free-handel og smugling og innebærer tap av avgiftsinntekter.

10.4 Avgift på motorvogner mv.

10.4.1 Innledning

Bilavgiftene består av ikke-bruksavhengige og bruksavhengige avgifter. De ikke-bruksavhengige

avgiftene omfatter engangsavgift, trafikksikringsavgift, vektårsavgift og omregistreringsavgift. Veibruksavgiften på drivstoff er en bruksavhengig avgift, se punkt 10.5.

I 2024 ble vektfradraget i engangsavgiften for de ladbare hybridbilene avviklet, og CO₂-komponentene i engangsavgiften for personbiler og varebiler ble økt. Videre ble reglene for eksportrefusjon av engangsavgift endret slik at refusjonen beregnes etter historiske satser i stedet for gjeldende satser. Trafikkforsikringsavgiften ble redusert for å føre økt CO₂-avgift tilbake til husholdningene. I tillegg ble fritaket i engangsavgiften for terrenggående firehjuls motorsykler som benyttes i reindriftsnæringen, utvidet til også å omfatte tohjuls motorsykler.

I budsjettet for 2025 foreslår regjeringen å redusere trafikksikringsavgiften for å kompensere husholdningene for økt CO₂-avgift.

10.4.2 Engangsavgift på motorvogner mv.

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2 og 3.

Engangsavgiftens formål er å skaffe staten inntekter og stimulere til en mer miljøvennlig bilpark.

Engangsavgiften betales når kjøretøyet registreres i Statens vegvesens kjøretøyregister for første gang. Avgiften ilegges de fleste typer kjøretøy unntatt store lastebiler og busser på over seks meter med mer enn 17 seteplasser. For kjøretøy med forbrenningsmotor er kjøretøyene delt inn i seks avgiftsgrupper med ulike satser og avgiftsgrunnlag, se tabell 10.1. I tillegg ilegges personbiler mv. en egen vektgradert avgift. Denne vektgraderte avgiften omfatter også elektriske biler. Avgiftsberegningen skjer på grunnlag av opplysningene i kjøretøyregisteret, som igjen er

Tabell 10.1 Beregningsgrunnlag for de ulike avgiftsgruppene

Avgiftsgruppe	Beregningsgrunnlag
Personbiler mv.	Egenvekt, CO ₂ -utslipp ¹ og NO _x -utslipp
Varebiler klasse 2	Egenvekt, CO ₂ -utslipp ¹ og NO _x -utslipp
Campingbiler	Egenvekt, slagvolum og NO _x -utslipp
Motorsykler	Slagvolum og CO ₂ -utslipp ²
Beltemotorsykler	Egenvekt, slagvolum og motoreffekt
Minibusser	Egenvekt, CO ₂ -utslipp ¹ og NO _x -utslipp

¹ For kjøretøy uten dokumenterte CO₂-utslippsverdier, beregnes avgiften på grunnlag av slagvolum.

² For motorsykler uten dokumenterte CO₂-utslippsverdier benyttes motoreffekt som beregningsgrunnlag, sammen med en stykkavgift.

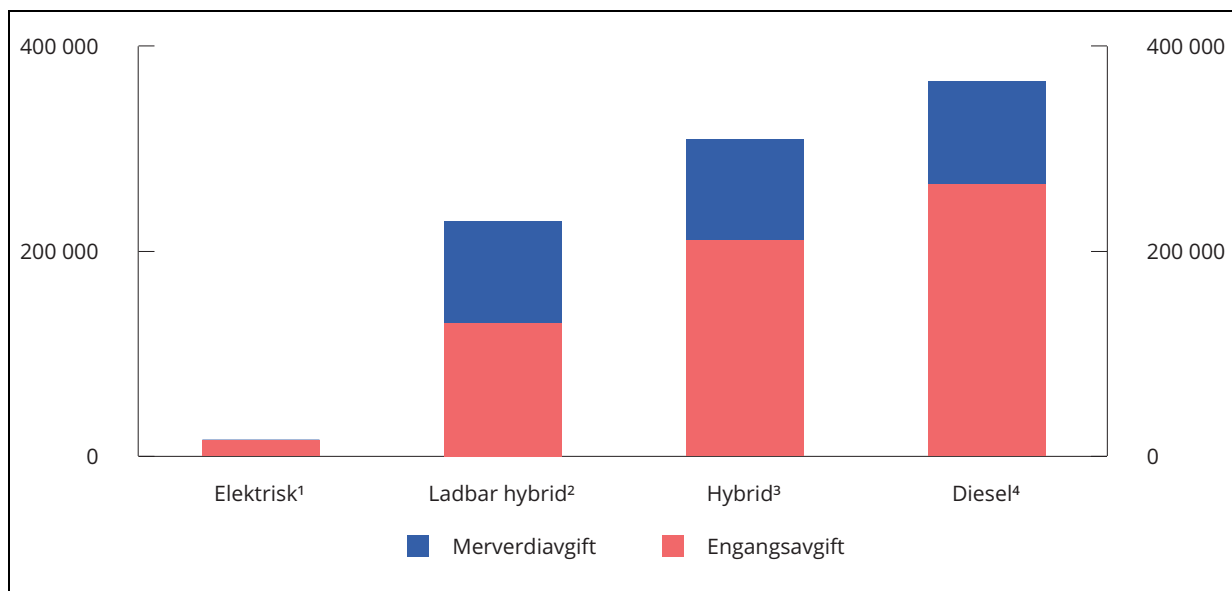
Boks 10.3 Innfasing av nullutslippsbiler

Transportsektoren står for en stor del av CO₂-utslippene under innsatsfordelingen. Å redusere utslippene fra transportsektoren er sentralt for at Norge skal oppfylle sine forpliktelser om å redusere klimagassutslippene. Avgiftene på kjøp av bil har over lang tid blitt brukt til å påvirke sammensetningen av bilparken i retning av lav- og nullutslippsbiler og dermed bidratt til reduserte utslipp fra veitrafikken.

I 2001 ble det innført fritak for merverdiavgift for kjøp av elbiler. Med en merverdiavgiftssats på 25 pst. har dette gitt et sterkt insentiv til kjøp av elbiler. Fra 2023 er elbiler fritatt for merverdiavgift for kjøpsbeløp opp til 500 000 kroner.

Engangsavgiften har fra og med 2007 blitt brukt til å påvirke sammensetningen av nybilparken, først i retning av biler med lave CO₂-utslipp, deretter i retning av nullutslippskjøretøy. Med unntak av den nye vektkomponenten som ble innført i 2023, og som omfatter alle personbiler, omfatter ikke engangsavgiften elektriske kjøretøy.

Figur 10.7 viser samlede kjøpsavgifter i 2024 for mellomstore personbiler med ulik fremdriftsteknologi. Det er lagt til grunn at bilene koster 400 000 kroner før avgifter. Figuren illustrerer at merverdiavgiften og engangsavgiften gir et sterkt insentiv til å velge elbiler.



Figur 10.7 Kjøpsavgifter for en personbil til 400 000 kroner med ulik fremdriftsteknologi. 2024. Kroner

¹ Forutsatt egenvekt på 2 000 kg.

² Forutsatt egenvekt på 1 900 kg, CO₂-utslipp på 20 g/km og NO_x-utslipp på 5 mg/km.

³ Forutsatt egenvekt på 1 700 kg, CO₂-utslipp på 130 g/km og NO_x-utslipp på 5 mg/km.

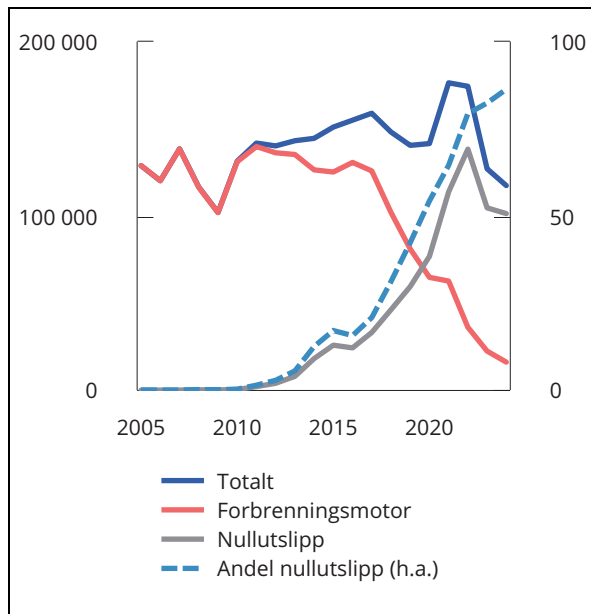
⁴ Forutsatt egenvekt på 1 700 kg, CO₂-utslipp på 160 g/km og NO_x-utslipp på 20 mg/km.

Kilde: Finansdepartementet.

De sterke insentivene til å velge elbiler har virket, se figur 10.8. Tall fra Statistisk sentralbyrå viser at førstegangsregistreringen av nye personbiler med forbrenningsmotor har falt betydelig. I 2024 kan det anslås at det vil bli førstegangsregistrert om lag 15 000 personbiler med forbrenningsmotor, en reduksjon på nær 90 pst. siden toppåret 2011. Så langt i 2024 (per 31. august) utgjør nullutslippskjøretøy om lag

87 pst. av alle nye førstegangsregistrerte personbiler. Omsetningen av nye personbiler har falt noe de siste par årene. Dette må ses i sammenheng med at omsetningen av personbiler var rekordhøy i 2021–2022, og at husholdningene de siste par årene har fått noe strammere økonomi, blant annet som følge av prisvekst og økt rente.

Boks 10.3 forts.

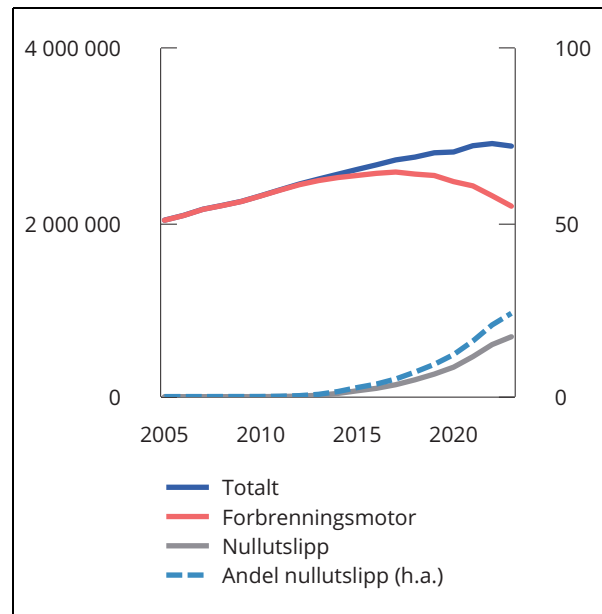


Figur 10.8 Førstegangsregistrerte personbiler etter drivstoff, 2005–2024¹. Antall og prosent

¹ Tall for 2024 er et anslag basert på en antagelse om at bilsalget i januar til august utgjør den samme andelen av det samlede årlige bilsalget i både 2023 og 2024.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Biler har typisk en levetid på 15–20 år. Utskifting av bilparken tar derfor tid, se figur 10.9. Tall fra Statistisk sentralbyrå viser at beholdningen av personbiler med forbrenningsmotor var på sitt høyeste i 2017. Siden 2017 har beholdningen av personbiler med forbrenningsmotor blitt redusert med om lag 400 000, tilsvarende om lag 14 pst. Veksten i beholdningen av elbiler har vært sterkere enn reduksjonen i beholdningen av biler med forbrenningsmotor, slik at den samlede beholdningen har fortsatt å øke. Det er nå om lag 2,9 mill. personbiler i Norge.



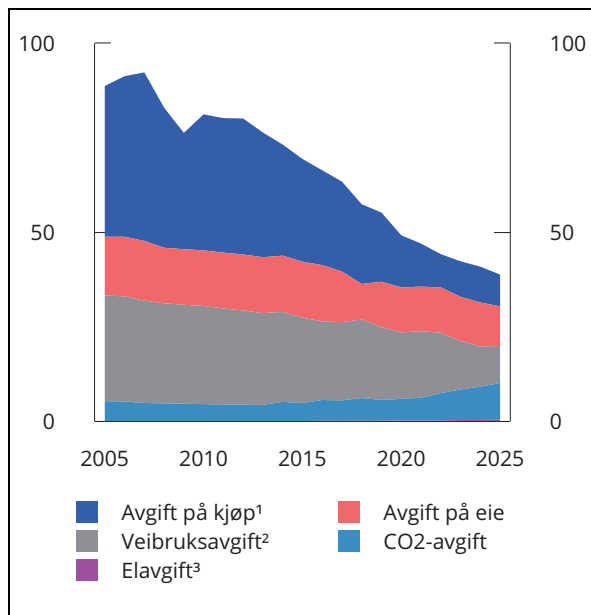
Figur 10.9 Beholdningen personbiler etter drivstoff, 2005–2023¹. Antall og prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Kombinasjonen av lave avgifter på elbiler og overgangen fra biler med forbrenningsmotor til elbiler har bidratt til at statens inntekter fra de bilrelaterte avgiftene har blitt kraftig redusert. I 2007 ga de bilrelaterte avgiftene inntekter på vel 90 mrd. 2025-kroner, se figur 10.10. I budsjettet for 2025 anslås inntektene fra de bilrelaterte avgiftene til knapt 40 mrd. kroner, over 50 mrd. kroner lavere enn i 2007. Dette tilsvarer en gjennomsnittlig årlig nedgang på 3 mrd. kroner.

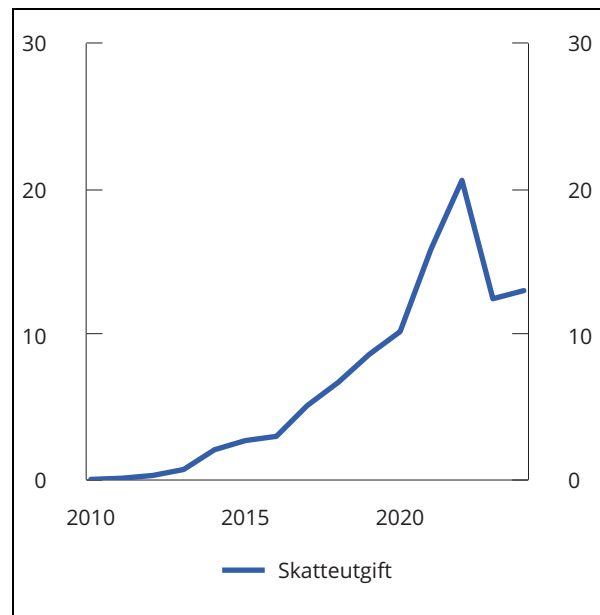
Elbiler er fritatt for merverdiavgift for kjøpsbeløp opp til 500 000 kroner. Den økte elbilandelen gir dermed også tapte merverdiavgiftsinntekter. Figur 10.11 viser at skatteutgiften har økt kraftig siden 2010 og utgjør nå om lag 13 mrd. kroner. Fallet i skatteutgiften fra 2022 skyldes hovedsakelig et kraftig fall i omsetningen av personbiler, men også at det ble innført merverdiavgift på kjøpsprisen over 500 000 kroner i 2023. Den samlede skatte- og avgiftsfordelen for elbiler er beregnet til om lag 49 mrd. kroner i 2024, se vedlegg 1 boks 1.1.

Boks 10.3 forts.

Figur 10.10 Inntekter fra bilrelaterte særavgifter⁴

- 1 Avgift på kjøp av bil er engangsavgift og omregistreringsavgift.
- 2 Avgift på eie av bil er trafikksforsikringsavgift (tidligere årsavgift) og vektårsavgift.
- 3 Inntektene fra elavgiften for biler anslås til 0,4 mrd. kroner i 2025 og er derfor knapt synlige i figuren.
- 4 Inntektene er deflatert med statsbudsjettets utgiftsdeflator og gir dermed uttrykk for bidraget til statens kjøpekraft.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.



Figur 10.11 Skatteutgift ved elbilfritaket i merverdiavgiften. Mrd. 2024-kroner

Kilde: Finansdepartementet.

hentet fra kjøretøyets typegodkjenning eller samsvartifikat.

Avgiftsnivået mellom de ulike kjøretøyene varierer betydelig, se tabell 1.10.

I Stortingets vedtak om engangsavgift på motorvogner er det fastsatt fritak for enkelte typer kjøretøy og for kjøretøy som skal benyttes av nærmere angitte brukere.

Vrakpantavgift

Det foreslås ingen endringer i vrakpantavgiften for 2025.

Vrakpantavgiften er en del av engangsavgiften og omfatter alle avgiftspliktige motorvogner unntatt beltebiler. I tillegg skal det betales vrakpantavgift for mopeder, campingvogner og lastebiler. Vrakpantavgiften er henholdsvis 5 000 kroner og 3 000 kroner for lastebiler og campingvogner, og 500 kroner for motorsykler og mopeder. For

øvrige motorvogner er vrakpantavgiften 2 400 kroner.

Vrakpantavgiften må ses i sammenheng med vrakpantordningen. Vrakpanten utbetales når kjøretøyet leveres til godkjente behandlingsanlegg. Den gir et økonomisk insentiv til innlevering av kasserte kjøretøy. Vrakpanten fastsettes årlig av Stortinget. Vrakpantavgiften er ikke øremerket vrakpantutbetalingene, men forutsettes om lag å dekke kostnadene. Vrakpantordningen er beskrevet i Prop. 1 S (2024–2025) for Klima- og miljødepartementet.

10.4.3 Avgift på trafikksforsikringer

For 2025 foreslås det å redusere satsene i avgiftsgruppe a, b og c med 1,45 kroner etter prisjustering. Dette utgjør om lag 530 kroner per år. For øvrig foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2.

Trafikkforsikringsavgiften skal skaffe staten inntekter. Den legges på forsikringsavtaler om lovbestemt trafiktrygd (ansvarsforsikringer) for innenlandsregistrerte motorvogner med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Avgiften er delt inn i følgende avgiftsgrupper (gjeldende satser per forsikringsdøgn i parentes):

- a. personbiler, varebiler mv. (7,60 kroner)
- b. dieseldrevne personbiler, varebiler mv. uten fabrikkmontert partikkelfilter (9,11 kroner)
- c. prøveskilter (7,60 kroner)
- d. motorsykler (5,23 kroner)
- e. traktorer, mopeder, veterankjøretøy mv. (0,37 kroner)
- f. elbiler (8,70 kroner)

Trafikkforsikringsavgiften ble innført i 2018 og erstattet den tidligere årsavgiften. Omleggingen var i første rekke teknisk. Nivået og satsstrukturen i årsavgiften ble videreført.

Trafikkforsikringsavgiften kreves opp av forsikringsselskapene. For uforsikrede motorvogner kreves avgiften opp av Trafikkforsikringsforeningen.

Stortingets avgiftsvedtak gjelder for ett år av gangen, mens en trafikkforsikring normalt strekker seg over to kalenderår. For å tilpasse avgiften til selskapenes systemer for utsendelse av premiekrav, gjelder de satser som Stortinget vedtar for neste års budsjett for forsikringer som fornyes eller begynner å løpe fra 1. mars. Det må derfor vedtas to sett med avgiftssatser, det vil si for forsikringer som tegnes eller fornyes henholdsvis før og etter 1. mars. Det må også vedtas et sett med satser for forsikringer med ikrafttredelsestidspunkt før 1. mars foregående år.

Regjeringen foreslår å redusere trafikkforsikringsavgiften for personbiler mv. med forbrenningsmotor med om lag 530 kroner på årsbasis. Forslaget anslås å medføre et provenytnap på om lag 1 250 mill. kroner på årsbasis, med påløpt effekt på om lag 430 mill. kroner og bokført effekt på om lag 210 mill. kroner i 2025. Den store forskjellen mellom bokført virkning og årsvirkning skyldes at endringer i trafikkforsikringsavgiften skjer fra 1. mars og at oppkrevingen følger den løpende fornyelsen av forsikringsavtaler gjennom året.

Forslaget må ses i sammenheng med opptrapningen av CO₂-avgiften på mineralske produkter som isolert sett leder til økte drivstoffpriser. For å bidra til å holde husholdningenes levekostnader nede, tilbakeføres deler av økningene til husholdningene ved at veibruksavgiften på bensin og die-

sel og trafikkforsikringsavgiften for kjøretøy med forbrenningsmotor reduseres.

Satsen for elbiler berøres ikke av dette forslaget, noe som vil innebære at årlig avgift for elbiler vil være om lag 940 kroner høyere enn for fossilbiler. Elbiler betaler ikke veibruksavgift. Det anslås at fraværet av veibruksavgift på bruk av elbiler gir elbileiere i gjennomsnitt en årlig avgiftsfordel på vel 2 000 kroner. Veibruksavgiften skal prise eksterne kostnader ved bruk av kjøretøy – for eksempel ulykker, kø og støy. At elbiler ikke er omfattet av veibruksavgiften, innebærer at de eksterne kostnadene ved bruk av elbiler ikke er priset. Den forhøyede satsen for elbilene kan bidra til å motvirke denne skjevheten i veibruksavgiften.

10.4.4 Vektårsavgift

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Vektårsavgiften ble innført i 1993 og erstattet sammen med autodieselavgiften den tidligere kilometeravgiften. Avgiften skal skaffe staten inntekter. Avgiften har også et veibrukelement som skal reflektere veislitasje. Videre har den et miljøelement som skal reflektere miljø- og helsekostnader ved lokale utslipp, jf. ved at avgiften består av en vektgradert og en miljødifferensiert avgift. Avgiften gjelder alle kjøretøy og kombinasjoner av kjøretøy med tillatt totalvekt på 7,5 tonn og over. Avgiften skal betales årlig. Fastsettelsen av vektårsavgiften er basert på grunnlagsdata fra kjøretøyregisteret.

Den vektgraderte årsavgiften graderes etter kjøretøyets totalvekt, fjæringssystem og antall akslinger. Strukturen i den vektgraderte årsavgiften følger eurovignettdirektivet (1999/62/EF med senere endringsdirektiv), men har høyere satser enn minstesatsene i direktivet.

Den miljødifferensierte årsavgiften graderes etter kjøretøyets totalvekt og etter hvilke utslippskrav kjøretøyene oppfyller. Utslippskravene følger kjøretøyforskriftens EURO-klassifisering. Der stilles det krav til maksimalt utslipp av blant annet nitrogendioksider og partikler.

10.4.5 Omregistreringsavgift

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Det skal ikke betales merverdiavgift ved omsetning av kjøretøy som tidligere har vært registrert her i landet (brukte kjøretøy). I stedet skal det betales omregistreringsavgift. På samme

måte som merverdiavgiften, er omregistreringsavgiftens primære formål å skaffe staten inntekter. Avgiften ble innført i 1956. Den ble videreført da den generelle omsetningsavgiften ble erstattet av merverdiavgiften i 1970.

Omregistreringsavgiften er gradert etter kjøretøyets vekt og alder. Kjøretøyene som omfattes av avgiftsplikten, er delt i fire grupper:

- mopeder, motorsykler mv.
- personbiler
- lastebiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, busser mv.
- biltilhengere, semitrailere mv.

Omregistreringsavgiften utgjør et betydelig enklere system enn merverdiavgift på omsetning av brukte biler. Avgiften har imidlertid også enkelte uheldige virkninger. Avgiften gir importerte bruktbiler en konkurransefordel sammenlignet med tilsvarende bruktbiler som omsettes i Norge. Avgiften bidrar også til at annenhåndsmarkedet for biler fungerer dårligere fordi kostnadene ved omsetning av brukte kjøretøy blir høye.

10.5 Veibruksavgift på drivstoff

For 2025 foreslås det å:

- redusere veibruksavgiften på bensin med 0,60 kroner per liter etter prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav a. Forslaget er omtalt i punkt 10.5.1.
- redusere veibruksavgiften på mineralolje med 0,10 kroner per liter etter prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav b. Forslaget er omtalt i punkt 10.5.2.

- redusere veibruksavgiften på biodiesel med 0,42 kroner per liter, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav f. Forslaget er omtalt i punkt 10.5.3.
- redusere veibruksavgiften på bioetanol med 0,10 kroner per liter, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav e. Forslaget er omtalt i punkt 10.5.4.
- prisjustere veibruksavgiften på LPG, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav c og d. Forslaget er nærmere omtalt i punkt 10.5.5.
- prisjustere veibruksavgiften på naturgass, se forslag til avgiftsvedtak § 1 første ledd bokstav c. Forslaget er omtalt i punkt 10.5.6.

Forslaget må ses i sammenheng med opptrappingen av CO₂-avgiften på mineralske produkter som isolert sett leder til økte drivstoffpriser.

Veitrafikken påfører samfunnet kostnader i form av ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp. Ved å prise disse eksterne kostnadene skal veibruksavgiften gi brukerne av kjøretøy et økonomisk insentiv til å ta hensyn til de ulempene kjøringen påfører andre. Veibruksavgiften gir i tillegg inntekter til statskassen. Utslipp av CO₂ prises ikke gjennom veibruksavgiften, men gjennom CO₂-avgiften på mineralske produkter. Veibruksavgiften omfatter bensin, mineralolje (diesel), bioetanol, biodiesel, LPG og naturgass.

Tabell 10.2 viser dagens satser i veibruksavgiften på drivstoff, energiinnhold, egenvekt og avgiftssats per energienhet. Det fremgår av tabellen at avgiftsnivået, målt i kroner per energienhet, varierer mellom ulike drivstoff. Veibruksavgiften på bensin er vesentlig høyere enn veibruksavgiften på øvrige drivstoff.

Tabell 10.2 Veibruksavgift på drivstoff. 2024

Drivstoff	Avgiftssats 2024, kroner per liter ¹	Teoretisk energiinnhold MJ per kg ¹	Egenvekt kg/liter	Avgiftssats 2024, kroner per MJ
Bensin.....	4,62	43,9	0,74	0,142
Bioetanol	2,16	26,8	0,79	0,102
Biodiesel.....	3,02	36,8	0,88	0,093
Naturgass	2,96	35,3	-	0,084
LPG	3,86	46,1	-	0,084
Mineraloljebasert diesel	2,71	43,1	0,84	0,075

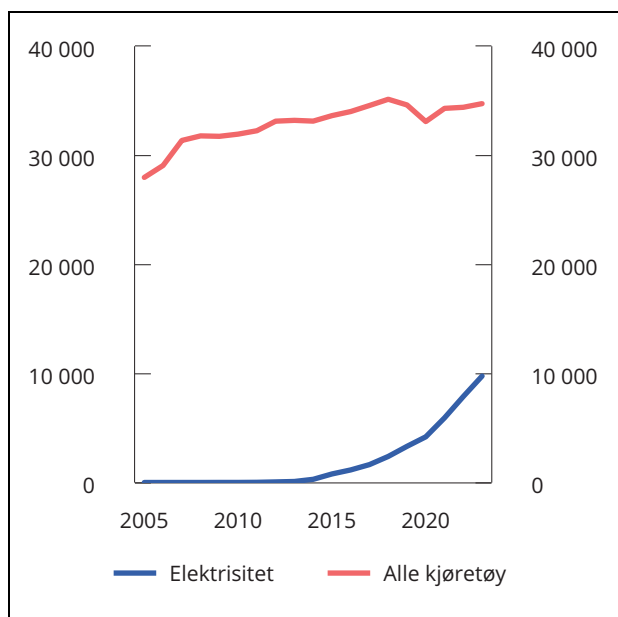
¹ For naturgass per Sm³ og for LPG per kg.

Kilder: Miljødirektoratet (NIR 2023) og Finansdepartementet.

Elektrisitet, hydrogen og biogass er ikke omfattet av veibruksavgiften. Statistisk sentralbyrå publiserer statistikk for kjørelengder for kjøretøy, se figur 10.12. I 2015 sto elbiler for om lag 2,4 pst. av alle kjøretøykilometer med personbil. I 2023 er andelen økt til 28,1 pst. Elektrifiseringen av veitransporten, i tillegg til økt bruk av biogass, fører dermed til at statens inntekter fra veibruksavgiften reduseres, men også til at en stadig større andel av veitrafikken ikke er ilagt en veibruksavgift som priser de eksterne kostnadene bilbruken medfører. Manglende prising av eksterne kostnader kan føre til økt trafikkvolum og økte eksterne kostnader ved veitrafikk.

Boks 10.4 viser at de eksterne marginale kostnadene ved bruk av personbil, målt i kroner per kjøretøykilometer, er tilnærmet like for alle drivstoff. Siden det kreves like mye energi for å flytte en personbil én kilometer, uavhengig av hvilket drivstoff motoren går på, vil en veibruksavgift som reflekterer energiinnholdet i drivstoffet, fungere tilnærmet som en kilometeravgift.

Solberg-regjeringen ga i 2021 Skatteetaten og Statens vegvesen i oppdrag å utrede muligheter og løsninger for et nytt system for fastsettelse og innkreving av en posisjonsbasert veibruksavgift og bompenger, se omtale i Prop. 1 LS (2021–2022). Skatteetaten og Statens vegvesen leverte i 2023 en konseptvalgutredning (KVV) for veibruksavgift og bompenger til Finansdepartemen-



Figur 10.12 Kjørelengde for personbiler etter drivstofftype. Mill. km

Kilde: Statistisk Sentralbyrå.

tet og Samferdselsdepartementet. Utredningen er kvalitetssikret (KS1) og første del av KVV-en har vært på offentlig høring. Departementene vil ikke gå videre med prosjektet nå og vil derfor ikke starte opp videre utredning i form av et forprosjekt. Se også omtale i Prop. 1 S (2024–2025) for Samferdselsdepartementet.

10.5.1 Veibruksavgift på bensin

Veibruksavgiften på bensin ble innført i 1931. Avgiften omfatter i utgangspunktet all bensin med mindre bruken er fritatt. Fritak gjelder blant annet for bensin til bruk i luftfartøy, til tekniske og medisinske formål, i tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområdene utenfor norsk territorialgrense samt i båter og snøscootere i veiløse strøk. Bensin benyttes i all hovedsak til veibruk.

Veibruksavgiften på bensin er vesentlig høyere enn veibruksavgiften på øvrige drivstoff, se tabell 10.2. Bruk av bensin gir ikke mer ulykker, kø, støy, veislitasje og helse- og miljøskadelige utslipp enn bruk av andre drivstoff, se figur 10.13.

For 2025 foreslås det å redusere veibruksavgiften på bensin med 0,50 kroner per liter. Dette bidrar til å utjevne satsene i veibruksavgiften på drivstoff og gir isolert sett et provenytnap på 270 mill. kroner påløpt og 250 mill. kroner bokført i 2025. Videre foreslås en reduksjon i veibruksavgiften på alle flytende drivstoff (bensin, mineralolje, bioetanol og biodiesel) på 0,10 kroner per liter. Dette gir et samlet provenytnap på 300 mill. kroner påløpt og 275 mill. kroner bokført i 2025. Samlet foreslås veibruksavgiften på bensin redusert med 0,60 kroner per liter.

10.5.2 Veibruksavgift på mineralolje

Veibruksavgiften på mineralolje ble innført i 1993. Den avløste, sammen med vektårsavgiften, den tidligere kilometeravgiften. Avgiftsplikten omfatter mineralolje som skal benyttes til fremdrift av motorvogn. For å skille mineralolje som skal benyttes til fremdrift av motorvogn fra annen olje, er det etablert et merkesystem som innebærer at olje som skal benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn, må tilsettes farge og sporstoff (merkes). For slik olje skal det ikke beregnes veibruksavgift. Merket olje kan benyttes i enkelte motorvogner, herunder traktorer, anleggsmaskiner og motorredskaper.

For 2025 foreslås det å redusere veibruksavgift på alle flytende drivstoff (bensin, mineralolje, bioetanol og biodiesel) med 0,10 kroner per liter etter prisjustering. Dette gir et samlet provenytnap

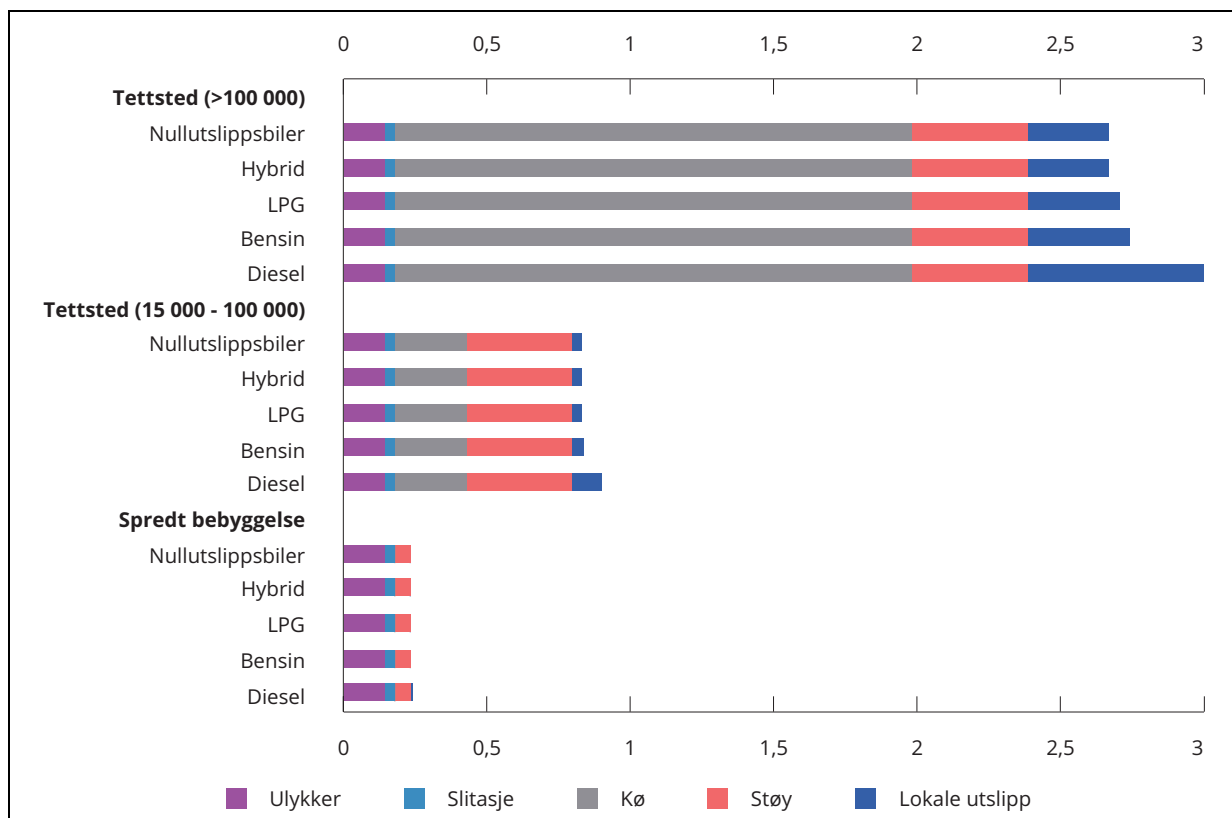
Boks 10.4 Eksterne marginale kostnader ved veitransport

Veitransport har stor nytteverdi både for husholdninger og næringsliv, men veitransport medfører også ulemper. Trafikkulykker kan føre til død, personskader og materielle skader. Høy trafikk tetthet gir kø og redusert fremkommelighet. Støy fra veitransport er en ulempe for de som bor og oppholder seg langs veiene. I tillegg gir veitransporten helse- og miljøskadelige utslipp.

Felles for de negative virkningene av veitransport, er at den enkelte trafikant i utgangs-

punktet ikke står overfor de kostnadene egen kjøring påfører andre og derfor heller ikke tar hensyn til dette i sin atferd. Slike negative virkninger som den enkelte ikke har insentiver til å ta hensyn til, omtales som *eksterne virkninger*.

Figur 10.13 viser anslag på gjennomsnittlige eksterne marginale kostnader (utenom utslipp av CO₂) over døgnet ved bruk av personbiler med ulik motorteknologi i tre forskjellige typer geografiske områder. Kostnadene måles i kroner per kilometer.



Figur 10.13 Gjennomsnittlig eksterne marginale kostnader (utenom utslipp av CO₂) over døgnet ved bruk av personbil. 2024-kroner¹ per kilometer

¹ TØI oppgir kostnadene i 2019-kroner. Disse er omregnet til 2024-kroner ved hjelp av konsumprisindeksen.

Kilder: Transportøkonomisk institutt, Statistisk Sentralbyrå og Finansdepartementet.

Figur 10.13 viser at en nullutslippsbil har om lag de samme eksterne kostnadene som en konvensjonell bil. Dette skyldes at en svært liten del av de eksterne kostnadene er knyttet til egenskaper ved motoren. De eksterne kostnadene varierer imidlertid betydelig med hvor kjøringen finner sted, og er vesentlig høyere i tettbygde strøk enn i spredtbygde strøk.

Figuren viser gjennomsnittlige kostnader over døgnet og skjuler derfor betydelige tidsva-

riasjoner i de eksterne marginale kostnadene, særlig i tettbygde strøk. De eksterne marginale kostnadene ved kø er for eksempel vesentlig høyere i morgenrushet og i ettermiddagsrushet enn om natten. Figuren viser gjennomsnittlige eksterne kostnader for personbiler. Andre typer kjøretøy kan ha høyere eller lavere eksterne kostnader.

på 300 mill. kroner påløpt og 275 mill. kroner bokført i 2025.

10.5.3 Veibruksavgift på biodiesel

Veibruksavgiften på biodiesel ble innført i 2010. Avgiftsplikten omfatter biodiesel som skal benyttes til fremdrift av motorvogn. Merkeordningen for mineralolje gjelder også biodiesel. Avgrensningen av bruksområdene for biodiesel som er unntatt fra veibruksavgift, følger således samme regler som for mineralolje.

Omsetningen av flytende biodrivstoff skjer i hovedsak gjennom innblanding i bensin og mineralolje. Veibruksavgiften beregnes av de enkelte bestanddelene i blandingen.

I 2024 er veibruksavgiften på biodiesel 3,02 kroner per liter, mens veibruksavgiften på mineralolje er 2,71 kroner per liter. Det er uheldig at satsen i veibruksavgiften på biodiesel er høyere enn satsen i veibruksavgiften på mineralolje.

For det første er det ingen vesentlig forskjell i de eksterne kostnadene, utenom utslipp av klimagasser, ved bruk av biodiesel og mineralolje. Dette tilsier at satsene i veibruksavgiften bør være om lag like.

For det andre muliggjør avgiftsforskjellen tilpasninger som kan påvirke konkurransen i drivstoffmarkedet. Aktørene kan minimere avgiftskostnaden ved å regnskapsføre mest mulig fossil mineralolje som solgt til veitrafikk og mest mulig biodiesel som solgt til ikke-veigående maskiner. Det er kun aktører som omsetter både mineralolje og biodiesel til både veitrafikk og ikke-veigående maskiner, som har mulighet til å minimere avgiftskostnaden på denne måten. Aktører som kun omsetter én drivstoffkvalitet eller kun omsetter drivstoff i ett marked, har ikke denne muligheten. Dette kan gi konkurransevridninger mellom ulike aktører i drivstoffmarkedet.

Det er innført omsetningskrav for biodrivstoff både for veitrafikk og for ikke-veigående maskiner. Det er imidlertid fleksibilitet mellom kravene, slik at biodrivstoff omsatt til det ene formålet kan brukes til å oppfylle omsetningskravet for det andre formålet. Omsetningskravene kan derfor ikke hindre slike tilpasninger og konkurransevridninger. Dersom satsene i veibruksavgiften på mineralolje og biodiesel er like i kroner per liter, vil det ikke lenger være mulig å påvirke avgiftskostnaden ved regnskapsmessig fordeling av mineralolje og biodiesel på veitrafikk og ikke-veigående maskiner.

For 2025 foreslås først å redusere veibruksavgiften på biodiesel med 0,32 kroner per liter, slik

at satsen i veibruksavgiften på mineralolje og biodiesel er like i kroner per liter. Dette gir et provenytnap på 80 mill. kroner påløpt og 75 mill. kroner bokført i 2025. Videre foreslås en reduksjon i veibruksavgiften på alle flytende drivstoff (bensin, mineralolje, bioetanol og biodiesel) på 0,10 kroner per liter. Dette gir et samlet provenytnap på 300 mill. kroner påløpt og 275 mill. kroner bokført i 2025.

10.5.4 Veibruksavgift på bioetanol

Veibruksavgiften på bioetanol ble innført 1. oktober 2015. Bioetanol er definert som flytende drivstoff fremstilt av biomasse og som egner seg for bruk i en bensinmotor til fremdrift av motorvogn. Bruksområdene som er fritatt fra avgiften på bensin, gjelder også for bioetanol. Det er også gitt et generelt fritak for bioetanol som benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn. Avgiften gjelder ikke etanol som omfattes av avgiften på alkohol, herunder alkohol til teknisk bruk.

Omsetningen av flytende biodrivstoff skjer i hovedsak gjennom innblanding i bensin og mineralolje. Veibruksavgiften beregnes av de enkelte bestanddelene i blandingen.

For 2025 foreslås en reduksjon i veibruksavgiften på alle flytende drivstoff (bensin, mineralolje, bioetanol og biodiesel) på 0,10 kroner per liter. Dette gir et samlet provenytnap på 300 mill. kroner påløpt og 275 mill. kroner bokført i 2025.

10.5.5 Veibruksavgift på LPG

Veibruksavgiften på LPG ble innført i 2016. Avgiften omfatter ikke LPG som benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn. Biodrivstoff i gassform omfattes ikke av veibruksavgiften, og det skal ikke beregnes avgift på andelen biobasert gass som blandes inn i LPG.

For 2025 foreslås det å prisjustere veibruksavgiften på LPG.

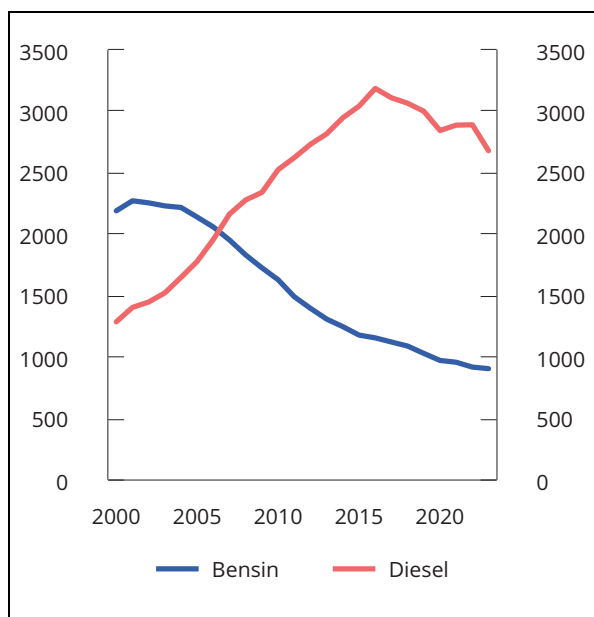
10.5.6 Veibruksavgift på naturgass

Veibruksavgiften på naturgass ble innført i 2020. På samme måte som for LPG, gjelder ikke avgiften naturgass som benyttes til annet enn fremdrift av motorvogn. Biodrivstoff i gassform omfattes ikke av veibruksavgiften, og det skal ikke beregnes avgift på andelen biobasert gass som blandes inn i naturgass.

For 2025 foreslås det å prisjustere veibruksavgiften på naturgass.

Boks 10.5 Omsetning av drivstoff

Statistisk sentralbyrå publiserer statistikk for salg av petroleumsprodukter og biodrivstoff, herunder bilbensin og autodiesel. Figur 10.14 viser utviklingen i omsetningen av bensin (inkludert bioetanol) og autodiesel (inkludert biodiesel) fra 2000 til 2023.



Figur 10.14 Omsetning av bensin (inkludert bioetanol) og autodiesel (inkludert biodiesel) i perioden 2000–2023. Mill. liter

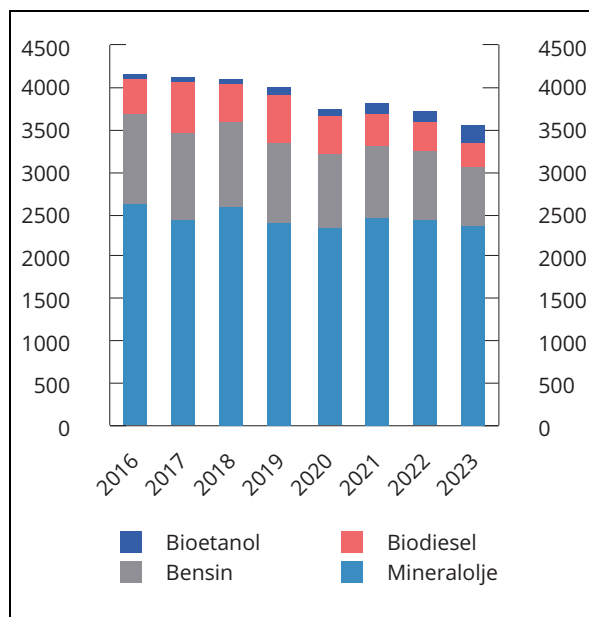
Kilder: Drivkraft Norge, Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

Omsetningen av bensin var på sitt høyeste i 1990 med en årlig omsetning på 2 413 mill. liter. Den årlige omsetningen holdt seg over 2 200 mill. liter frem til 2004 (med unntak av i år 2000), men har falt hvert år etter det. I 2023 var omsetningen av bensin om lag 62,5 pst. lavere enn i 1990. Reduksjonen skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler og deretter

overgang fra bensinbiler til elbiler og ladbare hybridbiler.

Omsetningen av autodiesel økte utover 2000-tallet og var på sitt høyeste i 2016 med 3 185 mill. liter. I 2023 var omsetningen av autodiesel om lag 16 pst. lavere enn i 2016. Økningen frem til 2016 skyldes først og fremst overgang fra bensin- til dieseldrevne personbiler, mens reduksjonen etter 2016 skyldes overgangen fra dieselmotorer til elbiler og ladbare hybridbiler.

Skatteetatens tall for omsetning av drivstoff skiller mellom fossile drivstoff og biodrivstoff. Figur 10.15 viser utviklingen i omsetningen av mineralolje, bensin, biodiesel og bioetanol til veitransport fra 2016 til 2023. I 2023 ble det omsatt om lag 533 mill. liter biodrivstoff til veitransport. Dette utgjorde om lag 14,8 volumprosent av alt flytende drivstoff til veitransport.



Figur 10.15 Omsetning av flytende drivstoff til veitransport i perioden 2016–2023. Mill. liter

10.6 Avgift på elektrisk kraft

For 2025 foreslås det å prisjustere de generelle satsene i elavgiften. For 2024 er den alminnelige satsen 9,51 øre per kWh for 1. januar til 31. mars og 16,44 øre per kWh for 1. april til 31. desember. Den reduserte satsen foreslås økt tilsvarende minstesatsen etter energiskattedirektivet på 0,5 euro per MWh. Se forslag til avgiftsvedtak romertall I § 1.

Troms og Finnmark ble delt i to fylker med virkning fra 1. januar 2024. Ordlyden om avgrensning av virkeområdet for redusert sats og fritak i tiltaksjonen foreslås endret uten materiell betydning. Se forslag til avgiftsvedtak romertall I § 1 annet ledd bokstav b og § 3 første ledd bokstav a.

Avgiften på elektrisk kraft ble innført i 1951. Avgiften er først og fremst en fiskal avgift som skal skaffe staten inntekter, men avgiften kan

Boks 10.6 Priser på drivstoff

Statistisk sentralbyrå publiserer månedlig statistikk for gjennomsnittlige utsalgspriser på bilbensin og autodiesel. Figur 10.16 viser gjennomsnittlig reell pris på bensin og autodiesel i perioden fra januar 1987 til juli 2024, prisjustert til faste 2024-kroner. I dag er bensin og autodiesel blandingsprodukter som dels består av fossilt drivstoff og dels av biodrivstoff.

Den gjennomsnittlige utsalgsprisen på bensin og diesel har siden tidlig på 2000-tallet stort sett variert mellom 15 og 20 kroner per liter, målt i faste 2024-kroner. Bensinprisen har gjennomgående vært noe høyere enn dieselpriisen, noe som gjenspeiler høyere avgifter på bensin enn på diesel.

Figur 10.16 viser at de siste årene har drivstoffprisene vært unormalt høye. Drivstoffprisene økte særlig sommeren 2022, som følge av Russlands invasjon av Ukraina og redusert import av energi fra Russland til Europa. Fra juli 2020 til juli 2022 økte bensinprisen med 48,4 pst. og dieselpriisen med 55,5 pst., målt i faste 2024-kroner. Det siste året har drivstoffprisene falt noe, men de er fortsatt høyere enn tidligere.

En rekke forhold påvirker utsalgsprisene på drivstoff:

- Internasjonale produktpriser. Energiselskapene kjøper drivstoff i et internasjonalt marked. De internasjonale produktprisene på ulike drivstoff bestemmes av tilbud og etter-

spørsel i det internasjonale markedet og avhenger av blant annet av råoljepris, biodrivstoffpriser og raffineringkostnader.

- Valutakurs. Internasjonale produktpriser på drivstoff noteres normalt i amerikanske dollar, mens norske drivstofforhandlere selger drivstoff i norske kroner. Valutakursen på amerikanske dollar vil derfor påvirke utsalgsprisen i Norge.
- Kostnader og fortjeneste. Energiselskapene og drivstofforhandlerne setter utsalgsprisen slik at de får dekket sine kostnader til frakt, lagring, drift, transport, administrasjon, markedsføring mv., i tillegg til en rimelig fortjeneste.
- Offentlige krav. Offentlige krav påvirke drivstoffprisen. Omsetningskravet for biodrivstoff fører for eksempel til økt bruk av biodrivstoff. Siden de internasjonale produktprisene på biodrivstoff er høyere enn på fossile drivstoff, bidrar økt omsetningskrav til økte utsalgspriser.
- Avgifter. Særavgiftene (veibruksavgiften og CO₂-avgiften) utgjør et fast påslag i kroner per liter og ligger normalt fast gjennom året, mens merverdiavgiften er et påslag på 25 pst. på pris før merverdiavgift. Særavgiftene bidrar derfor ikke til prisvariasjoner gjennom året, mens merverdiavgiften forsterker prisvariasjonene gjennom året.



Figur 10.16 Gjennomsnittlig utsalgspris på bensin og autodiesel i perioden 1987–2024. 2024-kroner per liter

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

også bidra til å redusere energiforbruket. Det skal betales avgift for elektrisk kraft som leveres i Norge enten den er produsert innenlands eller innført.

Kraftintensive industriprosesser er fritatt for avgift. Fritaket gjelder elektrisk kraft til kjemisk reduksjon, elektrolyse og metallurgiske og mineralogiske prosesser. I tillegg er elektrisk kraft som leveres til blant annet veksthusnæringen, tog, bane og trikk, fritatt for avgift. Husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen er også fritatt for avgift.

Avgift på elektrisk kraft til øvrig industri, bergverksdrift, landanlegg for petroleumsvirksomheten, fjernvarmeproduksjon, skip i næring mv. beregnes med redusert sats for elektrisk kraft til selve produksjonsprosessen. Den reduserte satsen anses forenlig med EØS-avtalen dersom den ikke er lavere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv. Minstesatsen er 0,5 euro per MWh, fastsatt i nasjonal valuta per første virkedag i oktober året før budsjettåret. På grunn av svak krone foreslås det at den reduserte satsen settes opp til 0,6 øre per kWh fra 1. januar 2025. Forslaget anslås å gi et merproveny på 4 mill. kroner påløpt og 3 mill. kroner bokført i 2025.

All næringsvirksomhet i tiltakssonen betaler avgift med redusert sats. Det innebærer at også primærnæringene og privat tjenesteyting i dette området betaler redusert sats, mens disse næringene i resten av landet betaler alminnelig sats.

Ovennevnte fritak og reduserte satser anses som offentlig støtte som er forenlig med EØS-avtalen.

I forbindelse med behandlingen av statsbudsjettet for 2015 vedtok Stortinget fritak for elavgift for energiintensive foretak i treforedlingsindustrien. Fritaket omfatter elektrisk kraft som benyttes i selve produksjonsprosessen, og forutsetter deltakelse i program for energieffektivisering. Fritaket forutsetter godkjenning av EFTAs overvåkningsorgan (ESA) og har ikke trådt i kraft, jf. Prop. 94 LS (2013–2014) *Endringar i skatte-, avgifts- og tollavgivinga* punkt 7. Treforedlingsindustrien betaler derfor i dag redusert sats. Tiltaket ble prenotifisert til ESA både i 2015 og 2017. ESA lukket saken våren 2018 fordi prenotifikasjonsfasen hadde trukket for langt ut i tid. Gjenåpning av saken forutsetter en bedre begrunnelse for at tiltaket er nødvendig og vil ha effekt.

10.7 Avgift på vindkraft

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

I forbindelse med statsbudsjettet for 2022 ble det vedtatt en avgift på 1 øre/kWh produsert elektrisk kraft fra landbaserte vindkraftverk som er konsesjonspliktige etter energiloven § 3-1. Avgiften trådte i kraft 1. juli 2022. Fra 2023 ble avgiften økt til 2 øre/kWh, og skattleggingsperioden ble lagt om fra årstermin til månedstermin. Fra 2024 ble avgiften økt til 2,3 øre/kWh. Avgiften skal betales av innehaver av konsesjon (konsesjonær) for vindkraftverket.

Avgiften er fiskal og går til statskassen, men det er forutsatt at inntektene fra avgiften fordeles til vertskommuner, jf. Prop. 1 LS (2021–2022) *Skatter, avgifter og toll 2022* punkt 7.2.5. Inntektene fra avgiften fordeles til vertskommunene året etter avgiftsåret gjennom utbetaling fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE), se omtale i Prop. 1 S (2024–2025) for Energidepartementet under kap. 1820, post 62.

10.8 Avgift på smøreolje mv.

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2024 er avgiftssatsen 2,54 kroner per liter.

Avgiften på smøreolje ble innført i 1988. Avgiften skal bidra til å redusere uheldig disponering og forbrenning av spillolje.

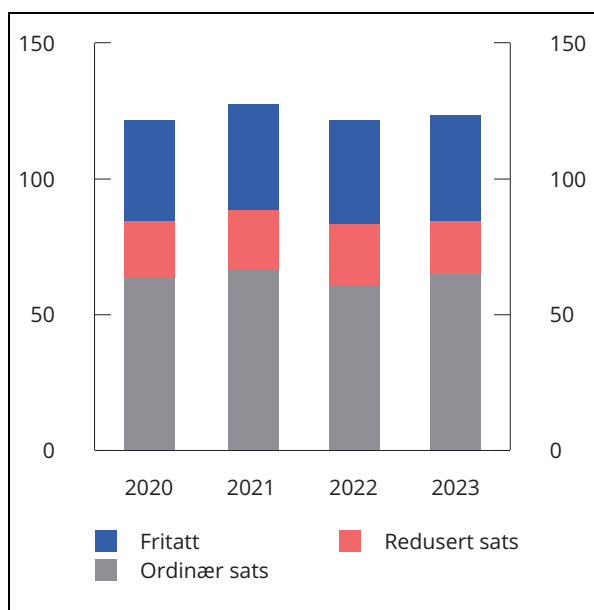
Avgiften omfatter motor- og girsmøreoljer, industrielle smøreoljer, hydrauliske oljer, mineraloljebaserte smøreoljer samt tilsvarende produkter av annen opprinnelse.

Smøreolje som brukes i utenriksfart, fiske og fangst i fjerne farvann, anlegg på kontinentalsokkelen, forsyningsfartøy mv. og i luftfartøy, er fritatt for avgift.

Det gis tilskudd ved innlevering av spillolje til godkjent innsamler. Ordningen blir ofte omtalt som refusjon av smøreoljeavgift, selv om det ikke er noen direkte kobling mellom smøreoljeavgiften og tilskuddet. Det er Klima- og miljødepartementet som har ansvaret for ordningen, se omtale i Prop. 1 S (2024–2025) for Klima- og miljødepartementet.

Boks 10.7 Forbruksutvikling og priser i elektrisitetmarkedet

Figur 10.17 viser fordelingen av elektrisitetsforbruket på ulike avgiftssatser. Strømkunder som betaler alminnelig sats, i hovedsak husholdninger, primærnæringer, tjenesteytende næringer og offentlig sektor, står for om lag 53 pst. av forbruket. Om lag 31 pst. av forbruket er fritatt, i hovedsak kraftintensiv industri. Om lag 16 pst. av forbruket er ilagt redusert sats, i hovedsak øvrig industri.



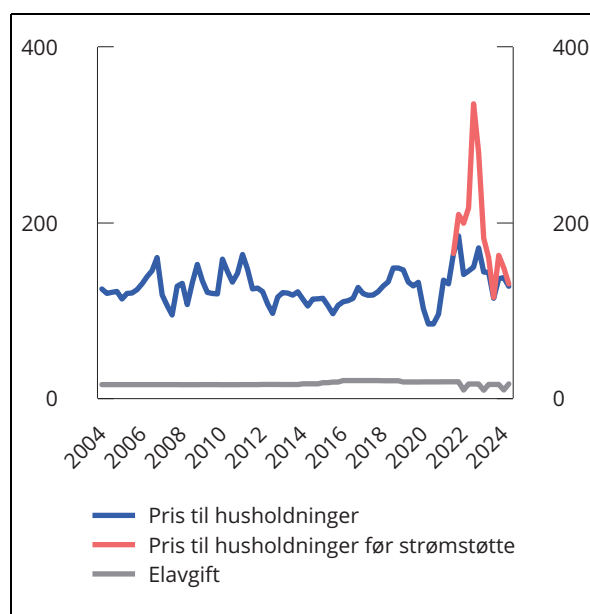
Figur 10.17 Forbruk av elektrisitet 2020–2023 fordelt etter avgiftssats. TWh

Kilder: Skatteetaten og Finansdepartementet.

Figur 10.18 viser prisen på elektrisitet levert til husholdninger, inkludert nettleie og avgifter, og avgiften på elektrisk kraft. Alle priser er prisjustert til faste 2023-kroner. Strømprisene økte

kraftig gjennom både 2021 og 2022, men gikk ned utover 2023. Fra og med desember 2020 har husholdningene mottatt strømstøtte som har redusert husholdningenes strømutfgifter. Fra og med fjerde kvartal 2020 vises derfor prisen både med og uten strømstøtte.

Elavgiften ble redusert fra 1. januar 2022 med 1,5 øre per kWh. Det ble i tillegg innført en særlig lav sats for januar til mars. Den generelle satsen i elavgiften har reelt sett ikke vært lavere siden 2013.



Figur 10.18 Pris (inkludert nettleie, avgifter og strømstøtte) og avgift på elektrisk kraft for husholdninger første kvartal 2004–2. kvartal 2024. 2023-øre per kWh

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

10.9 Avgifter på utslipp av klimagasser

10.9.1 Avgifter i klimapolitikken

Hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk er sektorovergripende klimaavgifter og deltakelse i EUs kvotesystem (EU ETS), som begge setter en pris på utslipp av klimagasser. Dette gir aktørene et økonomisk insentiv til å redusere utslippene, for eksempel gjennom omlegging av produksjonsmetoder eller investering i rensetiltak, uten at myndighetene pålegger spesifikke tiltak. Avgift og

kvoter bidrar også til å vri forbruket mot varer og tjenester med lavere utslipp.

Karbonprising fremmer lønnsomhet i lav- og nullutslippsteknologi og stimulerer til innovasjon, også i virksomhet som ikke nødvendigvis ville fått støtte gjennom eventuelle målrettede subsidieordninger. Når alle aktører møter samme karbonpris, vil man oppnå utslippsreduksjoner til lavest kostnad for samfunnet. Det er bred enighet om at pricing av klimagassutslipp er et effektivt virkemiddel for å nå både nasjonale og globale utslippsmål.

Tabell 10.3 viser avgiftssatser for 2024 og forslag for 2025, også omregnet i kroner per tonn CO₂-ekvivalent. I 2024 er det generelle avgiftsnivået for utslipp under innsatsfordelingsforordningen (heretter innsatsfordelingen) på 1 176 kroner per tonn CO₂-ekvivalent. For 2025 foreslås det at satsen økes til 1 405 kroner per tonn CO₂-ekvivalent. Forslaget er omtalt i punkt 10.9.2. Endringer i avgifter på kvotepliktige utslipp er omtalt i punkt 10.9.3. Avgiftene virker i samspill med andre virkemidler, for eksempel krav om innblanding av biodrivstoff. En helhetlig oversikt over slike virkemidler og forventet klimaeffekt fremgår av vedlegg til Prop. 1 S (2024–2025) for Klima- og miljødepartementet *Regjeringens klimastatus og -plan*.

De viktigste avgiftene på utslipp av klimagasser er CO₂-avgiften på mineralske produkter og CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen. Begge avgiftene ble innført i 1991. I tillegg er det avgift på klimagassene HFK og PFK, samt avgift på avfallsforbrenning. De fleste utslippene av klimagasser fra olje- og gassutvinning på kontinentalsokkelen og innenriks luftfart er omfattet av både kvoteplikt og avgift.

De senere årene er det foretatt en rekke endringer i klimaavgiftene som har resultert i jevnere pris på utslipp av klimagasser fra ulike kilder. Det generelle avgiftsnivået er økt fra om lag 310 kroner per tonn CO₂-ekvivalent i 2013 (målt i faste 2024-kroner) til 1 176 kroner per tonn CO₂-ekvivalent i 2024. I tillegg er en rekke fritak og reduserte satser avviklet. I perioden 2020 til 2023 er den reduserte satsen for fiske og fangst i nære farvann avviklet, og det er innført avgift på avfallsforbrenning, avgift på naturgass og LPG til veksthusnæringen og avgift på SF₆. Det foreslås ytterligere grunnlagsutvidelser for 2025.

Endringene har forsterket insentivene til utslippsreduksjoner og har bidratt til en mer kostnadseffektiv klimapolitikk. I 2024 er tilnærmet all innenlands bruk av mineralske produkter (fossil energi) ilagt en karbonpris, enten gjennom kvotesystemet eller CO₂-avgiften. De eneste unntakene er utslipp fra mineralolje til bruk i fiske og fangst i fjerne farvann, samt naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser i ikke-kvotepliktige virksomheter.

Utslipp som verken er ilagt kvoteplikt eller avgift, tilsvarer i 2024 om lag 7,8 mill. tonn CO₂-ekvivalenter. Dette utgjør om lag 16 pst. av Norges samlede utslipp av klimagasser og om lag 32 pst. av Norges utslipp av klimagasser under innsatsfordelingen, se omtale i punkt 2.4.2. Figur 10.19 viser hvordan de ikke-prisede utslippene av

klimagasser fordeler seg på ulike utslippskilder og gasser. Tallene inkluderer ikke utslipp eller opptak fra skog- og arealsektoren (LULUCF).

Utslippene av metan (CH₄) og lystgass (N₂O) fra jordbruket utgjør om lag 4,5 mill. tonn CO₂-ekvivalenter, noe som er mer enn halvparten av de ikke-prisede utslippene av klimagasser. Utslippene av metan kommer fra husdyr og husdyrgjødsel, mens utslippene av lystgass kommer fra mineral- og husdyrgjødsel.

Utslippene av metan fra avfallsdeponier utgjør om lag 0,9 mill. tonn CO₂-ekvivalenter. Dette er i all hovedsak utslipp som dannes når biologisk avfall brytes ned. Deponering av biologisk nedbrytbart avfall ble forbudt i 2009. Utslippene fra avfallsdeponier vil dermed avta i årene fremover.

Fiske og fangst i fjerne farvann er fritatt for CO₂-avgift på mineralske produkter, selv om salg av drivstoff til slik virksomhet inngår i det norske utslippsregnskapet. Utslippene fra fiske og fangst i fjerne farvann var på om lag 0,35 mill. tonn CO₂ i 2022. Regjeringen foreslår å innføre avgift på disse utslippene, se punkt 10.9.4.

Utslipp fra naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser i ikke-kvotepliktige virksomheter er også unntatt. I tillegg til de nevnte ikke-prisede utslippskildene, er det en rekke mindre utslipp av klimagasser som verken er ilagt kvoteplikt eller avgift.

10.9.2 Avgifter på utslipp under innsatsfordelingen

I Prop. 1 S Tillegg 1 (2021–2022) ble det varslet at regjeringen vil trappe opp avgiftene på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser til om lag 2 000 2020-kroner per tonn CO₂ i 2030. Som en oppfølging av dette, foreslås det å øke avgiftene på utslipp under innsatsfordelingsforordningen (utenom avgift på avfallsforbrenning) med 16 pst. utover prisstigning i 2025. Det er konsistent med en lineær opptrapping av avgiften til om lag 2 000 2020-kroner (tilsvarende 2 400 2025-kroner) i 2030.

Innsatsfordelingsforordningen fastsetter nasjonale utslippsmål for perioden 2021–2030 for sektorer som transport, jordbruk, avfall og bygg, samt deler av industri og petroleumssektoren. Frem til 2024 var alle utslipp under innsatsfordelingen ikke-kvotepliktige.

Fra 1. januar 2024 ble det innført kvoteplikt på deler av utslippene fra innenriks sjøfart, noe som betyr at noen utslipp omfattet av innsatsfordelingsforordningen, nå også er omfattet av EUs kvotesystem. Avgifter vil være et viktig virkemiddel

Tabell 10.3 Satser for 2024 og forslag til satser for 2025

	2024		2025	
	Kr. per l/ Sm ³ /kg/ tonn	Kr. per tonn CO ₂	Kr. per l/ Sm ³ /kg/tonn	Kr. per tonn CO ₂
CO₂-avgiften på mineralske produkter				
Bensin.....	2,72	1 176	3,25	1 405
Mineralolje				
generell sats.....	3,17	-	3,79	-
<i>herav</i> CO ₂	3,13	1 176	3,74	1 405
<i>herav</i> N ₂ O	0,04	1 176	0,05	1 405
ikke-kvotepliktig innenriks luftfart.....	3,00	1 176	3,58	1 405
kvotepliktig innenriks luftfart ¹	1,72	674	1,77	694
kvotepliktig innenriks sjøfart ¹	2,07	776	1,96	735
fiske og fangst i fjerne farvann ²	-	-	0,93	351
utenriks sjøfart ³	-	-	1,33	500
øvrige kvotepliktige ¹	0,24	90	0,25	94
Naturgass				
generell sats.....	2,34	1 176	2,80	1 405
kvotepliktig innenriks sjøfart ¹	1,54	776	1,46	735
fiske og fangst i fjerne farvann ²	-	-	0,70	351
utenriks sjøfart ³	-	-	1,00	500
øvrige kvotepliktige ²	0,066	33	0,066	33
veksthusnæringen	0,35	176	0,42	211
kjemisk reduksjon mv. ⁴	0,59	294	0,70	351
LPG				
generell sats.....	3,53	1 176	4,22	1 405
kvotepliktig innenriks sjøfart ¹	2,33	776	2,21	735
fiske og fangst i fjerne farvann ²	-	-	1,05	351
utenriks sjøfart ³	-	-	1,50	500
veksthusnæringen	0,53	176	0,63	211
kjemisk reduksjon mv. ⁴	0,88	294	1,05	351
Avgift på avfallsforbrenning				
ikke-kvotepliktige utslipp	-	882	-	908
kvotepliktige utslipp ¹	-	176	-	182
Avgift på HFK og PFK.....	-	1 176	-	1 405
Avgift på SF₆				
ren SF ₆	27 636	1 176	33 018	1 405
SF ₆ som inngår i produkter ⁵	5 523	1 176	6 604	1 405
CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten				
mineralolje ¹	2,10	790	2,17	814
naturgass ¹	1,85	790	1,90	814
naturgass som slippes ut til luft.....	16,89	1 176	20,17	1 405

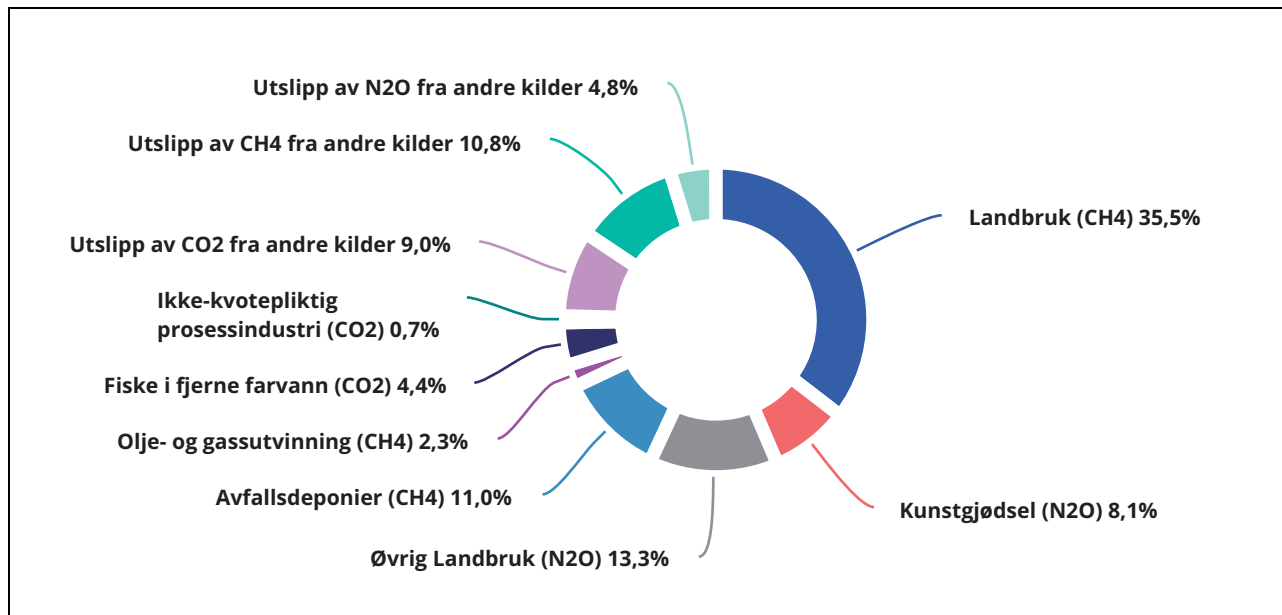
¹ I tillegg er utslippene kvotepliktig under EUs kvotesystem.

² Fritaket for fiske og fangst i fjerne farvann avvikles i 2025, og det innføres en redusert sats tilsvarende 25 pst. av det generelle nivået for utslipp under innsatsfordelingen, se punkt 10.9.4.

³ Det innføres en egen sats for utslipp fra utenriks sjøfart i CO₂-avgiften på mineralske produkter i 2025 forutsatt at dette ikke er i strid med statsstøttereguleringen, se punkt 10.9.4.

⁴ Avgiften på naturgass og LPG for kjemisk reduksjon mv. har ikke trådt i kraft i påvente av at ESA skal godkjenne fritaket for kvotepliktige virksomheter.

⁵ Satsen tilsvarer 20 pst. av den ordinære satsen og reflekterer at en andel av gassen vil slippes ut over produktenes levetid.



Figur 10.19 Utslipp av klimagasser som ikke er ilagt kvoteplikt eller avgift. 2024-regler og 2022-utslipp. Prosent

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Miljødirektoratet og Finansdepartementet.

del for å redusere utslipp omfattet av innsatsfordelingsforordningen, både for de ikke-kvotepliktige og kvotepliktige utslippene.

Der det i tidligere budsjettproposisjoner har vært angitt et skille mellom avgifter på ikke-kvotepliktige utslipp og avgifter på kvotepliktige utslipp, angis det nå et skille mellom avgifter på utslipp omfattet av innsatsfordelingsforordningen og avgifter på kvotepliktige utslipp.

For 2025 anslås avgiftsøkningen å gi et merproveny på om lag 2,1 mrd. kroner påløpt og 2,0 mrd. kroner bokført. I provenyanslaget er det tatt hensyn til at transportører som har kontrakter med fylkeskommuner eller staten, kan ha krav på kompensasjon for avgiftsøkningen. Slik kompensasjon er nærmere omtalt i Prop. 1 S (2024–2025) for Kommunal- og distriktsdepartementet og Prop. 1 S (2024–2025) for Samferdselsdepartementet.

Økte klimaavgifter vil påvirke husholdningene gjennom økte priser på bensin og diesel. En økning i CO₂-avgiften på 16 pst. utover prisjustering vil isolert sett bidra til å øke pumpeprisen på diesel med om lag 0,54 kroner per liter inkludert merverdiavgift. I beregningen er det forutsatt at avgiftsøkningen i sin helhet veltes over i produktprisen. Videre er det tatt hensyn til omsetningskravet for biodrivstoff. Den årlige merkostnaden av avgiftsøkningen for konvensjonelle personbiler vil variere med kjørelengde og bilens drivstofforbruk, men vil være om lag 450 kroner for en dieslebileier med gjennomsnittlig kjørelengde. Sam-

lede årlige drivstoffutgifter vil i så fall utgjøre om lag 18 000 kroner. For å bidra til å holde husholdningenes levekostnader nede, foreslår regjeringen å tilbakeføre deler av økningene ved at veibruksavgiften og trafikksikringsavgiften for fossile kjøretøy reduseres, se henholdsvis punkt 10.4.3 og 10.5.

Økte avgifter på utslipp under innsatsfordelingen vil berøre næringslivet, blant annet gjennom økte priser på transport. Det anslås at kostnadsøkningen for de fleste virksomheter vil være av liten betydning. For enkelte næringer, for eksempel fiske og sjøtransport, vil avgiftsøkningen kunne medføre en større økning. For jordbruket vil eventuelle kostnadsøkninger inngå i kalkylene som ligger til grunn for jordbruksforhandlingene.

Økte avgifter på utslipp under innsatsfordelingen er et virkemiddel for å innfri Norges mål i Parisavtalen og forpliktelsene i klimaavtalen med EU. Det vises til klimastatus og -plan for 2025 for en redegjørelse av utslippsvirkninger av regjeringens forslag til avgiftsendringer.

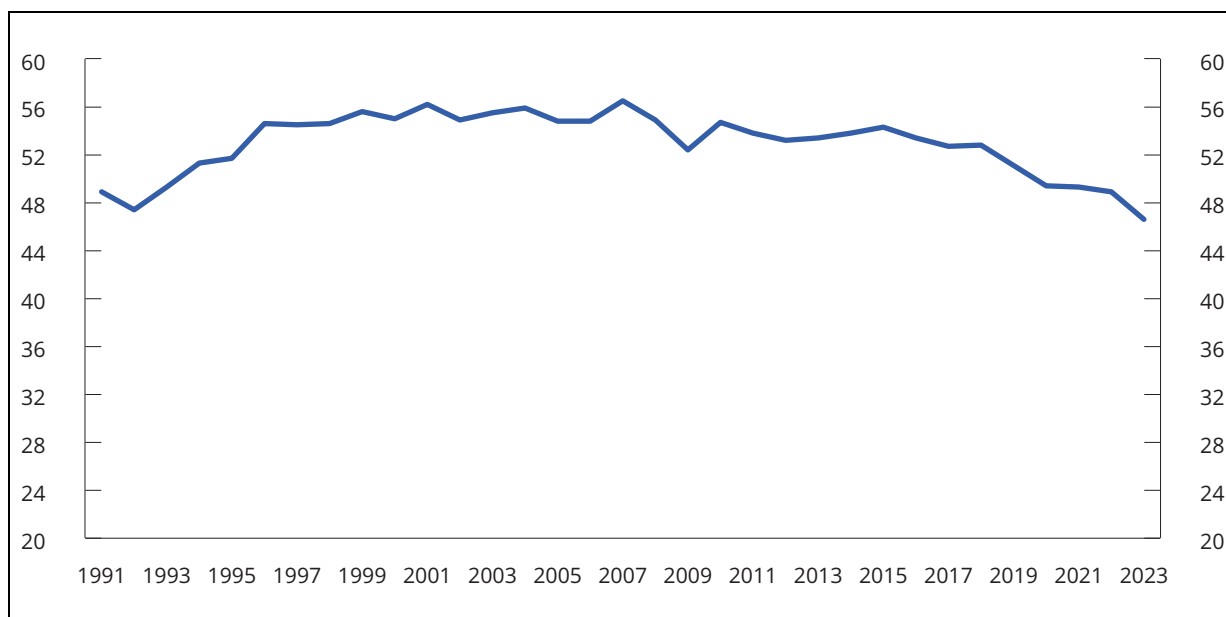
10.9.3 Avgifter på kvotepliktige utslipp av klimagasser fra petroleumsvirksomhet og luftfart

Utslipp fra mineralolje og naturgass brukt i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen omfattes av CO₂-avgift og ilegges i dag en avgift på 790 på kroner per tonn CO₂. Utslipp fra kvotepliktig luftfart ilegges CO₂-avgift på mineralske

Boks 10.8 Utslipp av klimagasser

De samlede norske klimagassutslippene i 2023 anslås til 46,6 mill. tonn CO₂-ekvivalenter, se figur 10.20. Dette er en reduksjon på 4,7 pst. fra 2022. Klimatiltak i veitrafikk og olje- og gassutvinning, samt lavere aktivitet i industrien, har særlig bidratt til nedgangen i 2023. Utslippene i 2023 er redusert med 17,4 pst. siden utslippene var på det høyeste i 2007, og er nå de laveste

siden 1992. Tallene inkluderer ikke utslipp eller opptak fra arealbruk, arealbruksendringer og skogbruk (LULUCF). Norge har flere ulike mål og forpliktelser om å redusere utslipp av klimagasser. Disse er nærmere omtalt vedlegg til Prop. 1 S (2024–2025) for Klima- og miljødepartementet *Regjeringens klimastatus og -plan*.



Figur 10.20 Utslipp klimagasser 1990–2023¹. Mill. tonn CO₂-ekvivalenter

¹ Tall for 2023 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

produkter på 674 kroner per tonn CO₂. Regjeringen foreslår ingen endringer i disse avgiftene utover prisjustering. Det innebærer at utslipp fra mineralolje og naturgass brukt i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen ilegges en avgift på 814 kroner per tonn CO₂ i 2025. Avgiften på kvotepliktig utslipp fra luftfart øker fra 674 til 694 kroner per tonn CO₂ i 2025.

Med dagens kvotepris er samlet karbonpris (summen av kvotepris og avgift) for luftfart og petroleumsvirksomhet hhv. om lag 1 400 og 1 500 kroner per tonn CO₂ i 2024. Avgifter på kvotepliktige utslipp av klimagasser bidrar til reduksjoner av utslipp i det norske utslippsregnskapet, men antas å ha begrenset virkning på globale utslipp. Det skyldes at redusert utslipp i én sektor vil frigjøre utslippskvoter som kan benyttes av annen kvotepliktig virksomhet og gi økte utslipp der.

Reduksjon av kvotepliktige utslipp bidrar ikke til oppfyllelsen av Norges 2030-mål under Parisavtalen, se omtale i punkt 3.6 i Nasjonalbudsjettet for 2025.

10.9.4 CO₂-avgift på mineralske produkter

CO₂-avgiften på mineralske produkter skal bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av klimagasser fra bruk av mineralske produkter. Avgiften omfatter de mineralske produktene mineralolje, bensin, naturgass og LPG. Avgiften omfatter også blandinger dersom den mineralske andelen utgjør hovedbestanddelen.

For 2025 foreslås det å:

- øke avgiftssatsene for bensin, mineralolje, ikke-kvotepliktig luftfart, naturgass og LPG med 16 pst. utover prisjustering, se forslag til

Boks 10.9 EUs kvotesystem

EUs kvotedirektiv etablerer et system for handel med klimagasskvoter der formålet er å redusere utslipp av klimagasser på en kostnadseffektiv måte. Direktivet er en del av EØS-avtalen og Norge har deltatt i EUs kvotesystem (EU ETS) siden 2008.

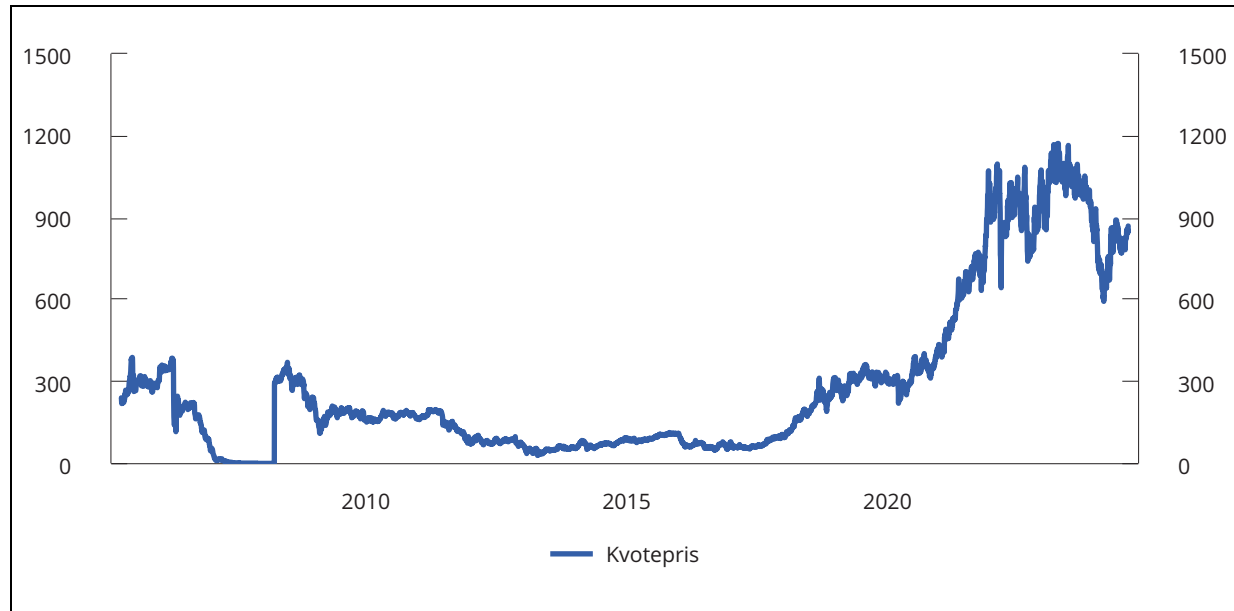
I EU ETS er samlet kvotemengde politisk bestemt, mens kvoteprisen fastsettes i markedet og avhenger av tilbud og etterspørsel etter kvoter. Figur 10.21 viser kvoteprisen i EUs kvotesystem siden 2005. Siden 2020 har kvoteprisen økt betydelig, fra litt under 300 kroner per tonn CO₂ til om lag 870 kroner per tonn CO₂ i tredje kvartal 2024. Prisene falt i siste halvdel av 2023 og første kvartal av 2024, men har siden kommet noe opp.

Industrivirksomheter med energianlegg over 20 MW er kvotepliktige. I Norge er utgangspunktet at virksomheter som ikke er kvotepliktige, skal ilegges avgift for utslipp av klimagasser. Kvotepliktig og ikke-kvotepliktig virksomhet er derfor eksponert for ulike utslippspriser ettersom kvotepris og avgiftsnivå er ulik.

Forskjeller i utslippspriser kan påvirke konkurransen mellom kvotepliktige og ikke-kvotepliktige virksomheter. Opptrappingen av det generelle nivået i CO₂-avgiften for utslipp under innsatsfordelingen kombinert med at kvoteprisen har falt det siste året, har bidratt til at ikke-kvotepliktig og kvotepliktig sektor står overfor ulike karbonpriser.

Etter endringer i kvotedirektivet i 2023 skal samlede kvotepliktige utslipp reduseres med 62 pst. i 2030 sammenlignet med 2005. EU har blant annet besluttet å utvide kvotesystemet (EU ETS) til å omfatte deler av både innenriks og internasjonal skipsfart, og vil også vurdere å innlemme all avfallsforbrenning i systemet. I tillegg har EU besluttet å innføre et eget kvotesystem for veitrafikk, oppvarming av bygninger og enkelte industriutslipp (ETS 2).

Petroleumsvirksomhet, mesteparten av innenriks luftfart, deler av innenriks sjøfart og kvotepliktig industri som bruker naturgass, ilegges både avgift og kvoteplikt.



Figur 10.21 Kvotepris i EUs kvotesystem (EU ETS), 2005–2024. 2025-kroner per tonn CO₂-ekvivalenter¹

¹ Omregnet fra EUR til NOK med daglige valutakurser.

Kilder: Macrobond, Finansdepartementet, Norges Bank og Statistisk sentralbyrå.

avgiftsvedtak romertall I § 1. Se omtale i punkt 10.9.2.

- redusere satsen for mineralolje, naturgass og LPG til innenriks kvotepliktig sjøfart.
- innføre en egen sats for mineralolje, naturgass og LPG til utenriks sjøfart.
- innføre en redusert sats for mineralolje, naturgass og LPG til fiske og fangst i fjerne farvann.
- øke den reduserte satsen for utslipp fra bruk av mineralolje i kvotepliktig industri fra 24 til 25 øre per liter slik at den er høyere enn minstesatsen i EUs energiskattedirektiv.

Forslagene anslås å gi et samlet økt proveny på om lag 2,7 mrd. kroner påløpt og 2,5 mrd. kroner bokført i 2025. I provenyanslaget er det tatt hensyn til at transportører som har kontrakter med fylkeskommuner eller staten, kan ha krav på kompensasjon for avgiftsøkningen.

Fritak for CO₂-avgift på mineralske produkter

Noen fritak i CO₂-avgiften gjelder alle de avgiftspliktige mineralske produktene, mens andre gjelder kun enkelte.

Forbrenning av biologisk materiale tilfører ikke nytt karbon til det korte karbonkretsløpet i naturen, i motsetning til forbrenning av fossile drivstoff. Utslipp av CO₂ fra forbrenning av biodrivstoff inngår derfor ikke i regnskapet over nasjonale utslipp av CO₂ etter FNs klimakonvensjon. CO₂-avgiften har som formål å redusere norske utslipp av klimagasser, slik disse måles etter FNs klimakonvensjon. CO₂-avgiften er derfor avgrenset til mineralske produkter (fossile drivstoff), og det er fritak for andel biodrivstoff som er innblandet i mineralske produkter. Andelen hydrogen i naturgass og LPG er også fritatt for avgift fordi hydrogen ikke gir utslipp av karbon ved forbrenning, bare utslipp av vann (H₂O).

CO₂-avgiften skal prise utslipp av CO₂ til atmosfæren. Mineralske produkter som brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft, eller slik at utslippene er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi, er derfor fritatt for avgift. Videre er CO₂ som fanges og lagres permanent, fritatt for avgift. Dersom vilkårene for fritak er oppfylt, gis det refusjon av avgift. For 2025 foreslås det at refusjonssatsen settes til 1 405 kroner per tonn CO₂, jf. forslag til avgiftsvedtak § 1 annet ledd.

Etter departementets syn er bruk av doble virkemidler i klimapolitikken ikke hensiktsmessig. Det innebærer at det samme utslippet av klima-

gasser i utgangspunktet ikke bør ilegges både kvoteplikt og avgift. Bruk av mineralske produkter som gir kvotepliktige utslipp, bør som hovedregel derfor fritas for CO₂-avgift. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har imidlertid gitt uttrykk for at et slikt fritak innebærer statsstøtte i strid med EØS-avtalen. Departementet har formelt notifisert et fullt fritak for kvotepliktige utslipp til ESA og avventer et endelig vedtak.

I henhold til gruppeunntaksforordningen kan reduserte satser på nivå med minstesatsene i energiskattedirektivet anses som forenlig støtte. Tidligere ble kravet til redusert sats for mineralolje oppfylt gjennom grunnavgiften på mineralolje. Da denne ble opphevet fra 1. januar 2023, ble det innført redusert sats i CO₂-avgiften på mineralske produkter for bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven. Det foreslås å øke den reduserte satsen for mineralolje fra 0,24 kroner per liter til 0,25 kroner per liter i 2025 for å overholde minstesatsen i energiskattedirektivet.

CO₂-avgift på naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser

Naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser betaler i dag ikke CO₂-avgift på mineralske produkter, men det er lagt opp til at avgiften skal fases inn, se Innst. 233 S (2019–2020).

Flere virksomheter innenfor kjemisk reduksjon og elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser er kvotepliktige. Departementet mener at illeggelse av både avgift og kvoteplikt innebærer en uhensiktsmessig dobbel virkemiddelbruk, og at fritak for CO₂-avgift for virksomheter som er kvotepliktige, ikke innebærer statsstøtte. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har imidlertid gitt uttrykk for at et slikt fritak innebærer statsstøtte. ESAs vurdering er foreløpig, og departementet har formelt notifisert et slikt avgiftsfritak.

Det er lagt opp til at det ikke innføres CO₂-avgift på naturgass og LPG til kjemisk reduksjon mv. uten at det samtidig innføres fritak for kvotepliktige virksomheter. Det er uklart når ESA vil treffe en avgjørelse i saken. Det kan derfor ikke legges til grunn at avgiften gir noe proveny i 2025. Forutsatt at ESA kommer til at det ikke utgjør statsstøtte å ha et slikt fritak, foreslås det at avgiftssatsene økes med 16 pst. utover prisstigning slik at de fortsatt utgjør 25 pst. av det generelle nivået for utslipp under innsatsfordelingen, se forslag til avgiftsvedtak romertall II.

CO₂-avgift på innenriks kvotepliktig sjøfart

Utslipp fra skip over 5 000 bruttotonn ble innlemmet i EUs kvotesystem fra 1. januar 2024. Kvoteplikten innføres gradvis slik at det skal leveres kvoter tilsvarende 40 pst. av utslippene i 2024 og 70 pst. i 2025. I 2026 vil det være kvoteplikt for alle utslipp. Kvoteplikten omfatter også utenriks sjøfart, se nedenfor.

Departementet mener som nevnt at dobbel virkemiddelbruk ikke er hensiktsmessig. Norge er imidlertid forpliktet til å redusere utslipp under innsatsfordelingsforordningen, og et fullt avgiftsfritak for innenriks kvotepliktig sjøfart vil dermed innebære at kostnaden ved å innfri forpliktelsen øker.

Departementet er i dialog med ESA for å avklare om en redusert sats for kvotepliktig sjøfart kan anses forenlig med statsstøttereguleringen og gruppeunntaksforordningen. En redusert sats ble vedtatt i forbindelse med budsjettet for 2024, men er ikke trådt i kraft i påvente av avklaring med ESA. Redusert sats for kvotepliktig innenriks sjøfart krever endringer i særavgiftsforskriften. Utkast til regelverk har vært på høring. Den reduserte satsen kan innføres relativt raskt forutsatt aksept fra ESA. Departementet vil komme tilbake til saken dersom ESAs tilbakemelding er negativ.

Da det ble vedtatt en redusert avgiftssats for innenriks kvotepliktig sjøfart i budsjettet for 2024, ble det lagt til grunn at kvotepris og avgift i sum skulle tilsvare det generelle avgiftsnivået for utslipp under innsatsfordelingen. I 2025 vil andelen av utslippene som det skal svares kvoter for, øke fra 40 til 70 pst. Gitt at den samlede karbonprisen for innenriks kvotepliktig sjøfart skal være om lag lik som for øvrige utslipp i ikke-kvotepliktig sektor, må avgiften reduseres. Det foreslås at satsen for innenriks kvotepliktig sjøfart i CO₂-avgiften på mineralske produkter reduseres til 733 kroner per tonn CO₂-ekvivalent i 2025. Gitt en kvotepris på 960 kroner per tonn CO₂ i 2025 og at 70 pst. av utslippene er kvotepliktige i 2025, vil dette gi en samlet gjennomsnittlig karbonpris på 1 405 kroner per tonn CO₂, som tilsvarende det generelle avgiftsnivået for utslipp under innsatsfordelingen i 2025.

En reduksjon i satsen fra 776 til 733 kroner per tonn CO₂-ekvivalent er anslått å gi et provenytap på 45 mill. kroner påløpt og 40 mill. kroner bokført i 2025. I provenyanslaget er det lagt til grunn at endringene kan tre i kraft fra 1. januar 2025, men endringene foreslås ikke å tre i kraft før spørsmålet om statsstøtte er avklart med ESA, jf. forslag til avgiftsvedtak romertall III.

CO₂-avgift på fiske og fangst i fjerne farvann

I motsetning til fiske og fangst i nære farvann er fiske og fangst i fjerne farvann fritatt for CO₂-avgift på mineralske produkter. Utslipp fra fiske og fangst er heller ikke kvotepliktig. Med fjerne farvann menes områder mer enn 250 nautiske mil utenfor grunnlinjen. Drivstoff som omsettes til fiske og fangst i fjerne farvann, registreres som utslipp i det norske utslippsregnskapet og inngår i Norges forpliktelse under innsatsfordelingsforordningen. I klimastatus og -plan for 2024 ble det varslet at fritaket for fiske og fangst i fjerne farvann skal avvikles gradvis fra 2025 til 2028. Avvikling av fritaket og opptrapping til 2 400 2025-kroner i 2030 anslås å redusere utslippene med om lag 0,7 mill. tonn CO₂ over perioden 2025–2030. Fritaket utgjør en konkurransemessig fordel for fartøy som fisker i fjerne farvann. Dette er normalt store havgående fartøy med god lønnsomhet. Det er anslått at fritaket innebar en kostnadsbesparelse på 450 mill. kroner for de aktuelle fartøyene i 2023.

En oppheving av fritaket kan føre til lavere etterlevelse eller større grad av tilpasning til andre fritak, særlig fritaket for skip i utenriks fart. Fritaket for utenriks sjøfart foreslås imidlertid avvirket fra 2025, se nedenfor. Innføring av avgift på fiske og fangst i fjerne farvann kan gi mer bunkring i utenlandsk havn eller fra tankbåter som ligger utenfor tolv nautiske mil fra den norske kystlinjen. Norske havfiskefartøy bunkrer allerede mye i utenlandske havner som følge av lavere drivstoffpriser der. De viktigste bunkringslandene er Danmark, Sverige og Storbritannia (herunder Shetland), men det bunkres også på Island og Færøyene. En analyse av Fiskeridirektoratet viser at det i hovedsak er fiskefartøy som fanger snøkrabbe, som bunkrer til havs. Dette skyldes at snøkrabbefisket foregår langt nord og vest i Barentshavet, med lang gangtid til havn. Økt bunkring til havs er uønsket på grunn av sikkerhetsrisiko for miljø, liv og helse. Dersom fartøyene tilpasser seg avgift med å bunkre mer i utenlandske havner og til havs, kan det ha negative virkninger på lønnsomheten blant norske bunkersanlegg. En slik utvikling kan påvirke de fiskeriavhengige kystsamfunnene i nord og den minste flåten. Risikoen reduseres hvis det ikke innføres full avgiftssats med en gang.

Norge er forpliktet til å redusere utslipp under innsatsfordelingen, og departementet mener at prising av utslipp fra fiske og fangst i fjerne farvann er nødvendig for at utslippene fra denne sektoren reduseres. Dersom avgiftsfritaket skal vide-

reføres, vil det kreve en strammere klimapolitikk i andre sektorer, og gi en mindre kostnadseffektiv oppfyllelse av våre klimaforpliktelser. Skattedirektoratet anser at det ikke er forhold som står i veien for å oppheve fritaket.

Det foreslås at det innføres en redusert sats for fiske og fangst i fjerne farvann tilsvarende 25 pst. av den generelle satsen for utslipp under innsatsfordelingsforordningen. Dette anslås å gi et proveny på 140 mill. kroner påløpt og 130 mill. kroner bokført i 2025.

CO₂-avgift på utenriks sjøfart

Utenriks sjøfart er seilaser mellom en norsk havn og til/fra destinasjoner i utlandet. Utenriks sjøfart er fritatt for CO₂-avgift på mineralske produkter. Aktører som antas å benytte seg av dagens fritak for utenriks sjøfart, er skip i faste seilaser fra norske havner til utenlandske, i hovedsak gods- og passasjertransport.

Utslipp fra skip over 5 000 bruttotonn ble innlemmet i EUs kvotesystem fra 1. januar 2024. For utenriks sjøfart er 50 pst. av utslippene kvotepliktige. Kvoteplikten innføres gradvis slik at det skal leveres kvoter tilsvarende 40 pst. av de kvotepliktige utslippene i 2024 og 70 pst. i 2025. I 2026 må det leveres kvoter for alle kvotepliktige utslipp. De kvotepliktige utslippene måles for det enkelte skip, uavhengig av hvor skipet har anskaffet drivstoff. Det finnes ingen oversikt over hvor stor andel av drivstoffsalg i Norge som går til skip som er kvotepliktige.

Avgift på utslipp fra utenriks sjøfart vil omfatte både norske og utenlandsregistrerte fartøy. Avgiften anslås derfor ikke å gi norske fartøy en konkurranseulempe. Lønnsomheten blant norske selskaper i utenriks sjøfart er i stor grad påvirket av verdensøkonomien, internasjonal handel og tilbudssituasjonen for skip. De siste årene har lønnsomheten variert betydelig mellom ulike segmenter innen utenriks sjøfart.¹ Passasjer- og cruise-skipsegmentet hadde en driftsmargin på 2 pst. i 2022, etter noen år med negativ lønnsomhet på grunn av koronapandemien. Godstransportsegmentet hadde derimot en driftsmargin på 14 pst., men deler av dette segmentet har også opplevd lavere marginer på grunn av konkurranse fra andre transportformer som vei og bane.

En kartlegging av prisene på marin gassolje (MGO) i Rotterdam, Skagen og Norge fra år 2000 til 2020, viser at de norske prisene for MGO har

vært høyere på årsbasis.² Dette tyder på at det i stor grad allerede er mer lønnsomt å bunkre drivstoff utenlands for aktører som seiler til utenlandske havner. Selv om det ikke finnes statistikk som viser det nøyaktige omfanget, antyder forskjeller mellom SSBs utslippsregnskap, som baserer seg på solgt drivstoff til innenlands bruk, og alternative utslippsregnskaper basert på AIS-data (aktivitetsbaserte), at det bunkres mer i utenlandske havner. Avgift på utenriks sjøfart kan medføre mer bunkring i utenlands havn. Det kan ikke utelukkes at innføring av avgift også kan bidra til bunkring til havs fra tankbåter som ligger utenfor den norske territorialgrensen (12 nautiske mil). Bunkring til havs er forbundet med sikkerhetsrisiko for miljø, liv og helse. Departementet har imidlertid ikke informasjon om skip i utenriks fart i dag bunkrer til havs. Økt bunkring i utenlandske havner eller til havs kan føre til mindre effektiv bruk av flåten. Det kan også ha negative virkninger på lønnsomheten blant bunkersanlegg langs kysten.

I 2023 tilsvarte salget av mineralolje og naturgass til utenriks sjøfart utslipp på om lag 1,1 mill. tonn CO₂. Utslipp fra utenriks sjøfart inngår ikke i Norges utslippsregnskap eller norske klimaforpliktelser. Internasjonal skipsfart er imidlertid en næring som bidrar til utslipp, men som i liten grad har betalt for sine utslipp gjennom kvoter eller avgift. Internasjonalt har den internasjonale sjøfartsorganisasjonen (IMO) ansvaret for å redusere disse utslippene, men IMO har foreløpig ikke lykkes med å innføre et internasjonalt system for prising. Dersom denne næringen skal omstilles, er det etter departementets vurdering nødvendig at utslippene prises. Det foreslås derfor å innføre avgift for utenriks sjøfart på 500 kroner per tonn CO₂-ekvivalent. Satsen er noe lavere enn avgiften for innenriks sjøfart. Dette begrunnes blant annet med at en del av utslippene er kvotepliktige, risiko for karbonlekkasje og at utslippene ikke inngår i Norges klimamål eller -forpliktelser.

Departementet vil vurdere om redusert sats for utenriks sjøfart er i overensstemmelse med statsstøttereguleringen og eventuelt ta kontakt med EFTAs overvåkningsorgan (ESA) om saken. På grunn av usikkerhet om utfallet av vurderingene, bør den reduserte satsen tre i kraft fra den tid departementet bestemmer, jf. forslag til avgiftsvedtak romertall IV. I vedtaket foreslås det at avgiften settes til 500 kroner per tonn CO₂, som anslås å gi et proveny på om lag 500 mill. kroner

¹ Kilde: Menon Economics (2023), *Maritim verdiskapingsrapport 2024*

² Kilde: Menon Economics (2021), *CO₂-avgift som virkemiddel for klimagassreduksjon i nærskipfart*

påløpt og 450 mill. kroner bokført i 2025 forutsatt iverksettelse 1. januar 2025.

Utvide CO₂-avgiften på mineralske produkter til fossilandelen i biodrivstoff

CO₂-avgiften omfatter i utgangspunktet også blandinger av mineralbaserte og biobaserte produkter dersom de mineralske produktene (det vil si mineralolje, bensin, naturgass eller LPG) utgjør hovedbestanddelen i blandingen.

Biodiesel, bioetanol og biogass er bioprodukter som ikke omfattes av CO₂-avgiften, og det gis fritak for andelen bioprodukt som blandes inn i mineralbasert drivstoff eller brensel. Det samme gjelder for hydrogen.

Dersom bioproduktet eller hydrogen utgjør mer enn 50 pst., vil hele produktet være fritatt for avgift i samsvar med hovedbestanddelsprinsippet. Dette innebærer at det ikke blir beregnet avgift for fossilandelen i bioproduktet. Fossilandelen i høyinnblandet biodrivstoff og biobrensel gir utslipp av klimagasser og bør være omfattet av CO₂-avgift på linje med ordinært fossilt drivstoff og brensel. For å sikre at også mineralandelen i høyinnblandede bioprodukter avgiftslegges, foreslås CO₂-avgiften utvidet til også å omfatte fossilandelen som inngår i slike produkter.

Produktene som omfattes av CO₂-avgiften, er også omfattet av veibruksavgiften på drivstoff. Veibruksavgiften omfatter i tillegg biodiesel og bioetanol. For blandinger av bensin og bioetanol, og blandinger av mineralolje og biodiesel, beregnes avgiften på bakgrunn av mengden av de ulike bestanddelene. Hovedbestanddelsprinsippet er derfor ikke avgjørende for avgrensingen av avgiftsplikten for flytende drivstoff.

Biogass omfattes ikke av veibruksavgiften, og bioandel i naturgass og LPG inngår ikke i beregningsgrunnlaget for avgiften. Ved en utvidelse av CO₂-avgiften til også å omfatte fossilandelen i biodrivstoff, vil det være naturlig å endre veibruksavgiften på drivstoff tilsvarende for naturgass og LPG. Fossildelen i gassblandinger der biogass utgjør hovedbestanddelen vil etter dette bli avgiftspliktig, på samme måte som fossildelen i gassblandinger hvor hovedbestanddelen er mineralsk slik det er dag. Virkningen av endringen antas å være begrenset som følge av at biogass normalt ikke blandes med mineralbasert gass.

Provenyvirkninger av forslaget er usikre og trolig små, og det er derfor ikke budsjettet med et proveny i 2025. Endringen gjennomføres i forskrift etter høring.

Avgift på utslipp av metan fra innenriks sjøfart

Utslipp av metan fra gass til bruk i innenriks sjøfart er i dag ikke priset. Disse utslippene utgjør årlig om lag 80 000 tonn CO₂-ekvivalenter. Skattedirektoratet har vurdert muligheten for å prise disse utslippene ved å innføre en forhøyet CO₂-avgiftssats for gass til bruk i innenriks sjøfart. Avgiftsfritak og reduserte avgiftssatser gjennomføres enten som direkte fritak eller ved refusjon. Tilsvarende ordninger finnes ikke for forhøyet sats. En forhøyet avgiftssats vil være administrativt og kontrollmessig krevende og frarådes av Skattedirektoratet.

Et alternativ er å øke den generelle avgiftssatsen og gi fritak/refusjon for all annen bruk enn innenriks sjøfart. Dette vil medføre betydelige administrative kostnader, både for de avgiftspliktige og avgiftsmyndighetene, i tillegg til at det vil ha likviditetsmessige kostnader for de avgiftspliktige. Skattedirektoratet fraråder også dette alternativet.

På bakgrunn av Skattedirektoratets vurderinger, og på grunn at de relativt begrensede inntektene og utslippsreduksjonene en forhøyet avgift vil innbringe, foreslås det ikke avgift på utslipp av metan fra innenriks sjøfart.

10.9.5 CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten

For 2025 foreslås det å øke avgiftssatsen for naturgass til luft (ikke-kvotepliktig) i petroleumsvirksomheten med 16 pst. utover prisjustering, se punkt 10.9.1. I 2024 er satsen for naturgass til luft 16,89 kroner per Sm³ gass. Det foreslås ingen endringer i avgiftssatsene for mineralolje (kvotepliktig) og naturgass (kvotepliktig) utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak romertall I. I 2024 er satsene 2,10 kroner per liter mineralolje og 1,85 kroner per Sm³ gass (kvotepliktig naturgass). Satsene for naturgass (kvotepliktig) og mineralolje (kvotepliktig) tilsvarer om lag 790 kroner per tonn CO₂ i 2024.

Inntekter fra CO₂-avgiften i petroleumsvirksomheten inngår i kontantstrømmen fra petroleumsvirksomheten, som i sin helhet overføres til Statens pensjonsfond utland. Avgiftsøkningen påvirker dermed ikke handlingsrommet i budsjettet for 2025, men vil påvirke handlingsrommet i fremtidige budsjetter gjennom virkningen på fondet.

Det foreslås enkelte tekniske endringer i Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen. Formålet med endringene er å sikre samsvar mellom det som er

gjenstand for avgift etter avgiftsvedtaket, og det som tallfestes ved måling og lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet. Det framgår av § 2 i loven at avgiften «beregnes av petroleum som brennes og naturgass som slippes ut til luft samt av CO₂ som utskilles fra petroleum og slippes ut til luft, på innretning som nyttes i forbindelse med utvinning eller transport av petroleum». Det foreslås at rekkefølgen i vedtaket følger lovens. Petroleum som brennes, reguleres da i forslag til avgiftsvedtak bokstav a (naturgass brukt som brensel til kraft- og varmeproduksjon), bokstav b (diesel og annen petroleum i væskeform brukt som brensel til kraft- og varmeproduksjon) og bokstav c (petroleum faklet). Naturgass som slippes ut til luft, reguleres i bokstav d (naturgass sluppet til luft) og CO₂ som utskilles fra petroleum og slippes ut til luft, reguleres i bokstav e (CO₂ utskilt fra petroleum og sluppet til luft).

Avgiften ble i stortingsvedtaket for 2024 romertall II knyttet til særavgiftsloven fra det tidspunkt departementet bestemmer. Formålet var å legge til rette for overføring av forvaltningsansvaret for avgiften fra energimyndighetene til Skatteetaten. Da det gjenstår noe arbeid før overføringen kan skje, foreslås det at romertall II videreføres for 2025.

10.9.6 Avgift på avfallsforbrenning

Avgiften på forbrenning av avfall ble innført i 2022. Formålet med avgiften er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av utslipp av klimagasser. Avgiften skal også bidra til å redusere andre miljøskader fra avfall, herunder bidra til en forsvarlig håndtering av farlig avfall. I tillegg vil avgiften gi inntekter til statskassen. I 2024 er satsen for kvotepliktige utslipp satt tilsvarende 15 pst. av generelt nivå (dvs. 176 kroner per tonn CO₂). For ikke-kvotepliktige utslipp er satsen satt til 75 pst. av generelt nivå (dvs. 882 kroner per tonn CO₂).

For at avgiften skal gi forbrenningsanleggene insentiv til å redusere utslippene gjennom sortering av avfall, kan forbrenningsanleggene søke Miljødirektoratet om å benytte en anleggsspesifikk utslippsfaktor ved beregning av avgiften. Utslipp av CO₂ ved forbrenning av avfall som fanges og lagres (CCS), er fritatt for avgift.

Departementet er av den prinsipielle oppfatning at avgiftsfritak for kvotepliktige virksomheter ikke innebærer statsstøtte. EFTAs overvåkningsorgan (ESA) har imidlertid i tidligere saker kommet til at et slikt avgiftsfritak innebærer statsstøtte i strid med EØS-avtalen. Departementet har for-

melt notifisert et fullt fritak for kvotepliktige utslipp til ESA. Det er usikkert når ESA vil fatte en avgjørelse. Dersom ESA kommer til at et slikt fritak ikke innebærer statsstøtte, foreslås det at departementet gis fullmakt til å iverksette det, se forslag til avgiftsvedtak romertall II.

Under behandlingen av Dokument 8:34 S (2023–2024), jf. Innst. 205 S (2023–2024), fattet Stortinget anmodningsvedtak 514 der regjeringen ble bedt om å evaluere dagens avgift på avfallsforbrenning. Saken omtales i kapittel 19. I anmodningsvedtaket ble regjeringen blant annet bedt om å vurdere konsekvenser av avgiften for fjernvarmeproduksjon. For 2025 foreslås det ingen endringer i avgiften på avfallsforbrenning utover prisjustering. Regjeringen vil samtidig vurdere endringer i prisreguleringen på fjernvarme. Eventuelle endringer i prisreguleringen skal skje på en måte som ivaretar husholdninger som benytter fjernvarme til oppvarming. Avgiften vil trappes videre opp mot det generelle nivået i 2026 i tråd med klimaplanen til regjeringen.

Etter særavgiftsforskriften skal avgiften på forbrenning av avfall beregnes ved bruk av en standardfaktor. Faktoren angir CO₂-innholdet i et tonn avfall og fastsettes av Miljødirektoratet. Miljødirektoratet har endret faktoren fra 0,5498 til 0,592 tonn CO₂ per tonn avfall, og særavgiftsforskriften vil bli endret i tråd med dette fra 1. januar 2025. Dette vil øke provenyet med om lag 50 mill. kroner påløpt og 45 mill. kroner bokført i 2025.

10.9.7 Avgift på HFK og PFK

For 2025 foreslås det å øke avgiftssatsen med 16 pst. utover prisjustering, se punkt 10.9.2 og forslag til avgiftsvedtak § 1. I 2024 er avgiften 1 176 kroner per tonn CO₂-ekvivalent.

Avgiften på klimagassene hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK) ble innført i 2003. Avgiftens formål er å redusere utslippene av disse klimagassene.

Avgiften omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer. HFK og PFK som gjenvinnes, er fritatt for avgift.

Avgiften er gradert etter gassenes globale oppvarmingspotensial (GWP). Dette innebærer at avgiftssatsene for de ulike fluorgassene avhenger av hvilken effekt utslippet har på klimaet. Det gis refusjon for HFK og PFK som innleveres til godkjent anlegg for destruksjon. Det er Klima- og miljødepartementet som har ansvaret for ordningen,

se Prop. 1 S (2024–2025) for Klima- og miljødepartementet.

En økning av avgiften med 16 pst. utover prisjustering, anslås å gi et merproveny på 50 mill. kroner påløpt og 45 mill. kroner bokført i 2025.

10.9.8 Avgift på SF₆

For 2025 foreslås det å øke avgiftssatsen med 16 pst. utover prisjustering, se forslag til avgiftsvedtak § 1. I 2024 er satsene på henholdsvis 27 636 kroner og 5 523 kroner per kg SF₆.

Avgiften på SF₆ ble innført i 2023. Avgiften omfatter innførsel og produksjon av SF₆, samt SF₆ som inngår i produkter. Avgiftens formål er å prise utslipp av SF₆ til atmosfæren. SF₆ benyttes først og fremst som isolasjonsmedium i elektriske anlegg mv., enten ved første gangs påfylling eller etterfylling. Utslippene av SF₆ er små og skyldes primært uunngåelige lekkasjer eller uhell. SF₆ benyttes også i produksjon av elektriske brytere.

Det er fritak for SF₆ som benyttes til første-gangs påfylling av nye elektriske anlegg og komponenter. For SF₆ som inngår i produkter, er det en redusert sats som tar høyde for at det kun er en begrenset andel av gassen i produktene som vil slippes ut til atmosfæren over produktets levetid. Ved produksjon av SF₆-holdige produkter ilegges utslipp av SF₆ fra selve produksjonen avgift med full sats, mens gassen som inngår i de ferdige produktene, ilegges redusert sats. Det er fritak for avgift på all SF₆ som eksporteres.

En økning av avgiften med 16 pst. utover prisjustering, anslås å gi et merproveny på 11 mill. kroner påløpt og 10 mill. kroner bokført i 2025.

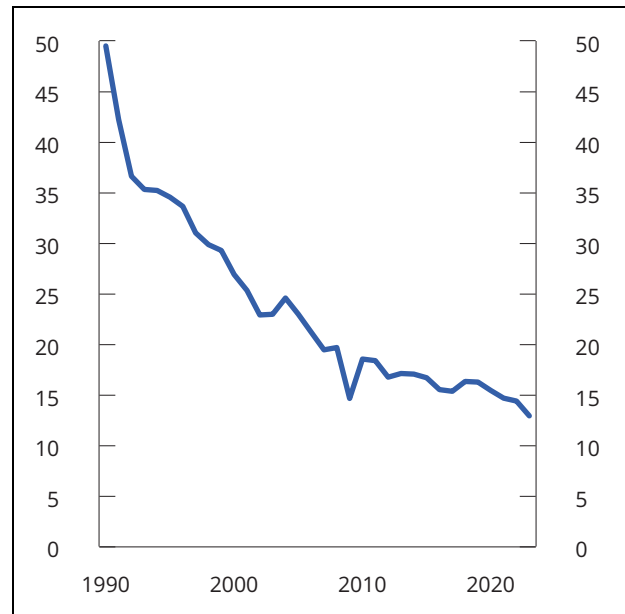
10.10 Svovelavgift

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. I 2024 er avgiftssatsen 15,20 øre per liter mineralolje for hver påbegynte 0,1 pst. vektandel svovel i olje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel. Dette tilsvarer om lag 77,60 kroner per kg SO₂ for tungolje.

Svovelavgiften på mineralolje ble innført i 1970. Avgiften skal bidra til å redusere utslippene av svoveldioksid (SO₂).

Avgiften omfatter olje med mineralsk opphav og omfatter blant annet fyringsparafin, lett fyringsolje, diesel og tungolje.

Mineralolje til skip i utenriks fart, fiske og fangst i fjerne farvann og luftfartøy i utenriks fart, er fritatt for avgift. Det refunderes avgift dersom



Figur 10.22 SO₂-utslipp i perioden 1990–2023¹
Tusen tonn

¹ Tall for 2023 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

utslippet av svovel til atmosfæren er mindre enn svovelinholdet i det benyttede produktet skulle tilsi.

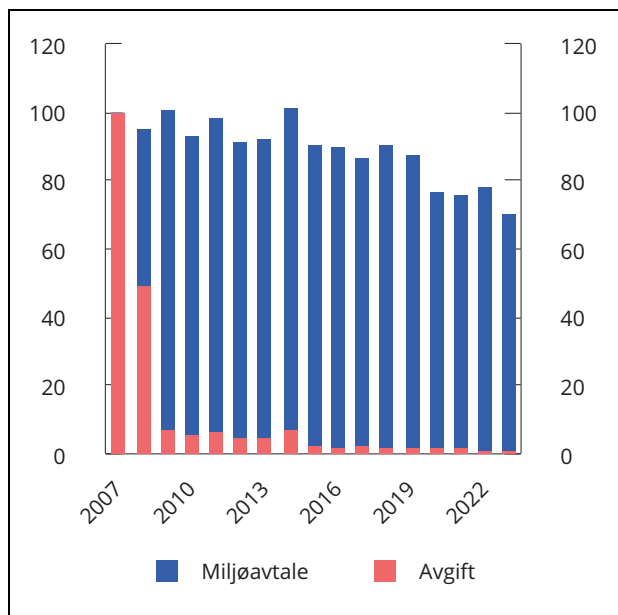
Figur 10.22 viser utslipp av SO₂ i perioden 1990 til 2023. Foreløpige tall viser at utslippene av svoveldioksid (SO₂) i 2023 var 12 927 tonn. Dette er 10,2 pst. lavere enn i 2022 og 43,7 pst. lavere enn i 2005. Etter Gøteborgprotokollen skal norske årlige utslipp av SO₂ fra og med 2020 være minst 10 pst. lavere enn i 2005. Norge oppfylder dermed Gøteborgprotokollens krav for SO₂.

10.11 Avgift på NO_x

For 2024 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2024 er avgiftssatsen 25,59 kroner per kg NO_x.

Avgiften på utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ble innført i 2007. Avgiftens formål er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner i utslippene av NO_x og til å oppfylle Norges utslippsforpliktelse etter Gøteborgprotokollen. Avgiftsplikten omfatter utslipp av NO_x ved energiproduksjon fra:

- fremdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW,
- motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW, og
- fakler på innretninger på norsk kontinental-sokkel og anlegg på land.



Figur 10.23 Utslipp av NO_x fra virksomheter som betaler NO_x-avgift og fra virksomheter som er fritatt for NO_x-avgift gjennom miljøavtale. Tusen tonn

Kilde: Skatteetaten.

Utslipp fra fartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk havn, luftfartøy som går i direkte fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn, og fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann, er fritatt for avgift. Utslipp fra kilder som er omfattet av avtale med staten om reduksjon av NO_x-utslipp, er også fritatt. Avgiftsfritaket er godkjent av EFTAs overvåkningsorgan (ESA).

Gjeldende miljøavtale mellom Klima- og miljødepartementet og 15 næringsorganisasjoner gjelder for perioden 2018–2027. Næringsvirksomheter som har sluttet seg til avtalen, får fritak for avgift mot at næringsorganisasjonene kollektivt sørger for at de samlede utslippene som omfattes av avtalen, ikke overskrider fastsatte utslippstak. Avtalen omfatter utslipp av NO_x fra kilder som er omfattet av NO_x-avgiften, unntatt statlige utslippskilder, samt utslipp av NO_x fra nærmere bestemte industrikilder. Utslippstakene i avtalen reduseres fra 192 510 tonn samlet for 2020 og 2021 (gjennomsnitt 96 255 tonn per år) til 161 000 tonn samlet for 2024 og 2025 (gjennomsnitt 85 000 tonn per år).

Figur 10.23 viser de samlede utslippene av NO_x fra virksomheter som betaler NO_x-avgift og virksomheter som er fritatt for NO_x-avgift gjennom deltagelse i NO_x-avtalen. Mesteparten av utslippet som er omfattet av NO_x-avgiften, er fritatt for avgift gjennom miljøavtalen.

Figur 10.24 viser utslipp av NO_x for perioden 1990–2023. Foreløpige tall viser at de samlede utslippene av NO_x i 2022 var 128 535 tonn. Dette er 5,2 pst. lavere enn i 2022 og 38,9 pst. lavere enn i 2005. Etter Gøteborgprotokollen skal norske årlige utslipp av NO_x fra og med 2020 være minst 23 pst. lavere enn i 2005. Norge oppfyller dermed Gøteborgprotokollens krav for NO_x.

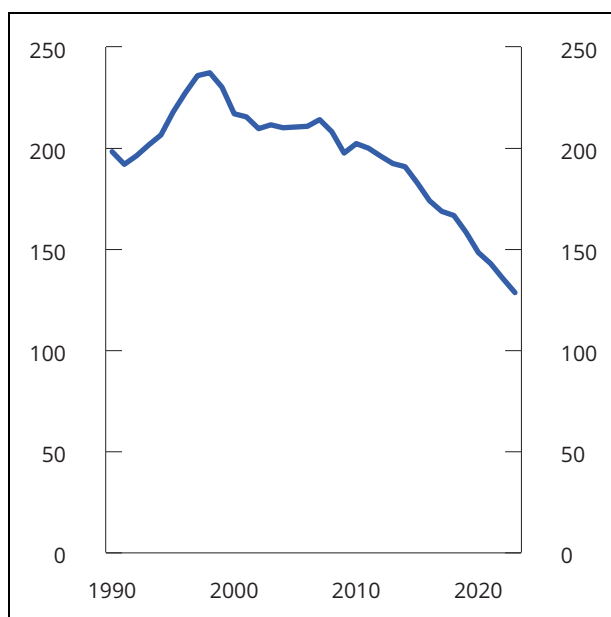
10.12 Miljøavgift på plantevernmidler

For 2024 foreslås det ingen endring i avgiften, se forslag til avgiftsvedtak.

Det ble innført miljø- og kontrollavgift på plantevernmidler i 1998. Avgiften ble lagt om til en differensiert miljøavgift i 1999. Avgiften hører inn under Landbruks- og matdepartementet.

Avgiften skal bidra til å redusere bruken av plantevernmidler samt å stimulere til bruk av plantevernmidler med lavest mulig helse- og miljørisiko.

Miljøavgiften beregnes ut fra en basisavgift som multipliseres med en faktor for avgiftsklasse som deretter divideres på normert arealdose. Basisavgiften er fastsatt i forskrift om plantevernmidler og er 2,50 kroner for den mengde som kan brukes per dekar. Avgiftsklassene avhenger av helse- og miljørisiko.



Figur 10.24 NO_x-utslipp i perioden 1990–2023¹
Tusen tonn

¹ Tall for 2023 er foreløpige.

Kilde: Statistisk sentralbyrå.

10.13 Avgifter for mineralvirksomhet

For 2025 foreslås det ingen endringer i avgiftene knyttet til mineralvirksomhet. Avgiftene hører inn under Nærings- og fiskeridepartementet.

Årsavgift knyttet til mineraler

Avgiften skal betales årlig av den som har undersøkelsesrett eller utvinningsrett. For årsavgiftsperioden 2024 ble det betalt avgift for 1 143 undersøkelsesretter og 159 utvinningsretter. Inntektene fra avgiften utgjorde 11,8 mill. kroner i 2023. Avgiften skal betales for hver påbegynte 10 000 m² som det gis undersøkelses- eller utvinningsrett til. Avgiftsnivå for undersøkelsesretter avhenger av alder på rettigheten.

Avgift på undersjøisk utnyttelse mv. av kalkstein

Avgiften betales av den som gis adgang til å undersøke eller utnytte andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster. Det gjenstår én konsesjon, hvor det fremdeles betales avgift i henhold til konsesjonsvilkår. Avgiften avhenger av mengde uttatt masse. Havbunnsmineralloven ble endret i 2019 slik at avgiften ikke lenger er knyttet til lov 21. juni 1963 nr. 12 om vitenskapelig utforskning og undersøkelse etter og utnyttelse av andre undersjøiske naturforekomster enn petroleumforekomster og mineralforekomster. Det foreslås at henvisningen til denne loven tas ut av avgiftsvedtaket. Betalingsplikten vil fremgå av avgiftsvedtaket og konsesjonen.

10.14 Avgift på oppdrettsfisk

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. Avgift på oppdrettsfisk ble innført 1. januar 2021. Fra 1. januar 2024 er avgiftssatsen 0,935 kroner per kg produsert laks, ørret og regnbueørret.

Fra 1. januar 2023 er det innført grunnrenteskatt på havbruk. Grunnrenteskatten er utformet som en kontantstrømskatt med en effektiv skattesats på 25 pst. Det gis et bunnfradrag på 70 mill. kroner per konsernselskap. Avgiften på oppdrettsfisk kan trekkes fra krone for krone i fastsatt grunnrenteskatt. Inntektene fra avgiften fordeles til havbrukskommuner og -fylker gjennom Havbruksfondet.

Avgiftsinntektene og utgiftene som bevilges til Havbruksfondet, er både formelt og budsjetteteknisk adskilte. Verken Havbruksfondet eller verts-

kommuner og -fylker som mottar overføringene, har noe rettskrav på overføringen. Overføringen vil hvert år bero på Stortingets bevilgningsvedtak og de beløp som stilles til disposisjon gjennom tildeling til Fiskeridirektoratet/Havbruksfondet.

For 2025 er det foreslått å bevilge 1 244 mill. kroner til Havbruksfondet (kapittel 919, post 60), se Prop. 1 S (2024–2025) for Nærings- og fiskeridepartementet. Det er trukket fra 3 mill. kroner i administrasjonskostnader.

Med produsert fisk menes sløyd fisk. Avgiften skal beregnes når fisken er slaktet. For fisk i annen slaktertilstand enn sløyd, beregnes avgiften etter en omregningsfaktor. Omregningsfaktoren baserer seg i hovedsak på en norsk standard for dokumentasjon av produksjon av laks og regnbueørret (NS 9417:2012) og er utarbeidet i samråd med fiskerimyndighetene.

Avgiften skal betales av innehavere av tillatelser etter akvakulturloven, og gjelder oppdrettere med akvakulturanlegg i norsk territorialfarvann. Det er slaktetallet som tillatelsesinnehaveren rapporterer til Fiskeridirektoratet som er avgiftspliktig, som utgjør avgiftsgrunnlaget.

Avgiften omfatter ikke fisk fra anlegg på land og i ferskvann.

10.15 Avgift på viltlevende marine ressurser

For 2025 foreslås det å videreføre avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Avgift på viltlevende marine ressurser ble innført 1. juli 2021. Avgiften er fiskal og går til statskassen. Avgiften utgjør 0,42 pst. av brutto salgsbeløp fratrukket lagsavgift (avgiftsgrunnlaget). Lagsavgiften er en særskilt avgift som betales til fiskesalgslaget etter fiskesalgslagslova § 9. Med brutto salgsbeløp menes summen av mengde viltlevende marine ressurser (kvantum i kg) multiplisert med pris (per kg), eksklusiv merverdiavgift. Med viltlevende marine ressurser menes fisk, sjøpattedyr med helt eller delvis tilhold i sjøen, andre marine organismer og planter med tilhold i sjøen eller på eller under havbunnen. Eksempler på andre viltlevende marine ressurser enn fisk er sel, hval, krabbe, kråkeboller, sjøstjerner og planter som tang og tare.

10.16 Avgift på sukker

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 1. For 2024 er avgifts-

satsen 9,18 kroner per kg. Avgiftsvedtaket for 2024 § 2 første ledd bokstav a nr. 3 fastsetter avgiftsfritak for sukker som leveres til utsalg på lufthavn. Fritaket anses ikke som aktuelt og foreslås ikke videreført for 2025.

Avgiften på sukker ble innført i 1981. Avgiften skal skaffe staten inntekter, men kan også bidra til å redusere forbruket av disse varene. Avgiften omfatter sukker (roe- og rørsukker) samt sirup og sukkeroppløsninger. Sukker som nyttes til ervervsmessig fremstilling av varer, er fritatt for avgift.

10.17 Avgifter på drikkevareemballasje

Grunnavgift

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsen, se forslag til avgiftsvedtak § 3. For 2024 er avgiftssatsen 1,38 kroner per emballasjeeinheit.

Grunnavgiften ble innført 1. januar 1994. Avgiften omfatter emballasje som ikke kan brukes om igjen i sin opprinnelige form (engangsemballasje). Emballasje som inneholder melk og melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av sjokolade eller kakao, drikkevarer i pulverform, korn- og soyabasert melkeerstatning eller morsmelkerstatning, er fritatt for avgift.

Miljøavgift

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak § 2. For 2024 er avgiftssatsene for glass/metall, plast og kartong/papp henholdsvis 6,71, 4,06 og 1,65 kroner per emballasjeeinheit.

Den tidligere avgiften på drikkevareemballasje ble lagt om til en miljøavgift i 1988. Avgiften skal prise kostnadene ved at drikkevareemballasje havner som søppel i naturen. Emballasje av glass/metall, plast og kartong/papp har ulike avgiftssatser. Differensieringen er begrunnet med at ulike emballasjer gir ulike miljøskader. Emballasje som inngår i godkjente retursystemer, får redusert miljøavgift avhengig av returandelen. Ved returandel på 95 pst. eller over faller avgiften bort. Miljødirektoratet godkjenner retursystemer og fastsetter returandelen.

Emballasje som inneholder drikkevarer i pulverform eller morsmelkerstatning, er fritatt for avgift.

10.18 Flypassasjeravgift

For 2025 foreslås det å redusere den lave satsen i flypassasjeravgiften med 28 kroner etter prisjustering, mens den høye avgiftssatsen prisjusteres, se forslag til avgiftsvedtak § 1. I tillegg foreslås det at avgiftsfritaket for flyging med lav- og nullutslippsfly ikke videreføres.

Flypassasjeravgiften ble innført i 2016. Avgiften skal skaffe staten inntekter, men den kan også ha en klimaeffekt ved at den reduserer etterspørselen etter flyreiser.

Avgiften omfatter all ervervsmessig flyging av passasjerer fra norske lufthavner. Flyging fra kontinentalsokkelen og Svalbard mv. er ikke avgiftspliktig. Transitt- og transferpassasjerer og barn under to år er fritatt for avgift. Avgiften er differensiert etter flygingens lengde ved to ulike satser. Hvilke land og områder som ilegges lav sats, er fastsatt i forskrift. For 2024 er avgiftssatsen 85 kroner per passasjer for reiser med sluttdestinasjon i Europa og 332 kroner for reiser med andre sluttdestinasjoner.

Avinor står i en krevende økonomisk situasjon. Lufthavnavgiftene til Avinor vil derfor bli økt, jf. Prop. 1 S (2024–2025) for Samferdselsdepartementet. Regjeringen foreslår samtidig å redusere flypassasjeravgiften. Det reduserer den samlede avgiftsbelastningen i luftfarten. Av hensyn til klima- og fordelingsvirkningene av avgiften foreslås det å redusere den lave avgiftssatsen, mens den høye avgiftssatsen prisjusteres. Forslaget anslås å gi et provenyutap på 600 mill. kroner påløpt og 550 mill. kroner bokført i 2025.

I forbindelse med budsjettet for 2022 ble det vedtatt et avgiftsfritak for flyging med lav- og nullutslippsfly. Fritaket ble besluttet å tre i kraft fra den tid departementet bestemmer etter at avgrensningen av fritaket er nærmere utredet og avklart med EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Det er i dag ingen ervervsmessige lav- og nullutslippsflyginger fra norske lufthavner med passasjerer.

Formålet med fritaket var å fremskynde innføring av fly med ny teknologi som gir ingen eller lave, utslipp av klimagasser. Gjennomføring, avgrensning og vilkår for fritaket har blitt utredet av Samferdselsdepartementet som også har hatt ansvaret for notifisering av fritaket til EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Dette arbeidet har vist seg vanskelig i tillegg til at tiltaket er lite treffsikkert. Avgiftsfritaket foreslås derfor ikke videreført.

10.19 Dokumentavgift

For 2025 foreslås det å videreføre avgiftssatsene for dokumentavgiften, se forslag til avgiftsvedtak § 1.

Dokumentavgiften skal skaffe staten inntekter. Avgiften er ikke ment å dekke statens kostnader ved tinglysing av fast eiendom. Disse kostnadene dekkes av tinglysingsgebyret.

Avgiftsplikten inntreder ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende festerett til tomten. Avgiften utgjør 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom ved oppløsning av borettslag og boligaksjeselskap, betales en avgift på 1 000 kroner per hjemmelsoverføring.

10.20 Frekvens- og nummeravgift

For 2025 foreslås det å prisjustere avgiftssatsene, se forslag til avgiftsvedtak. Avgiftene hører inn under Digitaliserings- og fornyingsdepartementet.

Frekvensavgift

Satser for 2024 og forslag for 2025 fremgår av tabell 10.4.

Det kreves inn en årlig avgift for tillatelser til bruk av frekvenser i frekvensbåndene 450, 700, 800, 900, 1 800 og 2 100 MHz. Avgiften avhenger av frekvensbånd og tildelt frekvensmengde i båndet.

Mobilselskapet Ice ble i 2020 gitt utsettelse av innbetaling av samtlige frekvensavgifter for årene 2021 og 2022 for frekvenser selskapet disponerer, jf. omtale i Prop. 194 LS (2020–2021) *Endringer i skatte-, avgifts- og tollavgivninga m.m.* De utsatte avgiftene skal innbetales innen 1. februar 2025.

Nummeravgift

Det kreves inn en årlig avgift for tillatelse til å bruke femsifrede telefonnummer. Avgiften avhenger av numrenes antatte markedsverdi. Det betales ikke avgift for numre til ikke-kommersielle formål av samfunnsnyttig karakter. For 2024 varierer avgiften mellom 3 700 kroner og 166 480 kroner.

10.21 Inntekter ved tildeling av tillatelser

For 2025 foreslås det at Digitaliserings- og fornyingsdepartementet og Nærings- og fiskeridepartementet gis fullmakt til å innhente inntekter ved tildeling av tillatelser, se forslag til avgiftsvedtak henholdsvis § 1 og § 2.

Det kan kreves betaling ved tildeling av eksklusive rettigheter til en ressurs. Dette gjøres ved tildeling av frekvenstillatelser og tillatelser til oppdrett av laks og ørret. Betalingen kan være et fastsatt beløp eller bli fastsatt ved auksjon.

10.21.1 Frekvenstillatelser

Auksjonen av 2,6 GHz- og 3,6 GHz-båndene til mobilkommunikasjon og 5G ble avholdt i september 2021. Vinnerne i auksjonen har fått en rabatt på til sammen 560 mill. kroner i prisen som skal betales for frekvensene, mot utbygging av trådløst bredbånd med høy hastighet i distriktene. Forpliktelsen var en valgbar mulighet. Det ble videre åpnet for at tilbyderne som kjøpte frekvenser i auksjonen, kunne fordele betalingen av auksjonsprovenyet over tid. Fire tilbydere kjøpte frekvenser. Det har vært en konsolidering i markedet i etterkant av auksjonen som har ført til at to av tilbyderne har fått samme eier. Dette har videre ført til at alle de tre aktørene som innehar rettighetene til frekvensene omsatt i auksjonen, benytter betalingsordningen der innbetaling blir fordelt over

Tabell 10.4 Frekvensavgift 2024 og forslag 2025. Kroner per MHz (dupleks)

	2024	Forslag 2025
450 MHz-båndet	1 484 000	1 529 000
700, 800, 900 og 1 800 MHz-båndene	1 692 000	1 743 000
2,1 GHz-båndet	1 565 000	1 612 000

Kilde: Finansdepartementet.

fem år med delbetaling over seks like avdrag (rentefritt). Det samlede provenyet for auksjonen etter rabatt var i overkant av 3,3 mrd. kroner.

10.21.2 Oppdrettstillatelser

Dagens system for regulering av produksjonskapasiteten i oppdrett av laks og regnbueørret trådte i kraft oktober 2017. Systemet innebærer at kapasiteten vurderes på bakgrunn av miljøsituasjonen i de ulike produksjonsområdene. En akseptabel miljøsituasjon innebærer at aktørene kan tilbys vekst tilsvarende 6 pst. Ved moderat miljøpåvirkning forblir produksjonen uendret, mens ved uakseptabel miljøpåvirkning kan kapasiteten reduseres med 6 pst. Veksten har ved de siste rundene

blitt tildelt med en blanding av auksjon og fastpris, der hoveddelen har vært tildelt gjennom auksjon.

Kapasiteten ble sist justert sommeren 2024, og totalt ble det tildelt vekst på om lag 23 000 tonn maksimalt tillatt biomasse (MTB). Gjennomsnittlig pris i auksjonen i 2024 ble 305 000 kroner per MTB sammenlignet med 220 000 kroner per MTB i 2020 før grunnrenteskatten på havbruk ble innført (i løpende priser). Totalt ga kapasitetsjusteringen (auksjon, vekst på eksisterende tillatelser til fastpris og unntaksvekst) i 2024 inntekter på om lag 6,2 mrd. kroner. Kommuner og fylkeskommuner vil tildeles i underkant av 4,7 mrd. kroner gjennom Havbruksfondet i 2024. Dette inkluderer inntekter fra avgift på oppdrettsfisk, se punkt 10.14. Utbetalingen ventes å skje i oktober 2024.

11 Tollavgift

11.1 Innledning

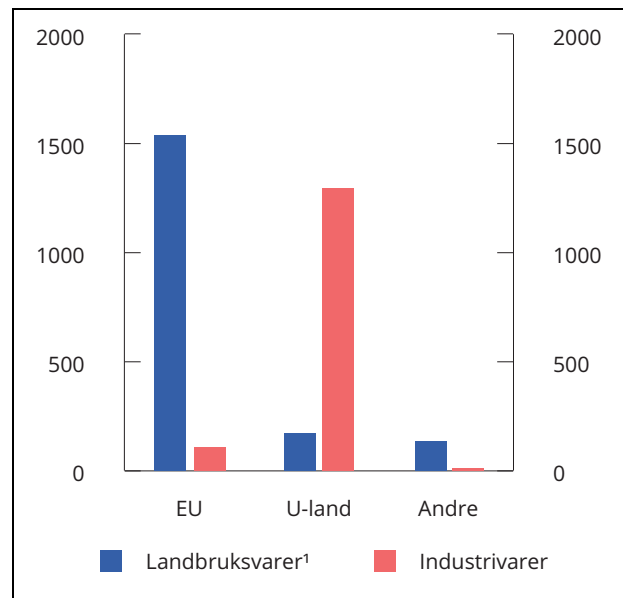
Tollavgift fastsettes av Stortinget for ett år av gangen, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. Det gis reduserte tollavgiftssatser på varer i samsvar med det generelle preferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences (GSP)) og internasjonale avtaler. Stortinget tar kun stilling til de tollavgiftssatsene som foreslås endret. De øvrige satsene videreføres uendret, jf. tollavgiftsvedtaket § 1 annet ledd. Tolltariffen oppdateres og kunngjøres som forskrift i Norsk Lovtidend med virkning fra 1. januar hvert år.

Tollavgiftsvedtaket for 2025 foreslås noe endret. Bestemmelsen i vedtaket for 2024 § 4 foreslås fjernet og videreført som ny § 13-13 i vareførselsloven, se punkt 13.5. I vedtaket § 1 foreslås det å erstatte ordet «svares» med «betales». Denne endringen samt øvrige endringer i vedtaket er av språklig art og uten materiell betydning.

Tollavgift beskytter innenlandske produsenter mot utenlandsk konkurranse. Tollavgift fører normalt til økte produksjonskostnader for næringslivet og dyrere varer for forbrukerne. Videre reduserer tollavgift omfanget av handel og bidrar til at ulike lands relative fortrinn i produksjon av varer og tjenester ikke utnyttes fullt ut. Gjennom handel med industrivarer og tjenester har Norges konkurransemessige fortrinn bidratt til høy verdiskaping og velferd. På den annen side kan tollavgift bidra til større grad av egenproduksjon av varer.

For industrivarer er det tollavgift kun på enkelte klær og andre tekstilprodukter. For landbruksvarer er tollbeskyttelsen mer omfattende. Importvernet for landbruksprodukter bidrar til større grad av selvforsyning og forsyningssikkerhet for norske forbrukere. Importvernet bidrar blant annet til at omsetning av norske jordbruksvarer kan skje til priser som er fastsatt i jordbruksavtalen. Ifølge OECDs beregninger utgjorde den samlede skjeringsstøtten om lag 9,6 mrd. kroner i 2022.

Inntektene fra tollavgift utgjorde 3 506 mill. kroner i 2023, om lag 0,2 pst. av statens samlede inntekter. Figur 11.1 viser deklarerert tollavgift for landbruksvarer og industrivarer i 2023 fordelt mellom EU, utviklingsland og øvrige land. Figu-



Figur 11.1 Deklarert tollavgift i 2023. Mill. kroner

¹ Inkludert råvarer.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

ren viser at import fra utviklingsland står for størstedelen av tollavgiftsinntektene fra industrivarer. Det meste av tollavgiftsinntektene fra landbruksvarer er på import fra EU.

11.2 Tollavgift på landbruksvarer

Tollavgiftssatsene på landbruksvarer varierer med behovet for tollbeskyttelse. De høyeste satsene er på landbruksvarer som også produseres i Norge, for eksempel storfekjøtt og melkeprodukter. For bearbejdede landbruksvarer, som for eksempel pizza, bakervarer og sjokolade, er satsene moderate. De fleste landbruksvarer som ikke produseres i Norge, for eksempel sitrusfrukter, bananer, kaffe og ris, er fritatt for tollavgift.

11.2.1 Administrative tollavgiftsnedsettelse

Landbruksdirektoratet kan sette ned tollavgiftssatsene på landbruksvarer. Satsene på landbruksvarer er derfor i praksis ofte lavere enn de

satsene som følger av tolltariffen. Hvilke varer som kan gis redusert sats, når satsen kan settes ned og hvordan satsen skal fastsettes, følger av forskrift 22. desember 2005 nr. 1723 om administrative nedsettelse av tollavgiftssatser for landbruksvarer.

Tollavgiftsnedsettelsene kan være generelle eller individuelle. Generelle nedsettelse innebærer at satsen settes ned for bestemte varer for en bestemt periode. De reduserte satsene gjelder alle aktører og trenger ingen søknad. Det er heller ingen kvantumsbegrensninger i den perioden de gjelder.

Individuelle nedsettelse av tollavgiftssatser gis til bedrifter eller personer etter søknad. Dette er nedsettelse som gjelder en bestemt vare for en fastsatt periode og som regel for en ubegrenset mengde. De fleste individuelle nedsettelsene blir gitt for produkter som ikke produseres i Norge.

Landbruksdirektoratet kan etter søknad også sette ned satsen for tollavgift i henhold til forskrift 20. desember 2012 nr. 1424 om fastsettelse av nedsatte tollavgiftssatser ved import av industrielt bearbejdede landbruksvarer. Satsen beregnes ut fra råvareinnholdet i den enkelte varen, basert på råvaredeklarasjoner fra importører. Se tabell 3.1 i vedlegg 3 for en oversikt over administrative tollavgiftsnedsettelse i 2022 og 2023.

11.2.2 Fordeling av tollkvoter

Landbruksdirektoratet forvalter en rekke tollkvoter for landbruksvarer. Disse er dels fastsatt i internasjonale avtaler, dels hører de under det generelle preferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences (GSP)) og dels er de ensidig fastsatte kvoter. I tillegg forvalter Tolletaten enkelte tollkvoter for grøntprodukter fra EU og kjøtt fra utviklingsland.

Kvotene som fordeles, kan gi rett til tollavgiftsfritak eller reduserte satser. De fleste tollkvotene fordeles ved auksjon. Auksjonsprisen for en kvotere ttighet kommer i tillegg til en eventuell tollavgiftssats innenfor kvoten, og vil variere med etterspørselen i markedet. Kvoter som ikke fordeles ved auksjon, fordeles fortløpende ut fra prinsippet om «først til mølla» ved deklarasjon, etter søknad eller etter historiske rettigheter.

Inntektene fra auksjon av tollkvoter utgjorde 227 mill. kroner i 2023, en nedgang på 128 mill. kroner fra 2022. Nedgangen i inntektene skyldes blant annet at de treårige kvotene for utenlands bearbejding ble auksjonert i 2022. Se tabell 3.2 i vedlegg 3 for en oversikt over tollavgiftskvotene.

11.3 WTO-saker og multilaterale forhandlinger

Et regelbasert og åpent multilateralt handelssystem bidrar til å gi norsk næringsliv stabile og forutsigbare rammevilkår. For et lite land som Norge er det viktig at Verdens handelsorganisasjon (WTO) beholder sin posisjon som globalt redskap for multilaterale handelsforhandlinger og samtidig sørger for at land kan ivareta viktige nasjonale hensyn som beredskap. Hensynet til sikker matforsyning og energi til egen befolkning har blitt mer aktuelt de siste årene.

Regjeringen arbeider for å videreutvikle multilaterale handelsavtaler gjennom WTO for å skape stabile rammevilkår som legger til rette for økonomisk vekst. Det arbeides også med å inngå avtaler under WTO-systemet der mange, men ikke alle WTO-medlemmer deltar, når det er nødvendig.

Internasjonale avtaler kan fastsette maksimale satser for tollavgift. Gjennom flere forhandlingsrunder i GATT/WTO har Norge forpliktet seg til å redusere tollavgiftssatser. Foruten en viss nedtrapping av satsene på industrivarer, førte WTO-avtalen i 1994 blant annet til forpliktelser med hensyn til markedsadgang, internstøtte og eksportstøtte for landbruksvarer.

I 2022 kom WTO til enighet om en ny multilateral avtale om å regulere noen former for skadelige subsidier innenfor fiskerisektoren. Avtalen er første bærekraftsavtale i WTO og skal bidra til gjennomføring av FNs bærekraftsmål. Forhandlingene om regler for å begrense subsidier som kan føre til overkapasitet og overfiske, ble imidlertid skjøvet fremover i tid, og det har ikke lyktes medlemmene å komme til enighet om disse temaene ennå.

Norge deltar i flere såkalte fellesinitiativer, der kun deler av WTOs medlemmer deltar. Fellesinitiativene omfatter blant annet e-handel og investeringsfasilitering. I desember 2021 ble det enighet blant 67 WTO-medlemmer om et nytt regelverk for innenlandske reguleringer av tjenester. Grunnet innsigelser fra enkelte WTO-medlemmer mot hvordan denne enigheten skulle kodifiseres, tok det tid før forpliktelsene ble etablert, men dette kom på plass i 2023. En avtale om investeringsfasilitering er ferdigstilt, og det er langt på vei enighet om en avtale om visse aspekter ved e-handel. Også for disse to prosessene har det imidlertid vært fremmet innsigelser fra enkelte medlemmer mot den formelle innlemmelsen i WTO-regelverket. Å komme til enighet om prosedyrer for kodifisering av fellesinitiativer er dermed en viktig oppgave for WTO nå.

Norge har videre deltatt i forhandlinger om en avtale som skal dekke miljøvarer, miljøtjenester, miljømerking og reduksjon av subsidier for fossilt brennstoff (ACCTS – Agreement on Climate Change, Trade and Sustainability). Forhandlingene har pågått mellom Norge, Sveits, Costa Rica, New Zealand og Island. Disse forhandlingene har ikke vært ført som WTO-forhandlinger, selv om det har vært et mål at avtalen på sikt skal åpnes opp for øvrige WTO-medlemmer. Ved ferdigstillingen av forhandlingene sommeren 2024 ble det klart at Norge vil ha behov for mer tid til å vurdere om vi skal slutte opp om avtaleteksten.

Å finne veien fremover for WTO og særlig WTOs funksjon som global forhandlingsarena, er utfordrende. Det regelbaserte handelssystemet har vært under press de siste årene. I WTO har det lenge vært en utfordring å finne en gjensidig akseptabel fordeling av ansvar, rettigheter og plikter mellom tradisjonelle industriland og fremvoksende økonomier i handelspolitikken. Den 13. ministerkonferansen i februar 2024 synliggjorde store utfordringer med å oppnå konsensus om forhandlingsresultater. For Norge er det viktig at WTO beholder sin posisjon som forvalter av et bredt og forpliktende multilateralt handelssystem som besvarer de utfordringer man står overfor i det 21. århundre. Det er positivt at det er enighet om å arbeide med reform av WTO. Samtidig er det behov for større fremdrift på dette området. Fra norsk side søkes det å legge til rette for dette, blant annet gjennom vervet som leder av Hovedrådet i WTO fra mars 2024.

11.4 Nye og endrede frihandelsavtaler

Frihandelsavtaler sikrer norske bedrifter bedre markedsadgang i avtalelandet. Norge har, sammen med medlemsstatene i EFTA, undertegnet 32 frihandelsavtaler med i alt 43 land og tollområder. Frihandelsavtalene er et viktig supplement til Norges medlemskap i WTO.

Frihandelsavtalen mellom EFTA og Moldova fikk 19. juni 2024 Stortingets samtykke. Videre ble det i 2024 oppnådd enighet om en frihandelsavtale mellom EFTA og India. Avtalen ble undertegnet 10. mars 2024 og vil snart bli lagt frem for Stortinget til samtykke.

EFTA er i forhandlinger med Thailand, Malaysia, Kosovo, Vietnam og Mercosur (Argentina, Brasil, Paraguay og Uruguay). Norge er i bilaterale forhandlinger med Kina.

EFTA arbeider med å oppdatere eksisterende frihandelsavtaler for å sikre at norske eksportører

har minst like gode vilkår som våre avtalepartnere har gitt andre land i nyere avtaler. En oppdatert frihandelsavtale mellom EFTA og Chile ble undertegnet 24. juni 2024. Det pågår forhandlinger om oppdateringer av frihandelsavtalene mellom EFTA og Ukraina og mellom EFTA og Den sørafrikanske tollunionen (SACU).

I tilfelle iverksettingstidspunktet for nye frihandelsavtaler faller i budsjettperioden, følger det av tollavgiftsvedtaket § 2 at departementet kan gi forskrift om reduserte satser og andre tiltak om tollavgift som følger av disse avtalene.

Norge er part i PEM-konvensjonen (Opprinnelseskonvensjonen). Det er en konvensjon om felles opprinnelsesregler for Europa og statene ved Middelhavet. Dette betyr at norske produsenter og eksportører kan forholde seg til ett regelsett i PEM-sonen for å oppnå norsk opprinnelse på sine varer. Norsk opprinnelsesstatus er en forutsetning for å få lav eller ingen tollavgift inn til land i PEM-sonen som Norge har frihandelsavtale med, herunder EU. En revidert konvensjon med enklere og mer liberale regler vil formelt erstatte nåværende konvensjonen fra 1. januar 2025. Samtidig er det behov for en overgangsperiode med tid til å oppdatere alle frihandelsavtalene i PEM-sonen, slik at de nye reglene gjelder. Det arbeides derfor for å sikre full implementering av de reviderte reglene fra 1. januar 2026.

11.5 Preferansesystemet for utviklingsland – GSP

Preferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences (GSP)) innebærer at det enkelte industriland kan gi utviklingslandene bedre markedsadgang for deres varer. GSP-ordningen er ensidig og kan til enhver tid trekkes tilbake eller endres. Det norske GSP-systemet ble etablert i 1971 og har blitt endret flere ganger. At GSP-varer skal ha preferansetollavgiftssats, er fastsatt i tollavgiftsvedtaket § 2.

Utgangspunktet for hvilke land som er omfattet av preferansesystemet for utviklingsland, er listen over mottakere av offisiell bistand (ODA) som utarbeides av OECDs komité for utviklingshjelp (DAC). Listen omfatter de minst utviklede landene slik de er definert av FN, og lav- og mellominntektsland rangert etter brutto nasjonalinntekt per innbygger. Tollavgiftsloven har nærmere regulering av GSP-systemet. Systemet innebærer at fattige land gradvis mister rett til reduserte satser i takt med landenes økonomiske vekst. Land

som til slutt når et visst inntektsnivå, utgår fra DAC-listen og også GSP-systemet.

Norge, EU og Sveits har siden år 2000 samarbeidet om å ha felles opprinnelsesregler og doku-

mentasjonsregler for GSP-systemet. Også Tyrkia har nå tiltrådt dette samarbeidet.

12 Sektoravgifter og gebyrer

12.1 Innledning

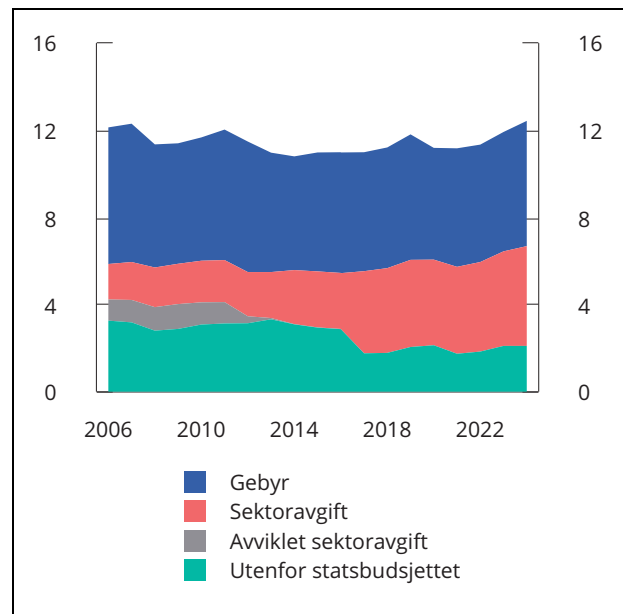
Statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse finansieres normalt ved bevilgninger over statsbudsjettet. Enkelte statlige tjenester betales imidlertid helt eller delvis av brukerne gjennom gebyrer eller sektoravgifter. Disse betalingsordningene fastsettes av det enkelte departementet som har ansvaret for tjenesten. Finansdepartementet utarbeidet i 2006 bestemmelser for statlig gebyr- og avgiftsfinansiering i rundskriv R-4/2006 og R-112/2006, som stiller krav til innføring og bruk av slike betalingsordninger. Disse ble i 2015 erstattet av R-112/15. Bestemmelser om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering.

Gebyrer kan kreves for en klart definert tjeneste til betaleren. De skal ikke finansiere noe annet eller mer enn kostnaden ved å produsere og levere tjenesten. Dersom gebyret overstiger kostnaden (overprising), er dette i realiteten en skattlegging av betaleren.

Sektoravgifter skiller seg fra gebyrer ved at betalingen ikke har en direkte sammenheng med levering av tjenesten, og ved at det kan være flere som betaler for tjenesten enn det er som mottar den. Sektoravgifter skal avgrenses til den sektoren eller næringen som drar nytte av tjenesten, for eksempel til enhetene innenfor et tilsynsområde. I henhold til bestemmelsene om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering i R-112/15, bør det utvises stor tilbakeholdenhet med å innføre sektoravgifter for å finansiere statlige utgifter.

Gjennom sektoravgifter og tilhørende utgiftsbevilgninger kan Stortinget pålegge aktørene i en næring eller sektor å finansiere fellestiltak. Etter bestemmelsene om statlig gebyr- og avgiftsfinansiering bør andre nærings- og sektorspesifikke betalingsordninger som hovedregel unngås. Ved at slike ordninger tas inn i statsbudsjettet som sektoravgift, vil den totale skatte- og avgiftsbelastningen synliggjøres bedre i statsbudsjettet. Videre vil endringer i sektoravgifter inngå i skatte- og avgiftsopplegget.

Statens inntekter fra gebyrer og avgifter med sektorformål har blitt redusert det siste tiåret, men gebyr- og avgiftsfinansiering er fortsatt en



Figur 12.1 Inntekter fra gebyrer, sektoravgifter og avgifter utenfor statsbudsjettet. 2006–2023. Mrd. 2024-kroner

Kilde: Finansdepartementet.

betydelig finansieringskilde for statlig tjenesteproduksjon og myndighetsutøvelse. Figur 12.1 viser utviklingen i statens inntekter fra gebyr- og avgiftsfinansiering. Inntektene fra avviklede sektoravgifter fremkommer også av figuren.

Gebyrinntektene har sunket siden rundskrivet først ble innført i 2006, mens avgiftsfinansieringen har økt de siste 15 årene. Av en samlet gebyr- og avgiftsfinansiering på om lag 12 mrd. kroner i 2023, utgjorde gebyrinntektene om lag 5,5 mrd. kroner, sektoravgifter 4,5 mrd. kroner og avgifter utenfor statsbudsjettet omtrent 2 mrd. kroner. Bompengefinansiering, lufthavnavgifter, den tidligere kringkastingsavgiften, egenandeler i helsevesenet, låne- og garantigebyrer og mulkt eller straffegebyrer inngår ikke i disse tallene.

Regjeringen foreslår å redusere overprisede gebyrer med 605 mill. kroner i budsjettet for 2025. Regjeringen har hittil redusert overprisingen med om lag 250 mill. 2025-kroner. Med regjeringens

Tabell 12.1 Anslag for gjenstående overprising av gebyrer. Mill. kroner

Kap.	Post	Dep.	Gebyrordning	Anslag 2024	Anslag 2025
3440	07	JD	Politidirektoratet – utleggsforretning	330	0
3904	01	NFD	Brønnøysundregistrene – løsereregisteret.....	128	0
4320	02	SD	Statens vegvesen – gebyrer på trafikant- og kjøretøyområdet	15,6	0
Sum overprisede gebyrer				473,6	0

Kilde: Finansdepartementet.

budsjettforslag for 2025 anslås det at all gjenværende overprising av statlige gebyrer er fjernet.

Riksrevisjonen la i 2020 fram en revisjonsrapport om etterlevelse av Stortingets forutsetninger for gebyrfinansiering av offentlige tjenester, jf. R-112. Riksrevisjonen fant det kritikkverdig at brukerne av gebyrbelagte tjenester betalte mer enn det tjenestene kostet å produsere. I tillegg ble det i rapporten påpekt at omfanget av overprisingen ikke ble omtalt i budsjettet.

Siden 2020 har de overprisede gebyrene vært omtalt og belyst i de årlige forslagene til statsbudsjettet. Departementene anslår selv omfanget av overprisede gebyrer under sine respektive områder. Riksrevisjonen fulgte både i 2022 og 2023 opp den opprinnelige saken om overprisede gebyrer, og fant blant annet at informasjonen til Stortinget hadde blitt bedre, men ikke fullstendig, og at det fortsatt var kritikkverdig at gebyrbelagte offentlige tjenester fremdeles var betydelig overpriset.

Tabell 12.1 gir en oversikt over anslått samlet overprising av gebyrer i 2024 og 2025. Samlet overprising avhenger av hvor stor overprisingen er og antallet personer eller virksomheter som betaler gebyret hvert år. Den samlede overprisingen vil derfor kunne variere betydelig fra år til år, selv om overprisingen av et gebyr reduseres. For 2025 foreslår regjeringen å fjerne den anslåtte overprisingen av tjenester under Politidirektoratet, Brønnøysundregisteret og Statens vegvesen. Det innebærer at det ikke anslås gjenstående overprising av gebyrbelagte tjenester i 2025 på noen områder.

Oppgaver som i dag finansieres helt eller delvis av sektoravgifter, er blant annet sektorrettet tilsyn og kontroll, støtte til energisparing og klimatilstand, sektorrettet forskning og ressursovervåking, lostjenesten, vilt- og fiskepleie, miljøtiltak på Svalbard og tiltak for å beskytte kulturminner. Tabell 12.2 gir en oversikt over innbetalte sektor-

avgifter i 2023 og anslag for inntektene i 2024 og 2025. Anslagene for 2025 inkluderer virkninger av regjeringens forslag. Statens samlede inntekter fra sektoravgifter anslås å utgjøre i overkant av 4,7 mrd. kroner i 2025.

I punktene 12.2 til 12.9 omtales regjeringens forslag til endringer i sektoravgifter og gebyrer i 2025.

12.2 Overprisede gebyrer i Statens vegvesen

Statens vegvesen tilbyr flere gebyrfinansierte tjenester på trafikant- og kjøretøyområdet. Blant disse er gebyrene for dagprøvekjennermerker, påskilting, typegodkjenning, løyveeksamen, tilsyn med fartsskriververksted, og fartsskriverkort anslått overpriset i 2024.

Regjeringen foreslår å justere disse gebyrene med til sammen 11,8 mill. kroner påløpt og bokført i 2025, slik at de settes til selvkost. Dette medfører at overprisingen i Statens vegvesens gebyrer fjernes.

12.3 Overpriset gebyr for utleggsforretning

En kreditor kan drive inn et pengekrav ved å sende en utleggsbegjæring til namsmannen. Hvis kravet er gyldig, gjennomfører namsmannen en utleggsforretning og kravet blir tvangsinnndrevet fra den som ikke har gjort opp for seg. Denne tjenesten er gebyrbelagt, men kreditoren kan kreve at skyldneren dekker utgiftene til gebyret. Politidirektoratet, som forvalter gebyret for utleggsforretning, har gjort beregninger som viser at gebyret er overpriset. Gebyret er knyttet opp mot det generelle rettsgebyret, R, som i 2025 er på 1 314

kroner. For 2024 er den samlede overprisingen av gebyret for utleggsforretning anslått til 330 mill. kroner.

Regjeringen foreslår å sette gebyret for utleggsforretning til selvkost. Forslaget medfører at gebyret reduseres fra 1,21 R til 0,69 R. Dette vil gi en reduksjon i gebyret fra 1 590 kroner til 906 kroner i 2025. Forslaget fjerner overprisingen under Politidirektoratet, som utgjør 406 mill. kroner påløpt og 350 mill. kroner bokført i 2025. I tillegg medfører forslaget at Skatteetaten også reduserer sitt gebyr for utleggsforretning, som er det samme som hos Politidirektoratet. Effekten av dette er en reduksjon i inntektsbevillingen hos Skatteetaten med 59,7 mill. kroner påløpt og 51,5 mill. kroner bokført i 2025. Samlet sett foreslås det å fjerne overprisingen for utleggsforretning med 466 mill. kroner påløpt og 402 mill. kroner bokført i 2025.

12.4 Overprisede gebyrer i Løsøreregisteret

Løsøreregisteret er et tinglysningsregister i Brønnøysundregisteret for rettigheter og pant i løsøre. For ulike tjenester i løsøreregisteret kreves det gebyr, og Brønnøysundregisteret oppgir at disse gebyrene er overprisede. Overprisingen er anslått til om lag 130 mill. kroner i 2024.

Regjeringen foreslår å redusere disse gebyrene og sette de til selvkost. Forslaget medfører en samlet reduksjon i overprisingen i Brønnøysundregisteret på 128 mill. kroner påløpt og bokført i 2025.

12.5 Sektoravgift under Nasjonal kommunikasjonsmyndighet

Nasjonal kommunikasjonsmyndighet (Nkom) har ansvar for veiledning og tilsyn i ekomsektoren etter sikkerhetsloven, og har også en rolle i totalforsvaret. Nkoms arbeid er viktig for samfunnssikkerheten og for innsatsen mot trusler i det digitale rom.

Regjeringen foreslår å øke sektoravgiften under Nkom med 6,25 mill. kroner i 2025, for å følge opp nye lovpålagte oppgaver knyttet til data-senter og deltakelse i Sammenslutningen av europeiske reguleringsmyndigheter for elektronisk kommunikasjon (BEREC).

Det vises til omtalen i Prop. 1 S (2024–2025) for Digitaliserings- og forvaltningsdepartementet.

12.6 Sektoravgift under Norges vassdrags- og energidirektorat

Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) fører kontroll og tilsyn av kraftanlegg og kraftnett. Dette arbeidet inkluderer blant annet godkjenning av detaljplaner og oppfølging av disse i byggeperioden. Regjeringen foreslår å øke sektoravgiften for kontroll og tilsynsoppgaver under NVE med 16,5 mill. kroner i 2025. Den økte sektoravgiften skal finansiere videre arbeid med digitalisering av behandlingsprosessene for detaljplaner og tilsyn i bygge- og driftsfasen.

Det vises til omtalen i Prop. 1 S (2024–2025) for Energidepartementet.

12.7 Sektoravgift under Havindustritilsynet

Havindustritilsynet er et statlig tilsyns- og forvaltningsorgan med myndighetsansvar for sikkerhet, arbeidsmiljø, beredskap og sikring innen havindustrien. I 2023 ble Havindustritilsynet utpekt som tilsynsmyndighet for petroleumssektoren etter sikkerhetsloven.

Regjeringen foreslår å innføre en sektoravgift på 10 mill. kroner påløpt og bokført i 2025 under Havindustritilsynet. Inntektene skal delfinansiere investeringer i spesialrom og kontorlokaler egnet for håndtering av sikkerhetsgradert informasjon.

Det vises til omtalen i Prop. 1 S (2024–2025) for Energidepartementet.

12.8 Sektoravgift under Sokkeldirektoratet

Sokkeldirektoratet har som hovedmål å bidra til størst mulig verdier for samfunnet fra olje- og gassvirksomhet gjennom en effektiv og forsvarlig ressursforvaltning.

Regjeringen foreslår å innføre en ny sektoravgift på 45 mill. kroner påløpt og bokført i 2025 under Sokkeldirektoratet. Sektoravgiften innføres fra 1. juli 2025, og helårsvirkningen av forslaget er 90 mill. kroner. Inntektene fra sektoravgiften skal gå til å finansiere utvikling av dataforvaltning- og deling. Sokkeldirektoratet har nasjonalt ansvar for data fra petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen, og forvalter betydelige mengder data knyttet til virksomheten på sokkelen. Direktoratets dataforvaltning skal blant annet gi staten et godt grunnlag for å vurdere om res-

sursene forvaltes forsvarlig, i tråd med petroleumslovens intensjoner.

Det vises til omtalen i Prop. 1 S (2024–2025) for Energidepartementet.

12.9 Sektoravgift under Finanstilsynet

Finanstilsynet skal gjennom tilsyn med foretak og markeder bidra til finansiell stabilitet og velfunge-

rende markeder. Finanstilsynet er finansiert av en sektoravgift som betales av aktørene under tilsyn.

Regjeringen foreslår å øke sektoravgiften under Finanstilsynet med 21 mill. kroner påløpt og bokført i 2025. Økningen skal finansiere opprettelsen av et nytt tjenestested for bekjempelse av økonomisk kriminalitet, og opprettelsen av en ny felles klagenemd på finansmarkedsområdet.

Det vises til omtalen i Prop. 1 S (2024–2025) for Finansdepartementet.

Tabell 12.2 Bokførte inntekter fra sektoravgifter, regnskap og anslag. Mill. kroner

Kap.	Post	Regnskap 2023	Anslag 2024	Anslag 2025
5568	Kulturdepartementet			
	71 Årsavgift – stiftelser.....	30,2	27,8	29,8
	73 Refusjon – Norsk Rikstoto og Norsk Tipping AS.....	46,8	47,1	47,8
	75 Kino- og videogramavgift.....	30,9	29,6	30,0
5570	Digitaliserings- og forvaltningsdepartementet¹			
	70 Sektoravgifter Nasjonal kommunikasjonsmyndighet	260,7	279,1	295,6
5572	Helse- og omsorgsdepartementet			
	70 Legemiddeldetaljstavgift.....	82,1	68,4	75,9
	72 Avgift utsalgssteder utenom apotek	5,1	2,7	3,0
	73 Legemiddelleverandøragift	251,3	223,0	240,0
	74 Tilsynsavgift Statens legemiddelverk.....	0,0	3,8	3,8
	75 Sektoravgift tobakk	10,0	19,0	19,0
5574	Nærings- og fiskeridepartementet			
	71 Avgifter immaterielle rettigheter	166,2	202,2	213
	72 Kontroll- og tilsynsavgift akvakultur	35,0	33,1	33,1
	73 Årsavgift Merkeregisteret	7,6	3,9	3,9
	74 Fiskeriforskningsavgift	414,2	384,2	340,9
	75 Tilsynsavgift Justervesenet	36,6	33,7	35,7
	76 Kontrollavgift fiskeflåten	53,6	50,2	44,4
	77 Sektoravgifter Kystverket.....	1 091,1	1 176,9	1 061,7
5576	Landbruks- og matdepartementet			
	70 Forskningsavgift landbruksprodukter	228,2	225,0	240,0
	72 Jeger- og fellingsavgifter	93,0	90,0	97,5
5578	Klima- og miljødepartementet			
	70 Sektoravgifter Svalbards miljøvernfond.....	16,3	15,0	18,6
	72 Fiskeravgifter	15,9	17,9	19,0
	73 Påslag på nettariifen (Enova)	888,3	690,0	-
5580	Finansdepartementet			
	70 Finanstilsynet, bidrag fra tilsynsenhetene	512,7	565,0	606,4
5582	Energidepartementet			
	70 Bidrag til kulturminnevern	0,2	6,0	12,4
	71 Konesjonsavgifter fra vannkraftutbygging.....	202,7	196	198,5
	72 Beredskapstilsyn og tilsyn med damsikkerhet	71,8	141,5	160,5
	74 Sektoravgifter under Sokkeldirektoratet	-	-	45,0
	75 Sektoravgifter under Havindustritilsynet.....	145,5	134,9	145,0
Sum sektoravgifter		4 695,9	4 666,6	4 710,8

¹ Nasjonal kommunikasjonsmyndighet lå tidligere under Kommunal- og distriktsdepartementet.
Kilde: Finansdepartementet.

13 Opprettinger og presiseringer av lovtekst

13.1 Skatteloven § 5-15 første ledd bokstav l

Det følger av skatteloven § 5-15 første ledd bokstav l at fordel ved bruk av Forsvarets tjenestebolig ikke regnes som skattepliktig inntekt. Bestemmelsen er et unntak fra hovedregelen om at helt eller delvis fri bruk av arbeidsgivers bolig er skattepliktig som lønnsinntekt. Bakgrunnen for skattefritaket var innføringen av en ny husleiemodell for Forsvarets tjenesteboliger i år 2000, se Ot.prp. nr. 78 (1999–2000) kapittel 3.

Husleiemodellen medfører normalt at forsvarrets ansatte betaler leie som ligger noe under markedsleie. Det ble ikke ansett formålstjenlig om «dei enkelte likningskontora må gjennomføre ei individuell vurdering av om det skal bli utrekna skattepliktig fordel for den enkelte leigetakar» i slike tilfeller. Det ble derfor opprettet et varig skattefritak for leie av Forsvarets tjenesteboliger, jf. Ot.prp. nr. 78 (1999–2000) punkt 3.4.

Bestemmelsen bør for klarhetens skyld få fram at det er slike leieforhold den gjelder for. Departementet foreslår derfor å endre ordlyden slik at det fremgår at skattefritaket gjelder fordel *ved leie* av Forsvarets tjenesteboliger. Forslaget medfører ingen realitetsendringer.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav l. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

13.2 Skatteloven § 6-13 første ledd tredje punktum

Fra 2018 ble pendleres rett til fradrag eller skattefri dekning av merkostnader til kost avskåret i tilfeller der skattyter kan oppbevare og tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen (kokemulighet), jf. Prop. 1 LS (2017–2018) punkt 5.2 og Innst. 4 L (2017–2018).

Ved en inkurie fremgår det ikke av ordlyden i skatteloven § 6-13 første ledd siste punktum at muligheten til oppbevaring av mat også må være til stede for at kokemulighet skal anses å foreligge. Departementet foreslår å rette dette, slik at

vilkåret om kokemulighet har samme ordlyd som i øvrige lov- og forskriftsbestemmelser med samme vilkår.

Det vises til forslag til endring i skatteloven § 6-13 første ledd tredje punktum. Departementet foreslår at endringen trer i kraft straks.

13.3 Skatteloven § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 3 bokstav c og d

Skatteloven § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 3 regulerer beregningen av skattemessige avskrivninger for historiske investeringer i vindkraftproduksjon ved inntreden i grunnrenteregimet. Ifølge nr. 3 bokstav c skal beregnet avskrivningsgrunnlag for slike driftsmidler multipliseres med 1,4. Oppjusteringen kan likevel ikke overstige 85 pst. av den samlede anskaffelsesverdien for anleggets fysiske avskrivbare driftsmidler. Etter bokstav d skal avskrivningsgrunnlaget etter oppjusteringen avskrives med like store årlige beløp over fem år. Reglene kom inn i forbindelse med enighet om grunnrenteskatt på vindkraft etter forslag fra flertallet i finanskomiteen, se Innst. 124 L (2023–2024) punkt 2.

I forbindelse med vedtakelsen av revidert nasjonalbudsjett for 2024, ble § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 3 presisert på flere punkter, se Prop. 103 LS (2023–2024) punkt 10.7. Blant annet kom det inn en presisering i bokstav c for å tydeliggjøre at retten til oppjustering gjelder generelt for avskrivbare driftsmidler i vindkraftproduksjon.

Nylig anskaffede driftsmidler kan ha samlet gjenstående avskrivningsgrunnlag før oppjustering som overstiger 85 pst. av anskaffelsesverdien. Dagens regel kan da lede til en utilsiktet avkorting ved at slike driftsmidler får redusert avskrivningsgrunnlag. Departementet viser til at oppjusteringen ble forutsatt å være en gunstig overgangsregel i Stortingets innstilling.

Departementet foreslår derfor å presisere lovteksten slik at oppjusteringen i nr. 3 bokstav c blir valgfri. Dette foreslås ved at regelen formuleres som en kan-regel. Nylig anskaffede driftsmidler der samlet gjenstående avskrivningsgrunnlag før

oppjustering overstiger 85 pst. av anskaffelsesverdien, vil da kunne beholde gjenstående avskrivningsgrunnlag.

Departementet foreslår samtidig en presisering i nr. 3 bokstav d for å tydeliggjøre at adgangen til lineære avskrivninger over fem år, også gjelder for skattepliktige som ikke oppjusterer avskrivningsgrunnlaget etter bokstav c.

Departementet viser til forslag til endring i skatteloven § 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 3 bokstav c første punktum og bokstav d. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

13.4 Folkeregisterloven § 2-2 tredje ledd og § 9-3

Etter regler i politiloven kan politiet beslutte at en person som står i fare for å bli utsatt for alvorlig kriminalitet rettet mot liv, helse eller frihet, kan gis tillatelse til å benytte andre personopplysninger om seg selv enn de virkelige. Dette omtales i loven som «fingerte personopplysninger», og står i politilovens kapittel II a, som har overskriften «regler om fiktiv identitet».

I folkeregisterloven § 2-2, fremgår det av tredje ledd at et fødselsnummer kan endres «dersom det er besluttet i medhold av reglene i politiloven kapittel II a om fiktiv identitet». Videre følger det av § 9-3 *Endringer etter beslutning om fiktiv identitet* at registermyndigheten skal registrere fingerte personopplysninger som er besluttet etter politiloven kapittel II a om fiktiv identitet.

Folkeregisterloven § 10-5 gjelder varsling til brukerne av registeret. Her fremgår det blant annet at registermyndigheten kan varsle andre offentlige myndigheter mv. når det er mistanke om at registrerte personopplysninger knytter seg til en falsk eller fiktiv identitet.

Fiktiv identitet i politiloven har betydningen fingerte personopplysninger, mens fiktiv identitet

i folkeregisterloven § 10-5 brukes om en identitet som ikke eksisterer.

Det er uheldig at folkeregisterloven bruker betegnelsen fiktiv identitet både om dekkidentiteter opprettet i medhold av politiloven og ikke-eksisterende identiteter. For å unngå tolkningstvil foreslås dette rettet opp, slik at folkeregisterloven kun bruker betegnelsen «fiktiv identitet» i § 10-5 i betydningen ikke-eksisterende identitet. Forslaget medfører ikke realitetsendringer.

Departementet viser til forslag til endring i folkeregisterloven § 2-2 tredje ledd og § 9-3. Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks.

13.5 Vareførselsloven ny § 13-13

Stortingets vedtak om tollavgift § 4 for 2024 gir regjeringen fullmakt til å innføre tolltiltak i krigssituasjoner eller ved annen internasjonal krisesituasjon. Fullmakten gjelder dersom vilkår for sikkerhetsunntak etter Generalavtalen om tolltariffer og handel 1994 artikkel XXI er oppfylt.

Fullmakten ble vedtatt ved behandlingen av revidert nasjonalbudsjett for 2022 og er videreført i Stortingets vedtak om tollavgift for 2023 og 2024.

Tiltak etter fullmakten kan omfatte både endringer i satser for tollavgift og andre handelsiltak, jf. omtale i Prop. 114 LS (2021–2022) kapittel 8. Vareførselsloven har nærmere regler om handelstiltak i kapittel 13. Tollavgiftsloven § 3-1 annet ledd bestemmer at Kongen kan fastsette særskilt sats for tollavgift etter vareførselsloven kapittel 13 om handelstiltak. Departementet foreslår at fullmakten videreføres i vareførselsloven.

Departementet viser til forslag til endring i vareførselsloven ny § 13-13. Departementet foreslår at endringen trer i kraft 1. januar 2025.

Del III
Omtalesaker

14 Privat konsum i selskap

Privat konsum i selskap som ikke blir skattlagt riktig, kan svekke skattesystemets bidrag til omfordeling, redusere skatteinntektene og svekke legitimiteten til skattesystemet. Det er i flere sammenhenger pekt på behovet for mer effektive tiltak mot at privat konsum i selskap i stor grad ikke blir beskattet, senest av Skatteutvalget i NOU 2022: 20 *Et helhetlig skattesystem* punkt 8.8. Vurdering av slike tiltak inngår i regjeringens arbeid med å følge opp Hurdalsplattformens punkt om tiltak mot utilsiktede tilpasninger til fritaksmetoden og aksjonærmodellen. Finansdepartementet sendte våren 2022 på høring et for-

slag til særregler for skattlegging av privat konsum i selskap. I Prop. 1 LS (2023–2024) *Skatter og avgifter 2024* varslet regjeringen at den tok sikte på å fremme et forslag til mer målrettede særregler i 2024, med ikrafttredelse i 2025.

Regjeringen har vurdert justeringer i forslaget, men har kommet til at det ikke skal fremmes et forslag til særregler nå.

Departementet minner om at privat konsum i selskap uansett skal rapporteres og beskattes etter gjeldende regler, og at dette fortsatt er et prioritert kontrollområde for Skatteetaten.

15 Utredning av inntektsutjevningsordning for jordbruket

Som innspill til statsbudsjettet for 2025 har Norges Bondelag foreslått en ordning med jordbrukskonto etter modell av tømmerkonto for skogbruket. Bakgrunnen for forslaget er at inntektene i jordbruket kan variere mye fra år til år som følge av blant annet gode og dårlige avlingsår.

I forbindelse med jordbruksforhandlingene har finansministeren i et brev til landbruks- og matministeren varslet at det i arbeidet med statsbudsjettet for 2025, vil utredes om det er grunnlag

for en ordning med jordbrukskonto etter modell av tømmerkontoordningen. Dette arbeidet er påbegynt i departementet, men det er behov for ytterligere utredninger av hvordan en eventuell jordbrukskonto kan innrettes, særlig med hensyn til hvordan ordningen bør avgrenses og tilpasses jordbruksnæringens kjennetegn. I det videre arbeidet vil organisasjonene i landbruket bli invitert til å komme med innspill.

16 Tilbakeføring av merverdiavgift ved omdisponering av personkjøretøy

Reglene for tilbakeføring av fradragsført merverdiavgift ved videresalg av personkjøretøy ble lagt om med virkning fra 1. juli 2024. Endringen innebærer at den tidligere sjablongbaserte beregningen er erstattet med mer nøytrale regler, hvor tilbakeføringsbeløpet beregnes på bakgrunn av kjøretøyets faktiske verdi. Endringene fulgte opp Stortingets anmodningsvedtak nr. 35 punkt 13 (2021–2022). Der ble det blant annet bedt om at skattefordelene for biler med utslipp i leasingmarkedet fjernes.

Næringsdrivende som driver med persontransport (hovedsakelig drosjevirkksomhet) og yrkesmessig utleie av personkjøretøy (bilutleie og leasing) står i en særstilling ved at de kan fradragsføre merverdiavgift ved kjøp av personkjøretøy. Dette er avskåret for andre næringsdrivende, ettersom personkjøretøy er kostbare og i stor grad er egnet til privat bruk. Kombinasjonen av full fradragsrett ved anskaffelse og merverdiavgiftsfritt salg av brukte kjøretøy, gjør det nødvendig med bestemmelser om tilbakebetaling av fradragsført inngående merverdiavgift ved videresalg. Uten disse reglene ville avgiftsplikten kunne unngås ved å sluse omsetning av personkjøretøy gjennom persontransport og utleie eller leasing.

Reglene om tilbakebetaling av fradragsført inngående merverdiavgift ved omdisponering av personkjøretøy følger av merverdiavgiftsloven § 9-6. Slik bestemmelsen lød frem til 1. juli 2024, skal fradragsført merverdiavgift tilbakeføres dersom kjøretøyet videreselges eller omdisponeres til bruk som ikke ville gitt fradragsrett innen 48 måneder regnet fra første gangs registrering. I tilbakeføringsbeløpet ble det gjort fradrag med 1/30 for hver hele måned det første året og 1/60 for hver hele måned de tre siste årene.

Merverdiavgiftsloven § 9-6 ble endret i forbindelse med Revidert nasjonalbudsjett 2024. Fra 1. juli 2024 skal andelen av den fradragsførte merverdiavgiften som skal tilbakeføres, tilsvare forholdet mellom verdien av kjøretøyet på omdisponeringstidspunktet og verdien da den inngående merverdiavgiften ble fradragsført (nybilprisen).

Ved videresalg vil verdien settes til vederlaget, forutsatt armlengdevilkår, og i øvrige tilfeller vil verdien settes til alminnelig omsetningsverdi. Når beregningen av tilbakeføringsbeløpet baseres på kjøretøyets faktiske verdiutvikling, vil den fradragsberettigede produksjonen (persontransport og utleie) skjermes for merverdiavgiftskostnader, samtidig som bruk etter omdisponering beskatnes.

Personkjøretøy som ble anskaffet før 1. juli 2024, behandles etter det tidligere systemet. Den avgiftspliktige kan også velge å benytte de nye reglene for kjøretøy som ble anskaffet før endringene trådte i kraft, når det gir et lavere tilbakeføringsbeløp.

Merprovenyet fra endringen ble brukt til å redusere engangsavgiften for alle personbiler og å fjerne engangsavgiften for rullestoldrosjer. Fritaket i engangsavgiften for rullestoldrosjer innbar en netto lettelse på 350 000 kroner for en typisk rullestoldrosje. Samlet fikk drosjenæringen en netto lettelse på 20 mill. kroner. Dette er i tråd med signalene som ble gitt i det forutgående høringsnotatet. Der fremgikk at regjeringen ved en eventuell innføring av mer nøytrale merverdiavgiftsregler ville redusere andre avgifter på bil, slik at omleggingen ikke gir merproveny, og videre at drosjenæringen ikke skulle komme dårligere ut. I denne sammenhengen ble det vist til Hurdalsplattformen, og regjeringens mål om å sørge for et godt drosjetilbud over hele landet og sikre en drosjenæring der sjåførene kan leve av jobben sin. Omleggingen av tilbakeføringsreglene og endringene i engangsavgiften er nærmere omtalt i Prop. 103 LS (2023–2024) *Endringer i skatte- og avgiftslovgivinga*.

Endringen har hatt størst betydning for leasingbransjen. Der vil kjøretøyene gjennomgående ha en høyere verdi på omdisponeringstidspunktet enn det den tidligere sjablongen fanget opp. Drosjenæringen er i mindre grad berørt av endringene som følge av intensiv bruk av kjøretøyene.

Som følge av elbilfritaket for merverdiavgift har endringen ingen betydning for elektriske kjøretøy under 500 000 kroner, og begrenset betydning for elbiler over 500 000 kroner. Tall fra Opplysningsrådet for veitrafikk viser at elbilandelen for nye kjøretøy i drosjenæringen nå er oppe i 96 pst. Det er kun registrert 50 drosjer med forbrenningsmotor i de åtte første månedene av 2024. En stor del av disse antas å være rullestol-drosjer.

Endringen av tilbakeføringsreglene var særlig myntet på virksomheter som driver med yrkesmessig utleie av personkjøretøy, hvor verdifallet bare delvis ble fanget opp gjennom den tidligere sjablongen. For drosjene traff sjablongen i gjennomsnitt bedre, men likevel slik at omleggingen innebar en avgiftsskjerpelse også for disse. De nye reglene er noe mer krevende å håndtere for de avgiftspliktige, sammenlignet med de tidligere sjablongreglene. Videre gjør endringene det noe vanskeligere å forutse den endelige avgiftsbelastningen som først vil kunne fastslås på omdisponeringstidspunktet. Regjeringen har etter en samlet vurdering kommet til at persontransport bør skjermes fra endringene.

Å gjeninnføre de tidligere sjablongreglene for drosjenæringen vil ikke innebære store endringer i det nåværende markedet. Konsekvensene vil som følge av elbilfritaket primært gjelde kjøretøy med forbrenningsmotor. Det vil imidlertid innebære et todelt system for tilbakeføring av merverdiavgift for virksomheter med fradragsrett for personkjøretøy. Det må gjøres noen justeringer i regelverket som følge av dette, herunder regulere hvordan drosjer som er anskaffet under gjeldende regler, skal håndteres i et nytt system. Videre må kravet til EØS-forenlighet tas med i vurderingene. For eksempel vil leasede drosjer i utgangspunktet få høyere avgiftsbelastning enn drosjer som kjøpes, noe som vil kunne virke inn på attraktiviteten av leasing som finansieringsform for drosjer.

Regjeringen vil gjeninnføre de tidligere sjablongreglene for personkjøretøy som benyttes som drosjer. Ettersom en slik gjeninnføring reiser en del spørsmål som må utredes nærmere, tar regjeringen sikte på å komme tilbake til Stortinget med forslag til nye regler i Revidert nasjonalbudsjett 2025.

17 Engangsavgift for tunge kjøretøy – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 91 (2022–2023)

Stortinget fattet følgende anmodningsvedtak ved behandlingen av Prop. 1 LS (2022–2023) *Skatter, avgifter og toll 2023*, se Innst. 2 S. (2022–2023):

«Stortinget ber regjeringen utrede engangsavgift på fossile lastebiler, busser og andre tunge kjøretøy i forbindelse med statsbudsjettet for 2024.»

Det er ikke gitt noen nærmere begrunnelse for hvorfor engangsavgiften skal utvides til også å omfatte tunge kjøretøy. Siden tiltaket forutsettes avgrenset til fossile kjøretøy, er det rimelig å anta at hensikten primært er å stimulere til kjøp av elektriske kjøretøy i tungbilssegmentet, slik at en når målene fra Nasjonal transportplan 2018–2029 om at 50 pst. av nye lastebiler skal være nullutslippskjøretøy innen 2030. For busser er målet at alle nye bybusser skal være nullutslippsbusser eller bruke biogass i 2025, og at 75 pst. av nye langdistansebusser skal være nullutslippsbusser innen 2030.

Engangsavgift på tunge kjøretøy ble utredet i Prop. 1 LS (2023–2024) *Skatter og avgifter 2024*, der det ble påpekt at det var en rekke utfordringer ved å innføre engangsavgift for tunge kjøretøy og at regjeringen vil fortsette å utrede engangsavgift på tunge kjøretøy som et mulig virkemiddel for å innfri disse målene. Departementet har nå oppdatert denne utredningen.

I utredningen som ble gjort til 2024-budsjettet, ble det lagt til grunn at det vil være mulig å utvide engangsavgiften til også å gjelde lastebiler og de bussene som ikke omfattes av engangsavgiften i dag. Videre ble det vist til at det på kort sikt synes mest hensiktsmessig å avgrense en eventuell engangsavgift på tunge kjøretøy til lastebiler og busser, og at avgiften beregnes på bakgrunn av kjøretøyets egenvekt. Departementet har på nytt vært i kontakt med Skattedirektoratet som opplyser et det ikke har skjedd endringer på dette punktet, og at engangsavgift basert på vekt fortsatt vil være det aktuelle alternativet.

En vektbasert engangsavgift for tunge kjøretøy med forbrenningsmotor vil favorisere elektriske tungbiler, men også, avhengig av nivå og progresjon, påvirke etterspørselen tunge kjøretøy imellom. Dette vil kunne gi utilsiktede tilpasninger. For eksempel vil den favorisere trekkvogner med tilhenger fremfor ordinære lastebiler, siden vekten av tilhengeren ikke vil inngå i vektavgiftsgrunnlaget. En progressiv vektavgift vil også kunne gi insentiver til oppdeling av frakt på mindre kjøretøy, med samlet høyere utslipp som uønsket konsekvens.

Tunge kjøretøy vil i større grad enn lette være gjenstand for individuelle tilpasninger og påbygg. Dette vil også påvirke vekten. For eksempel vil en lastebil med fryserom eller påmontert kran ha høyere egenvekt enn en lastebil med ordinært godsrom, selv om kjøretøyene er basert på den samme grunnmodellen. Dette vil kunne gi en uforholdsmessig avgiftsbelastning for kjøretøy som benyttes i enkelte næringer.

For lastebiler og trekkbiler vil de faktiske utslippene i stor grad avhenge av vekten på lasten som fraktes og hvor langt de kjøres. Rene godsbiler kjøres langt og med last, og vil derfor ha høyere utslipp enn for eksempel kranbiler, selv om egenvekten er lavere. At det er liten sammenheng mellom vekt og utslipp for lastebiler, gjør også en vektbasert engangsavgift lite egnet som et klimabegrunnet tiltak.

CO₂-utslippene fra veitransporten er priset ved at drivstoffet er omfattet av CO₂-avgiften. CO₂-avgiften gir insentiver til å investere i nullutslippskjøretøy. Videre har de tunge elektriske kjøretøyene flere andre fordeler:

- Elektriske lastebiler er fritatt for bompenger.
- Elektrisitet til elektriske kjøretøy er ikke omfattet av veibruksavgiften.
- Enova har etablert et støtteprogram for anskaffelse av elektriske kjøretøy med tillatt totalvekt over 4,25 tonn.

Ved anskaffelse av nye tyngre kjøretøy, som er en mangeårig investering, er det altså allerede sterke

insentiver til å investere i elektrisk drevne kjøretøy med dagens system.

Å innføre en engangsavgift for norskregistrerte tunge kjøretøy vil kunne medføre en betydelig konkurranseulempe for norsk transportnæring. Dette gjelder særlig den internasjonale transporten, hvor tall fra SSB viser at rundt 70 pst. av transportene til og fra Norge skjer med utenlandsregistrerte lastebiler. Engangsavgift på tunge kjøretøy gjør også investering i nye lastebiler og busser dyrere, og vil kunne bremse utskifting til mer miljøvennlige kjøretøy og dermed ha uønsket miljøeffekt.

Fra 2021 til 2023 økte andelen elektriske lastebiler fra 1 til 11 pst. Den teknologiske utviklingen går fort og en rekke rapporter viser at elektriske lastebiler snart er bedriftsøkonomisk lønnsomme uten virkemidler. Prisene på elektriske lastebiler er ventet å falle som følge av raskt fallende batteripriser og stordriftsfordeler når produksjonen av elektriske lastebiler vil skje i større skala. Strengt krav fra EU tvinger også fram en overgang til nullutslippslastebiler. EU har vedtatt at lastebilprodu-

sentene må redusere utslippene fra sine nye lastebiler med 45 pst. innen 2030 og 90 pst. innen 2040 sammenlignet med 2019. Videre er det forventet at Enovas satsing på ladestasjoner for tungtrafikken vil gjøre tunge elektriske kjøretøy mer attraktive. Selv om andelen elektriske tunge kjøretøy fremover er usikker, tilsier momentene over at innfasingen av elektriske tunge kjøretøy går raskt.

Regjeringen ønsker å legge til rette for en rask innfasing av tunge nullutslippskjøretøy. Som redegjort for over er det imidlertid flere utfordringer ved å innføre en engangsavgift for tunge kjøretøy. Regjeringen vil derfor ikke gå videre med en engangsavgift på tunge kjøretøy nå, men forsterkede virkemidler vil eventuelt bli vurdert dersom innfasingen av elektriske lastebiler går tregere enn ventet. For å styrke satsingen på nullutslippskjøretøy foreslår regjeringen i 2025 å øke støtten til kjøp av tunge nullutslippskjøretøy gjennom Enova. Forslaget er nærmere beskrevet i Prop. 1 S (2024–2025) for Klima- og miljødepartementet.

Anmodningsvedtak nr. 91 (2022–2023) anses fulgt opp gjennom omtalen her.

18 Fritak for trafikkforsikringsavgift for lette elektriske varebiler – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 922 (2023–2024)

Ved behandlingen av Meld. St. 2 (2023–2024) fattet Stortinget følgende anmodningsvedtak, se Innst. 447 S (2023–2024) (vedtak nr. 922):

«Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2025 foreslå å gi lette el-varebiler fritak for trafikkforsikringsavgift, med forbehold om notifisering og godkjenning av ESA.»

Trafikkforsikringsavgiften legges på forsikringsavtaler om lovbestemt trafikktrygd (ansvarsforsikring) for innenlandsregistrerte motorvogner. Avgiften beregnes per forsikringsdøgn, og er delt inn i avgiftsgrupper med ulike satser avhengig av type kjøretøy. Avgiftsgruppe a omfatter personbiler, busser, varebiler og lette lastebiler. Satsen utgjør 7,60 kroner per døgn. Elektriske kjøretøy i kategoriene i avgiftsgruppe a, er skilt ut i en egen avgiftsgruppe f, med en sats på 8,70 kroner per døgn.

Departementet legger til grunn at hensikten med anmodningsvedtaket er å stimulere til elektrifisering av varebilparken. Trafikkforsikringsav-

giften på elektriske varebiler utgjør en årlig avgiftsbelastning på vel 3 000 kroner. Sammenholdt med utgiftene til anskaffelse og drift vil et fritak for trafikkforsikringsavgift gi begrenset insentiv til å velge elektriske varebiler fremfor varebiler med forbrenningsmotor. Departementet bemerker at tiltak i form av økt engangsavgift på varebiler med forbrenningsmotor, eller støtte til kjøp av elektriske varebiler gjennom Enova, kan være bedre egnede virkemidler.

Som ledd i oppfølgingen av anmodningsvedtaket vurderer departementet hvordan lette elektriske varebiler kan avgrenses på en hensiktsmessig måte og har bedt om innspill fra Skattedirektoratet.

Et fritak i trafikkforsikringsavgiften for lette elektriske varebiler kan innebære statsstøtte som i så fall må godkjennes av ESA før det kan iverksettes. Departementet er i dialog med ESA for å avklare de EØS-rettslige sidene av tiltaket.

Regjeringen vil komme tilbake til Stortinget med oppfølging av anmodningsvedtak nr. 922 (2023–2024) på et senere tidspunkt.

19 Rammevilkår for fjernvarme og virkninger av avgiften på avfallsforbrenning – oppfølging av anmodningsvedtak nr. 514 (2023–2024)

19.1 Bakgrunn

Under behandlingen av Dokument 8:34 S (2023–2024), jf. Innst. 205 S (2023–2024), fattet Stortinget anmodningsvedtak 514:

«Stortinget ber regjeringen evaluere dagens avgift på avfallsforbrenning og hvordan sikre likere konkurransevilkår mellom norske og utenlandske anlegg, utrede hvordan prising av avfall mest mulig effektivt kan bidra til å redusere globale utslipp, utrede konsekvensene for fjernvarme, resirkulering og utslippsreduserende tiltak ved forbrenningsanlegg i Norge samt kostnader for forbrukerne, og komme tilbake til Stortinget senest i regjeringens forslag til statsbudsjett for 2025.»

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, viser til «at det i Klimakur 2030 oppgis at formålet med en forbrenningsavgift er at den skal gi større insentiver for å redusere avfallsforbrenningen blant annet gjennom økt materialgjenvinning og redusert avfallsproduksjon. Det var også lagt til grunn at en slik avgift ville bidra til å øke insentivene til å investere i karbonfangst og -lagring (CCS). Flertallet viser derfor til at for å lykkes med å kutte i klimagassutslippene fra avfallsforbrenning er det viktig at avgiften faktisk bidrar til å øke materialgjenvinningen og redusere avfallsproduksjonen for at utslippene skal reduseres.»

Et annet flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet, Rødt og Miljøpartiet De Grønne, viser til «at det er viktig at innretningen ikke blir til hinder for utvikling av og investering i karbonfangst og -lagring på slike anlegg, slik flere av høringsinstansene viser til. Dette flertallet viser til at selv om også svenske og danske forbrenningsanlegg er underlagt EUs kvotesystem, og derfor står overfor sammenlignbare rammevilkår i stort, er det, som høringen i saken viser, en stor nok forskjell i de faktiske og opplevde rammebetingelsene mellom spesielt norske og svenske anlegg til at norske anlegg i

dag opplever en konkurranseulempa og at avfall sendes ut av landet. Dette flertallet viser til at det i høringen spesielt ble pekt på kapasiteten i de svenske anleggene og tildeling av frikvoter som årsak.»

Komiteens medlemmer fra Høyre, Sosialistisk Venstreparti, Venstre, Miljøpartiet De Grønne og Kristelig Folkeparti viser til «at kraftsystemet vårt vil være avhengig av både mer fornybar kraft, men også mer effekt og kapasitet, om vi skal nå klimamålene våre og lykkes med å fase ut fossil energi. I tillegg vil energieffektivisering være viktig for å oppnå dette. Her kan og bør fjernvarme spille en større rolle enn i dag. Fjernvarme bruker varme fra forbrenningsanleggene. Prisregulering begrenser fjernvarmeanleggenes mulighet til å betale for brensel, som blir dyrere på grunn av CO₂-avgiften. Sammenhengen mellom massestrømmer, verdiflyt, regulerte priser og avgifter er kompleks. Disse medlemmer mener derfor det kan være hensiktsmessig å evaluere dagens avgift og utrede om den kan forbedres.»

Anmodningsvedtaket anses fulgt opp gjennom omtalen nedenfor.

19.2 Avfall

19.2.1 Avfallshåndtering

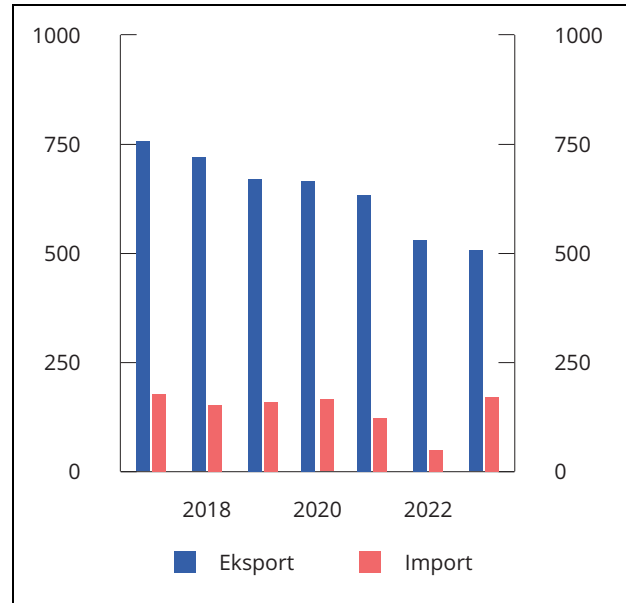
EUs rammedirektiv om avfall er innlemmet i norsk rett. Direktivet slår fast at medlemslandene skal ha kapasitet til gjenvinning av blandet husholdningsavfall og lignende næringsavfall, og om nødvendig skal dette gjøres i samarbeid med andre medlemsland i et nettverk. Det enkelte medlemsland kan hindre import av slikt avfall dersom importen reduserer muligheten til god behandling av landets eget avfall. Nettverket skal gjøre det mulig å sluttbehandle eller gjenvinne avfallet i et av de nærmeste og best egnede avfallsanleggene. Norske myndigheter legger til grunn at rammedirektivet ikke fastsetter en *plikt* til å bruke det nærmeste anlegget, men at dette er noe som bør etterstrebese.

Valg av behandlingsanlegg for avfall er sterkt knyttet til hvor det koster minst å behandle avfallet. Dagens regelverk styrer ikke avfallet til visse geografiske områder eller til nærmeste godkjente avfallsbehandlingsanlegg innenfor EU. Eksport og import av avfall påvirkes av prisforhold, behandlingsskapasitet og behandlingssmuligheter (for eksempel bruk av ny teknologi) i de ulike landene. I søknader om eksport av avfall fra Norge til Sverige er det som regel økonomiske forhold som oppgis som årsak for eksporten.

19.2.2 Avfallsmengde

I tabell 19.1 og 19.2 presenteres statistikk over mengde avfall forbrent til energiutnyttelse i Norge, samt eksport og import av brennbart avfall, som sendes til energigjenvinning.

Utviklingen i mengden eksport/import av brennbart avfall fra 2017 til 2023 er framstilt i figur 19.1. Både mengden avfall forbrent til energiutnyttelse og eksport av avfall har falt i perioden 2017–2022, mens import av avfall er nokså uendret i perioden 2017–2023.



Figur 19.1 Utvikling i eksport og import av brennbart avfall 2017–2023

Kilde: Miljødirektoratet.

Tabell 19.1 Avfall forbrent til energiutnyttelse i Norge 2017–2022 i 1 000 tonn

År	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Mengde	1 317	1 351	1 318	1 255	1 214	1 236

Kilde: SSB. Tabell 12374: Forbrenning av avfall (1 000 tonn) 2017–2022.

Tabell 19.2 Eksport fra Norge av brennbart avfall til energigjenvinning i 1 000 tonn

	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Danmark	0	5	0	0	0	0	0
Finland	0	0	0	0	0	5	7
Sverige	764	718	677	667	641	529	507
Tyskland	0	0	0	1	0	0	0
Total	765	723	677	668	642	534	514

Kilde: Miljødirektoratet, tall rapportert inn fra aktørene.

19.2.3 Avgift på avfallsforbrenning

Avgiften på avfallsforbrenning ble innført i 2022. Avgiften omfatter avfall som leveres til forbrenning i Norge. Formålet med avgiften er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av utslipp av klimagasser. Avgiften skal også bidra til å redusere andre miljøskader fra avfall, herunder bidra til en

forsvarlig håndtering av farlig avfall. I tillegg gir avgiften inntekter til statskassen. For at avgiften skal gi forbrenningsanleggene insentiv til å redusere utslippene gjennom sortering av avfall, kan forbrenningsanleggene søke Miljødirektoratet om å benytte en anleggsspesifikk utslippsfaktor ved beregning av avgiften. Utslipp av CO₂ som fanges og lagres (CCS), er fritatt for avgift.

I 2022 var avgiftssatsen 25 pst. av det generelle nivået for utslipp under innsatsfordelingen både for kvotepliktige og ikke-kvotepliktige anlegg. Satsen ble vedtatt trappet opp til 50 pst. i 2023 under forutsetning av at EFTAs overvåkningsorgan (ESA) godkjente at kvotepliktige anlegg kunne fritas for avgift eller ilegges avgift med redusert sats. Saken ble ikke avklart i tide til at endringen ble iverksatt i 2023. Fra 1. januar 2024 ble avgiften differensiert. For kvotepliktige utslipp er satsen satt tilsvarende 15 pst. av generelt nivå (dvs. 176 kroner per tonn CO₂). For ikke-kvotepliktige utslipp er satsen satt til 75 pst. av generelt nivå (dvs. 882 kroner per tonn CO₂).

I klimastatus og -plan (KSP) for 2024 ble det lagt til grunn at avgiften på ikke-kvotepliktige utslipp fra avfallsforbrenning skulle trappes opp til generelt nivå for utslipp under innsatsfordelingen i 2025, og deretter følge en lineær opptrapping mot 2 000 2020-kroner i 2030.

19.2.4 EUs kvotesystem

EUs kvotesystem har til formål å sørge for kostnadseffektive reduksjoner av klimagassutslipp i EU/EØS gjennom å pålegge den som utfører bestemte aktiviteter som gir klimagassutslipp i industri, kraftproduksjon, skipsfart og luftfart, plikt til å svare kvoter for sine utslipp.

Forbrenning av brensler i anlegg med innfyrt termisk effekt over 20 MW, er som hovedregel en kvotepliktig aktivitet, jf. klimakvoteforskriften § 1-3 første rad. Det er imidlertid unntak fra kvoteplikten for avfallsforbrenningsanlegg som hovedsakelig brenner kommunalt og/eller farlig avfall, jf. klimakvoteforskriften første ledd bokstav b og annet ledd. Såkalte samforbrenningsanlegg, dvs. anlegg med forbrenning av avfall der hovedformålet med forbrenningen ikke er å bortskaffe avfall, men å produsere energi eller produkter, er alltid kvotepliktige uavhengig av hva som brukes som brensel (avfall eller andre brensler). I Norge er om lag 15 anlegg kategorisert som ikke-kvotepliktige avfallsforbrenningsanlegg, mens tre anlegg som hovedsakelig forbrenner avfall, er kategorisert som samforbrenningsanlegg og dermed kvotepliktige.

Sverige og Danmark har en videre tolkning enn Norge av hvilke avfallsforbrenningsanlegg som er kvotepliktige. I disse landene anses alle avfallsforbrenningsanlegg som kvotepliktige, med unntak av anlegg som kun forbrenner farlig avfall. EU-domstolen avsa 6. juni 2024 (sak C-166/23) en dom knyttet til et avfallsforbrenningsanlegg i Sverige som vil kunne få konsekvenser for grensedragningen mellom kvotepliktige og ikke-kvote-

pliktige anlegg. Miljødirektoratet er i dialog med både svenske myndigheter og Kommisjonen for å vurdere eventuelle implikasjoner for Norge. Inntil 43 pst. av kvotene i det europeiske kvotesystemet deles ut til virksomhetene vederlagsfritt. Formålet med vederlagsfri tildeling er å unngå karbonlekkasje til land utenfor EU/EØS med svakere klimapolitikk. Forbrenning av avfall tilhører imidlertid ikke en sektor som anses som karbonlekkasjutsatt. Anleggene får derfor tildelt relativt få vederlagsfrie kvoter sammenlignet med virksomheter som anses som karbonlekkasjutsatte.

De tre norske samforbrenningsanleggene Frevar, Sarpsborg Avfallsenergi og deler av Borregaard AS er omfattet av kvotesystemet og tildeles kvoter vederlagsfritt ut fra mengde varme som forbrukes eller eksporteres. Det samme gjelder avfallsforbrenningsanlegg i Sverige og Danmark.

19.3 Fjernvarme

19.3.1 Organisering av fjernvarmesektoren

I dag utnyttes energien som produseres fra avfallsforbrenning ved alle norske avfallsforbrenningsanlegg. Energien leveres enten som fjernvarme eller direkte til industrien i form av nærvarme eller damp. Mange fjernvarmeanlegg i Norge er integrerte anlegg, der varmeproduksjon og distribusjon utføres av samme selskap. Selskapene er enten rene fjernvarmeselskap eller energiselskap som leverer fjernvarme og andre energivarer.

Avfall ble brukt som energikilde til 42 pst. av fjernvarmeproduksjonen i 2023, mens biologiske materialer utgjorde 38 pst. og elektrisitet 11 pst.¹ Det er om lag 100 fjernvarmeselskaper som har konsesjon fra Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) til å levere fjernvarme.² I tillegg leverer flere mindre selskap fjernvarme uten konsesjon. Norske fjernvarmeanlegg er eid av både offentlige og private aktører. Det har vært en nedgang i antall konsesjonssøknader i nye områder, noe som kan tyde på at de mest lønnsomme områdene for utbygging av større fjernvarmeanlegg allerede er utbygd.

19.3.2 Prisregulering av fjernvarme

Fjernvarme er prisregulert gjennom energiloven og den midlertidige strømstøndsloven. Etter energiloven § 5-5 skal prisen på fjernvarme ikke overstige prisen for elektrisk oppvarming i ved-

¹ Kilde: Statistisk sentralbyrå.

² Alle fjernvarmeanlegg med installert effekt over 10 MW må ha konsesjon for å bygges og driftes.

kommende forsyningsområde. Maksprisreguleringen omfatter konsesjonspliktige fjernvarmeanlegg og gjelder både husholdningskunder og næringskunder. I strømstønadsloven § 10 slås det fast at strømstønaden skal trekkes fra i beregningen av makspris på fjernvarme til husholdningskunder. Denne bestemmelsen gjelder ikke næringskunder, siden strømstønaden kun gjelder husholdninger. Med dagens prisregulering og innretning på strømstønadsordningen er fjernvarmeselskapene i stor grad avskåret fra å øke fjernvarmeprisen til husholdningene når strømprisen overstiger 73 øre/kWh. Fjernvarmeselskapene må i slike situasjoner selv dekke produksjonskostnadene dersom disse overstiger tillatt fjernvarmepris. Dette i motsetning til ved oppvarming ved bruk av elektrisitet, hvor staten dekker 90 pst. av prisen som overstiger 73 øre/kWh.

Bakgrunnen for prisreguleringen er at fjernvarme er et naturlig monopol, og at det oppstår en viss innlåsingeffekt etter at en kunde har knyttet seg til et fjernvarmeanlegg. I tillegg kan kommuner med hjemmel i plan- og bygningsloven ha pålagt nye bygg som oppføres innenfor et konsesjonsområde, å knytte seg til fjernvarmenettet (tilknytningsplikt). Mange fjernvarmekunder har dermed ikke stått fritt i valget av oppvarmingsløsning.

NVE har foreslått endringer i prisreguleringen av fjernvarme, og leverte i juni 2024 en rapport til Energidepartementet (ED).³ NVEs forslag innebærer, i likhet med dagens prisregulering, en maksprisregulering basert på strømpris. Forslaget innebærer at maksimal fjernvarmepris følger spotprisen på strøm i hvert forsyningsområde med et tillegg på 50 øre/kWh. NVE foreslår også at makspris for fjernvarme har en svakere kobling til strømpris dersom strømprisen blir under 0 øre/kWh eller over 100 øre/kWh. NVEs forslag vil kreve endringer i energiloven og strømstønadsloven med tilhørende behov for utredning og beslutningsprosess. ED har invitert offentligheten til å gi innspill til NVEs rapport med frist for innsending av innspill 30. september 2024, og ED har på nåværende tidspunkt ikke tatt stilling til NVEs forslag.

19.3.3 Fjernvarmens betydning for energiforsyningen

Norge har svært høy andel elektrisk oppvarming. Dette fører til at presset i kraftforsyningen blir betydelig høyere på kalde dager enn resten av året. Ved å benytte andre energibærere til oppvar-

³ Kilde: Norges vassdrags- og energidirektorat (2024). *NVEs forslag til ny prisregulering for fjernvarme*.

ming, som fjernvarme, kan det frigjøres kapasitet i strømmettet. I tillegg kan fjernvarme produseres med strøm når kraftprisen er lav og andre energibærere når kraftprisen er høy. Dette kan bidra til å stabilisere kraftprisene.

Bruken av fjernvarme til oppvarming og varmt tappevann i Norge har firedoblet seg i løpet av de siste 20 årene. I 2022 ble det produsert 7,1 TWh fjernvarme og i 2023 7,9 TWh. Dette utgjør om lag ti prosent av landets totale behov for oppvarming av bygg og varmt tappevann. Fjernvarme er etablert i mer enn 130 byer og tettsteder i Norge, herunder alle de 10 største byene/tettstedene. I Oslo er om lag 20 pst. av oppvarmingsbehovet (energibehovet) dekket med fjernvarme. Effektbehovet, det vil si maksbehovet for strøm på de kaldeste dagene, er i Oslo om lag 2 500 MW. På slike dager leverer fjernvarmenettet om lag 800 MW i Oslo.

19.3.4 Lønnsomhet i fjernvarmeselskapene

Menon Economics (Menon) har på oppdrag fra NVE analysert lønnsomheten i norske fjernvarmeselskap for årene 2010 til og med 2022.⁴ I analysen finner Menon at 42 rene fjernvarmeselskap, det vil si selskap uten annen virksomhet enn fjernvarme, i 2022 hadde en sysselsetting på 660 ansatte og en omsetning på 7,7 milliarder kroner.⁵ Menon finner videre at omsetningen i både utvalget som helhet og i de rene fjernvarmeselskapene mer enn doblet seg i perioden 2010–2022. Hoveddelen av denne økningen skjedde fra 2020 til 2022. Ifølge Menon har det vært en positiv lønnsomhet i bransjen i perioden 2010–2022 og fra 2020 til 2021 var økningen kraftig. Den kraftige økningen fra 2020 var ifølge Menon drevet av ekstraordinært høye kraftpriser. Høye kraftpriser gjorde at selskapene kunne ta høyere priser på fjernvarme.

For regnskapsåret 2023 har flere av de store fjernvarmeselskapene meldt om underskudd. Underskuddene kom ifølge bransjen særlig som følge av økte brenselkostnader og økningen i avgiften på avfallsforbrenning, samt nedskrivninger av anleggsverdier som følge av et varslet høyere avgiftsnivå frem mot 2030. I tillegg peker bransjen på at strømstønadsordningen, som ble innført i desember 2021, begrenser tillatt fjernvarmepris for husholdningene. Kvartalsrapporter fra første

⁴ Kilde: Menon Economics (2023). *Lønnsomheten i norske fjernvarmeselskaper*.

⁵ Menon har basert sin analyse på et utvalg med 50 selskap, primært fjernvarmeselskap med konsesjon og kapasitet større enn 10 MW. Av de 50 selskapene var 42 «rene fjernvarmeselskap», mens åtte selskap hadde betydelig annen virksomhet i tillegg til fjernvarme.

kvartal 2024 fra et utvalg av de største fjernvarmeprodusentene viser at produksjonen i første kvartal i 2024 var høyere enn i første kvartal i 2023, men at lønnsomheten i flere av selskapene har falt noe sammenlignet med første kvartal 2023.

19.4 Virkninger av avgiften på avfallsforbrenning

19.4.1 Virkninger på klimagassutslipp

Avgiften på avfallsforbrenning kan virke på ulike måter: Den kan redusere volumet av produktene som skaper utslipp ved forbrenning (i dette tilfellet fossilt avfall). Den kan også gi insentiv til bedre håndtering av avfallet (utsortering, ombruk eller materialgjenvinning) og til investering i ny utslippsreducerende teknologi, herunder karbonfangst og lagring (CCS).

Forbrenningsanleggene har flere måter de kan tilpasse seg avgiften på. Forbrenningsanleggene kan lempe avgiften over i høyere priser på håndtering av avfall, noe som treffer både næringskunder og privatpersoner som leverer avfall direkte til anleggene. Deler av næringen har hevdet at det ikke er rom for å øke prisene på avfallshåndteringstjenester som følge av den sterke konkurransen fra Sverige og Danmark. Departementet er imidlertid kjent med eksempler hvor aktørene har økt prisene på slike tjenester begrunnet med økt avgiftsnivå. Økte priser gir kjøpere av avfallshåndteringstjenester insentiv til å redusere mengde avfall som innleveres. Forbrenningsanleggene kan også lempe avgiften over i høyere priser på fjernvarme (opp til maksprisen) for næringskunder og husholdninger.

Avgiften på avfallsforbrenning gir som nevnt også forbrenningsanleggene insentiv til å redusere utslippene gjennom bedre håndtering av avfall. De kan investere i nye systemer for utsortering av den fossile delen av avfallet og søke Miljødirektoratet om en lavere anleggsspesifikk utslippsfaktor. Det gir en lavere samlet avgiftskostnad for anleggene som utsorterer en stor del av sitt fossile avfall. Utslipp av CO₂ ved forbrenning av avfall som fanges og lagres (CCS), er fritatt for avgift. Fritaket gir anlegg som etablerer CCS-teknologi, en konkurransefordel ved at de variable kostnadene som en avgift utgjør, vil være lavere for disse anleggene enn for anlegg som ikke investerer i CCS-teknologi.

Det er krevende å beregne de eksakte utslippsvirkningene av avgiften på avfallsforbrenning. Som regel vil effektene være større over tid. Det vil typisk være tilfelle når bedriften må investere i

nye produksjonsmidler eller organisere produksjonen på nye måter for å tilpasse seg avgiften. Økonomiske konjunkturer, avgiftsnivå i andre land og teknologisk utvikling vil også påvirke utviklingen i utslippene fra sektoren. Det gjør det krevende å isolere virkningen av avgiften på utslippene fra sektoren. Mengden avfall forbrent til energiutnyttelse var lavere både i 2021 og 2022 enn i årene mellom 2017–2020. Det kan likevel ikke fastslås at innføring av avgift på avfallsforbrenning har påvirket utviklingen i mengden avfall forbrent til energiutnyttelse. I modellen KAJA, som anvendes av Finansdepartementet til å anslå utslippsvirkninger av avgiftsendringer, benyttes det elastisiteter fra vitenskapelige publikasjoner og tidsskrift. For avfallssektoren benyttes en priselastisitet på -0,42, som innebærer at når prisen øker med 1 pst., anslås etterspørselen å reduseres med 0,42 pst. på lang sikt.

Under behandlingen av representantforslag 8:34 (2023–2024) ble det hevdet at avgiften svekker likviditeten til forbrenningsselskapene, med den konsekvens at det ikke finnes kapital til å investere i CCS-teknologi. Effektive kapitalmarkeder vil kanalisere midler til lønnsomme investeringer. Det innebærer at dersom det er lønnsomt å investere i CCS-teknologi, vil aktørene få tilgang til investeringsmidler gjennom kapitalmarkedene. I dag gis det subsidier til teknologiutvikling, pilotering og forprosjektering av karbonfangst og lagring i Norge som må hensyntas hvis en vurderer rammevilkårene for CCS-investeringer. En ekstern utredning utført på oppdrag for Energidepartementet og fremlagt i april 2024 viste at det eksisterende virkemiddelapparatet (inkludert kvote- og avgiftssystemet) ikke er tilstrekkelig til å utløse investeringer i CCS på kort eller mellomlang sikt. Regjeringen vil følge opp utredningen nærmere, inkludert vurdere å innføre midlertidige virkemiddel som reduserer barrierene og markedssviktene i verdikjeden for CO₂-håndtering.

Under behandlingen av representantforslaget ble det diskutert om avgiften på avfallsforbrenning bidrar til globale utslippsreduksjoner. Det er rimelig å anta at avgiften gir globale utslippsreduksjoner, også i tilfeller hvor avgiften bidrar til eksport av avfall. Dersom avgiften bidrar til at mer avfall eksporteres til Sverige eller Danmark, vil dette være avfall som forbrennes innenfor EUs kvotesystem. Økte utslipp fra svenske eller danske kvotepliktige avfallsanlegg vil da motsvares av lavere utslipp andre steder i kvotesystemet. Eksport av avfall kan bidra til å øke utslippene fra transportsektoren dersom transporten skjer med

fossile kjøretøy. Samtidig er det ikke gitt at avstanden fra der avfallet oppstår, til de svenske anleggene er vesentlig større enn til et norsk anlegg. Utslipp fra transportsektoren er i dag underlagt CO₂-avgiften på mineralske produkter, og fra 2027/2028⁶ vil utslipp fra veitransporten være underlagt EUs nye klimavotesystem (ETS 2). Årlige utslipp fra forbrenning av avfall utgjør om lag 1 million tonn CO₂-ekvivalenter. Utslippene fra transport ved eksport av avfall antas å være svært små sammenlignet med utslippene fra forbrenning.

19.4.2 Virkninger på konkurransevilkår mellom norske og utenlandske anlegg

Henholdsvis 68 og 14 pst. av avfallet som ble eksportert fra Norge i 2022, ble sendt til Sverige og Danmark. Frem til 2024 har svenske og danske forbrenningsanlegg gjennom deltakelse i kvotemarkedet stått overfor en karbonpris som har ligget markant over avgiftsnivået for norske ikke-kvotepiktige anlegg. I denne perioden har ikke avfallsavgiften utgjort en konkurranseulempe for norske virksomheter. I store deler av 2024 har avgiften på avfallsforbrenning for ikke-kvotepiktige utslipp ligget høyere enn kvoteprisen. Per 1. september 2024 er kvoteprisen 70 euro per tonn CO₂-ekvivalent, som tilsvarer om lag 830 kroner/tonn CO₂-ekvivalent med dagens valutakurs. Det er sammenlignbart med avgiften på ikke-kvotepiktige utslipp fra avfallsforbrenning på 882 kr/tonn CO₂-ekvivalenter. I tillegg er utslippsfaktoren ved beregning av utslipp fra kvotepiktige avfallsanlegg lavere enn standardfaktoren i avgiften på avfallsforbrenning. Dette bidrar til at utslipp fra svenske og danske anlegg står overfor en lavere utslippspris enn utslipp fra norske anlegg i 2024. Det er Miljødirektoratet som fastsetter standardfaktoren for utslipp fra avfallsforbrenning i Norge basert på best tilgjengelig kunnskap om utslipp fra norske forbrenningsanlegg. Denne faktoren benyttes ved beregning av avgiften på avfallsforbrenning. Norske forbrenningsanlegg kan søke om en lavere utslippsfaktor dersom de kan dokumentere at standardfaktoren er for høy.

Tildeling av vederlagsfrie kvoter (se punkt 19.2.4) gir kvotepiktige anlegg en økonomisk fordel sammenlignet med ikke-kvotepiktige forbrenningsanlegg. De vederlagsfrie og omsettbare kvotene påvirker ikke de relative prisforholdene i et

marked, og dermed vil ikke insentivene til aktøren som mottar de vederlagsfrie kvotene, påvirkes. Det som var optimal produksjonsmengde (eller pris) før tildeling av vederlagsfrie kvoter, vil være optimal etter tildelingen. Dersom aktørene er rasjonelle, vil tildeling av omsettbare gratiskvoter ikke påvirke deres pris- eller produksjonsbeslutninger og dermed heller ikke konkurransesituasjonen mellom allerede etablerte norske anlegg og utenlandske anlegg som er omfattet av kvotemarkedet. Imidlertid vil tildeling av vederlagsfrie kvoter ha en positiv påvirkning på likviditeten og soliditeten til selskapene som mottar disse, og herigjennom redusere risikoen for konkurs i perioder med lavere lønnsomhet.

Som vist i figur 19.1 har mengden eksportert avfall gradvis blitt redusert mellom 2017–2023. Selv om satsen i avgiften på avfallsforbrenning ble økt med nesten 25 pst. fra 2022 til 2023, falt eksporten til Sverige. Det er en rekke forhold utover avgiftsnivå som påvirker eksportvolumet, og det er ikke mulig å fastslå om innføring av og økning i nivået på avgiften på avfallsforbrenning har påvirket eksporten til Sverige og Danmark.

Med en videre opptrapping mot et avgiftsnivå på 2 000 2020-kroner i 2030, slik regjeringen legger opp til Klimastatus og -plan for 2025, vil avgiften på avfallsforbrenning kunne utgjøre en konkurranseulempe for norske virksomheter, dersom kvoteprisen ikke følger etter. Det blir da særlig relevant å se på de samlede rammebetingelsene til næringen.

19.4.3 Virkninger på norsk fjernvarmeproduksjon

Avfallsforbrenning er den viktigste energikilden i norsk fjernvarmeproduksjon. En avgift på forbrenning av avfall vil gjøre fjernvarmeproduksjon dyrere, enten direkte ved at fjernvarmeprodusentene innbetaler avgiften, eller indirekte ved at produsentene vrir seg mot andre og i utgangspunktet dyrere energikilder. Avgiften på avfallsforbrenning bidrar til omstillingen av norsk økonomi, men vil isolert sett redusere mengden fjernvarme som produseres i Norge.

19.5 Departementets vurdering

I anmodningsvedtak nr. 514 (2023–2024) ble regjeringen bedt om å evaluere virkningene av avgiften på avfallsforbrenning på blant annet utslipp, konkurransevilkår, norsk fjernvarmeproduksjon mv.

⁶ ETS2 vil tre i kraft tidligst fra 2027. EU-kommisjonen har varslet at det kan bli en utsettelse til 2028 hvis olje- og gassprisene er eksepsjonelt høye.

Departementet mener at avgiften på avfallsforbrenning gir anleggene insentiver til å redusere utslipp gjennom å premiere anlegg som investerer i utslippsreducerende tiltak og utsorterer den fossile delen av avfallet. En kostnadseffektiv klimapolitikk innebærer at alle utslipp prises likt, slik at utslippene kuttes der de koster minst. I utgangspunktet bør derfor avfallsbransjen ikke ha lavere avgift enn andre bransjer. Departementet er imidlertid oppmerksom på at en videre opptrapping av nivået i avfallsavgiften mot 2030 vil kunne påvirke konkurransekraften til norske anlegg og lønnsomheten i norsk fjernvarmeproduksjon negativt, særlig hvis kvoteprisen ikke øker fra dagens nivå. Departementet mener at de økonomiske utfordringene til den norske fjernvarmebransjen ikke

bør løses ved å justere avgiften på avfallsforbrenning. Regjeringen foreslår å holde avgiften på avfallsforbrenning reelt uendret i 2025, se punkt 10.9.6. Avgiften vil trappes videre opp mot det generelle nivået i 2026 i tråd med klimaplanen til regjeringen.

Selv om fjernvarmebransjen har anledning til å tilpasse seg en høyere avgift, skiller den seg fra andre bransjer som er omfattet av klimaavgifter, ved at prisreguleringen begrenser mulighetene for å lempe økte kostnader over i prisene til kundene. Regjeringen vil vurdere endringer i prisreguleringen av fjernvarme. Eventuelle endringer i prisreguleringen skal skje på en måte som ivaretar husholdninger som benytter fjernvarme til oppvarming.

Finansdepartementet

tilrår:

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

- lov om endringer i petroleumsskatteloven
 - lov om endringer i folketrygdloven
 - lov om endringer i skatteloven
 - lov om endringer i skattebetalingsloven
 - lov om endringer i merverdiavgiftsloven
 - lov om endringer i skatteforvaltningsloven
 - lov om endringer i folkeregisterloven
 - lov om endringer i vareførselsloven
 - lov om endringer i suppleringsskatteloven
- og
- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2025 (Stortingets skattevedtak)
 - stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2025
 - stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2025
 - stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for 2025
 - stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2025
 - stortingsvedtak om merverdiavgift for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på alkohol for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på tobakksvarer mv. for 2025
 - stortingsvedtak om engangsavgift på motorvogner mv. for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på trafikksikringer for 2025
 - stortingsvedtak om vektårsavgift for 2025
 - stortingsvedtak om omregistreringsavgift for 2025
 - stortingsvedtak om veibruksavgift på drivstoff for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på elektrisk kraft for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på vindkraft for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på smøreolje mv. for 2025
 - stortingsvedtak om CO₂-avgift på mineralske produkter for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på avfallsforbrenning for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på HFK og PFK for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på SF₆ for 2025
 - stortingsvedtak om svovelavgift for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på NO_x for 2025
 - stortingsvedtak om miljøavgift på plantevernmidler for 2025
 - stortingsvedtak om årsavgift knyttet til mineraler for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på undersjøisk utnyttelse mv. av kalkstein for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på oppdrettsfisk for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på viltlevende marine ressurser for 2025
 - stortingsvedtak om avgift på sukker mv. for 2025
 - stortingsvedtak om avgifter på drikkevareemballasje for 2025
 - stortingsvedtak om flypassasjeravgift for 2025
 - stortingsvedtak om dokumentavgift for 2025
 - stortingsvedtak om frekvens- og nummeravgift for 2025
 - stortingsvedtak om inntekter ved tildeling av tillatelser for 2025
 - stortingsvedtak om tollavgift for 2025
-

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 petroleumsskatteloven
- lov om endringer i folketrygdloven
- lov om endringer i skatteloven
- lov om endringer i skattebetalingsloven
- lov om endringer i merverdiavgiftsloven
- lov om endringer i skatteforvaltningsloven
- lov om endringer i folkeregisterloven
- lov om endringer i vareførselsloven
- lov om endringer i suppleringskatteloven

og

- stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2025 (Stortingets skattevedtak)
- stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2025
- stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2025
- stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for 2025
- stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2025
- stortingsvedtak om merverdiavgift for 2025
- stortingsvedtak om avgift på alkohol for 2025
- stortingsvedtak om avgift på tobakksvarer mv. for 2025
- stortingsvedtak om engangsavgift på motorvogner mv. for 2025
- stortingsvedtak om avgift på trafikkkforsikringer for 2025
- stortingsvedtak om vektårsavgift for 2025
- stortingsvedtak om omregistreringsavgift for 2025
- stortingsvedtak om veibruksavgift på drivstoff for 2025
- stortingsvedtak om avgift på elektrisk kraft for 2025
- stortingsvedtak om avgift på vindkraft for 2025
- stortingsvedtak om avgift på smøreolje mv. for 2025
- stortingsvedtak om CO₂-avgift på mineralske produkter for 2025
- stortingsvedtak om avgift på avfallsforbrenning for 2025
- stortingsvedtak om avgift på HFK og PFK for 2025
- stortingsvedtak om avgift på SF₆ for 2025
- stortingsvedtak om svovelavgift for 2025
- stortingsvedtak om avgift på NO_x for 2025
- stortingsvedtak om miljøavgift på plantevernmidler for 2025
- stortingsvedtak om årsavgift knyttet til mineraler for 2025
- stortingsvedtak om avgift på undersjøisk utnyttelse mv. av kalkstein for 2025
- stortingsvedtak om avgift på oppdrettsfisk for 2025
- stortingsvedtak om avgift på viltlevende marine ressurser for 2025
- stortingsvedtak om avgift på sukker mv. for 2025
- stortingsvedtak om avgifter på drikkevareemballasje for 2025
- stortingsvedtak om flypassasjeravgift for 2025
- stortingsvedtak om dokumentavgift for 2025
- stortingsvedtak om frekvens- og nummeravgift for 2025
- stortingsvedtak om inntekter ved tildeling av tillatelser for 2025
- stortingsvedtak om tollavgift for 2025

i samsvar med et vedlagt forslag.

A – Forslag til lovvedtak

Forslag til lov om endringer i petroleumsskatteloven

I

I lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av under-sjøiske petroleumforekomster mv. gjøres følgende endringer:

§ 7 skal lyde:

§ 7 *Terminskatt.*

1. Det skal betales terminskatt på formue i og inntekt vunnet ved virksomhet i utvinning og rørledningstransport av petroleum etter reglene i nr. 2-6 nedenfor.
2. Terminskatt etter nr. 1 skal skrives ut til det beløp som fastsatt skatt ventes å utgjøre for vedkommende inntektsår. Ved utskrivningen fordeles terminskatten i *ti* deler, jf. *skattebetalingsloven § 10-22 første ledd*. Den skattepliktige skal ha adgang til å uttale seg før utskrivningen finner sted.
3. Terminskatt kan forhøyes eller nedsettes fram til forfallstid for *sjette* termin med virkning for de *fem* siste *terminene*. Den skattepliktige skal ha adgang til å uttale seg før forhøyelse eller nedsettelse finner sted.
4. Skattyteren kan ved forfall for *andre termin*, med virkning for de *fem* første *terminene*, inn-

betale tillegg til utskrevet terminskatt når denne antas utilstrekkelig til å dekke den skatt som ventes fastsatt. *Tillegget betales med tre like store beløp sammen med andre, tredje og fjerde termin*. Tilsvarende kan skattyteren ved forfall for *sjuende termin*, med virkning for de *fem* siste *terminene*, *innbetale* tillegg til utskrevet terminskatt. *Tillegget betales med tre like store beløp sammen med sjuende, åttende og niende termin*.

5. Departementet kan gjøre vedtak om ansvar for og gjennomføring av betaling av skatt etter denne lov, samt gi utfyllende forskrifter om utskrivning av terminskatt, jf. nr. 2 og 3.
6. Når skatten er *fastsatt*, *blir* utskrevet terminskatt å avregne i den fastsatte skatt. I tilfeller som nevnt i *nr. 4*, avregnes innbetalt terminskatt i fastsatt skatt. Skattebetalingsloven § 7-1 annet og tredje ledd og § 7-2 første ledd gjelder tilsvarende. Departementet kan i forskrift gi regler om gjennomføring og utfylling av denne *bestemmelsen*.

II

Loven trer i kraft straks med virkning for terminskatt for inntektsåret 2025 og senere år.

Forslag

til lov om endringer i folketrygdloven

I

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

§ 23-2 niende ledd første punktum skal lyde:
Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for arbeid i *utlandet, på norsk kontinentalsokkel, i norsk territorialfarvann eller i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven*, når arbeidet er utført av en utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem i trygden.

§ 23-2 tolvte ledd fjerde punktum oppheves.

§ 23-2 tolvte ledd nåværende femte og sjette punktum blir fjerde og femte punktum.

§ 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav c skal lyde:
c. personinntekt for personer under 17 år eller over 69 år.

§ 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav d oppheves.

§ 23-3 annet ledd nr. 2 bokstav h og ny bokstav i skal lyde:

- h. omstillingsstønad etter folketrygdloven kapittel 17,
- i. *introduksjonsstønad etter integreringsloven kapittel 5.*

§ 23-3 fjerde ledd skal lyde:

Det skal ikke betales avgift når inntekten er inntil 99 650 kroner. Avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger 99 650 kroner.

II

Loven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

Forslag til lov om endringer i skatteloven

I

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

§ 5-15 første ledd bokstav l og ny bokstav r skal lyde:

- l. fordel ved *leie* av Forsvarets tjenesteboliger.
- r. vederlag og betalinger som *Politiets sikkerhets-tjeneste yter til kilder og kontakter som ledd i sikkerhetstjenestens skjermede etterretningsvirksomhet*.

§ 6-13 første ledd tredje punktum skal lyde:
Dersom skattyteren kan *oppbevare og tilberede mat i tilknytning til pendlerboligen*, gis det ikke fradrag for kost.

§ 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 3 bokstav c første punktum skal lyde:
Beregnet grunnlag for avskrivninger etter denne paragraf *kan* multipliseres med 1,4.

§ 18-10 tredje ledd bokstav a nr. 3 bokstav d skal lyde:

- d. Beregnet grunnlag for avskrivninger etter *denne paragraf* avskrives med like store årlige beløp over fem år.

II

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

§ 2-30 første ledd bokstav g nr. 5 skal lyde:

5. Regionalt helseforetak og helseforetak. Helseforetak skal likevel svare skatt av inntekt knyttet til sykehusapotekenes publikumsutsalg og salg av *non-invasiv prenatal test (NIPT)*. Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av forrige punktum, herunder nærmere definisjon av publikumsutsalg og salg av *NIPT*, og om fordeling av inntekter og kostnader mellom skattefrie og skattepliktige del.

§ 6-15 skal lyde:

§ 6-15 *Skatt og avgift på fast eiendom, virksomhet eller yrke m.v.*

(1) Det gis fradrag for skatt og avgift på fast eiendom eller særskilt virksomhet eller yrke.

(2) *Det gis ikke fradrag*

- a. *ved skattefrie bruk av egen bolig eller fritidsbolig, jf. kapittel 7,*
- b. *for avgift til statskassen etter Stortingets vedtak om avgift på kraftproduksjon, og*
- c. *for suppleringskatt ilagt av utenlandsk skattemyndighet etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel eller en kvalifisert skattefordelingsregel basert på Inclusive Framework sitt modellregelverk, jf. suppleringskatteloven.*

§ 7-3 sjettede ledd bokstav d nytt annet punktum skal lyde:

Det samme gjelder for skattepliktig inntekt ved salg og overføring av strøm.

§ 7-11 skal lyde:

§ 7-11 *Inntekter fra energiproduksjon m.v.*

(1) *Ved salg og overføring av strøm fra anlegg for produksjon av fornybar energi tilknyttet egen bolig og fritidsbolig etter § 7-1, regnes 85 prosent av inntekten som overstiger 15 000 kroner, som inntekt. Dette gjelder kun når energiproduksjonen har til hovedformål å forsyne egen bolig og fritidsbolig med energi.*

(2) *Anlegg for produksjon av fornybar energi omfattes ikke av denne paragraf når produksjonen krever konsesjon eller er omfattet av skatteloven kapittel 18.*

(3) *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder regler for tidfesting av inntekt.*

Nåværende § 7-11 blir ny § 7-12.

§ 16-20 nytt fjerde ledd skal lyde:

(4) *Første ledd gjelder ikke suppleringskatt ilagt av utenlandsk skattemyndighet etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel eller en kvalifisert skattefordelingsregel basert på Inclusive Framework sitt modellregelverk, jf. suppleringskatteloven.*

§ 16-30 annet ledd bokstav b nytt tredje punktum skal lyde:

Det gis ikke fradrag for suppleringskatt ilagt av utenlandsk skattemyndighet etter en kvalifisert skatteinkluderingsregel eller en kvalifisert skattefordelingsregel basert på Inclusive Framework sitt modellregelverk, jf. suppleringskatteloven.

III

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

§ 2-35 annet ledd bokstav b skal lyde:

- b. § 10-70 gis tilsvarende anvendelse for personer som tar opphold på Svalbard og anses bosatt der, og ved overføring av eiendel som nevnt i § 10-70 annet ledd til person, selskap eller innretning som er bosatt eller hjemmehørende på Svalbard. Svalbard likestilles med stat innenfor EØS ved anvendelsen av § 10-70. Departementet gir forskrift til utfylling og gjennomføring av denne bokstav.

Deloverskriften til skatteloven §§ 10-70 og 10-71 skal lyde:

Skatteplikt for gevinst og fradragsrett for tap ved utflytting mv.

§ 10-70 paragraftittelen og første til niende ledd skal lyde:

§ 10-70 Skatteplikt for gevinst på aksjer og andeler mv. ved utflytting og ved overføring

(1) Gevinst på eiendel som nevnt i annet ledd, og som *personlig* skattyter eier på det tidspunkt skatteplikten til riket opphører etter § 2-1 tredje ledd eller da skattyter skal anses bosatt i en annen stat etter skatteavtale, er skattepliktig som om eiendelen var realisert siste dag før dette tidspunktet, jf. § 14-25. Tilsvarende gjelder ved overføring av eiendel som nevnt i annet ledd til person, selskap eller innretning som ikke har skatteplikt etter §§ 2-1 eller 2-2 eller som skal anses bosatt eller hjemmehørende i en annen stat etter skatteavtale.

(2) Skatteplikt etter denne paragraf omfatter gevinst på:

- a. aksje, andel og egenkapitalbevis i norsk selskap mv. som nevnt i § 2-2 første ledd a-e,
- b. aksjesparekonto som nevnt i § 10-21,

- c. andel i norsk selskap som nevnt i § 2-2 annet ledd,
- d. aksje og andel i tilsvarende utenlandsk selskap mv. som nevnt i bokstav a til c og f,
- e. tegningsrett til aksje, opsjon og annet finansielt instrument hvor det underliggende objektet er eiendel som nevnt i bokstav a til d eller f, og
- f. kapitalforsikring som omfattes av § 10-20 tiende ledd.

(3) Tap er fradragsberettiget ved utflytting og overføring til annen EØS-stat, i samme utstrekning og på samme vilkår som gevinst er skattepliktig etter denne paragraf. Retten til fradrag etter første punktum faller bort hvis skattyter eller mottaker innen utløpet av fristen i syvende ledd flytter til en stat utenfor EØS. Tilsvarende gjelder hvis eiendelen som det knytter seg utflyttingskatt til, overføres til mottaker bosatt eller hjemmehørende utenfor EØS. Departementet kan gi forskrift om vilkår for rett til tapsfradrag.

(4) Skatteplikt ved utflytting etter første ledd første punktum er begrenset til den delen av skattyters samlede gevinst som, fratrukket fradragsberettiget tap, overstiger 3 millioner kroner. Skatteplikt ved overføring som nevnt i første ledd annet punktum, gjelder for samlet gevinst, fratrukket fradragsberettiget tap, når netto gevinst eller tap overstiger 100 000 kroner i inntektsåret. Skjer utflytting og overføring i samme inntektsår, skal samlet gevinst, fratrukket fradragsberettiget tap, på overførte eiendeler som ikke er skattlagt etter denne paragraf, medregnes ved utflyttingen.

(5) Ved gevinstberegningen fastsettes utgangsverdien til markedsverdien på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted. Bestemmelsene i §§ 10-30 til 10-36 og § 10-44 gjelder så langt de passer. Når det ikke foreligger en kjent markedsverdi, fastsettes denne ved skjønn. Departementet kan gi forskrift om verdsettelsen. Gevinst på aksjesparekonto settes til differansen mellom innskudd på kontoen og markedsverdien av kontoen på det tidspunkt realisasjon anses å ha funnet sted. § 10-21 fjerde ledd tredje punktum og femte ledd om skjermingsfradrag og oppjustering gjelder tilsvarende.

(6) Ved beregning av skatt etter denne paragraf, skal inngangsverdien for eiendeler som skattyter eide ved innflyttingen, fastsettes til markedsverdien på det tidspunkt skattyteren ble bosatt i riket etter § 2-1 første ledd eller da skattyter skal anses bosatt i riket etter skatteavtale med annen stat. Dersom skattyter tidligere har vært bosatt i riket, skal inngangsverdien etter første punktum reduseres med et beløp tilsvarende gevinst opparbeidet i en tidligere periode som bosatt her, og som ikke er skatt-

lagt her. Tilsvarende gjelder ved tap, slik at beløpet tillegges inngangsverdien etter første punktum. Departementet kan gi forskrift til utfylling av dette ledd.

(7) Skattyter kan gis 12 års utsettelse med innbetaling av fastsatt skatt, regnet fra utløpet av det året utflyttingsskatten skal tidfestes til, jf. første ledd og § 14-25. Det er et vilkår for utsettelse at det blir stilt betryggende sikkerhet for skatteforpliktelsen og eventuelt renter. Ved flytting og overføring til annen EØS-stat kreves sikkerhetsstillelse likevel bare dersom det er en reell risiko for at skatte- og eventuelt rentekravet ikke kan inndrives. Ved utsettelse kan skattyter velge mellom følgende betalingsmåter:

- a. Fastsatt skatt betales med en tolvtedel hvert år. Ved delvis oppgjør av skatteforpliktelsen som følge av opphør av retten til fortsatt utsettelse, jf. åttende ledd, reduseres fremtidige årlige avdrag med en forholdsmessig andel.
- b. Fastsatt skatt betales ved utløpet av utsettelsesperioden. Det skal svares renter fra det tidspunktet utflyttingsskatten skulle vært betalt hvis utsatt forfall ikke hadde vært gitt, til betaling skjer.

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring av dette ledd, og om vilkår for utsettelse, herunder om sikkerhetsstillelse og renter.

(8) Retten til utsettelse med betaling av skatten etter forrige ledd bortfaller ved realisasjon, skattyters død, gaveoverføring til person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, og ved opphør av virksomhet i selskap som nevnt i annet ledd bokstav c. Retten til utsettelse bortfaller likevel ikke ved skattyters død dersom personlige arvinger påtar seg pliktene avdøde hadde etter denne paragraf. Ved uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på aksjesparekonto som det knytter seg utflyttingsskatt til, bortfaller retten til utsettelse for et forholdsmessig beløp. Departementet kan gi forskrift til utfylling av dette ledd.

(9) Hvis skattyteren igjen blir bosatt i riket etter § 2-1 eller skal anses bosatt i Norge etter skatteavtale innen 12 år etter utgangen av det året utflyttingsskatten skal tidfestes til, bortfaller skattleggingen etter denne paragraf for de eiendelene skattyter eier på tilbakeflyttingstidspunktet. Det samme gjelder påløpte renter. Hvis skattyter igjen blir bosatt i riket senere enn 12 år etter utgangen av det året utflyttingsskatten skal tidfestes til, og da har gjort opp utflyttingsskatten i sin helhet, skal opprinnelig inngangsverdi på eiendeler som er i behold, justeres med den verdiendringen som er utflyttingsbeskattet etter første til åttende ledd. Innskudd på aksjesparekonto skal justeres på tilsvarende måte. Departementet kan gi forskrift til utfylling av dette ledd.

§ 10-70 nytt tiende ledd skal lyde:

(10) For overføringer ved arv som nevnt i åttende ledd annet punktum, gjelder skatteloven § 9-7 tilsvarende.

IV

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

§ 10-70 åttende ledd skal lyde:

(8) Retten til utsettelse med betaling av skatten etter forrige ledd bortfaller ved realisasjon, skattyters død, overføring til person mv. som nevnt i første ledd annet punktum, og ved opphør av virksomhet i selskap som nevnt i annet ledd bokstav c. Retten til utsettelse bortfaller likevel ikke ved skattyters død dersom personlige arvinger påtar seg pliktene avdøde hadde etter denne paragraf. Ved uttak ut over tilbakebetaling av innskudd på aksjesparekonto som det knytter seg utflyttingsskatt til, bortfaller retten til utsettelse for et forholdsmessig beløp. Ved utdeling av utbytte mv. på andre eiendeler som det knytter seg utflyttingsskatt til, bortfaller retten til utsettelse for et beløp tilsvarende utdelingen multiplisert med 0,7. Departementet kan gi forskrift til utfylling av dette ledd.

§ 10-70 niende ledd femte punktum og nytt sjette punktum skal lyde:

Har skattyter delvis gjort opp utflyttingsskatten som følge av utdeling som nevnt i åttende ledd fjerde punktum, skal opprinnelig inngangsverdi på eiendeler som er i behold, justeres. Justeringen skal skje med et beløp tilsvarende den andelen av latent gevinst eller tap som er endelig gjort opp som følge av utdelingen. Har skattyter mottatt tilbakebetaling av innbetalt kapital, skal inngangsverdien reduseres, jf. §§ 10-35, 10-42 sjette ledd tredje punktum og 10-44 tredje ledd.

§ 10-70 niende ledd nåværende femte punktum blir nytt syvende punktum.

§ 10-70 nytt ellefte ledd skal lyde:

(11) Skattyter skal uoppfordret og uten unødig opphold gi skattemyndighetene alle opplysninger som har betydning for rettigheter og plikter etter denne paragraf. Dette gjelder tilsvarende for arving som har overtatt eiendeler som har vært skattlagt etter denne paragraf. Retten til utsettelse med betaling av utflyttingsskattekravet opphører ved brudd på opplysningsplikten. Departementet kan gi for-

skrift til utfylling og gjennomføring av dette ledd, herunder frister for å gi opplysninger.

V

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

§ 2-1 åttende ledd første punktum skal lyde:
Utsendt utenriktjenesteansatt som har stilling ved en norsk utenriksstasjon, anses som bosatt i Norge.

§ 2-1 tiende ledd bokstav e skal lyde:
e. Med riket og Norge menes i dette ledd norsk territorium, norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven og sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven.

§ 2-3 første ledd bokstav h nr. 3 annet punktum skal lyde:
Skatteplikten gjelder heller ikke for person som er skattepliktig etter første ledd, bokstav k, l, m, n eller petroleumsskatteloven § 1 første ledd.

§ 2-3 første ledd bokstav k første punktum skal lyde:
formue knyttet til og inntekt av undersøkelse og utvinning av mineralforekomster, og dertil knyttet virksomhet og arbeid, på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven.

§ 2-3 første ledd bokstav l skal lyde:
l. *formue knyttet til og inntekt av undersøkelse og utnyttelse av fornybare energiresurser, og dertil knyttet virksomhet og arbeid, i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven. Skatteplikten gjelder også omforming og overføring av elektrisk energi utenfor sonene, og virksomhet og arbeid i tilknytning til dette. Forrige punktum gjelder bare i den utstrekning Norges rett til å skattlegge virksomhet og arbeid som nevnt, følger av folkeretten eller av særskilt avtale med fremmed stat. Kongen kan bestemme at skatteplikten etter denne bokstav skal gjelde på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven,*

§ 2-3 første ledd bokstav m skal lyde:
m. *formue knyttet til og inntekt av undersøkelse og utøvelse av karbonhåndtering, og dertil knyttet virksomhet og arbeid, i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven og på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven. Skatteplikten gjelder også trans-*

port av CO₂ og utnyttelse av undersjøiske reservoarer til lagring av CO₂ utenfor norsk kontinentalsokkel, og virksomhet og arbeid i tilknytning til dette. Forrige punktum gjelder bare i den utstrekning Norges rett til å skattlegge virksomhet og arbeid som nevnt, følger av folkeretten eller av særskilt avtale med fremmed stat. Departementet kan i forskrift unnta visse typer skipstransport fra skatteplikten etter denne bokstav,

§ 2-3 første ledd ny bokstav n skal lyde:
n. *formue knyttet til og inntekt av undersøkelse og produksjon av akvatiske organismer (akvakultur) i sonene opprettet i medhold av økonomiske soneloven og sedentære arter på norsk kontinentalsokkel som fastsatt i kontinentalsokkeloven, og dertil knyttet virksomhet og arbeid. Departementet kan i forskrift unnta visse typer skipstransport fra skatteplikten etter denne bokstav.*

§ 2-34 annet ledd skal lyde:
(2) Første ledd gjelder ikke for tilfeller hvor Norge i skatteavtale er tillagt eksklusiv rett til å skattlegge formue og inntekt som nevnt i første ledd, eller virksomhet som er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav k, l, m, n eller petroleumsskatteloven.

§ 2-36 tredje ledd nytt annet punktum skal lyde:
Det samme gjelder utsendt utenriktjenesteansatt som har stilling ved en norsk utenriksstasjon, og arbeidstaker som tjenestegjør i Atlanterhavspaktens organisasjon med fast tjenestested i utlandet, jf. § 2-1 åttende ledd.

§ 2-36 femte ledd skal lyde:
(5) *Fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune er eierinntekt til personlig skattyter. Som eierinntekt anses utbytte og annen inntekt som skal oppreguleres etter § 5-22 annet ledd tredje punktum, § 10-11 første ledd annet punktum, § 10-21 fjerde ledd tredje punktum, § 10-21 åttende ledd tredje punktum, § 10-31 første ledd fjerde punktum, § 10-31 annet ledd annet punktum, § 10-42 tredje ledd bokstav b og § 10-44 første ledd tredje punktum.*

§ 2-36 nåværende femte og sjette ledd blir sjette og syvende ledd.

§ 2-36 nytt åttende ledd skal lyde:
(8) *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av reglene i tredje, sjette og syvende ledd.*

§ 6-13 første ledd annet og tredje punktum skal lyde:

Fradrag for kost og losji gis for en periode på inntil 24 måneder. Departementet kan gi nærmere regler om tidsbegrensningen i forskrift, herunder unntak for pendlere som bor på brakke.

§ 6-13 første ledd nåværende tredje punktum blir nytt fjerde punktum.

§ 6-19 annet ledd fjerde punktum skal lyde:
Fradrag kan enten gis med inntil 8 250 kroner eller med inntil to promille av samlet utbetalt lønn.

§ 6-20 tredje ledd annet punktum skal lyde:
Fradrag kan samlet gis med inntil 8 250 kroner eller med en forholdsmessig del av dette beløpet når fradragsberettiget kontingent er betalt bare for en del av året.

§ 6-32 første ledd bokstav a annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder for minstefradrag i arbeidsavklaringspenger, uføretrygd etter folketrygdloven kapittel 12 og uføreytelser fra andre ordninger samt minstefradrag i overgangsstonad etter folketrygdloven § 15-5, omstillingsstonad etter folketrygdloven kapittel 17, kvalifiseringsstonad etter sosialtjenesteloven og introduksjonsstonad etter integreringsloven kapittel 5.

§ 6-32 fjerde ledd annet punktum skal lyde:
Tilsvarende gjelder for skattyter som har hatt midlertidig opphold i riket bare en del av året uten å være bosatt her, jf. § 2-3 første ledd d og annet ledd og for utenlandsk arbeidstaker som er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav h, k, l, m eller n bare for en del av året.

§ 6-44 første ledd annet punktum skal lyde:
Fradrag er begrenset til den del av beløpet som overstiger 15 250 kroner, og gis ikke for beløp som overstiger 100 880 kroner i året.

§ 6-49 første punktum skal lyde:
Det gis særskilt fradrag i barnepensjon fra folketrygden og i barnepensjon fra andre ordninger med inntil 31 350 kroner i året.

§ 6-70 første ledd annet punktum skal lyde:
Har personen utelukkende skatteplikt etter § 2-3 første ledd h, k, l, m eller n, skal han ha standardfradrag uansett hvor lenge denne skatteplikten består.

§ 6-72 første ledd første punktum skal lyde:
Skattyter som har inntekt fra arbeid, gis fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning vedkommende er medlem av ved etablering av skatteplikt til Norge.

§ 6-72 annet ledd første punktum skal lyde:
Skattyter som har inntekt fra virksomhet, gis fradrag for tilskudd til utenlandsk pensjonsordning vedkommende er medlem av ved etablering av skatteplikt til Norge.

§ 6-72 tredje ledd skal lyde:
(3) For personlig skattyter med begrenset skatteplikt etter § 2-3 gis det bare fradrag etter denne paragraf, hvis hele eller tilnærmet hele skattyters inntekt fra arbeid eller virksomhet i inntektsåret skattlegges i Norge.

§ 6-72 nåværende tredje og fjerde ledd blir fjerde og nytt femte ledd.

§ 7-2 annet ledd første punktum skal lyde:
For fritidseiendom som har vært delvis utleid eller utleid i deler av året, regnes 85 prosent av utleieinntekten som overstiger 15 000 kroner, som inntekt.

§ 8-1 femte ledd første punktum skal lyde:
Ved fastsettelsen av årets positive alminnelige inntekt fra jord- og hagebruk, herunder biinntekt fra slik virksomhet, gis produsenten et jordbruksfradrag på inntil 95 800 kroner per driftsenhet per år.

§ 8-1 femte ledd tredje punktum skal lyde:
For inntekt over 95 800 kroner gis i tillegg et fradrag på 38 prosent av inntekten opp til samlet fradrag på 200 850 kroner.

§ 8-1 sjette ledd første og annet punktum skal lyde:
Ved fastsettelsen av årets positive næringsinntekt fra reindrift, gis produsenten et inntektsfradrag på inntil 95 800 kroner per år. For inntekt over 95 800 kroner, gis i tillegg et fradrag på 38 prosent av den overskytende inntekten opp til et samlet fradrag på 200 850 kroner.

§ 8-1 åttende ledd skal lyde:
(8) Fradrag etter § 8-1 femte, sjette eller syvende ledd kan til sammen ikke overskride 200 850 kroner.

§ 10-80 første ledd bokstav d og ny bokstav e skal lyde:

- d. som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b, når betalingen tilordnes virksomhet som er skattepliktig til Norge, *eller*
- e. som er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav k, l, m eller n, når betalingen tilordnes virksomhet som er skattepliktig til Norge.

§ 10-80 annet ledd bokstav c skal lyde:

- c. renter som skattlegges etter § 2-3 første ledd bokstav b, k, l, m, n eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2,

§ 10-81 første ledd bokstav d og ny bokstav e skal lyde:

- d. som er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav b, når betalingen tilordnes virksomhet som er skattepliktig til Norge, *eller*
- e. som er skattepliktig etter § 2-3 første ledd bokstav k, l, m eller n, når betalingen tilordnes virksomhet som er skattepliktig til Norge.

§ 10-81 annet ledd bokstav c skal lyde:

- c. vederlag som skattlegges etter § 2-3 første ledd bokstav a, b, k, l, m, n eller petroleumsskatteloven § 1, jf. § 2,

§ 14-3 fjerde ledd bokstav c skal lyde:

- c. Bokstav a og b gjelder tilsvarende for *arbeidsinntekt* som omfattes av § 2-3 første ledd bokstav d, h, k, l, m, n og annet ledd og for arbeidsinntekt som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforkomster mv. så langt bestemmelsene passer.

§ 15-4 fjerde ledd skal lyde:

- (4) Personfradrag gis bare når skattyteren enten
 - a. er bosatt i *riket*,
 - b. har begrenset skatteplikt for arbeid utført i riket etter § 2-3 første ledd d og annet ledd, *eller*
 - c. er skattepliktig for arbeidsinntekt etter § 2-3 første ledd h, k, l, m eller n.

§ 15-4 femte ledd annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder for person som har begrenset skatteplikt for arbeid utført i riket etter § 2-3 første ledd d og annet ledd ved opphold i riket en del av

året, og for utenlandsk arbeidstaker som er skattepliktig etter § 2-3 første ledd h, k, l, m eller n, for en del av året.

§ 15-4 sjette ledd annet punktum oppheves.

§ 18-2 tredje ledd skal lyde:

(3) Naturressursskatt til kommunen beregnes etter en sats på 1,13 øre pr. kilowattime. Naturressursskatt til fylkeskommunen beregnes etter en sats på 0,21 øre pr. kilowattime.

§ 18-3 annet ledd bokstav a nr. 4 skal lyde:

4. Kraft som leveres til en strømleverandør i henhold til langsiktig fastpriskontrakt, og som leveres videre i henhold til standard fastprisavtaler i sluttbrukermarkedet, verdsettes til kontraktsprisen. Den nærmere avgrensningen og retningslinjene for unntaket fastsettes av departementet i forskrift. Bestemmelsene i dette nummer gjelder ikke konsesjonskraft eller kraft som forbrukes i produksjonsvirksomhet.

VI

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

§ 10-70 første ledd nytt tredje punktum skal lyde:
Ved utlodning av eiendel fra dødsbo til mottaker som nevnt i foregående punktum, skal skjæringstidspunktet være dagen før utlodningen.

§ 10-70 tiende ledd nytt annet punktum skal lyde:
Det samme gjelder for overføringer ved arv som nevnt i første ledd annet punktum.

VII

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024.

Endringene under III trer i kraft straks med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 20. mars 2024 eller senere.

Endringene under IV trer i kraft straks med virkning for utflyttinger og overføringer som skjer 7. oktober 2024 eller senere.

Endringene under V trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025.

Endringene under VI trer i kraft straks med virkning for utlodninger som skjer 1. januar 2025 eller senere.

Forslag til lov om endringer i skattebetalingsloven

I

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 8-2 tredje ledd skal lyde:

(3) Innbetalt skatt på netto eierinntekter fra personlige skattytere for et inntektsår fordeles i sin helhet til staten på grunnlag av fastsatt skatt. Med eierinntekt menes utbytte og annen inntekt som oppjusteres på tilsvarende måte etter skatteloven.

§ 8-2 nåværende tredje og fjerde ledd blir fjerde og nytt femte ledd.

II

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav gjøres følgende endringer:

§ 10-22 første ledd første punktum skal lyde:

Terminskatt forfaller til betaling 1. august, 1. september, 1. oktober, 1. november og 1. desember i inntektsåret og 1. februar, 1. mars, 1. april, 2. mai og 1. juni i skattefastsettingsåret.

III

Endringene under I trer i kraft 1. januar 2025.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning for terminskatt for inntektsåret 2025 og senere år.

Forslag til lov om endringer i merverdiavgiftsloven

I

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 5-1 annet ledd skal lyde:

(2) Lovens §§ 5-2 til 5-12 gjelder i den utstrekning det følger av Stortingets vedtak om merverdiavgift at det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats.

Ny § 5-12 skal lyde:

§ 5-12 *Vann fra vannverk og avløpstjenester*

(1) Det skal beregnes merverdiavgift med redusert sats ved omsetning og uttak av vann fra vannverk og avløpstjenester.

(2) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av første ledd, herunder om hva som anses som vann fra vannverk og avløpstjenester.

II

Loven trer i kraft fra den tid departementet bestemmer.

Forslag til lov om endringer i skatteforvaltningsloven

I

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 12-6 første ledd nytt siste punktum skal lyde:
Når det ikke er fastsatt skatt etter skatteloven § 10-70 første ledd, er fristen for å ta opp saken til endring 15 år etter utgangen av skattleggingsperioden.

II

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 7-10 første ledd bokstav h og ny bokstav i skal lyde:

- h. oppstartsselskaper om tildelte og innløste opsjoner til ansatte etter ordningen i skatteloven § 5-14 fjerde ledd
- i. *kraftleverandør om private strømkunders inntekt ved salg og overføring av strøm fra anlegg for produksjon av fornybar energi i bolig og fritidseiendom.*

III

Endringene under I trer i kraft straks.

Endringene under II trer i kraft 1. januar 2025.

Forslag til lov om endringer i folkeregisterloven

I

I lov 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregistrering gjøres følgende endringer:

§ 2-2 tredje ledd første punktum skal lyde:
Fødselsnummeret skal endres når fødselsdato eller kjønn endres, eller dersom det er besluttet i medhold av reglene i *politiloven*.

§ 9-3 skal lyde:

§ 9-3 *Endring etter beslutning om fingerte personopplysninger*

Når det er gitt tillatelse *etter politiloven* til bruk av fingerte *personopplysninger*, skal registermyndigheten registrere de aktuelle opplysningene i samsvar med avgjørelsen.

II

Loven trer i kraft straks.

Forslag

til lov om endringer i vareførselsloven

I

I lov 11. mars 2022 nr. 9 om inn- og utførsel av varer gjøres følgende endringer:

Ny § 13-13 skal lyde:

§ 13-13 *Handelstiltak i krigstid eller ved annen internasjonal krisesituasjon*

Kongen i statsråd kan gi forskrift om handelstiltak overfor ett eller flere land dersom vilkårene i sikkerhetsunntaksbestemmelsen i Generalavtalen om tolltariffer og handel 1994 (GATT 1994) artikkel XXI er oppfylt.

II

Loven trer i kraft 1. januar 2025.

Forslag

til lov om endringer i suppleringskatteloven

I

I lov 12. januar 2024 nr. 1 om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern gjøres følgende endringer:

§ 1-3 annet og tredje ledd skal lyde:

(2) Som unntatte enheter regnes også følgende enheter, med mindre den rapporterende konsernenheten velger å behandle dem som ordinære konsernenheter:

- a. Enheter hvor minst 95 prosent av verdien eies direkte eller *gjennom en kjede av unntatte enheter*, av én eller flere *unntatte* enheter som nevnt i første ledd og som ikke er en pensjonsforvaltningsenhet, forutsatt at enhetens aktivitet utelukkende eller nesten utelukkende er å eie eiendeler for, eller investere for, enheter som nevnt i første ledd, eller kun *er å utføre* aktivitet med tilknytning til eierens aktivitet, eller en kombinasjon av disse.
- b. Enheter hvor minst 85 prosent av verdien eies direkte eller *gjennom en kjede av unntatte enheter*, av én eller flere *unntatte* enheter som nevnt i første ledd og som ikke er en pensjonsforvaltningsenhet, forutsatt at tilnærmet hele enhetens inntekt består av fritatt utbytte eller fritatt egenkapitalgevinst eller -tap som er unntatt ved beregningen av justert resultat, jf. § 3-2 første ledd bokstav b og c.

(3) *Investeringsfond og investeringsenhet som investerer i fast eiendom, er omfattet av andre ledd selv om de ikke er øverste morselskap i konsernet.*

§ 1-3 nåværende tredje ledd blir nytt fjerde ledd.

§ 3-1 første ledd første punktum skal lyde:
En konsernenhets justerte resultat er regnskapsmessig *resultat justert* i samsvar med §§ 3-2 til 3-5.

§ 3-2 fjerde ledd annet punktum skal lyde:
Dette gjelder også når slikt skattefradrag strømmer til konsernenheten gjennom en skattetransparent enhet.

§ 3-2 fjerde ledd nåværende annet til fjerde punktum blir tredje til nytt femte punktum.

§ 4-3 tredje ledd skal lyde:

(3) For eiendeler som er overført mellom konsernenheter mellom 30. november 2021 og *overgangsåret*, skal grunnlaget for beregning av utsatt skattefordel og utsatt skatteforpliktelse knyttet til disse eiendelene, med unntak av varelager, settes til den overdragende konsernenhetens bokførte verdi.

§ 7-3 syvende ledd første punktum skal lyde:

Dersom en konsernenhet som er omfattet av et valg etter første ledd, forlater konsernet, eller det vesentlige av dens eiendeler overføres *ut av konsernet eller ut av jurisdiksjonen*, skal utestående balanse på tilbakeføringskontoene i regnskapsår da kontoene ble etablert, behandles som en reduksjon av justert omfattet skatt for hvert av regnskapsårene i samsvar med § 5-4 første ledd.

§ 7-5 første ledd skal lyde:

(1) Rapporterende konsernenhet kan velge å behandle en konsernenhet som er en investeringsenhet eller en forsikringsinvesteringsenhet, som en skattetransparent enhet dersom eieren *er skattepliktig i sin jurisdiksjon etter et regelverk som knytter beregningen av skattepliktig inntekt til årlige endringer i virkelig verdi av eierinteressen*, og skattesatsen ved skattleggingen av verdiendringene er minst 15 prosent.

II

I lov 12. januar 2024 nr. 1 om suppleringskatt på underbeskattet inntekt i konsern gjøres følgende endringer:

Ny deloverskrift til §§ 2-1 til 2-5 skal lyde:
Skatteinkluderingsregelen

Overskriften til § 2-4 skal lyde:
Fordeling av suppleringskatt etter skatteinkluderingsregelen

§ 2-6 oppheves.

Ny deloverskrift til nye §§ 2-10 til 2-14 skal lyde:
Skattefordelingsregelen

Ny § 2-10 skal lyde:

§ 2-10 *Skatteplikt etter skattefordelingsregelen*

(1) *Skattefordelingsregelen får anvendelse så langt det skal beregnes suppleringskatt for en underbeskattet konsernenhet, og suppleringskatten ikke er omfattet av en kvalifisert regel om skatteinkludering.*

(2) *Etter skattefordelingsregelen er konsernenheter som er lokalisert i Norge, skattepliktige for en andel av konsernets skattefordelingsbeløp beregnet etter § 2-11. Fordelingen av denne andelen mellom konsernenhetene som er lokalisert i Norge, er regulert i § 2-13.*

(3) *Skatteplikten gjelder ikke for investeringsenheter.*

Ny § 2-11 skal lyde:

§ 2-11 *Skattefordelingsbeløpet*

(1) *Konsernets skattefordelingsbeløp utgjør*

- a. *summen av suppleringskatt for alle underbeskattede konsernenheter i konsernet for regnskapsåret, beregnet i samsvar med regler tilsvarende § 5-1, fradrett*
- b. *summen av suppleringskatt ilagt etter en kvalifisert regel om skatteinkludering.*

(2) *For fradraget etter første ledd bokstav b gjelder:*

- a. *Suppleringskatt beregnet for en underbeskattet konsernenhet, og som ellers ville inngått i beløpet etter første ledd bokstav a, skal reduseres til null dersom hele det øverste morselskapets eierinteresse i den underbeskattede konsernenheten direkte eller indirekte innehas av ett eller flere mellomliggende morselskap som må anvende en kvalifisert regel om skatteinkludering i den juridiksjonen de er lokalisert i, på suppleringskatten beregnet for den underbeskattede konsernenheten for regnskapsåret.*
- b. *Der bokstav b ikke får anvendelse, skal suppleringskatt som er beregnet for en underbeskattet konsernenhet, og som ellers ville inngått i beløpet etter første ledd, reduseres med et morselskaps andel av suppleringskatten som er beregnet for den underbeskattede konsernenheten og som ilegges etter en kvalifisert regel om skatteinkludering.*

Ny § 2-12 skal lyde:

§ 2-12 *Skattefordeling mellom Norge og andre juridiksjoner*

(1) *Til Norge fordeles en prosentandel av konsernets skattefordelingsbeløp.*

(2) *Prosentandelen fastsettes for hvert regnskapsår for hvert konsern, og fastsettes til 50 prosent av forholdet mellom antall ansatte i Norge og antall ansatte i alle juridiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling og 50 prosent av forholdet mellom den samlede verdien av fysiske eiendeler i Norge og den samlede verdien av fysiske eiendeler i alle juridiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling.*

(3) *For beregningen etter andre ledd gjelder:*

- a. *Antallet ansatte i Norge utgjør det samlede antallet ansatte i alle konsernenhetene som er lokalisert i Norge.*
- b. *Det samlede antallet ansatte i alle juridiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling utgjør det samlede antall ansatte i alle konsernenheter som er lokalisert i en juridiksjon med en kvalifisert regel om skattefordeling.*
- c. *Den samlede verdien av fysiske eiendeler i Norge utgjør summen av netto bokført verdi av de fysiske eiendelene i alle konsernenhetene som er lokalisert i Norge.*
- d. *Den samlede verdien av fysiske eiendeler i alle juridiksjoner utgjør summen av netto bokført verdi av de fysiske eiendelene i alle konsernenhetene som er lokalisert i en juridiksjon med en kvalifisert regel om skattefordeling.*
- e. *Ansatte og fysiske eiendeler i investeringsenheter regnes ikke med.*
- f. *Ansatte og fysiske eiendeler i enheter med deltakerfastsetting som ikke tilordnes faste driftsteder, skal tilordnes den konsernenheten som er lokalisert i den juridiksjonen som enheten med deltakerfastsetting ble opprettet i. Ansatte og fysiske eiendeler i enheter med deltakerfastsetting som hverken tilordnes faste driftsteder eller tilordnes etter denne bestemmelsen, skal ikke tas med ved beregningen av beløpet etter andre ledd.*

(4) *En juridiksjons prosentandel av konsernets skattefordelingsbeløp skal uansett settes til null for et regnskapsår dersom andelen av skattefordelingsbeløpet fordelt til juridiksjonen etter en skattefordelingsregel for et tidligere regnskapsår ikke har medført at konsernenhetene lokalisert i juridiksjonen har blitt ilagt en skatt som tilsvarer hele det fordelte beløpet. Antall ansatte og fysiske eiendeler til en konsernenhet lokalisert i en juridiksjon der prosentandelen er null for et regnskapsår, skal holdes*

utenfor beregningen av fordelingen det aktuelle regnskapsåret.

(5) Fjerde ledd gjelder ikke dersom alle jurisdiksjoner med en kvalifisert regel om skattefordeling har prosentandel som er null i regnskapsåret.

Ny § 2-13 skal lyde:

§ 2-13 Skattefordeling mellom konsernenheter i Norge

(1) Konsernenheter som er lokalisert i Norge, skal beregne og fastsette sin andel av skatteplikten for beløpet som er fordelt til Norge etter § 2-12. Beregningen skal gjøres basert på konsernenhetenes antall ansatte og fysiske eiendeler i Norge, på tilsvarende måte som etter § 2-12 andre ledd.

(2) I stedet for fordeling av skatteplikt etter første ledd, kan én konsernenhet for et regnskapsår påta seg skatteplikten for beløpet som er fordelt til Norge etter § 2-12. Valget gjøres ved at konsernenheten fastsetter hele beløpet i sin skattemelding for suppleringskatt.

(3) Dersom beløpet som er fastsatt etter første eller andre ledd, eller skatteforvaltningsloven kapittel 12, ikke er betalt innen fristene etter skattebetalingsloven kapittel 10, kan skattemyndighetene kreve det ubetalte beløpet betalt av én eller flere av de andre konsernenhetene som er lokalisert i Norge. Skattebetalingsloven §§ 10-52 og 16-1 gjelder tilsvarende for slike krav.

Ny § 2-14 skal lyde:

§ 2-14 Unntak for konsern i startfasen av internasjonal aktivitet

(1) Konsernets skattefordelingsbeløp, jf. § 2-11 første ledd, skal reduseres til null i startfasen av et konserns internasjonale aktivitet.

(2) Et konsern anses å være i startfasen av sin internasjonale aktivitet for et regnskapsår dersom:

- a. konsernet har konsernenheter i inntil seks jurisdiksjoner inkludert referansejurisdiksjonen, og
- b. summen av netto bokført verdi av fysiske eiendeler i alle konsernenheter lokalisert i alle jurisdiksjoner med unntak av referansejurisdiksjonen, ikke overstiger 50 millioner euro.

(3) Jurisdiksjoner i andre ledd bokstav a omfatter også jurisdiksjoner der kun minoritetside konsernenheter er lokalisert, men ikke jurisdiksjoner der kun følgende enheter er lokalisert:

- a. statsløse konsernenheter
- b. investeringsenheter som ikke er unntatte enheter
- c. felleskontrollert virksomhet eller dens underenheter

(4) Fysiske eiendeler i andre ledd bokstav b omfatter fysiske eiendeler som tilhører statsløse konsernenheter og minoritetside konsernenheter.

Fysiske eiendeler i andre ledd bokstav b omfatter ikke:

- a. fysiske eiendeler som tilhører investeringsenheter som ikke er unntatte enheter
- b. felleskontrollert virksomhet eller dens underenheter.

(5) Denne paragrafen gjelder ikke for regnskapsår som starter senere enn fem år etter den første dagen i det første regnskapsåret som konsernet opprinnelig faller innenfor anvendelsesområdet til suppleringskattereglene. For konsern som er innenfor anvendelsesområdet til suppleringskattereglene når disse trer i kraft, skal femårsperioden anses å begynne når skattefordelingsregelen trer i kraft.

Ny deloverskrift til ny § 2-20 skal lyde:

Nasjonal suppleringskatt

Ny § 2-20 skal lyde:

§ 2-20 Nasjonal suppleringskatt

(1) Konsernenheter som er lokalisert i Norge, skal svare nasjonal suppleringskatt dersom konsernets effektive skattesats i Norge beregnet etter § 5-2 er lavere enn 15 prosent. Plikten til å svare nasjonal suppleringskatt gjelder også felleskontrollert virksomhet og dens underenheter lokalisert i Norge.

(2) Nasjonal suppleringskatt beregnes på samme måte som suppleringskatt etter reglene i og gitt i medhold av denne loven, med mindre annet er presisert. Der suppleringskatteloven eller forskrift til suppleringskatteloven gir konsernet en valgdom, skal samme valg benyttes ved beregningen av suppleringskatt og nasjonal suppleringskatt. Ved beregningen etter § 5-1 andre ledd skal beregnet nasjonal suppleringskatt ikke fradras. Bestemmelsen i § 2-14 gjelder ikke ved beregningen av nasjonal suppleringskatt.

(3) Ved beregningen av nasjonal suppleringskatt skal følgende omfattede skatter ikke medregnes ved beregningen av konsernenhetens effektive skattesats:

- a. skatt betalt av konsernenhetens eiende konsernenhet etter regler om beskatning av inntekt i kontrollerte utenlandske selskaper, for inntekt opptjent av konsernenheten,
- b. skatt betalt av en hovedenhet for inntekt opptjent av konsernenheten, dersom denne er et fast driftssted,
- c. skatt betalt av konsernenhetens eiende konsernenhet, dersom konsernenheten er en hybrid enhet lokalisert i Norge,
- d. skatt betalt av konsernenhetens eiende konsernenhet, unntatt kildeskatter ilagt i Norge, på utdelinger fra konsernenheten.

(4) Den enkelte konsernenheten, samt felleskontrollert virksomhet og dens underenheter, skal svare sin andel av den nasjonale suppleringskatten for regnskapsåret beregnet etter § 5-1 tredje ledd.

§ 6-3 nytt tredje ledd skal lyde:

(3) Øverste morselskaps andel av suppleringskatten for medlemmer av felleskontrollert konsern skal reduseres med hvert morselskaps andel av suppleringskatten fra medlemmene som er skattepliktige etter en kvalifisert regel om skatteinkludering etter andre ledd. Eventuelt restbeløp skal legges til

konsernets skattefordelingsbeløp etter § 2-11 første ledd.

III

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2024, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2023.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2025, for regnskapsår som begynner etter 31. desember 2024.

B – Forslag til skatte- og avgiftsvedtak

Forslag

til stortingsvedtak om skatt av inntekt og formue mv. for inntektsåret 2025 (Stortingets skattevedtak)

Kapittel 1. Generelt

§ 1-1 *Vedtaketets anvendelsesområde*

Dette vedtaket gjelder utskrivning av skatt på inntekt og formue for inntektsåret 2025. Vedtaket legges også til grunn for utskrivning av forskudd på skatt for inntektsåret 2025 etter reglene i skattebetalingsloven kapittel 4 til 6.

Sammen med bestemmelsene om forskudd på skatt i skattebetalingsloven gjelder dette vedtaket også når skatteplikt utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

§ 1-2 *Forholdet til skattelovgivningen*

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

Kapittel 2. Formuesskatt til staten og kommunene

§ 2-1 *Formuesskatt til staten – personlig skattyter og dødsbo*

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den delen av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 1 760 000 kroner. Satsen skal være 0,475 pst. for formue inntil 20 700 000 kroner og 0,575 pst. for den delen av formuen som overstiger 20 700 000 kroner. For personlig skattyter etter skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l, m og n, skal satsen være 1 pst. for formue over 1 760 000 og inntil 20 700 000 kroner, og 1,1 pst. for den delen av formuen som overstiger 20 700 000 kroner.

Ektefeller som skattlegges under ett for begges formue, jf. skatteloven § 2-10, svarer formuesskatt til staten av den delen av ektefellenes samlede antatte formue som overstiger 3 520 000 kroner. Satsen skal være 0,475 pst for formue inntil

41 400 000 kroner og 0,575 pst. for den delen av formuen som overstiger 41 400 000 kroner.

§ 2-2 *Formuesskatt til staten – upersonlig skattyter*

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,3 pst. Formue under 10 000 kroner er skattefri.

§ 2-3 *Formuesskatt til kommunene*

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Personlig skattyter og dødsbo skal ha et fradrag i formuen på 1 760 000 kroner. For ektefeller som skattlegges under ett for begges formue, jf. skatteloven § 2-10, skal fradraget være 3 520 000 kroner. Når skattyter har formue i flere kommuner, fordeles fradraget etter reglene i skatteloven § 4-30 første og annet ledd. Satsen for formuesskatt til kommunene må ikke være høyere enn 0,525 pst. Maksimumssatsen gjelder når ikke lavere sats er vedtatt av kommunen.

Kapittel 3. Inntektsskatt til staten, kommunene og fylkeskommunene

§ 3-1 *Trinnskatt*

Personlig skattyter i klasse 0 og 1 skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare trinnskatt til staten med

- 1,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 217 400 kroner,
- 4,0 pst. for den delen av inntekten som overstiger 306 050 kroner,
- 13,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 697 150 kroner,
- 16,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 942 400 kroner, og
- 17,7 pst. for den delen av inntekten som overstiger 1 410 750 kroner.

Dersom skattyter er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første ledd forholds- messig under hensyn til det antall hele eller påbe- gynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekom- ster mv.

§ 3-2 Fellesskatt

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven, skal betale felles- skatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommu- nene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Finn- mark fylke eller kommunene Karlsøy, Kvænang- en, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 3,1 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 6,6 pst.

Satsene i annet ledd gjelder ikke for eierinn- tekt som skal oppjusteres etter skatteloven § 5-22 annet ledd tredje punktum, § 10-11 første ledd annet punktum, § 10-21 fjerde ledd tredje punk- tum, § 10-21 åttende ledd tredje punktum, § 10-31 første ledd fjerde punktum, § 10-31 annet ledd annet punktum, § 10-42 tredje ledd bokstav b og § 10-44 første ledd tredje punktum. For slik inn- tekt skal satsen for fellesskatt være 18,5 pst. for skattytere som nevnt i annet ledd første strek- punkt, og 22 pst. for skattytere som nevnt i annet ledd annet strekpunkt.

§ 3-3 Skatt til staten

Selskaper og innretninger som nevnt i skatte- loven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 22 pst. av inntekten.

Selskap og innretninger som nevnt i første ledd og som svarer finansskatt på lønn, jf. folke- trygdloven § 23-2 a, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten.

Enheter som er del av et konsern, svarer sup- pleringsskatt til staten etter suppleringskattelo- ven.

§ 3-4 Skatt på grunnrenteinntekt i vannkraftforetak og vindkraftanlegg

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrente- skatt til staten med 57,7 pst. Av grunnrenteinntekt i vindkraftanlegg fastsatt i medhold av skatteloven

§ 18-10 svares grunnrenteskatt til staten med 32,1 pst.

§ 3-4 A Skatt på grunnrenteinntekt i havbruk

Av grunnrenteinntekt i havbruk fastsatt i med- hold av skatteloven nytt kapittel 19 svares grunn- renteskatt til staten med 32,1 pst. Ved fastsetting av grunnrenteinntekt kan det kreves et bunnfra- drag på 70 mill. kroner.

§ 3-5 Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket svare skatt til staten med 22 pst. av inntekten.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inn- tekt svare fellesskatt til staten etter satsen for per- sonlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt trinnskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatte- loven § 16-20 til § 16-29 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til sta- ten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

Person som nevnt i skatteloven § 2-3 fjerde ledd, skal av personinntekt fastsatt etter skatte- loven kapittel 12 svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten. Dersom vedkommende gis fradrag etter skatteloven § 6-71, svares skatt til staten etter skattesatsene som følger av § 3-1, § 3-2 og § 3-8.

Av inntekt etter bestemmelsene i skatteloven § 10-80 og § 10-81 skal skattyter som nevnt i skat- teloven § 2-3 første ledd bokstav i og j, svare skatt til staten med 15 pst. eller i tilfelle den lavere sats som følger av skatteavtale med fremmed stat.

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav k, l, m og n skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket svare skatt til staten med 22 pst. av inntekten, med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3.

§ 3-6 Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Skattepliktig etter lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

§ 3-7 Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 fjerde ledd, skal være 45 pst.

§ 3-8 Inntektsskatt til kommunene og fylkeskommunene

Den fylkeskommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 2,65 pst. Den kommunale inntektsskattøren for personlige skattytere og dødsbo skal være maksimum 12,75 pst.

Maksimumssatsene skal gjelde med mindre fylkestinget eller kommunestyret vedtar lavere satser.

§ 3-9 Skatt til staten for personer bosatt i utlandet

Skattyter som skattlegges etter reglene i skatteloven kapittel 20, svarer skatt til staten med 25 pst. av inntekten. Dersom det følger av lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-3 annet ledd nr. 1 bokstav c, trygdeavtaler med andre land eller forordning (EF) nr. 883/2004 at skattyter ikke skal betale trygdeavgift til Norge eller bare skal betale trygdeavgift med lav sats, skal skattesatsen etter første punktum reduseres tilsvarende.

Kapittel 4. Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.

§ 4-1 Ordinære skatter

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,525 pst.

Av inntekt svares skatt med 22 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv.

§ 4-2 Særskatt

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleum-

forekomster mv. § 5, skal det svares særskatt med 71,8 pst.

§ 4-3 Terminskatt

Terminskatt for inntektsåret 2025 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 7. Ved utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

§ 4-4 Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap

Det svares ikke skatt av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

Kapittel 5. Tonnasjeskatt

§ 5-1 Tonnasjeskatt

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og tilsvarende selskap hjemmehørende i annen EØS-stat som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasjeskatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 90 øre per dag per 100 nettotonn for de første 1 000 nettotonn, deretter
- 18 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 10 000 nettotonn, deretter
- 12 kroner per dag per 1 000 nettotonn opp til 25 000 nettotonn, deretter
- 6 kroner per dag per 1 000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

Kapittel 6. Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.

§ 6-1 Minstefradrag

Minstefradrag i lønnsinntekt mv. etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav a skal ikke settes høyere enn 92 000 kroner.

Minstefradrag i pensjonsinntekt etter skatteloven § 6-32 første ledd bokstav b skal ikke settes høyere enn 73 150 kroner.

§ 6-2 Foreldrefradrag

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25 000 kroner for ett barn. Fradragsgrensen økes med inntil 15 000 kroner for hvert ytterligere barn.

§ 6-3 Personfradrag

Fradrag etter skatteloven § 15-4 er 108 550 kroner i klasse 1.

§ 6-4 Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 147 450 kroner for enslige og 135 550 kroner for hver ektefelle. Beløpsgrensen er 271 100 kroner for ektepar og samboere som ved skattebegrensningen får inntekten fastsatt under ett etter skatteloven § 17-2 annet ledd.

§ 6-5 Skattefradrag for pensjonsinntekt

Fradraget som nevnt i skatteloven § 16-1 første ledd skal være 35 600 kroner.

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 16-1 tredje ledd skal være 267 850 kroner i trinn 1 og 405 850 kroner i trinn 2.

Kapittel 7. Forskriftskompetanse mv.**§ 7-1 Forskriftsfullmakt til gjennomføring og utfylling**

Departementet kan gi forskrift til gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak.

§ 7-2 Adgang til å fravike reglene i vedtaket

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 4-8.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2025

For inntektsåret 2025 svares folketrygdavgifter etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd kapittel 23:

Arbeidsgiveravgift

§ 1 *Beregning av avgift og regler om soneplassering*

(1) Arbeidsgiveravgift beregnes som hovedregel etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Det kan likevel ikke benyttes redusert sats for virksomhet innenfor nærmere angitte sektorer eller når arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter, jf. § 4 og § 3 annet ledd.

(2) Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet på det stedet hvor foretaket skal være registrert etter enhetsregisterloven. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet på det stedet hvor vedkommende er bosatt ifølge folkeregisteret.

(3) Dersom arbeidsgiver er et foretak med registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift.

(4) Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten anses å bli drevet etter annet ledd, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres (ambulerende virksomhet), benyttes satsen i denne andre sonen hvor arbeidet utføres, på den del av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet. Dette gjelder likevel ikke for ambulerende virksomhet som ikke trenger å utføres på et bestemt sted (fjernarbeid), når arbeidet utføres i en sone med lavere sats. Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av kalendermåneden. Arbeidsgiveravgift av etterbetaling av lønn mv., beregnes forholdsmessig med de satsene som skal benyttes på lønn mv. til den enkelte arbeidstaker, for arbeid utført i inneværende kalendermåned. For etterbetaling som er knyttet til aktiviteter

som nevnt i § 4 første ledd, skal likevel arbeidsgiveravgift beregnes med satsen for sone I.

(5) Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra én sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende kalendermåned etter registrert flyttedato.

§ 2 *Soner for arbeidsgiveravgift*

(1) Sone I omfatter de områder som ikke er nevnt nedenfor. Arbeidsgivere beregner avgiften etter satsen som gjelder for sone I, hvis ikke annet følger av dette vedtaket.

(2) Sone Ia omfatter:

- kommunene Frosta, Midtre Gauldal og Selbu i Trøndelag fylke,
- kommunene Haram, Gjemnes og Aukra i Møre og Romsdal fylke,
- området i Hustadvika kommune i Møre og Romsdal fylke som før 1. januar 2020 var kommunen Eide i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Etne, Bømlo og Kvam i Vestland fylke,
- områdene i henholdsvis Kinn kommune, Sunnfjord kommune og Sogndal kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Flora, Førde og Sogndal i Sogn og Fjordane fylke,
- kommunene Utsira og Kvitsøy i Rogaland fylke,
- kommunene Hægebostad, Sirdal og Iveland i Agder fylke,
- området i Lyngdal kommune i Agder fylke som før 1. januar 2020 var Audnedal kommune i Vest-Agder fylke,
- kommunen Sigdal i Buskerud fylke,
- kommunen Gausdal i Innlandet fylke.

(3) Sone II omfatter:

- kommunene Meråker, Indre Fosen og Inderøy i Trøndelag fylke,
- områdene i henholdsvis Steinkjer kommune, Ørland kommune og Orkland kommune i Trøndelag fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Verran, Ørland og Agdenes i Trøndelag fylke,

- kommunene Sande, Stranda, Sykkylven, Fjord, Vestnes, Rauma, Tingvoll og Sunndal i Møre og Romsdal fylke,
 - områdene i henholdsvis Ålesund kommune og Molde kommune i Møre og Romsdal fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Sandøy, Midsund og Nesset i Møre og Romsdal fylke,
 - området i Volda kommune i Møre og Romsdal fylke som før 1. januar 2020 var kommunen Hornindal i Sogn og Fjordane fylke,
 - kommunene Gulen, Solund, Hyllestad, Høyanger, Vik, Aurland, Lærdal, Årdal, Luster, Askvoll, Fjaler, Bremanger, Stad, Gloppen, Stryn, Tysnes, Kvinnherad, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Modalen, Fedje og Masfjorden i Vestland fylke,
 - området i Sunnfjord kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Gaular, Jølster og Naustdal i Sogn og Fjordane fylke,
 - området i Sogndal kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Balestrand og Leikanger i Sogn og Fjordane fylke,
 - området i Kinn kommune i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var kommunen Vågsøy i Sogn og Fjordane fylke,
 - området i Voss herad i Vestland fylke som før 1. januar 2020 var Granvin kommune i Hordaland fylke,
 - kommunene Hjelmeland, Suldal og Sauda i Rogaland fylke,
 - kommunene Risør, Gjerstad, Åmli, Bygland, Valle, Bykle, Åseral og Evje og Hornnes i Agder fylke,
 - kommunene Drangedal, Nome, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tøkke og Vinje i Telemark fylke,
 - kommunene Flå, Nesbyen, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Rollag og Nore og Uvdal i Buskerud fylke,
 - kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Søndre Land, Nordre Land, Kongsvinger, Nord-Odal, Sør-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil og Åmot i Innlandet fylke.
- (4) Sone III omfatter:
- kommunene Heim, Hitra, Frøya, Oppdal, Rennebu, Røros, Holtålen, Tydal og Rindal i Trøndelag fylke,
 - området i Orkland kommune i Trøndelag fylke som før 1. januar 2020 var del av kommunen Snillfjord i Trøndelag fylke,
 - området i henholdsvis Orkland kommune og Ørland kommune i Trøndelag fylke som før 1. januar 2020 var kommunene Meldal og Bjugn i Trøndelag fylke,
 - kommunene Vanylven, Surnadal og Aure i Møre og Romsdal fylke,
- kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre, Vang, Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Follidal og Os i Innlandet fylke.
- (5) Sone IV omfatter:
- kommunene Balsfjord, Bardu, Dyrøy, Gratangen, Harstad, Ibestad, Kvæfjord, Lavangen, Målselv, Salangen, Senja, Sørreisa og Tjeldsund i Troms fylke,
 - Nordland fylke, med unntak av kommunen Bodø,
 - kommunene Namsos, Snåsa, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Flatanger, Nærøysund, Leka, Åfjord og Osen i Trøndelag fylke,
 - kommunen Smøla i Møre og Romsdal fylke.
- (6) Sone IVa omfatter:
- kommunen Tromsø i Troms fylke,
 - kommunen Bodø i Nordland fylke.
- (7) Sone V omfatter:
- Finnmark fylke og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke.
- § 3 *Satser for arbeidsgiveravgift etter sone*
- (1) Satsene for arbeidsgiveravgift for inntektsåret 2025 er:
- Sone I: 14,1 pst.
 - Sone Ia: 14,1 pst., men likevel 10,6 pst. så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satser på henholdsvis 14,1 pst. og 10,6 pst. ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 fjerde og femte ledd. Bestemmelsene om redusert avgiftssats i sone Ia gjelder ikke foretak som er omfattet av helseforetaksloven, og statsforvaltningen som omfattes av reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.
 - Sone II: 10,6 pst.
 - Sone III: 6,4 pst.
 - Sone IV: 5,1 pst.
 - Sone IVa: 7,9 pst.
 - Sone V: 0 pst. Samme sats gjelder for avgift som svares av arbeidsgivere hjemmehørende på Svalbard for arbeid utført der, og når andre arbeidsgivere utbetaler lønn og annen godtgjørelse som blir skattlagt etter lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.
- (2) Arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter, jf. ESAs retningslinjer for støtte til foretak i vanskeligheter, må beregne avgift etter satsen som gjelder i sone I. Det samme gjelder arbeidsgivere med utestående krav om tilbakebetaling av ulovlig statsstøtte etter vedtak fattet av ESA, jf. avsnitt III i protokoll 3 til avtale mellom

EFTA-statene om opprettelse av et overvåkningsorgan og en domstol (ODA). Bestemmelsen i første og annet punktum gjelder likevel ikke så lenge differansen mellom den avgiften som ville følge av satsen i lokaliseringssonen og satsen i sone I, ikke overstiger grensene for bagatellmessig støtte, jf. § 4 fjerde og femte ledd.

(3) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift med reduserte satser, plikter å avgi erklæring om hvorvidt foretaket er i økonomiske vanskeligheter eller har utestående krav om tilbakebetaling av ulovlig støtte, jf. annet ledd.

(4) Arbeidsgivere som beregner arbeidsgiveravgift med reduserte satser, plikter å gi opplysninger om eventuell annen støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt eller blir tildelt for kalendermåneden.

§ 4 Særregler om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer og andre arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter reglene om bagatellmessig støtte

(1) Arbeidsgivere i sonene II–V, eller med ambulerende virksomhet i disse sonene, som utfører en eller flere av følgende aktiviteter, skal beregne avgift etter satsen for sone I:

- Aktiviteter knyttet til produksjon av stålprodukter som nevnt i Annex VI til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2022–2027
- Aktiviteter i kullsektoren, slik dette er definert i ESAs retningslinjer for regionalstøtte

Tilsvarende gjelder for lønn mv. til utleide arbeidstakere som utfører slike aktiviteter.

(2) Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd og andre aktiviteter, uten hinder av første ledd beregne avgiften etter satsene i § 3, eventuelt i § 5, for den del av avgiftsgrunnlaget som ikke er knyttet til aktiviteter som nevnt i første ledd.

(3) Arbeidsgivere med en av følgende aktiviteter som hovedaktivitet, skal beregne avgift etter satsen for sone I for alle ansatte:

- Aktiviteter omfattet av Næringshovedområde K – Finansierings- og forsikringsvirksomhet
- Aktiviteter omfattet av 70.10 Hovedkontortjenester eller 70.22 Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning, når disse ytes innenfor konsern

Arbeidsgivere som leier ut ansatte til en arbeidsgiver som nevnt i første punktum, skal beregne avgift etter satsen som gjelder for sone I for utleieperioden.

(4) Arbeidsgivere kan uten hinder av første ledd beregne arbeidsgiveravgift for aktiviteter som nevnt i første ledd etter satsene for lokaliseringssonen, så lenge differansen mellom den avgift som ville følge av satsen i lokaliseringssonen, og satsen i sone I ikke overstiger 850 000 kroner for arbeidsgiveren i 2025. Dersom arbeidsgiver anses å være en del av et konsern, jf. Europakommisjonens forordning om bagatellmessig støtte, gjelder beløpsgrensen for hele konsernet under ett. Første og annet punktum gjelder tilsvarende for arbeidsgivere som nevnt i tredje ledd.

(5) Når en arbeidsgiver beregner avgift med redusert sats i sone Ia eller etter fjerde ledd, kan den samlede fordelingen av bagatellmessig støtte i form av redusert avgift og annen bagatellmessig støtte til arbeidsgiveren ikke overstige 850 000 kroner i 2025, jf. Europakommisjonens forordning om bagatellmessig støtte. Arbeidsgiver som mottar annen støtte til dekning av lønn mv., kan ikke beregne redusert avgift etter bestemmelsene i denne paragraf, dersom det fører til at maksimal tillatt statsstøtte etter disse andre ordningene overskrides.

(6) Arbeidsgivere som beregner avgift med redusert sats etter bestemmelsene i fjerde og femte ledd, plikter å gi opplysninger om eventuell annen bagatellmessig støtte og støtte til dekning av lønnskostnader som arbeidsgiver har blitt eller blir tildelt for kalendermåneden.

§ 5 Særregel om avgiftssats for aktiviteter knyttet til produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen

Arbeidsgivere som utfører aktiviteter knyttet til produksjon, foredling og engroshandel av produkter som ikke omfattes av EØS-avtalen, jf. avtalens § 8, beregner arbeidsgiveravgift med 5,1 pst. når virksomheten drives i sone IVa, og med 10,6 pst. når den drives i sone Ia. Dette gjelder aktiviteter som er omfattet av næringskodene i tabellen nedenfor. Dersom arbeidsgiver også utfører andre aktiviteter enn de som er nevnt nedenfor, gjelder § 4 annet ledd om blandet virksomhet tilsvarende.

<i>Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)</i>		<i>Næringskode, jf. Norsk standard for næringsgruppering (SN2007)</i>	
01.1–01.3	Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering	10.6	Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter, samt del av 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
01.4	Husdyrhold		
01.5	Kombinert husdyrhold og planteproduksjon	10.85	Produksjon av ferdigmat
01.6	Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting	10.9	Produksjon av fôrvarer
01.7	Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell	46.2	Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr
02.1–02.3	Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter av annet enn tre og del av 16.10 (produksjon av pæler)	46.31	Engroshandel med frukt og grønnsaker, samt del av 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
02.40	Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling)	46.32	Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer
03.11–03.12	Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske	46.33	Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett
03.21–03.22	Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur	46.381	Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr
10.11–10.13	Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfe-kjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfevarer	50.202	Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter
10.20	Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr	52.10	Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer.
10.3	Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker		
10.4	Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer		
10.5	Produksjon av meieri-varer og iskrem		

Trygdeavgift

§ 6 Trygdeavgift av pensjon mv.

Av pensjon i og utenfor arbeidsforhold, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangsutbetaling fra pensjonsordning etter innskuddspensjonsloven, engangsutbetaling fra individuell pensjonsavtale som er i samsvar med regler gitt av departementet, engangsutbetaling fra pensjonsavtale etter lov om individuell pensjonsordning og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1, beregnes trygdeavgift med 5,1 pst.

§ 7 Trygdeavgift av lønnsinntekt mv.

Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2, beregnes trygdeavgift med 7,7 pst.

§ 8 Trygdeavgift av næringsinntekt mv.

Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3, beregnes trygdeavgift med 10,9 pst.

Andre bestemmelser**§ 9 Forskriftsfullmakt mv.**

Departementet gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Satsen på 14,1 pst. skal legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt etter denne bestemmelsen.

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i § 1 til § 5.

Forslag

til stortingsvedtak om fastsetting av finansskatt på lønn for 2025

For inntektsåret 2025 svares finansskatt på lønn etter følgende regler og satser, jf. lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-2 a:

§ 1 *Finansielle aktiviteter*

Arbeidsgivere som utøver aktiviteter omfattet av næringshovedområde K «Finansierings- og forsikringsvirksomhet» i Statistisk sentralbyrås standard for næringsgruppering anses å utøve finansielle aktiviteter.

§ 2 *Unntak fra plikten til å svare finansskatt på lønn*

(1) Arbeidsgivere som utøver finansielle aktiviteter, er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2 a dersom andelen av arbeidsgiverens lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter utgjør mindre enn 30 pst. av arbeidsgiverens totale lønnskostnader, jf. folketrygdloven § 23-2 a annet ledd.

(2) Beregningen av andelen av arbeidsgiverens samlede lønnskostnader mv. knyttet til finansielle aktiviteter etter første ledd, skal enten basere seg på samlet lønn mv. omfattet av folketrygdloven § 23-2 a annet ledd for foregående inntektsår eller på det tilsvarende beløpet for januar 2025. For arbeidsgivere som etableres etter 31. januar 2025, og virksomheter som av andre årsaker ikke har lønnsgrunnlag som nevnt i forrige punktum, skal samlet lønn mv. for den første hele

opplysningspliktige kalendermåneden legges til grunn for beregningen.

(3) Arbeidsgivere med finansielle aktiviteter hvor andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet utgjør mer enn 70 pst. av arbeidsgiverens samlede lønn mv. knyttet til finansielle aktiviteter, er unntatt fra skatteplikten etter folketrygdloven § 23-2 a. Annet ledd gjelder tilsvarende for beregningen av andelen lønn mv. knyttet til merverdiavgiftspliktig, finansiell aktivitet.

(4) Arbeidsgivere som driver ikke-økonomisk aktivitet kan, dersom de har et klart regnskapsmessig skille mellom lønn mv. knyttet til henholdsvis ikke-økonomisk aktivitet og økonomisk aktivitet, beregne finansskatt på lønn etter folketrygdloven § 23-2 a bare for den delen av lønn mv. som knytter seg til virksomhetens økonomiske aktivitet.

§ 3 *Sats for finansskatt på lønn*

Satsen for finansskatt på lønn for inntektsåret 2025 er 5 pst.

§ 4 *Forskriftsfullmakt*

Departementet kan gi regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i dette vedtaket.

Forslag

til stortingsvedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen for 2025

I

Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 21. desember 1990 nr. 72 om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen betales CO₂-avgift til statskassen etter følgende satser:

- a. naturgass brukt som brensel til kraft- og varmeproduksjon: kr 1,90 per standardkubikkmeter
- b. diesel og annen petroleum i væskeform brukt som brensel til kraft- og varmeproduksjon: kr 2,17 per liter
- c. petroleum faklet: kr 1,90 per standardkubikkmeter
- d. naturgass sluppet til luft: kr 20,17 per standardkubikkmeter
- e. CO₂ utskilt fra petroleum og sluppet til luft: kr 1,90 per standardkubikkmeter.

Lov om avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen omfatter ikke karbonfangst og -lagring (CCS).

II

Fra den tid departementet bestemmer, skal Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen lyde:

§ 1 Det skal i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift på utslipp av CO₂ i petroleumsvirksomhet på kontinentalsokkelen med følgende beløp:

- a. naturgass brukt som brensel til kraft- og varmeproduksjon: kr 1,90 per standardkubikkmeter
- b. diesel og annen petroleum i væskeform brukt som brensel til kraft- og varmeproduksjon: kr 2,17 per liter
- c. petroleum faklet: kr 1,90 per standardkubikkmeter
- d. naturgass sluppet til luft: kr 20,17 per standardkubikkmeter
- e. CO₂ utskilt fra petroleum og sluppet til luft: kr 1,90 per standardkubikkmeter.

Avgiften omfatter ikke karbonfangst og -lagring (CCS).

§ 2 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 3 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringene for 2025

For 2025 skal det i henhold til lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-5 annet ledd beregnes produktavgift med 2,0 pst. på omsetning av fisk, hval og sel, og produkter av disse, fra fartøy som har drevet egen fangstvirksomhet innenfor det aktuelle kalenderår. Avgiften skal dekke følgende avgifter til folketrygden:

- a. Trygdeavgift over 7,7 pst. av pensjonsgivende inntekt fra fiske, hval- og selfangst i inntektsåret.
 - b. Arbeidsgiveravgift på hyre til mannskapet på fiske-, hvalfangst- og selfangstfartøy.
 - c. Premie til kollektiv yrkesskadetrygd for fiskere, hval- og selfangere.
 - d. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har med stønad til arbeidsløse fiskere, hval- og selfangere.
 - e. Avgift til dekning av de utgiftene folketrygden har i forbindelse med ordningen med frivillig tilleggstrygd for sykepenger til manntallsførte fiskere, hval- og selfangere.
-

Forslag

til stortingsvedtak om merverdiavgift for 2025

I

§ 1 Saklig virkeområde og forholdet til merverdiavgiftsloven

Fra 1. januar 2025 beregnes merverdiavgift etter satsene i dette vedtaket og i samsvar med lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift.

§ 2 Alminnelig sats

Merverdiavgift beregnes med 25 pst. av avgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel når ikke redusert sats skal anvendes etter bestemmelsene nedenfor.

§ 3 Redusert sats med 15 pst.

Merverdiavgift beregnes med 15 pst. av omsetning, uttak og innførsel av næringsmidler som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-2.

§ 4 Redusert sats med 12 pst.

Merverdiavgift beregnes med 12 pst. av omsetning og uttak av tjenester som gjelder:

- a. persontransport mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-3
- b. transport av kjøretøy på fartøy som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-4

- c. utleie av rom i hotellvirksomhet mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-5
- d. rett til å overvære kinoforestillinger som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-6
- e. kringkastingstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-7
- f. adgang til utstillinger i museer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-9
- g. adgang til fornøylesparker mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-10
- h. rett til å overvære idrettsarrangementer mv. som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-11.

§ 5 Redusert sats med 11,11 pst.

Merverdiavgift beregnes med 11,11 pst. av omsetning mv. av villevende marine ressurser som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-8.

II

Fra den tid departementet bestemmer skal § 3 nytt annet ledd lyde:

Merverdiavgift beregnes med 15 pst. av omsetning og uttak av vann fra vannverk og avløpstjenester som nevnt i merverdiavgiftsloven § 5-12.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på alkohol for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til

statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

	Volumprosent alkohol	Kr
Alkoholholdig drikk		
Brennevinsbasert	over 0,7	9,03 per volumprosent per liter
Annen	over 0,7 t.o.m. 2,7	3,64 per liter
	over 2,7 t.o.m. 3,7	13,68 per liter
	over 3,7 t.o.m. 4,7	23,68 per liter
	over 4,7 t.o.m. 22	5,29 per volumprosent per liter
Gjæret fra små bryggerier	over 3,7 t.o.m. 4,7	18,94 per liter for volum t.o.m. 50 000 liter årlig
		20,14 per liter for volum over 50 000 liter og t.o.m. 100 000 liter årlig
		21,32 per liter for volum over 100 000 liter t.o.m. 150 000 liter årlig
		22,50 per liter for volum over 150 000 t.o.m. 200 000 liter årlig
Etanol til teknisk bruk	over 0,7	sats som for alkoholholdig drikk

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten, og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om at det skal betales avgift på alkohol som er i varer som ikke er avgiftspliktige etter første ledd, samt om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote.

§ 2 Det gis fritak for avgift på alkohol som

- a. fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet
 2. leveres som proviant
 3. leveres til utsalg på lufthavn
- b. innføres
 1. som reisegods
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet

- c. fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
 3. Den nordiske investeringsbank
- d. kommer i retur til produsents eller importørs lager
- e. leveres til teknisk, vitenskapelig eller medisinsk bruk og som er gjort utjenlig til drikk (denaturert) eller på annen måte finnes garantert mot å bli brukt til drikk
- f. brukes som råstoff mv. ved fremstilling av varer
- g. fremstilles ved ikke ervervsmessig produksjon. Fritaket omfatter ikke brennevinsbasert drikk og gjelder kun fremstilling til eget bruk. Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

sjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

§ 4 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situa-

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på tobakksvarer mv. for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende varer med følgende beløp:

Produkt	Kr	
Sigarer	3,24	per gram av pakningens nettovekt
Sigaretter	3,24	per stk.
Røyketobakk, karvet skråtobakk, råtobakk i forbrukerpakning	3,24	per gram av pakningens nettovekt
Skråtobakk	1,32	per gram av pakningens nettovekt
Snus	1,00	per gram av pakningens nettovekt
Sigarettpapir og -hylser	0,0496	per stk.
E-væske med nikotin	5,26	per ml
Tobakk til oppvarming	3,24	per gram av pakningens nettovekt
Andre nikotinvarer	0,4970	per gram av pakningens nettovekt

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote.

§ 2 Departementet kan gi forskrift eller fatte enkeltvedtak om at varer som er ment eller er egnet som erstatning for varer som nevnt i § 1, er avgiftspliktige. Dersom avgiftsplikt blir pålagt, skal det betales avgift med samme beløp som for tilsvarende tobakksvare.

§ 3 Det gis fritak for avgift på tobakksvarer mv. som

- a. fra produsents eller importørs lager
 1. utføres til utlandet
 2. leveres som proviant
 3. leveres til utsalg på lufthavn
- b. innføres
 1. som reisegods

2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet
- c. fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
 3. Den nordiske investeringsbank
- d. kommer i retur til produsents eller importørs lager.
Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om engangsavgift på motorvogner mv. for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved første gangs registrering av motorvogner i Statens vegvesens Kjøretøyregister. Videre skal det betales avgift når

- a. betingelsene for avgiftsfrihet eller avgiftsnedsettelse ved første gangs registrering ikke lenger er oppfylt
- b. motorvogn som ikke tidligere er registrert her i landet urettmessig tas i bruk uten registrering

c. oppbygd motorvogn tas i bruk før ny registrering.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 For personbiler, varebiler klasse 1 og minibusser klasse 1 (avgiftsgruppe a) betales avgift med kroner 13,37 per kg for den delen av egenvekten som overstiger 500 kg. Avgiften kommer i tillegg til den avgift som skal betales etter § 3.

§ 3 For motorvogner med stempeldrevet forbrenningsmotor skal det betales avgift med følgende beløp:

a. For personbiler, varebiler klasse 1 og minibusser klasse 1 (avgiftsgruppe a), betales avgift av:

1. egenvekt

per kg	kr
0–500	0
501–1 200	29,85
1 201–1 400	74,38
1 401–1 500	232,45
over 1 500	270,34

2. NO_x-utslipp

per mg/km	kr
over 0	85,88

3. CO₂-utslipp, for motorvogn med plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per g/km	kr
0–70	0
70–118	1 444,72
119–155	1 618,96
156–225	3 142,49
over 225	5 012,88

For motorvogner med CO₂-utslipp under 70 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den delen av utslippet som ligger under disse verdiene:

per g/km	kr
f.o.m. 69 t.o.m. 50	913,74
under 50	1 075,03

4. Slagvolum, for motorvogner uten plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–600	19,22	14,74
601–1 250	125,26	102,24
1 251–1 650	214,53	175,20
over 1 650	220,25	180,21

b. For varebiler klasse 2 og lastebiler klasse 1 (avgiftsgruppe b), betales avgift av:

1. egenvekt, 20 pst. av avgiftsgruppe a
2. NO_x-utslipp, 75 pst. av avgiftsgruppe a
3. CO₂-utslipp, for motorvogn med plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per g/km	kr
0–84	0
85–114	444,97
115–150	498,65
over 150	967,89

For motorvogner med CO₂-utslipp under 84 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den delen av utslippet som ligger under denne verdien:

per g/km	kr
f.o.m. 83 t.o.m. 48	274,13
under 48	322,51

4. Slagvolum, for motorvogner uten plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	5,66	4,34
701–1 250	35,14	28,68
1 251–1 650	81,24	66,34
over 1 650	83,41	68,24

c. For campingbiler (avgiftsgruppe c) betales avgift av:

1. egenvekt, 22 pst. av avgiftsgruppe a
2. NO_x-utslipp, 0 pst. av avgiftsgruppe a
3. slagvolum

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	4,23	3,24
701–1 250	17,01	13,88
1 251–1 650	39,34	32,12
over 1 650	40,38	33,03

d. Avgiftsgruppe d (opphevet).

e. Avgiftsgruppe e (opphevet).

f. For motorsykler (avgiftsgruppe f) betales avgift av:

Motorvogn med plikt til å dokumentere CO ₂ -utslipp	kr
1. CO ₂ -utslipp, per g/km	
0–75	0
76–135	790,95
over 135	1 069,48
2. slagvolum, per cm ³	
0–500	0
501–900	35,55
over 900	83,07

Motorvogn uten plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO ₂ -utslipp	kr
1. per enhet (stykkavgift)	9 595,47
2. motoreffekt, per kW	
0–11	0
over 11	303,85
3. slagvolum, per cm ³	
0–500	0
501–900	39,05
over 900	85,65

g. For beltemotorsykler (avgiftsgruppe g) betales avgift av:

1. egenvekt	
per kg	kr
0–100	16,70
101–200	33,39
over 200	66,77
2. motoreffekt	
per kW	kr
0–20	26,81
21–40	53,65
over 40	107,27
3. slagvolum	
per cm ³	kr
0–500	0
over 500	11,74

h. Avgiftsgruppe h (opphevet).

i. Avgiftsgruppe i (opphevet).

j. For minibusser klasse 2 (avgiftsgruppe j), betales avgift av:

1. egenvekt, 40 pst. av avgiftsgruppe a
2. NO_x-utslipp, 0 pst. av avgiftsgruppe a
3. CO₂-utslipp for motorvogn med plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per g/km	kr
0–87	0
88–118	356,72
119–155	399,74
over 155	1 047,49

For motorvogner med CO₂-utslipp under 87 g/km gjøres følgende fradrag per g/km for den delen av utslippet som ligger under disse verdiene:

per g/km	kr
f.o.m. 86 t.o.m. 50	365,50
under 50	430,02

4. Slagvolum, for motorvogner uten plikt til å dokumentere CO₂-utslipp

per cm ³	bensindrevne	ikke bensindrevne
	kr	kr
0–700	7,69	5,90
701–1 250	30,93	25,24
1 251–1 650	71,51	58,40
over 1 650	73,42	60,07

k. Avgiftsgruppe k (opphevet).

Departementet kan gi forskrift om hvilken avgiftsgruppe en motorvogn skal avgiftsberegnes etter. Oppstår det tvil om spørsmålet, avgjøres det av departementet med bindende virkning.

§ 4 For motorvogner som har vært registrert i utlandet før registrering her i landet, gjøres fradrag i den avgift som beregnes etter §§ 2 og 3 basert på motorvognens alder (bruksfradrag).

Departementet kan gi forskrift om fastsettelse av bruksfradrag.

§ 5 Det skal betales vrakpantavgift for følgende kjøretøy og med følgende beløp:

	per enhet (kr)
Motorvogner i avgiftsgruppe a, b, c, g og j	2 400
Motorvogner i avgiftsgruppe f og mopeder	500
Campingvogner	3 000
Lastebiler som ikke er avgiftspliktig i avgiftsgruppe b	5 000

§ 6 Departementet kan gi forskrift om refusjon av engangsavgift og vrakpantavgift for kjøretøy som utføres til utlandet.

Departementet kan gi forskrift om forholdsmessig betaling av engangsavgift for motorvogn som skal benyttes i Norge i et avgrenset tidsrom

på bakgrunn av en tidsbestemt leie- eller leasingkontrakt.

Departementet kan gi forskrift om tilbakebetaling og tilleggsberegning av særavgift og merverdiavgift.

§ 7 Ved beregning av avgift basert på egenvekt, NO_x-utslipp, CO₂-utslipp, slagvolum, motoreffekt og elektrisk kjørelengde benyttes de tekniske data som fastsettes i forbindelse med motorvognens godkjenning etter veimyndighetenes regelverk.

Ved beregning av avgift basert på CO₂-utslipp benyttes de CO₂-verdier som fremgår av testsyklusen WLTP (Worldwide Harmonised Light Vehicles Test Procedure). Departementet kan gi forskrift om fastsettelse av CO₂-verdier for motorvogner som er testet etter andre testsykluser.

Hvilke motorvogner som har plikt til å dokumentere drivstofforbruk og CO₂-utslipp, følger av veimyndighetenes regelverk. Avgiftsberegningen for motorvogn som ikke omfattes av veimyndighetenes regelverk om dokumentasjon av drivstofforbruk og CO₂-utslipp, skal baseres på CO₂-utslipp når utslippet på annen måte er dokumentert overfor veimyndighetene og lagt til grunn ved registrering.

For motorvogner som ikke har fastsatt verdi for utslipp av NO_x, settes utslippet til den verdi motorvognen maksimalt kan ha etter veimyndighetenes regelverk.

Ved innenlandsk tilvirkning er verdiavgiftsgrunnlaget prisen fra produsent. Ved innførsel er verdiavgiftsgrunnlaget tollverdien.

Departementet kan gi forskrift om beregning av avgift etter denne paragraf.

§ 8 Det gis fritak for engangsavgift på

- a. motorvogner som registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn
- b. motorvogner registrert på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet
- c. motorvogner som registreres på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
- d. lett pansrede motorvogner til offentlig bruk
- e. motorvogner til bruk utelukkende som banekjøretøy og i rally, samt motorsykler til bruk utelukkende i trial- og endurokonkurranser
- f. ambulanser
- g. begravelleskjøretøy

- h. beltemotorsykler som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på humanitær institusjon som skal benytte kjøretøyet i ambulansetjeneste
- i. busser som ved første gangs registrering her i landet blir registrert på institusjon eller organisasjon som tilbyr transport av funksjonshemmede mv.
- j. motorvogner som innføres som arvegods
- k. motorvogner som innføres til midlertidig bruk
- l. beltevogner til Forsvaret
- m. spesialutrustede kjøretøy til bruk for brannvesenet
- n. amatørbygde kjøretøy
- o. motorsykler og beltemotorsykler som skal benyttes i reindriftsnæringen, og som registreres på person eller virksomhet med rett til å eie rein i det samiske reinbeiteområdet, eller er gitt særskilt tillatelse til reindrift utenfor det samiske reinbeiteområdet
- p. personbiler som ved første gangs registrering blir registrert på innehaver av løyve etter yrkestransportlova § 9, og som er tilpasset for og skal benyttes til transport av rullestrollbrukere.

Motorvogner som nevnt i første ledd bokstav a til c er fritatt for vrakpantavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 9 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgifter ved endring av en motorvogns avgiftsmessige status og om hva som skal anses som slik endring.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift dersom det foretas endringer av en motorvogn som har betydning for grunnlaget for beregning av avgiften, og om hva som skal anses som en slik endring.

§ 10 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 11 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning eller også ellers en klart urimelig virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på trafikksikringer for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen for

a. forsikringsavtaler om lovbestemt trafikksikring (ansvarsforsikring) for innenlandsregistrerte motorvogner

b. gebyr for uforsikrede motorvogner eller motorvogner der ny eier ikke har tegnet egen forsikring, og som Trafikkforsikringsforeningen har mottatt.

Avgiften omfatter ikke forsikringsavtaler eller gebyr for motorvogn som er omfattet av Stortingets vedtak om vektårsavgift.

§ 2 Avgift skal betales med følgende beløp (kr) per døgn:

Avgiftsgrupper	Trafikkforsikringsavtale som tegnes eller har hovedforfall, og gebyr som er mottatt		
	før 1. mars 2024	fra 1. mars 2024 t.o.m. februar 2025	fra 1. mars 2025 eller senere
<i>Avgiftsgruppe a</i> personbiler, varebiler, campingbiler, busser, kombinerte biler, lastebiler, samt trekkbiler med tillatt totalvekt fra og med 3 500 kg	8,38	7,60	6,38
<i>Avgiftsgruppe b</i> dieseldrevne motorvogner i avgiftsgruppe a som ikke har fabrikkmontert partikkelfilter	9,84	9,11	7,93
<i>Avgiftsgruppe c</i> årsprøvekjennermerker for motorvogner	8,38	7,60	6,38
<i>Avgiftsgruppe d</i> motorsykler; trehjuls, lette, mellomtunge og tunge	6,10	5,23	5,39
<i>Avgiftsgruppe e</i> andre kjøretøy	1,42	0,37	0,38
<i>Avgiftsgruppe f</i> motorvogner i avgiftsgruppe a som bare bruker elektrisitet til fremdrift, herunder motorvogner hvor elektrisiteten er produsert i brenselceller	8,38	8,70	8,96

Avgiftsgruppe e omfatter følgende kjøretøy:

1. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter yrkestransportlova § 9 som drosje (ikke reserve- eller erstatningsdrosje) eller for transport av funksjonshemmede
2. motorvogner som er registrert på innehaver av løyve etter yrkestransportlova § 6 eller som er utleid på kontrakt med varighet på ett år eller mer mellom innehaver av slikt løyve og selskap i samme konsern. Dette gjelder også motorvogner som utfører rutetransport basert på kontrakt med varighet på ett år eller mer,
3. motorvogner som er godkjent og registrert som ambulanse eller som er registrert som begravelleskjøretøy på begravellesbyrå og lignende
4. motorvogner som er registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn
5. motorredskaper
6. beltekjøretøy
7. trekkbiler som ikke omfattes av avgiftsgruppe a eller b
8. mopeder

inngått med myndighet eller selskap som har slikt ruteløyve

9. traktorer

10. motorvogner som er 30 år eller eldre.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten, og om grunnlaget for avgiften.

§ 3 Det gis fritak for avgift for forsikringsavtaler eller gebyr som gjelder:

- a. motorvogner som er registrert på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn
- b. motorvogner som er registrert på Den nordiske investeringsbank, og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet
- c. motorvogner som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale

avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred

- d. motorvogner registrert til bruk på Svalbard
- e. motorvogner som er stjålet
- f. tapte fordringer.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag til stortingsvedtak om vektårsavgift for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales vektgradert årsavgift til statskassen på innenlandsregistrerte kjøretøy på minst 7 500 kg. For dieseldrevne kjøretøy skal det i tillegg betales miljødifferensiert årsavgift.

Vektgradert årsavgift

Motorkjøretøy

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 eller flere aksler</i>		
7 500–11 999	466	466
<i>2 aksler</i>		
12 000–12 999	466	833
13 000–13 999	833	1 488
14 000–14 999	1 488	1 902
15 000 og over	1 902	3 718

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>3 aksler</i>		
12 000–14 999	466	466
15 000–16 999	833	1 104
17 000–18 999	1 104	1 784
19 000–20 999	1 784	2 173
21 000–22 999	2 173	3 098
23 000 og over	3 098	4 559
<i>Minst 4 aksler</i>		
12 000–24 999	2 173	2 198
25 000–26 999	2 198	3 171
27 000–28 999	3 171	4 759
29 000 og over	4 759	6 837

Kombinasjoner av kjøretøy – vogntog

Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)	Avgiftsgruppe (kg)	Luftfjæring (kr)	Annet fjærings-system (kr)
<i>2 + 1 aksler</i>			16 000–37 999	4 856	6 579
7 500–13 999	466	466	38 000–40 000	6 579	8 773
14 000–15 999	466	466	over 40 000	8 773	11 748
16 000–17 999	466	630	<i>Minst 3 + 1 aksler</i>		
18 000–19 999	630	842	16 000–24 999	821	1 293
20 000–21 999	842	1 352	25 000–25 999	1 293	1 828
22 000–22 999	1 352	1 613	26 000–27 999	1 828	2 472
23 000–24 999	1 613	2 542	28 000–28 999	2 472	2 888
25 000–27 999	2 542	4 104	29 000–30 999	2 888	4 443
28 000 og over	4 104	6 858	31 000–32 999	4 443	5 983
<i>2 + 2 aksler</i>			33 000 og over	5 983	8 842
16 000–24 999	821	1 293	<i>Minst 3 + 2 aksler</i>		
25 000–25 999	1 293	1 828	16 000–37 999	4 346	5 855
26 000–27 999	1 828	2 472	38 000–40 000	5 855	7 919
28 000–28 999	2 472	2 888	over 40 000	7 919	11 488
29 000–30 999	2 888	4 443	<i>Minst 3 + minst 3 aksler</i>		
31 000–32 999	4 443	5 983	16 000–37 999	2 673	3 135
33 000 og over	5 983	8 842	38 000–40 000	3 135	4 452
<i>2 + minst 3 aksler</i>			over 40 000	4 452	6 814

Miljødifferensiert årsavgift for dieseldrevne kjøretøy

Vektclasser (kg)	Avgasskravnivå (EURO)							
	Ingen (kr)	I (kr)	II (kr)	III (kr)	IV (kr)	V (kr)	VI eller strengere (kr)	0-utslipp (kr)
7 500–11 999	5 954	3 309	2 316	1 410	742	464	117	0
12 000–19 999	9 767	5 427	3 795	2 316	1 222	758	191	0
20 000 og over	17 368	9 949	7 056	4 241	2 239	1 391	350	0

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten.

§ 2 Departementet kan gi forskrift om hvilke fjæringssystemer som kan likestilles med luftfjæring og om fastsettelse av avgasskravnivå, herunder krav til dokumentasjon for registreringsår og avgasskravnivå.

Departementet kan gi forskrift om etterberegning av avgift dersom det viser seg at et kjøretøy ikke oppfyller de krav til avgassutslipp som lå til grunn ved beregning av avgiften.

§ 3 Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift for utenlandsregistrerte kjøretøy etter antall døgn de befinner seg i Norge (døgnavgift), her-

under fastsette høyere døgnavgift for kjøretøy som er registrert i et land som krever høyere bruksavgifter av norske kjøretøy enn av dette lands kjøretøy, samt treffe gjensidige avtaler med andre land om fritak for eller nedsettelse av døgnavgiften.

§ 4 Avgiftsgrunnlaget er den vekt som er oppgitt som tillatt totalvekt i kjøretøyregisteret. For semitrailere er avgiftsgrunnlaget den del av totalvekten som faller på semitrailerens aksler. Hvis kjøretøyets totalvekt ikke går frem av vognkortet, settes totalvekten til summen av kjøretøyets egenvekt og tillatt (registrert) lasteevne.

Departementet kan gi forskrift om grunnlaget for avgiften.

§ 5 Følgende kjøretøy er fritatt for vektgradert og miljødifferensiert årsavgift:

- a. traktorer
- b. kjøretøy registrert på kjennemerker med lysegule typer på sort bunn
- c. motorredskaper
- d. kjøretøy som er 30 år eller eldre, unntatt tilhengere
- e. kjøretøy som i forbindelse med transport av gods fraktes på jernbane (kombinert godstransport)

f. kjøretøy som er registrert på NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om utskrivning av avgiften i flere terminer og om forholdsmessig beregning av avgiften ved avregistrering, vraking og omregistrering.

Departementet kan gi forskrift om betaling av avgift basert på en dagsats på to pst. av full vektårsavgift med et fastsatt minstepeløp.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om omregistreringsavgift for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter betales avgift til statskassen ved

omregistrering av nevnte, tidligere her i landet registrerte motorvogner, og tilhengere med følgende beløp:

	Registreringsår		
	2025 til 2022 (kr)	2021 til 2014 (kr)	2013 og eldre (kr)
a. Mopeder, motorsykler og beltemotorsykler	631	631	631
b. Personbiler			
Egenvekt (typegodkjent):			
1. t.o.m. 1 200 kg	4 812	3 166	1 900
2. over 1 200 kg	7 343	4 434	1 900
c. Lastebiler, trekkbiler, varebiler, kombinerte biler, campingbiler, beltebiler og busser med tillatt totalvekt inntil 7 500 kg	2 406	1 520	1 268
d. Biltilhengere, herunder semitrailere og campingtilhengere, med egenvekt (typegodkjent) over 350 kg	631	631	631

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved omregistrering av kjøretøy:

- a. ved ren navneendring
- b. på ektefelle
- c. mellom foreldre og barn som arv (fullt skifte)
- d. som er 30 år eller eldre
- e. som utloddes og som tidligere har vært registrert på utlodderen
- f. som skal registreres på kjennemerker med gule tegn på blå reflekterende bunn
- g. på NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
- h. som registreres på Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet
- i. som har vært registrert på samme eier i to måneder eller mindre (samlet påskiltings-/registreringstid)

j. som tas tilbake av selger som følge av heving eller omlevering etter kjøpslovens eller forbrukerkjøpslovens bestemmelser

k. ved omorganiseringer som gjennomføres med lovfestet selskapsrettslig kontinuitet, samt ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og omregistreringen av kjøretøy må ha funnet sted etter 1. januar 2016

l. ved sletting av registrert eier eller medeier i kjøretøyregisteret.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om veibruksavgift på drivstoff for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales veibruksavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende drivstoff:

- a. bensin per liter: kr 4,16
- b. mineralolje til fremdrift av motorvogn (autodiesel) per liter: kr 2,69
- c. naturgass per Sm³: kr 3,05
- d. LPG per kg: kr 3,98
- e. bioetanol per liter: kr 2,12
- f. biodiesel per liter: kr 2,69.

Andel biogass innblandet i naturgass og LPG inngår ikke i avgiftsgrunnlaget ved beregningen av avgiften etter første ledd bokstav c og d.

Avgiften kommer i tillegg til avgift som skal betales etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift på mineralske produkter og Stortingets vedtak om svovelavgift.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Olje som er merket i samsvar med forskrift fastsatt av departementet, skal ikke ilegges avgift etter § 1 første ledd bokstav b og f.

Departementet kan bestemme at

- a. fritak for avgiftsplikten kan skje på annen måte enn ved bruk av merket olje
- b. avgift skal betales ved bruk av merket olje.

§ 3 På vilkår fastsatt av departementet kan det benyttes merket olje

- a. i følgende motorvogner:
 1. traktorer
 2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn
 3. motorredskaper
 4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet
 5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.
- b. til annen bruk enn fremdrift av motorvogn.

§ 4 Det gis fritak for avgift på drivstoff som

- a. utføres til utlandet
- b. legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel
- c. innføres
 1. som reisegods
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet
- d. leveres til eller innføres av
 1. diplomater
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
 3. Den nordiske investeringsbank
- e. kommer i retur til registrert virksomhets lager.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak eller ytes tilskudd for avgift på bensin som

- a. brukes i luftfartøy, unntatt Forsvarets luftfartøy
- b. brukes til teknisk og medisinsk formål
- c. brukes i båter og snøscootere i veiløse strøk
- d. brukes i motorsager og andre arbeidsredskaper med totaktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper
- e. er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Det gis fritak for avgift på naturgass, LPG og bioetanol

- a. til bruk i følgende motorvogner:
 1. traktorer
 2. motorvogner registrert på kjennemerker med lysegule tegn på sort bunn
 3. motorredskaper
 4. tilhørende Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet
 5. tilhørende NATO eller NATOs hovedkvarter i Norge, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

b. til annen bruk enn fremdrift av motorvogn.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på elektrisk kraft for 2025

I

§ 1 Fra 1. januar t.o.m. 31. mars og fra 1. april t.o.m. 31. desember 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med henholdsvis 9,79 og 16,93 øre per kWh på elektrisk kraft som leveres her i landet.

Det skal betales avgift med 0,6 øre per kWh for kraft til

- a. industri, bergverk, produksjon av fjernvarme og arbeidsmarkedsbedrifter som utøver industriproduksjon. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen
- b. bruk i Finnmark fylke og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke
- c. skip i næring
- d. produksjon eller omforming av energiprodukt. Den reduserte satsen omfatter elektrisk kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen.

Det skal betales avgift ved uttak av elektrisk kraft til eget bruk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på kraft som er produsert i

- a. energigjenvinningsanlegg, og som leveres direkte til sluttbruker
- b. aggregat med generator som har merkeytelse mindre enn 100 kVA, og som leveres direkte til sluttbruker
- c. nødstrømsaggregat når den normale elektrisitetsforsyning har sviktet
- d. mottrykksanlegg

e. solceller, og som brukes direkte av produsenten selv

f. fornybare energikilder, og som brukes på samme eiendom.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Det gis fritak for avgift på kraft til

- a. husholdninger og offentlig forvaltning i Finnmark fylke og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke
- b. NATO eller NATOs hovedkvarter, styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
- c. Den nordiske investeringsbanks offisielle virksomhet
- d. kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser
- e. veksthusnæringen
- f. bruk i direkte sammenheng med produksjon av elektrisk kraft
- g. fremdrift av tog eller annet skinnegående transportmiddel, herunder oppvarming av og belysning i transportmiddelet. Fritaket omfatter også trolleybuss.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 5 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 3 første ledd ny bokstav h skal lyde:

- h. energiintensive foretak i treforedlingsindustrien som deltar i godkjent energieffektiviseringsprogram. Fritaket gjelder kun kraft som benyttes i forbindelse med selve produksjonsprosessen.
-

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på vindkraft for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med 2,37 øre per kWh produsert elektrisk kraft fra landbaserte vindkraftverk.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 3 Departementet kan fritta for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på smøreolje mv. for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av smøreolje mv. med kr 2,62 per liter.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på smøreolje mv. som

- a. utføres til utlandet
- b. legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel
- c. innføres
 1. som reisegods
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet
- d. leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
- e. kommer i retur til registrert virksomhets lager
- f. brukes i utenriksfart
- g. brukes i fiske og fangst i fjerne farvann
- h. brukes i anlegg eller innretninger som har tilknytning til utnyttelse av naturforekomster i havområder utenfor norsk territorialgrense, til

transport mellom land og slike anlegg eller innretninger og for spesialskip som har oppdrag i slik virksomhet

- i. brukes i luftfartøy, unntatt Forsvarets luftfartøy
- j. brukes som råstoff i industriell virksomhet dersom smøreoljen i sin helhet inngår og forblir i det ferdige produkt
- k. omsettes i forbrukerpakninger med innhold mindre enn 0,15 liter
- l. er påfylt kjøretøy, maskiner o.l. ved inn- eller utførsel.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om CO₂-avgift på mineralske produkter for 2025

I

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales CO₂-avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av følgende mineralske produkter med følgende beløp:

- a. Mineralolje (generell sats): kr 3,79 per liter.
Mineralolje til
 - bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven: kr 0,25 per liter
 - innenriks kvotepliktig luftfart: kr 1,77 per liter
 - annen innenriks luftfart og ikke-kommersielle privatflyginger: kr 3,58 per liter
 - fiske og fangst i fjerne farvann: kr 0,93 per liter.
- b. Bensin: kr 3,25 per liter.
- c. Naturgass (generell sats): kr 2,80 per Sm³.
Naturgass til
 - bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven: kr 0,066 per Sm³
 - kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser: kr 0 per Sm³
 - veksthusnæringen: kr 0,42 per Sm³
 - fiske og fangst i fjerne farvann: kr 0,70 per Sm³.
- d. LPG (generell sats): kr 4,22 per kg.
LPG til
 - bruk som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven: kr 0 per kg.
 - kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser: kr 0 per kg.
 - veksthusnæringen: kr 0,63 per kg.
 - fiske og fangst i fjerne farvann: kr 1,05 per kg.

For mineralske produkter som er fritatt for avgift etter § 2 bokstav g, gis det fritak med kr 1 405 per tonn CO₂.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralske produkter som

- a. utføres til utlandet
- b. legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel
- c. innføres
 1. som reisegods
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet
- d. leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
 2. Den nordiske investeringsbank
- e. kommer i retur til registrert virksomhets lager
- f. brukes som råstoff i industriell virksomhet på en slik måte at det ikke oppstår utslipp av karbon til luft eller utslippet er vesentlig lavere enn det mengden råstoff skulle tilsi
- g. leveres til bruk der utslippet av CO₂ er fanget og lagret.

§ 3 Det gis fritak for CO₂-avgift på mineralolje til

- a. motorvogner tilhørende diplomater mv.
- b. skip i utenriksfart
- c. luftfartøy i utenriksfart.
Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

§ 4 Det gis fritak for CO₂-avgift på bensin

- a. til motorvogner tilhørende diplomater mv.
- b. til tekniske og medisinske formål
- c. til motorsager og andre arbeidsredskaper med totaktsmotor dersom bensinen har særlige helse- og miljømessige egenskaper
- d. til luftfartøy i utenriksfart
- e. som er gjenvunnet i VRU-anlegg (Vapour Recovery Unit).
Det gis fritak for avgift for andel bioetanol i bensin.

§ 5 Det gis fritak for CO₂-avgift på naturgass og LPG til

- a. motorvogner tilhørende diplomater mv.
- b. skip i utenriksfart
- c. luftfartøy i utenriksfart

- d. bruk som gir utslipp som er avgiftspliktig etter Stortingets vedtak om CO₂-avgift i petroleumsvirksomheten på kontinentalsokkelen.
Det gis fritak for avgift for andel biogass og hydrogen i naturgass og LPG.

§ 6 Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 7 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 8 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkeltilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkeltilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer, gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd bokstav c andre strekpunkt skal lyde:

- kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser: kr 0,70 per Sm³

§ 1 første ledd bokstav d andre strekpunkt skal lyde:

- kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser: kr 1,05 per kg.

§ 5 ny bokstav e skal lyde:

- e. kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser dersom bruken gir kvotepliktige utslipp etter klimakvoteloven.

III

Fra den tid departementet bestemmer, gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd bokstav a nytt siste strekpunkt skal lyde:

- innenriks kvotepliktig sjøfart: kr 1,96 per liter.

§ 1 første ledd bokstav c nytt siste strekpunkt skal lyde:

- innenriks kvotepliktig sjøfart: kr 1,46 per Sm³.

§ 1 første ledd bokstav d nytt siste strekpunkt skal lyde:

- innenriks kvotepliktig sjøfart: kr 2,21 per kg.

IV

Fra den tid departementet bestemmer, gjøres følgende endringer:

§ 1 første ledd bokstav a nytt siste strekpunkt skal lyde:

- utenriks sjøfart: kr 1,33 per liter.

§ 1 første ledd bokstav c nytt siste strekpunkt skal lyde:

- utenriks sjøfart: kr 1,00 per Sm³.

§ 1 første ledd bokstav d nytt siste strekpunkt skal lyde:

- utenriks sjøfart: kr 1,50 per kg.

§ 3 første ledd bokstav b oppheves.

§ 5 første ledd bokstav b oppheves.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på avfallsforbrenning for 2025

I

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved forbrenning av avfall som gir kvotepliktig utslipp etter klimavoteloven med kr 182 per tonn CO₂. Ved forbrenning av annet avfall skal det betales avgift med kr 908 per tonn CO₂.

Avgiften omfatter ikke utslipp ved forbrenning av avfall som ikke inneholder fossilt materiale.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift ved forbrenning av

- a. farlig avfall
- b. avfall dersom CO₂ fanges og lagres.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensing av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

II

Fra den tid departementet bestemmer gjøres følgende endring:

§ 1 første og andre ledd skal lyde:

I henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter skal det betales avgift til statskassen ved forbrenning av avfall med kr 908 per tonn CO₂.

Avgiften omfatter ikke utslipp ved forbrenning av avfall som

- a. gir kvotepliktige utslipp etter klimavoteloven
- b. ikke inneholder fossilt materiale.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på HFK og PFK for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av hydrofluorkarboner (HFK) og perfluorkarboner (PFK), herunder gjenvunnet HFK og PFK. Avgift på HFK og PFK betales med kr 1,405 per kg multiplisert med den GWP-verdi (global warming potential) som den enkelte avgiftspliktige HFK- og PFK-gassen representerer.

Avgiftsplikten omfatter alle blandinger av HFK og PFK, både innbyrdes blandinger og blandinger med andre stoffer, samt HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer.

Departementet kan gi forskrift om at for HFK og PFK som inngår som bestanddel i andre varer, skal avgift fastsettes på annen måte enn etter vekt, og at avgiften skal betales etter sjablongsatser.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, samt fastsettelse av GWP-verdi.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a. utføres til utlandet
- b. legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel

- c. innføres
 1. som reisegods
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet
 3. til midlertidig bruk
- d. leveres til eller innføres av
 1. diplomater
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
 3. Den nordiske investeringsbank
- e. kommer i retur til registrert virksomhets lager
- f. gjenvinnes.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på SF₆ for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av svovelheksafluorid (SF₆) med følgende beløp:

- a. ren SF₆: kr 33 018 per kg.
 - b. SF₆ som inngår i produkter: kr 6 604 per kg.
- Avgiften omfatter ikke SF₆ som gjenbrukes etter tapping fra SF₆-isolerte anlegg som tas ut av drift.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på varer som

- a. utføres til utlandet
- b. legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel
- c. innføres
 1. som reisegods

2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet
3. til midlertidig bruk.
- d. leveres til eller innføres av NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred,
- e. kommer i retur til produsents eller importørs lager
- f. brukes til førstegangs påfylling av nye høyspentanlegg.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om svovelavgift for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales svovelavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av mineralolje som inneholder over 0,05 pst. vektandel svovel med 15,70 øre per liter for hver påbegynt 0,1 pst. vektandel svovel.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for svovelavgift på mineralolje som

- a. utføres til utlandet
- b. legges inn på tollager når varene er bestemt til utførsel
- c. innføres
 1. som reisegods
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet
- d. leveres til eller innføres av
 1. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred

2. Den nordiske investeringsbank
- e. kommer i retur til registrert virksomhets lager
- f. brukes i skip i utenriksfart
- g. brukes i luftfartøy i utenriksfart
- h. brukes i fiske og fangst i fjerne farvann
- i. gir utslipp av svovel til atmosfæren mindre enn det svovelinnholdet i mineraloljen skulle tilsi.

Det gis fritak for avgift for andel biodiesel i mineralolje.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på NO_x for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 26,36 per kg utslipp av nitrogenoksider (NO_x) ved energiproduksjon fra følgende kilder:

- a. fremdriftsmaskineri med samlet installert motoreffekt på mer enn 750 kW
- b. motorer, kjeler og turbiner med samlet installert innfyrt effekt på mer enn 10 MW
- c. fakler på innretninger på norsk kontinentalsokkel og anlegg på land.

Ved beregningen av effekt etter bokstav a og b skal effekten av elektromotorer og elektrokjeler ikke tas med.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på utslipp av NO_x fra

- a. fartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk havn
- b. fartøy som brukes til fiske og fangst i fjerne farvann
- c. luftfartøy som går i fart mellom norsk og utenlandsk lufthavn
- d. enheter omfattet av miljøavtale med staten om reduksjon av NO_x-utslipp.
Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om miljøavgift på plantevernmidler for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. desember 2003 nr. 124 om matproduksjon og mattrygghet mv. § 21 betales miljøavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av plantevernmidler.

§ 2 Landbruks- og matdepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Forslag

til stortingsvedtak om årsavgift knyttet til mineraler for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 kan det med hjemmel i lov 19. juni 2009 nr. 101 om erverv og utvinning av mineralressurser § 56 kreves avgift til statskassen for undersøkelse og utvinning av landbaserte mineralforekomster.

Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på undersjøisk utnyttelse mv. av kalkstein for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det betales avgift til statskassen for undersøkelse og utnyttelse av undersjøisk naturforekomst av kalkstein.

Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på oppdrettsfisk for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen med kr 0,965 per kg produsert laks, ørret og regnbueørret.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for produksjon av fisk som leveres

- a. til diplomater
- b. til NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
- c. til Den nordiske investeringsbanken

d. vederlagsfritt til mottaker for utdeling på velledig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på viltlevende marine ressurser for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved førstehåndsomsetning av viltlevende marine ressurser høstet av norskregistrert fartøy. Avgift skal betales med 0,42 pst. av avgiftsgrunnlaget. Avgiftsgrunnlaget er brutto salgsbeløp minus den avgift som skal betales til fiskesalgslaget etter fiskesalgslagslova.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for viltlevende marine ressurser som leveres

- a. til diplomater
- b. til NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred

- c. til Den nordiske investeringsbanken
- d. vederlagsfritt til mottaker for utdeling på velledig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om avgift på sukker mv. for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av sukker mv. med kr 9,46 per kg av varens avgiftspliktige vekt.

Avgiftsplikten omfatter:

- a. sukker (roe-/bete- og rørsukker)
- b. sirup og sukkeroppløsning av nevnte varer.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften.

§ 2 Det gis fritak for avgift på sukker som

- a. fra produsents og importørs lager
 1. utføres til utlandet
 2. leveres som proviant
- b. innføres
 1. som reisegods
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet
- c. fra produsents eller importørs lager leveres til eller innføres av

1. diplomater
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
 3. Den nordiske investeringsbank
- d. kommer i retur til produsents eller importørs lager
 - e. brukes til ervervsmessig fremstilling av varer
 - f. brukes til birøkt
 - g. leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om avgifter på drikkevareemballasje for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales miljøavgift og grunnavgift til statskassen ved innførsel og innenlandsk produksjon av drikkevareemballasje.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften. Departementet kan videre gi forskrift om forenklet avgiftsberegning for varer som reisende innfører til personlig bruk utover avgiftsfri kvote.

§ 2 Det skal betales miljøavgift på drikkevareemballasje med følgende beløp per emballasjeeinheit:

- a. glass og metall: kr 6,91
- b. plast: kr 4,18
- c. kartong og papp: kr 1,70.

Departementet kan gi forskrift om fritak for miljøavgift dersom emballasjen inngår i et retur-system, herunder fastsette vilkår for fritak.

§ 3 Det skal betales grunnavgift på engangsemballasje med kr 1,42 per emballasjeeinheit.

Som engangsemballasje anses emballasje som ikke kan gjenbrukes i sin opprinnelige form.

§ 4 Emballasje som inneholder følgende drikkevarer er fritatt for grunnavgift:

- a. melk og melkeprodukter
- b. drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade og konsentrater av dette
- c. varer i pulverform
- d. korn- og soyabaserte melkeerstatningsprodukter
- e. morsmelkeerstatning.

Drikkevarer som nevnt i første ledd bokstav c og e er også fritatt for miljøavgift.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 5 Det gis fritak for miljø- og grunnavgift på drikkevareemballasje som

- a. fra registrert virksomhets og importørs lager
 1. utføres til utlandet
 2. leveres som proviant
 3. leveres til utsalg på lufthavn
- b. innføres
 1. som reisegods
 2. til bruk i transportmidler i ervervsmessig virksomhet
- c. fra registrert virksomhets eller importørs lager leveres til eller innføres av
 1. diplomater
 2. NATO og styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred
 3. Den nordiske investeringsbank
- d. kommer i retur til produsents eller importørs lager
- e. har rominnhold på minst fire liter
- f. leveres vederlagsfritt til mottaker for utdeling på veldedig grunnlag.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 6 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 7 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om flypassasjeravgift for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 19. mai 1933 nr. 11 om særavgifter betales avgift til statskassen på ervervsmessig flyging fra norske lufthavner med følgende beløp per passasjer:

- a. flyginger med sluttdestinasjon i Europa: kr 60
- b. andre flyginger: kr 342.

Departementet kan gi forskrift om hva som omfattes av avgiftsplikten og om grunnlaget for avgiften, herunder hvilke land og områder som omfattes av de ulike satsene og at enkelte områder skal omfattes av en annen sats enn det som følger av første ledd.

§ 2 Det gis fritak for avgift på flyging av

- a. luftbefordrerens ansatte på tjenestereise
- b. barn under to år
- c. transitt- og transferpassasjerer

d. NATOs styrker eller personell i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av. Fritaket omfatter på tilsvarende vilkår også styrker fra land som deltar i Partnerskap for fred.

Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

§ 4 Departementet kan frita for eller sette ned avgiften når det oppstår enkelttilfeller eller situasjoner som ikke var overveid da avgiftsvedtaket ble truffet, og når avgiften i det spesielle enkelttilfellet får en utilsiktet virkning.

Forslag

til stortingsvedtak om dokumentavgift for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift betales avgift til statskassen ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom, herunder bygning på fremmed grunn og tilhørende feste-rett til tomta. Avgift skal betales med 2,5 pst. av avgiftsgrunnlaget, men minst kr 250.

Ved tinglysing av første gangs overføring av hjemmel til eierseksjon eller til fysisk del av eiendom i forbindelse med oppløsning av borettslag og boligaksjeselskaper, betales avgift med kr 1 000 per hjemmelsoverføring.

§ 2 Fritatt for avgift er

- a. gaveandel i dokument som inneholder gave og lignende til det offentlige eller til stiftelser og legater med allmennyttige formål, eller til foreninger med allmennyttige formål som har styresete her i landet
- b. dokument som overfører rettigheter til fast eiendom til utenlandske diplomatiske og konsulære misjoner
- c. overføring av hjemmel til fast eiendom til Den nordiske investeringsbank og som er nødvendig for bankens offisielle virksomhet
- d. egen sameieandel i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom ved oppløsning av sameie
- e. overføring av hjemmel til fast eiendom mellom ektefeller
- f. ideell arveandel etter loven i den enkelte eiendom ved overtagelse av fast eiendom på skifte eller fra uskiftet bo. Forskudd på arv regnes ikke som arveandel og heller ikke testamentsarv i den utstrekning den overstiger lovens arveandel

- g. overføring av hjemmel til fast eiendom til forrige hjemmelshaver eller dennes ektefelle, i forbindelse med salg etter reglene om tvangssalg
- h. overføring av hjemmel til fast eiendom til NATO eller NATOs hovedkvarter i den utstrekning dette følger av internasjonale avtaler Norge er forpliktet av
- i. overføring av hjemmel til fast eiendom mellom Kongen, Dronningen, den nærmeste arveberettigede til tronen i hvert etterfølgende slektsledd og disse personers ektefeller, samt disses felles barn som ikke er fylt 20 år ved utgangen av det år overføringen skjer
- j. overføring av hjemmel til fast eiendom til testamentsarving dersom overføring av hjemmel til ny erverver tinglyses samme dag
- k. overføring av hjemmel til fast eiendom ved omorganiseringer som kan gjennomføres med skattemessig kontinuitet etter skatteloven §§ 11-2 til 11-5, § 11-11 og § 11-20 med tilhørende forskrifter. Omorganiseringen og tinglysingen av hjemmelen til fast eiendom må ha funnet sted etter 1. januar 2016
- l. overføring av hjemmel til fast eiendom fra kommunal stiftelse til kommune.
Departementet kan gi forskrift om gjennomføring, avgrensning av og vilkår for fritak.

§ 3 Ved førstegangsoverføring av en selvstendig og i sin helhet nyoppført bygning som ikke er tatt i bruk, og overføring av bygg under arbeid, betales avgift bare av salgsverdien av tomta dersom det blir tinglyst hjemmelsoverføring til denne.

§ 4 Oppstår det tvil om omfanget av avgiftsplikten, avgjøres spørsmålet av departementet.

Forslag

til stortingsvedtak om frekvens- og nummeravgift for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 skal det i henhold til ekomloven betales avgift til statskassen for bruk av frekvenser til drift av system for mobilkommunikasjon (frekvensavgift) med følgende beløp per MHz (frekvensdupleks) disponert båndbredde:

– 450 MHz-båndet	kr 1 529 000
– 700 MHz-båndet	kr 1 743 000
– 800 MHz-båndet	kr 1 743 000
– 900 MHz-båndet	kr 1 743 000
– 1800 MHz-båndet	kr 1 743 000
– 2,1 GHz-båndet	kr 1 612 000

§ 2 For 2025 skal det i henhold til ekomloven betales avgift til statskassen for tillatelse til bruk av femsifrede nummer (nummeravgift) med følgende beløp per nummer:

Kategori A	kr 171 470
Kategori B	kr 122 170
Kategori C	Kr 93 980
Kategori D	kr 65 810
Kategori E	kr 30 580
Kategori F	kr 3 810

§ 3 Digitaliserings- og forvaltningsdepartementet kan fatte enkeltvedtak og gi forskrift om beregning og betaling av avgiften.

Forslag

til stortingsvedtak om inntekter ved tildeling av tillatelser for 2025

§ 1 Fra 1. januar 2025 kan det med hjemmel i ekomloven kreves vederlag til statskassen ved tildeling av tillatelser.

Digitaliserings- og forvaltningsdepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av beløpet.

§ 2 Fra 1. januar 2025 kan det med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 79 om akvakultur § 7 kreves vederlag til statskassen ved tildeling av tillatelser.

Nærings- og fiskeridepartementet kan gi forskrift om beregning og betaling av beløpet.

Forslag

til stortingsvedtak om tollavgift for 2025

§ 1 *Plikten til å betale tollavgift*

Fra 1. januar 2025 skal det betales tollavgift ved innførsel av varer etter bestemmelsene i lov 11. mars 2022 nr. 8 om tollavgift og de satser som følger av dette vedtaket.

De ordinære tollavgiftssatsene for 2024 skal fortsatt gjelde fra 1. januar 2025.

§ 2 *Preferansetollavgiftssatser*

Varer med opprinnelse i land Norge har inngått frihandelsavtale med, skal gis preferansetollavgiftssats. Det samme gjelder for varer som er omfattet av det generelle preferansesystemet for utviklingsland (Generalized System of Preferences (GSP)).

Kvoter og tollavgiftssatser som er omfattet av det generelle preferansesystemet for utviklingsland videreføres for 2025.

Departementet kan gi forskrift om reduserte tollavgiftssatser og andre tiltak om tollavgift som følger av frihandelsavtale med annen stat.

§ 3 *Tolltariffen*

Departementet kan gi forskrift om nye eller endrede varenumre i tolltariffen dersom endringene ikke har provenymessige, næringsmessige eller handelspolitiske konsekvenser av betydning.

Vedlegg 1

Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner

1 Innledning

I skatte- og avgiftssystemet er det en rekke unntak og særordninger som reduserer skatteinntektene, sammenlignet med skatting etter de ordinære reglene eller etter hovedprinsippene for skatte- og avgiftssystemet. Slike såkalte skatteutgifter beregnes og publiseres årlig i tråd med lang praksis og OECDs anbefalinger. Skatteutgifter gjenspeiler demokratisk uttrykte prioriteringer. Der bestemte formål tilgodeses, har det en parallell til prioriteringer på budsjettets utgiftsside. Tilsvarende beregnes såkalte skattesanksjoner i tilfeller der unntaket fra den generelle regelen gjør at skatteinntektene er høyere enn de ellers ville vært.

Hensikten med å presentere en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner er å synliggjøre den økonomiske verdien av unntak fra hovedreglene.

Norge publiserte sin første oversikt over skatteutgifter i Nasjonalbudsjettet 1999. Fra og med 2011 er skatteutgiftene presentert som vedlegg til skatte- og avgiftsproposisjonen. Punkt 2.8 i proposisjonens hoveddel gir en oversikt over skatteutgifter og skattesanksjoner.

I punkt 2 nedenfor redegjøres det for valg av referansesystem og beregningsmetode. I punktene 3 og 4 gis en detaljert oversikt over departementets anslag over skatteutgifter på ulike områder. Tabell 1.1 og 1.2 gir en samlet oversikt over anslag på skatteutgifter ved hhv. skattereglene og avgiftsreglene. I punkt 5 analyseres enkelte sektorer.

2 Nærmere om referansesystemet og beregningsmetoder

2.1 Referansesystemet

For å identifisere de ulike skatteutgiftene og skattesanksjonene vurderes det eksisterende skatte- og avgiftssystemet opp mot et referansesystem. I

tråd med tidligere år er det lagt til grunn et referansesystem som er basert på hovedreglene i skattesystemet der like personer, aktiviteter og varer mv. skatlegges etter de samme prinsippene og satsene. Skatteutgifter er redusert skatt for enkelte grupper sammenlignet med referansesystemet. En skattesanksjon innebærer derimot at enkelte skattytere eller enkelte typer aktiviteter får høyere skatt enn det som følger av referansesystemet.

På noen områder har departementet valgt en mer prinsipiell tilnærming til å fastsette referansesystemer. Dette gjelder hovedsakelig ved fastsettelse av skattegrunnlag som er definert ut fra prinsippene som ble nedfelt i skattereformene i 1992 og 2006, og som siden har ligget til grunn for utformingen av skatte- og avgiftsreglene. Dette gjelder særlig definisjonen av faktisk økonomisk overskudd i selskap og faktisk boliginntekt (se punkt 5.1) i referansesystemet. Dette har blant annet betydning for beregning av skatteutgifter ved gunstige avskrivningssatser og gunstig beskatning av bolig og annen fast eiendom. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

I beregningen av skatteutgifter for avgifter er det gjort et prinsipielt skille mellom fiskale avgifter, hvor hovedmålet er å skaffe staten inntekter, og klima-, miljø- og helserelaterte avgifter, hvor hovedmålet er å prise skadelig aktivitet. Referansesystemet for fiskale avgifter er basert på at alt forbruk i prinsippet bør avgiftslegges etter én sats. Unntaket her er dokumentavgiften, som er en skatt på omsetning av eiendom, og som sammenlignes med øvrige skatteregler for bolig og annen fast eiendom. I den sammenhengen betraktes dokumentavgiften som en skattesanksjon.

Prinsipper for effektiv skatting tilsier at det ikke legges fiskale avgifter på vareinnsats. Fiskale avgifter på vareinnsats regnes dermed som en skattesanksjon, og fritak betraktes ikke som en skatteutgift. For klima-, miljø- og helsere-

laterte avgifter betraktes avvik fra den normerte satsen som en skatteutgift eller skattesanksjon. Her vil det ikke være noen forskjell i beregningene mellom vareinnsats og varer til sluttforbruk. Departementet har beregningsteknisk klassifisert alle avgifter som enten fiskale eller klima-, miljø- og helserelevante avgifter. I den grad klassifiseringen er særlig usikker, er dette påpekt i teksten.

2.2 Beregningsmetoder

I likhet med de fleste andre land benytter departementet inntektstapsmetoden for å beregne skatteutgifter. Det betyr at skatteutgiften settes lik skatteinntektene som det offentlige ikke tar inn som følge av at ulike skattytere eller ulike typer aktiviteter skatlegges mindre enn i referansesystemet uten de begrunnede unntakene.

Det beregnede fraværet av potensielle inntekter representerer likevel ikke den potensielle inntektsgevinsten ved å oppheve et unntak. Grunnen til dette er at det er sett bort fra atferdsendringene som kan følge av at en skatteutgift eller skattesanksjon oppheves eller endres. Det er heller ikke tatt hensyn til samspillseffekter som følger av at oppheving eller endring av et unntak kan påvirke andre skattegrunnlag. I tillegg til inntektstapsmetoden benyttes nåverdimetoden for å beregne enkelte skatteutgifter. Denne metoden tar hensyn til at enkelte ordninger innebærer en utsatt skattlegging eller skattebesparelse fremover i tid. Blant annet er skatteutgiften ved pensjonsordninger i arbeidsforhold beregnet på denne måten. I disse beregningene er det lagt til grunn en nominell diskonteringsrente på om lag 6 pst. Denne er fastsatt med utgangspunkt i kalkulasjonsrenten i Direktoratet for økonomistyrings veileder i samfunnsøkonomiske analyser.

3 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved unntak i skattereglene

Lønn og pensjon

Referansesystemet for lønns- og pensjonsbeskatningen er basert på prinsippet om at enhver fordel vunnet ved arbeid er skattepliktig inntekt. Der som skattepliktig inntekt avviker fra faktisk inntekt som følge av særskilte fradrag- og unntaksordninger eller ved at inntekter verdsettes lavere enn den faktiske inntekten, betraktes dette som en skatteutgift. Den progressive beskatningen av lønns- og pensjonsinntekt, som etter gjeldende

regler ivaretas gjennom minstefradraget og personfradraget samt en progressiv satsstruktur, anses å være en del av referansesystemet.

Skatteutgiftene ved beskatning av lønn og pensjon er i all hovedsak beregnet med Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Skatteutgiftene ved naturalytelser er stort sett beregnet med utgangspunkt i skattestatistikk eller informasjon fra a-meldingen.

Følgende skatteutgifter ved lønns- og pensjonsbeskatning samt enkelte naturalytelser er beregnet for 2023 og 2024:

- I inntektsbeskatningen gjelder særskilte skatteregler for skattytere bosatt i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke. Skattesatsen på alminnelig inntekt for personlige skattytere i 2024 er her 18,5 pst. mot 22 pst. i resten av landet. Det er også et særskilt inntektsfradrag på 30 000 kroner i 2024.
- Ordningen med skattefavisert individuell sparing til pensjon gir fradrag i alminnelig inntekt for innskudd inntil 15 000 kroner. Uttak fra ordningen skatlegges som kapitalinntekt. Innestående midler er fritatt for løpende inntektsbeskatning og formuesskatt.
- Mottakere av avtalefestet pensjon i privat sektor som har gammel alderspensjon fra folketrygden, får et kompensasjonstillegg til pensjonen. Dette gjelder årskullene 1944 til 1962. Kompensasjonstillegget er skattefritt for mottakeren.
- Til 1. mars 2023 fikk enslige forsørgere et særfradrag. I 2022 var særfradraget 52 476 kroner per år, det vil si 4 373 kroner per måned. Samme månedlige fradrag ble gitt for januar og februar i 2023. Fra mars er verdien av særfradraget flyttet til utgiftssiden av budsjettet, ved at den utvidede barnetrygden for enslige forsørgere er økt.
- Det gis et fradrag for dokumenterte utgifter til pass og stell av barn (foreldrefradrag) på inntil 25 000 kroner per år for ett barn. Fradragsgrensen økes med 15 000 kroner for hvert barn utover det første.
- Det gis fradrag for beregnede utgifter til daglig reise mellom hjem og arbeidssted og for besøksreiser til hjemmet på 1,76 kroner per km. Den nedre grensen i reisefradraget er 14 950 kroner i 2024. Fra og med 2019 er fradragretten begrenset til maksimalt 97 000 kroner, før reduksjon med bunnbeløpet.
- Det gis fradrag for merutgifter til kost og losji forbundet med arbeidsopphold som krever at en bor utenfor hjemmet.

- Det gis fradrag for innbetalt fagforeningskontingent på inntil 7 700 kroner i 2023 og 8 000 kroner i 2024.
- Fra 2022 er det innført en ny ordning for ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen. Ordningen gjelder for bedrifter som er ti år eller yngre, og som har 50 årsverk eller færre og maksimalt 80 mill. kroner i driftsinntekter og balansesum. Opsjonene skattlegges først når aksjene realiseres, og ikke ved innløsning av opsjonen som ved de generelle reglene for opsjonsbeskatning i arbeidsforhold. Skatteutgiften gir uttrykk for en nåverdi.
- Det gis fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner på 25 000 kroner i 2023 og 2024.
- Det kan etter visse kriterier gis et særfradrag for store sykdomsutgifter når årlige dokumenterte utgifter utgjør minst 9 180 kroner og gjelder varig sykdom eller svakhet hos skattyteren eller noen han eller hun forsørger. Fra og med 2013 gis det fradrag for 67 pst. av fradragsberettigede kostnader.
- Etter dagens regler har begrenset skattepliktige fysiske personer fra andre land rett til personfradrag, minstefradrag mv. I tillegg til de ordinære fradragene kan utenlandske sjøfolk og sokkelarbeidere som ikke er omfattet av den særskilte kildeskatten for utenlandske arbeidstakere, kreve et særskilt standardfradrag. Standardfradraget er 10 pst. regnet av arbeidsinntekten som inngår i grunnlaget for minstefradrag, med et øvre tak på 40 000 kroner.
- Kjøregodtgjørelse ved bruk av egen bil på tjenestereiser er skattefri inntil 3,50 kroner per kilometer. De gjennomsnittlige variable merkostnadene ved bruk av egen mellomstor bil er beregningsteknisk anslått til 2,53 kroner per km i 2024. Differansen mellom statens satser og de anslåtte variable merkostnadene utgjør en skatteutgift.
- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra sjøfart på 83 000 kroner. Fradraget kan ikke kombineres med fradraget i inntekt fra fiske.
- Etter gjeldende regler har sjøfolk, fiskere og ansatte på kontinentalsokkelen et særskilt skattefritak for fri kost (skattefritaket for ansatte på kontinentalsokkelen er imidlertid avgrenset til de som har lavere personinntekt enn 600 000 kroner). For andre arbeidstakergrupper er fri kost som hovedregel skattepliktig.

Arbeidsgiveravgift

Norge har en ordning med regionalt differensiert arbeidsgiveravgift. Gjeldende ordning er notifisert til EFTAs overvåkningsorgan (ESA). Ordningen er godkjent for perioden 2022–2027 på nærmere bestemte vilkår som er fastsatt for perioden. Differensiert arbeidsgiveravgift innebærer at satsene varierer etter hvor virksomheten er lokalisert. Satsene er lavere i distriktene enn i sentrale strøk. Landet er delt inn i syv ulike arbeidsgiveravgiftsone (sone 1, 1a, 2, 3, 4, 4a og 5). Satsene varierer fra 14,1 pst. i sentrale strøk (sone 1) til 0 pst. i tiltaksone i Troms og Finnmark (sone 5). Avgiftsatsene bestemmes ut fra forhold som blant annet befolkningstetthet, lange avstander, sentralitet, befolkningsvekst, sysselsettingsvekst og ensidig næringsstruktur.

Bedrifts- og kapitalbeskatningen

Referansesystemet for bedrifts- og kapitalbeskatningen er basert på at kapitalavkastning skal skattlegges med en flat sats på 22 pst. Det er videre forutsatt at skjermingsmetoden og fritaksmetoden samt en nøytral grunnrentebeskatning inngår i referansesystemet. Det er lagt til grunn at inntekter og fradrag skal behandles symmetrisk. For næringer med grunnrenteskatt er referansesystemet en nøytralt utformet grunnrenteskatt i tillegg til ordinær overskuddsbeskatning etter tilsvarende regler som for øvrige næringer.

Følgende skatteutgifter ved bedrifts- og kapitalbeskatningen er beregnet for 2023 og 2024:

- Det gis et særskilt direktefradrag i utlignet skatt beregnet på grunnlag av kostnader for forsknings- og utviklingsprosjekter som er godkjent av Norges forskningsråd (Skattefunn). Foretak som ikke er i skatteposisjon, får utbetalt fradraget fra Skatteetaten i forbindelse med skatteoppgjøret. Fradraget utgjør 19 pst. av prosjektkostnadene. Maksimalt kostnadsgrunnlag per år er 25 mill. kroner, slik at maksimalt fradrag er 4,75 mill. kroner.
- Gjennom BSU-ordningen (boligsparing for ungdom under 34 år) gis det et fradrag i skatt for innskudd på inntil 27 500 kroner per år, maksimalt av innskudd på 300 000 kroner samlet. Fradragssatsen var 10 pst. i 2023 og er den samme i 2024. Det gis ikke skattefradrag til de som allerede eier bolig.
- Det gis fradrag for tilskudd til institutt som driver vitenskapelig forskning og yrkesopplæring. Kreves det fradrag for mer enn 10 000

- kroner, er fradraget begrenset til 10 pst. av skattyterens alminnelige inntekt.
- Det gis fradrag i alminnelig inntekt for premie og innskudd til pensjonsordninger i arbeidsforhold (tjenestepensjon og avtalefestet pensjon). Pensjonsformuen er fritatt for formuesskatt, og den løpende avkastningen er fritatt for skatt på alminnelig inntekt. Skatteutgiften ved dette er beregnet som om innskuddet alternativt hadde blitt utbetalt som lønn og spart i bank. Den beregnede nåverdien av skattebesparelsen tar hensyn til at utbetalingene fra pensjonsordningen skattlegges som pensjonsinntekt. Det er lagt til grunn at midlene i gjennomsnitt står 15 år i ordningen, og at utbetalingen skjer over 15 år. Beregningen er basert på innbetalinger fra arbeidsgiver og eventuelt fra arbeidstaker.
 - Foretak med pensjonsordninger etter lov om foretakspensjon gis i dag anledning til å sette av midler i et premiefond. Det kan maksimalt avsettes seks ganger gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier. Selskapet må betale arbeidsgiveravgift på avsetninger til premiefondet, men kan fradragføre inntil 50 pst. av gjennomsnittet av årets premie og de to foregående års premier mot alminnelig inntekt.
 - Fra 1. juli 2017 ble det innført en skatteinsentivordning for langsiktige investeringer i oppstartsselskap som i gjennomsnitt over året har færre enn 25 årsverk og årlige driftsinntekter og/eller balansesum som ikke overstiger 40 mill. kroner. Ordningen ble utvidet i 2020 (Prop. 126 L (2019–2020)) til å omfatte ansatte og deres nærstående for årene 2020 og 2021, i tillegg til at beløpsgrensen for fradrag ble økt permanent fra 500 000 til 1 mill. kroner.
 - Personlige aksjonærer eller deltakere som mottar utbytte eller utdeling fra selskap, gis skjermingsfradrag i fastsatt alminnelig inntekt. Tilsvarende gis eiere av enkeltpersonforetak fradrag for skjerming i beregning av personinntekt. Fradraget utregnes ved å multiplisere skjermingsgrunnlaget med en skjermingsrente. Formålet med skjermingsfradraget er å forhindre vridninger i investeringer og finansieringsstruktur som følge av den særskilte beskatningen av utbytte mv. Skjermingsrenten skal tilsvare rente etter skatt på en sikker investering, som beregnes med utgangspunkt i observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid. Fra 2017 ble det lagt til 0,5 prosentenheter på skjermingsrenten før skatt. Dette påslaget regnes som en skatteutgift.
 - Skipsfartsvirksomhet og nærmere definert tilknyttet virksomhet innenfor rederiskatteordningen er fritatt for ordinær overskuddsskatt. Skatt på netto finansinntekter og tonnasjeskatt bidrar til at rederiene likevel ikke er fullstendig skattefrie. Anslaget for skatteutgiftene ved de særskilt gunstige skattereglene for rederiselskap er basert på informasjon fra skattemeldinger til selskapene innenfor rederiskatte-systemet. Driftsresultat og informasjon om skattepliktige finansinntekter- og kostnader i skattemeldingen benyttes for å anslå hva rederienes skattepliktige inntekter ville ha vært dersom de var underlagt ordinær beskatning. Det gjøres videre fratrukk for faktiske skattepliktige finansinntekter for rederibeskattede selskap og tonnasjeskatt.
 - En avskrivningssats for skip, fartøyer, rigger mv. (saldogruppe e) på 14 pst. antas å være høyere enn faktisk økonomisk verdifall. Det gir en fordel fordi skatten skyves utover i tid (skattekreditt). Skatteutgiften er beregnet som nåverdien av skatteutsettelsen ved de årlige investeringene. Den er beregnet ut fra et faktisk økonomisk verdifall på skip på 10 pst. Beregnet skatteutgift er foretatt for foretak som ikke skattlegges etter den særskilte skatteordningen for rederiselskap. Ved beregning av skatteutgifter ved for høye avskrivningssatser tas det hensyn til at en andel av fradragene vil være utenfor skatteposisjon og dermed ikke påvirker utlignet skatt samme år.
 - I 2017 ble avskrivningssatsen for vogntog, lastebiler, busser, varebiler mv. i saldogruppe c hevet til 24 pst. for alle eiendeler i saldogruppen. Samme år ble det innført forhøyet avskrivningssats på 30 pst. for varebiler som bare bruker elektrisitet til fremdrift. Det antas at økonomisk verdifall for eiendeler i saldogruppen ligger nærmere 20 pst. Det beregnes skatteutgift ved at avskrivningssatsen overstiger 20 pst. Forhøyet avskrivningssats for elvarebiler ble avvirket med virkning fra og med 2024, og disse avskrives heretter som øvrige driftsmidler i saldogruppe c.
 - Hoteller, bevertningssteder og losjihus i saldogruppe h avskrives med en sats på 4 pst. Det antatte økonomiske verdifallet for disse eiendelene tilsier at satsen burde vært nærmere 2 pst. og det beregnes derfor en skatteutgift.
 - Investeringstilskudd beskattes normalt ved at tilskuddsdelen av kostprisen for driftsmiddelet ikke kan avskrives. Det gis skattefritak for investeringstilskudd under Kommunal- og distriktsdepartementet ved investeringer i det dis-

- triktspolitiske området. Skattefritaket gir mottaker høyere fradrag for avskrivninger enn etter hovedregelen, og for personlig næringsdrivende vil skjermingsgrunnlaget være høyere. Disse fordelene representerer en skatteutgift.
- I alminnelig inntekt kan investeringer i rørledning og produksjonsinnretning (§3 b-driftsmidler) avskrives lineært over seks år fra og med året investeringene er pådratt. For mange driftsmidler i petroleumsvirksomheten er dette raskere enn det som kan anslås som økonomisk verdifall.
 - I de midlertidige reglene i petroleumsskatten utgjør friinntekten i særskattegrunnlaget en skatteutgift.
 - I grunnrenteskatten for vannkraftverk er det en nedre grense på 10 000 kVA for plikt til å betale grunnrenteskatt. Uavhengig av generatorstørrelse kan alle kraftverk opptjene grunnrente, og nedre grense for grunnrenteskatten utgjør derfor en skattefordel sammenlignet med en nøytral grunnrenteskatt.
 - I grunnrenteskatten på havbruk utgjør bunnfradraget på 40 mill. kroner per konsernselskap en fordel sammenlignet med en nøytral grunnrenteskatt.
 - Egen bolig og fritidsbolig er lavt inntektsbeskattet. Beregning av skatteutgiftene er nærmere omtalt i punkt 5.1 i dette vedlegget.
 - Formuesverdien av primærbolig (egen bolig) utgjør i 2024 25 pst. for boligverdi opp til 10 mill. kroner og 50 pst. for overskytende, og for sekundærbolig utgjør den 100 pst. av beregnet markedsverdi. Det er beregnet en skatteutgift for rabatten i formuesskatt på bolig og fritidseiendom, jf. omtale i punkt 5.1 i dette vedlegget.
 - Formuesverdien av aksjer inkludert næringsseiendom og tilordnet gjeld utgjør 80 pst. av beregnet markedsverdi i 2024, mens direkte eide driftsmidler verdsettes til 70 pst.
- ved inntekt opptil 93 000 kroner, satsen utover dette er 38 pst. opp til øvre grense på 195 000 kroner.
- Husdyrbygg i landbruket kan avskrives med en forhøyet avskrivningssats på 6 pst. Det legges til grunn at verdifallet på husdyrbygg tilsier en avskrivningssats på 4 pst.
 - Investeringstilskudd under Landbruks- og matdepartementet (IBU-støtte) trekkes ikke fra i avskrivningsgrunnlaget ved investeringsstøtte i det distriktspolitiske virkeområdet. Skattefritaket gir mottaker høyere fradrag for avskrivninger enn etter hovedregelen, og for personlig næringsdrivende vil det føre til høyere skjermingsgrunnlag.
 - Skogeierne får fradrag for avsetning til skogfondskonto (inntil 40 pst. av brutto omsetning) ved beregning av alminnelig inntekt. Kun 15 pst. av slike midler inntektsføres ved utbetaling fra skogfondskontoen dersom de brukes til skogkulturformål mv.
 - Utgifter til bygging og ombygging av skogsveier kan utgiftsføres direkte, selv om slike utgifter etter de ordinære reglene skulle vært aktivert og avskrevet.
 - Skogeiendommer verdsettes til formuesverdi ved beregning av formuesskatt. Verdsettelse skjer ved at det fastsettes en sjablongbasert tilvekst på hver eiendom. Verdien av den sjablongmessige tilveksten blir så beregnet på bakgrunn av gjennomsnittspriser og sjablongverdier for kostnader. Denne verdien blir så multiplisert med en skogfaktor som i utgangspunktet skal gjenspeile en realrente ved fastsettelse av formuesverdien av skogeiendom. Skogfaktoren er 5. Det innebærer at realrenten som legges til grunn for beregning av skogformuen, er 20 pst. Denne høye realrenten innebærer at inntekter noen år frem i tid får svært lav verdi, og den beregnede skogformuen blir tilsvarende lav.
 - Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra skiferdrift i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke på inntil 142 000 kroner per år.
 - Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra reindrift. Fradraget er 100 pst. ved inntekt opptil 93 000 kroner. Satsen utover dette er 38 pst. opp til øvre grense på 195 000 kroner.

Beskatningen av primærnæringene

Primærnæringene har enkelte særregler i skattesystemet grunnet dets spesielle betydning for distrikter, sysselsetting og beredskap.

Følgende unntak ved beskatningen av primærnæringene er beregnet for 2023 og 2024:

- Det gis et særskilt fradrag i inntekt fra fiske på inntil 154 000 kroner. Satsen i fiskerfradraget er 30 pst.
- Det gis et særskilt fradrag i næringsinntekt fra jordbruk og hagebruk. Fradraget er 100 pst.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Det finnes en rekke regler og bestemmelser i beskatningen av lønn, arbeidsgiveravgift, bedrifts- og kapitalbeskatningen og beskatningen av primærnæringene som avviker fra de generelle skat-

tereglene. Disse avvikene kan ha ulike begrunnelser, men representerer like fullt skatteutgifter. Mange av disse skatteutgiftene er krevende å tallfeste fordi departementet ikke har godt nok informasjonsgrunnlag. Følgende ordninger er eksempler på skatteutgifter og skattesanksjoner som ikke er tallfestet:

- I utgangspunktet er alle fordeler vunnet ved arbeid skattepliktige, uavhengig av om de motas som lønn eller i form av naturalytelser mv. Det er imidlertid en rekke unntak eller begrensninger i den generelle skatteplikten. Private fordeler vunnet ved arbeid som ikke beskattes, bør anses som en skatteutgift. Det skyldes at personer som mottar deler av arbeidsgodtgjørelsen i form av naturalytelser, betaler mindre i skatt på sin arbeidsgodtgjørelse enn personer som mottar all godtgjørelse i form av lønn. Eksempelvis bør fordelene ved et kortsiktig rentefritt lån fra arbeidsgiver (på inntil 60 pst. av grunnbeløpet (G) i folketrygden og nedbetaling innen ett år) eller overskudd ved arbeidsgivers godtgjøring av arbeidstakers reiser i tjeneste anses som skatteutgifter. I andre tilfeller kan det også være et tjenstlig behov som er bakgrunnen for at arbeidsgiver dekker en bestemt utgift eller tilbyr en bestemt tjeneste. Da er det mer tvetydig i hvilken grad det er snakk om en privat fordel for den ansatte. Enkelte naturalytelser er krevende å sette verdi på, for eksempel gratis parkering. Det kan også være tilfeller der skattefritak på velferdsgoder som tilgang på bedriftshytte mv. utgjør en stor privat fordel og bør regnes som skatteutgifter.
- Aktive idrettsutøvere kan sette inntekter vunnet ved idrett inn i et fond for idrettsutøvere. Mens utøveren er aktiv, kan vedkommende få utbetalt erstatning for tapt arbeidsfortjeneste og dekning av utgifter fra fondet. Når utøveren slutter som aktiv idrettsutøver, skal innestående på fondet utbetales over en periode på inntil seks år. Ordningen innebærer en skatteutsettelse siden utøveren ikke betaler skatt før midlene tas ut av fondet. Utøveren kan dermed oppnå avkastning av midler som ellers ville blitt brukt til å betale skatt.
- Skattefrie institusjoner er organisasjoner, foreninger, stiftelser mv. som ikke har erverv som mål. Eksempelvis er frivillige organisasjoner fritatt for skatt på medlemskontingent og innsamlede midler. Slike institusjoner er skattepliktige for eventuell økonomisk virksomhet de måtte drive, men kun dersom den skattepliktige omsetningen er over 70 000 kroner per år. For veldedige organisasjoner er grensen 140 000 kroner per år. Bunnbeløpet er innført av forenklingshensyn, men kan i prinsippet regnes som en særskilt fordel sammenlignet med virksomheter som er skattepliktige uavhengig av omsetningens størrelse.
- Etter gjeldende regler kan skatten settes ned for personer med arbeidsopphold i utlandet med varighet over ett år (ettårsregelen). En skattyter som oppfyller vilkårene, får nedsatt skatt på inntekt med et beløp som tilsvarer den delen av skatten (beregnet etter norske regler) som faller på lønnsinntekten. Forutsatt at det ikke foreligger en skatteavtale som gir Norge eksklusiv beskatningsrett, har ettårsregelen betydning ved opphold i alle land. Differansen mellom det slike skattytere betaler i skatt i oppholdslandet, og det de ellers ville ha betalt i Norge, kan ses på som skatteutgift.
- Lønnsutbetalinger på inntil 1 000 kroner er skattefrie for mottakeren så lenge de ikke er inntekt i virksomhet. For private arbeidsopdrag i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig er beløpsgrensen 6 000 kroner. Utbetalinger fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner er skattefrie når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger 10 000 kroner, så lenge det ikke er snakk om virksomhetsinntekt.
- Gaver mottatt i arbeidsforhold er skattefrie så lenge verdien av gavene ikke overstiger 5 000 kroner. Ansatte kan få skattefri rabatt på varer og tjenester som omsettes i virksomheten på inntil 8 000 kroner. Er det ikke gitt gaver, kan personalrabatter ytes med inntil 13 000 kroner uten skattlegging. I tillegg er visse typer oppmerksomhetsgaver skattefrie.
- Veldedig eller allmenntilgitt institusjon eller organisasjon er fritatt for arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid som ikke er knyttet til ev. skattepliktige næringsvirksomhet. Fritaket gjelder bare når institusjonens eller organisasjonens totale lønnsutgifter i denne delen av virksomheten ikke overstiger 800 000 kroner per år, og bare for lønnsutbetalinger som ikke overstiger 80 000 kroner per år per ansatt.
- På visse vilkår er lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig fritatt for arbeidsgiveravgift dersom lønnsutbetalingen samlet ikke er høyere enn 60 000 kroner per år.
- Godtgjørelse for privat pass av barn under 12 år eller som har særskilte omsorgsbehov, er fritatt fra arbeidsgiveravgift. Fritaket gjelder selv

- om godtgjørelsesbeløpet overskrider 60 000 kroner per år.
- Almennelig gårdsbruk og skogbruk som selges til visse nærstående, og som har vært eid i minst ti år, kan realiseres skattefritt under forutsetning av at pris ikke overstiger tre firedeler av antatt salgsverdi.
 - Skogeiere kan føre inntekter fra skogen på en såkalt tømmerkonto og få inntektene beskattet langt på vei som ved en gevinst- og tapskonto. Dette gir skattefordring gjennom utsatt beskatning og kan også gi lavere skatter enn ved ordinær skattefastsetting.
 - Gevinst som oppstår når skogeier får vederlag fra det offentlige i forbindelse med etablering eller utvidelse av verneområde etter naturmangfoldsloven, er fritatt for skatt.
 - Eiendommer som drives som gårdsbruk eller skogbruk, herunder gartneri og planteskole tilknyttet slik drift, er unntatt fra eiendoms-skatt.
 - Samlet marginalskattesats på utbytter er 4,3 prosentenheter lavere enn høyeste marginalskattesats på arbeidsinntekter, inkludert arbeidsgiveravgift. Etter at delingsmodellen ble fjernet i 2006 blir ikke lenger en del av overskuddet tilordnet aktive eiere som arbeidsinntekt. Reelle arbeidsinntekter kan dermed omdefineres til utbytte og tas ut til lavere beskatning på det tidspunktet eieren selv ønsker. Denne fordelingen ved direkte eie representerer en skatteutgift.

Tabell 1.1 Anslag på skatteutgifter og skattesanksjoner ved skattereglene i 2023 og 2024. Mill. kroner

	2023	2024
Inntektsbeskatning av lønn og pensjon	9 510	9 440
Særskilte skatteregler for skattytere bosatt i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke.....	1 170	1 240
Skattefavisert individuell sparing til pensjon	360	360
Skattefritak for kompensasjonstillegg til AFP i privat sektor	460	470
Særfradrag for enslige forsørgere	210	0
Foreldrefradrag	1 960	1 800
Fradrag for daglig arbeidsreise og besøksreise til hjemmet for pendlere	1 250	1 300
Fradrag for merutgifter til kost og losji for pendlere.....	220	220
Fradrag for fagforeningskontingent.....	1 870	1 970
Særskilt gunstig beskatning av opsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen ¹	40	40
Fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner	900	950
Særfradrag for store sykdomsutgifter	50	50
Særskilt standardfradrag for skattepliktige fysiske personer fra andre land ²	50	50
Skattefri kjøregodtgjørelse	560	590
Særskilt fradrag for sjøfolk	310	300
Særskilte skatteregler for fri kost for sjøfolk, fiskere og ansatte på sokkelen	100	100
Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift	22 200	23 300
Bedrifts- og kapitalbeskatning	141 850	148 710
Skattefradrag for forskning og utvikling (Skattefunn)	3 300	3 500
BSU-ordningen	530	500
Fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring	90	90
Skattemessig behandling av pensjonsordninger i arbeidsforhold (tjenestepensjon) ¹	14 500	15 200
Skattemessig behandling av AFP i privat sektor ¹	670	700
Tjenestepensjon, premiefond	610	640
Skatteincentivordning for investeringer i oppstartsselskap.....	60	60
Skjermingsrente	320	330
Særskilte skatteregler for rederier	7 000	7 300
Avskrivningssats på skip, rigger mv. ¹	70	70
Avskrivningssats busser, vogntog og varebiler ¹	120	120

Tabell 1.1 fortsetter

	2023	2024
Avskrivningssats hoteller, losjihus og bevertningssteder ¹	50	50
Skattefritak for investeringstilskudd under KDD i distriktene ¹	170	200
Petroleumsskatt – raske avskrivninger i ordinær skatt	680	780
Petroleumsskatt – investeringsfradrag i særskatt	6 790	8 810
Nedre grense for grunnrenteskatt på vannkraftverk.....	1 340	1 240
Bunnfradrag i grunnrenteskatten på havbruk.....	800	800
Lavere inntektsbeskatning av egen bolig og fritidseiendom ³	66 050	68 000
Lavere verdsettelse i formuesskatt for bolig og fritidseiendom	33 710	35 030
Lavere verdsettelse i formuesskatten for aksjer og driftsmidler, inkludert næringsseiendom ⁴	4 990	5 290
Beskatning av primærnæringene	1 690	1 720
Særfradrag for fiskere	270	270
Særskilt fradrag i jordbruksinntekt	810	810
Forhøyet avskrivningssats for husdyrbygg ¹	40	40
Skattefritak for investering i landbruket (IBU-midler) under LMD ¹	270	290
Skogfondsordningen	220	230
Direkte utgiftsføring av skogsveiinvesteringer ¹	60	60
Lav faktor ved verdsettelse av skog i formuesskatten.....	10	10
Særskilt fradrag for skiferdrivere i tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke	1	1
Særskilt fradrag for reindrift	10	10

¹ Skatteutgiften er regnet som nåverdi.

² For skattytere som omfattes av kildeskatt for utenlandske arbeidstakere (som ble innført fra 2019), ble det særskilte standardfradraget fjernet. Det gjelder imidlertid ikke for utenlandske sjøfolk og sokkelarbeider, som ikke inngår i kildeskatteordningen.

³ Anslaget varierer, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuerer over perioden.

⁴ I 2024 verdsettes aksjer mv. til 80 pst. av beregnet markedsverdi.

Kilder: Finansdepartementet og Statistisk sentralbyrå.

4 Skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftsreglene

Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften er en generell forbruksavgift. Statens inntekter fra merverdiavgiften er for 2024 anslått til om lag 390 mrd. kroner. Noen varer og tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet, enten fordi det er teknisk vanskelig å ilegge merverdiavgift, eller fordi virksomheten ikke driver omsetning i vanlig forstand, slik at virksomheten ville levert negative avgiftsoppgaver. Unntak for virksomheter som ville generere negative inntekter med avgiftsplikt, betraktes vanligvis ikke som skatteutgifter eller skattesanksjoner.

Følgende særregler i merverdiavgiftssystemet er de viktigste:

1. Utenfor merverdiavgiftssystemet.
2. Lavere avgiftssats enn 25 pst.
3. Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats.

Utenfor merverdiavgiftssystemet

En lang rekke tjenester er utenfor merverdiavgiftssystemet. Dette innebærer at det ikke er merverdiavgift på omsetningen av tjenestene, og virksomhetene får heller ikke fradrag for merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester som de kjøper til bruk i virksomheten. Det vises til tabell 1.2 som viser anslag av skatteutgiften for enkelte unntak. Tjenesteområdene opplistet i tabellen gir ikke en fullstendig oversikt over tjenester som er utenfor merverdiavgiftssystemet, men gir eksempler på tjenesteområder hvor det kan forventes at avgiftsplikt kan gi positivt proveny. På mange tjenesteområder hvor inntektene i hovedsak ikke består av omsetning ved brukerbetaling, men overføringer, kan avgiftsplikt gi negativt proveny. Dette kan for eksempel gjelde innenfor områder som helsetjenester, sosiale tjenester og undervisning. Slike tjenesteområder er ikke tatt med i tabellen som skatteutgifter.

Finansielle tjenester er unntatt fra merverdiavgiftsplikt. Unntaket for finansielle tjenester er anslått å gi en skatteutgift på 11,3 mrd. kroner i 2024. Som erstatning for merverdiavgift er det fra 2017 innført en finansskatt på overskudd og lønninger som er anslått å gi 5 mrd. kroner i 2024 i påløpte skatteinntekter. Dermed anslås gjenstående skatteutgift til 6,3 mrd. kroner i 2024.

Lavere avgiftssats enn 25 pst.

Enkelte vare- og tjenesteområder har en merverdiavgiftssats som er lavere enn den alminnelige satsen på 25 pst., jf. tabell 1.2. Skatteutgiften for disse vare- og tjenesteområdene er beregnet ved å sammenligne med den alminnelige satsen på 25 pst. Næringsmidler har en redusert merverdiavgiftssats på 15 pst., mens tjenester som persontransport, overnatting, kino og inngangsbilletter til muséer, fornøylesparker, opplevelsessentre og store idrettsarrangementer har en lav merverdiavgiftssats på 12 pst.

Innenfor merverdiavgiftsgrunnlaget med nullsats

Nullsats innebærer at den merverdiavgiftspliktige har fradragsrett for merverdiavgift på varer og tjenester til bruk i virksomheten, uten at det legges merverdiavgift på varer/tjenester som omsettes. I tabell 1.2 vises anslag på skatteutgiften ved nullsats for merverdiavgiften.

Bruk og kjøp av elbiler omfattes av flere unntak eller lavere satser sammenlignet med de ordinære reglene. I boks 1.1 er skatteutgiftene ved elbiler sammenstilt.

Fiskale særavgifter

Fiskale avgifter som legges på produserte innsatsfaktorer i produksjonen, regnes som skattesanksjoner.

Følgende fiskale skatteutgifter er beregnet for 2023 og 2024:

- Grunnavgiften på engangsemballasje for drikkevarer omfatter ikke melk, melkeprodukter, drikkevarer fremstilt av kakao og sjokolade mv. Dette betraktes som en skatteutgift.
- Elbilene har en fordel i engangsavgiften ved at de ikke er omfattet av den generelle avgiften som gjelder for kjøretøy med forbrenningsmotor. Ladbare hybridbiler hadde et særskilt fradrag i vekten det beregnes avgift på. Vektfradraget for de ladbare hybridbilene ble redusert i 2022 og 2023, og fjernet i 2024. Lavere engangsavgift grunnet vektfradraget betraktes som en skatteutgift.
- Trafikksforsikringsavgiften, som i 2018 erstattet årsavgiften, er en fiskal avgift som betales hvert år med differensierte satser etter ulike typer kjøretøy. Trafikksforsikringsavgiften ilegges også næringskjøretøy med tillatt totalvekt under 7 500 kg. Trafikksforsikringsavgift på næringskjøretøy (lastebiler og trekkbiler) betraktes som en skattesanksjon.

- Omregistreringsavgiften er en fiskal avgift som kan betraktes som et alternativ til merverdiavgift ved omsetning av brukte kjøretøy. Avgiften er gradert etter type kjøretøy samt alder og vekt på kjøretøyet. Omregistreringsavgift på typiske næringskjøretøy, som busser, lastebiler og varebiler, betraktes som en skattesanksjon.
- Flypassasjeravgiften er en fiskal avgift som betales for hver påbegynt flyreise fra norsk lufthavn. Det er ikke unntak for reiser i næringsvirksomhet. Avgiften som betales av næringslivet (arbeidsreiser), betraktes som en skattesanksjon. Flypassasjeravgiften var midlertidig opphevet i 2021 og i første halvår av 2022.
- Dokumentavgiften betales ved tinglysing av omsetning av fast eiendom. Avgiften utgjør 2,5 pst. av omsetningsverdien ved overdragelse av fast eiendom. Avgiften omfatter bolig-, fritids- og næringseiendommer. Det eksisterer andre skatter på fast eiendom, herunder den kommunale eiendomsskatten samt formuesskatt. Dokumentavgiften er fiskalt begrunnet, og kommer i tillegg til nevnte skatter. Det er også en del særregler/fritak for dokumentavgift, blant annet ved arv og overdragelse av fast eiendom mellom ektefeller. Dokumentavgiften er betraktet som en skattesanksjon, se også omtale i punkt 5.1.
- Toll er en avgift knyttet til vareimport. Toll på norsk import omfatter i dag landbruksprodukter, som matvarer og fôrvarer til landbruket samt noen industrivarer, nærmere bestemt klær og enkelte andre tekstilprodukter. Toll utgjør en handelshindring, og kan dermed bidra til å svekke muligheter for arbeidsdeling mellom land og effektiv produksjon. Tollinntekten kan betraktes som en skattesanksjon.
- Avgiften på elektrisk kraft er i hovedsak fiskalt begrunnet, men skal også bidra til å begrense energiforbruket. Det gis fritak for bestemte industriprosesser (kjemisk reduksjon, elektrolytiske, metallurgiske og mineralogiske prosesser), veksthusnæringen og skinnegående transportmidler. Industrien ellers, fjernvarme, landanlegg for petroleumsvirksomheten, skip i næring mv. blir ilagt en redusert sats som i 2024 er 0,58 øre per kWh for elektrisk kraft som benyttes i selve produksjonsprosessen. Forbruk i administrasjonsbygg ilegges full avgift på elektrisk kraft også i virksomheter med fritak eller redusert sats. I tiltakssonen i Troms og Finnmark fylke ilegges all næringsvirksomhet som ikke har fullt fritak, avgift på elektrisk kraft med redusert sats, mens offentlig forvaltning og husholdninger i tiltakssonen

er fritatt for avgiften. Siden det ikke er definert hvor mye av avgiften som er innrettet mot energisparing, regnes hele avviket fra ordinær sats som en skatteutgift.

Klima-, miljø- og helserelevante avgifter

Hovedvirkemidlene i norsk klimapolitikk er avgifter og kvotesystemet. Begge virkemidlene setter en pris på utslipp og gir aktørene et økonomisk insentiv til å redusere utslippene. Kvotesystemet fungerer slik at utslippsreduksjoner i Norge som følge av avgifter på kvotepliktige utslipp vil skape om lag like store utslippsøkninger et annet sted i kvotesystemet. Kostnadseffektivitet og effektiv måloppnåelse i klimapolitikken tilsier at utslippen er omfattet av kvoteplikt eller avgifter, ikke begge deler.

Skatteutgifter knyttet til avgifter på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser beregnes med det generelle avgiftsnivået i CO₂-avgiften på mineraliske produkter som referansesats. Avgifter på kvotepliktige utslipp av klimagasser regnes i sin helhet som en skattesanksjon, siden disse utslippene allerede er priset gjennom kvotesystemet. Tabell 1.2 gir en fremstilling av skatteutgifter og skattesanksjoner ved avgiftene på utslipp av klimagasser. Petroleumsvirksomheten, størstedelen av innenriks luftfart og bruk av naturgass i kvotepliktige industri har CO₂-avgift i tillegg til kvoteplikt, og dermed utgjør CO₂-avgiften en skattesanksjon. De fleste skatteutgiftene i CO₂-avgiften på mineraliske produkter er nå avvirket, men i 2024 gjenstår fritaket for fiske og fangst i fjerne farvann og nullsats for naturgass og LPG til kjemisk reduksjon eller elektrolyse, metallurgiske og mineralogiske prosesser. I 2023 ble det vedtatt en differensiering av satsene i avgiften på avfallsforbrenning mellom kvotepliktige og ikke-kvotepliktige utslipp. Den reduserte satsen for ikke-kvotepliktige utslipp regnes som en skatteutgift, mens avgiften på kvotepliktige utslipp regnes som en skattesanksjon.

En del utslipp står utenfor både kvotesystemet og avgiftenes virkeområde. Dette gjelder blant annet utslipp av metan og lystgass fra landbruket. Utslipp utenfor avgiftenes virkeområde regnes, i motsetning til utslipp som er fritatt for avgift, ikke som skatteutgifter. Utslipp utenfor klimaavgiftenes virkeområde utgjør om lag 9,4 mill. tonn CO₂-ekvivalenter, inkludert utslipp fra irreversible arealbruksendringer. Om utslippene hadde vært ilagt avgift tilsvarende det generelle nivået for ikke-kvotepliktige utslipp, ville det gitt et merproveny på om lag 11,1 mrd. kroner i året.

Følgende skatteutgifter for miljøavgifter er beregnet for 2023 og 2024:

- Avgiften på utslipp av NO_x er en miljøavgift som pålegges NO_x-utslipp fra motorer, kjeler og turbiner av en viss størrelse og fakling på offshoreinstallasjoner og anlegg på land. Det gis avgiftsfritak for utslippskilder omfattet av en miljøavtale med staten om å gjennomføre tiltak som reduserer NO_x-utslippene. Avgiftsfritaket betraktes som en skatteutgift siden fritaket innebærer at utslippskildene ikke står overfor økonomiske virkemidler og staten dermed går glipp av avgiftsinntekter.
- Veibruksavgiften skal prise de eksterne kostnadene (utenom utslipp av CO₂) knyttet til bruk av vei. Mineralolje (diesel) er det mest brukte drivstoffet i veitrafikken. Referansesystemet tar derfor utgangspunkt i veibruksavgiften på mineralolje, og har som utgangspunkt at alle drivstoff burde vært ilagt samme veibruksavgift som mineralolje, når en korrigerer for ulikt energiinnhold. Høyere avgift for bensin, biodiesel, bioetanol og LPG regnes derfor som en skattesanksjon, mens lavere avgift for naturgass regnes som en skatteutgift.

På samme måte som klima- og miljøavgifter bidrar til å redusere skadelig aktivitet bidrar avgiftene på alkohol og tobakksvarer til å redusere forbruket av disse varene. Følgende skatteutgifter for helserelaterte avgifter er beregnet for 2023 og 2024:

- Om bord på fly og ferger og på flyplasser er det tillatt å selge avgiftsfri alkohol og tobakk. Dette salget regnes som en skatteutgift fordi all annen omsetning på norsk territorium er avgiftsbelagt og varene alternativt kunne ha vært kjøpt i Norge. Fritaket for teknisk sprit blir ikke regnet som en skatteutgift fordi slik sprit ikke er ment som nytelsesmiddel.
- 1. januar 2019 ble redusert avgiftssats for øl produsert av bryggerier med årlig produksjon

under 500 000 liter iverksatt. 1. juli samme år ble fritaket utvidet til også å gjelde sider, mjød og lignende alkoholholdig drikke. Den reduserte satsen gjelder for gjæret alkoholholdig drikke med alkoholinnhold over 3,7 volumprosent opp til og med 4,7 volumprosent og er gradert etter produsert mengde. Bortfall av inntekter som følge av redusert avgift på denne typen drikke regnes som en skatteutgift.

Ikke tallfestede skatteutgifter og skattesanksjoner

Følgende skatteutgifter ved avgiftsreglene er ikke tallfestet:

- Helse- og undervisningstjenester er eksempler på områder som er utenfor merverdiavgiftssystemet. Utenom tannhelsetjenester og kjøreskoler har en ikke beregnet skatteutgifter for disse unntakene. Helse- og undervisningstjenester blir i stor grad finansiert av det offentlige, og i mindre grad av brukerbetaling. Dersom disse tjenestene hadde blitt omfattet av merverdiavgiften, ville statens inntekter blitt redusert.
- Det er redusert engangsgift for varebiler og lette lastebiler. Varebiler og lette lastebiler brukes både til næringsformål og private formål, og den lave avgiften skal i prinsippet regnes som skatteutgift dersom bilene kjøpes av privatpersoner, og som en skattesanksjon dersom de brukes til næringsformål. Departementet har imidlertid ikke grunnlag for å skille mellom kjøp til de to formålene. Det er heller ikke beregnet skattesanksjoner ved at varebiler betaler full trafikkforsikringsavgift.
- Alkohol og tobakksvarer som omsettes i tax free-utsalg er også fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift. Skatteutgiften ved tapte merverdiavgiftsinntekter vil også gjelde andre tax free-varer, som eksempelvis sjokolade- og sukkervarer, parfyme og kosmetikk.

Tabell 1.2 Anslag på skatteutgifter (positive tall) og skattesanksjoner (negative tall) ved avgiftsreglene i 2023 og 2024. Mill. kroner påløpt

	2023	2024
Merverdiavgiftssystemet	52 560	55 470
<i>Utenfor merverdiavgiftssystemet</i>	11 060	11 360
Finansielle tjenester ¹	6 200	6 300
Kjøreskoler.....	1 200	1 200
Tannhelsetjenester.....	2 600	2 700
Musikk og scenekunst.....	60	60
Treningssentre	1 000	1 100
<i>Lavere merverdiavgiftssats enn 25 pst.</i>	24 680	26 150
Matvarer	17 500	18 500
Persontransport	4 550	4 750
Overnatting	2 200	2 450
Kino.....	140	150
Museer.....	80	80
Fornøylesparker og opplevelsessentre	80	80
Idrettsarrangement med store billettinntekter	130	140
<i>Innenfor merverdiavgiftssystemet med nullsats</i>	16 820	17 960
Aviser	2 000	2 100
Tidsskrifter.....	500	500
Bøker	1 500	1 500
Elektrisk kraft mv. i Nord-Norge.....	820	860
Elbiler mv.	12 000	13 000
Fiskale særavgifter	4 940	7 770
Grunnavgift på engangsemballasje.....	530	550
Fordel i engangsavgift for elbiler mv.	13 000	15 000
Fordel i engangsavgift for ladbare hybridbiler.....	300	0
Trafikkforsikringsavgift for lastebiler og elbiler	-40	-40
Omregistreringsavgift for typiske næringskjøretøy	-200	-200
Flypassasjeravgift	-700	-700
Dokumentavgift i alt.....	-11 800	-12 100
Tollinntekter i alt	-3 730	-3 890
Avgift på elektrisk kraft: fritak og redusert sats forindustri mv.	7 050	8 660
Avgift på elektrisk kraft: fritak for tiltakssonen i Troms og Finnmark.....	530	490

Tabell 1.2 fortsetter

	2023	2024
Klimaavgifter²	-6 830	-6 840
CO ₂ -avgift på sokkelen ³	-7 800	-7 700
CO ₂ -avgift for innenriks kvotepliktig luftfart	-550	-570
CO ₂ -avgift på naturgass for kvotepliktig virksomhet	-60	-40
CO ₂ -avgift fritak for fiske og fangst i fjerne farvann	370	520
CO ₂ -avgift – fritak/reduert sats for gass og LPG i veksthusnæringen	40	30
CO ₂ -avgift – fritak for gass til ikke-kvotepliktig kjemisk reduksjon mv. ...	830	690
Avgift på avfallsforbrenning – Redusert sats for ikke-kvotepliktige utslipp	370	250
Avgift på avfallsforbrenning – Avgift på kvotepliktig utslipp	-10	-20
 Miljø- og helse relaterte avgifter	 1 910	 1 930
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, petroleumssektoren ⁴	840	880
NO _x -avgift: fritak for miljøavtale, øvrige sektorer	850	890
Høyere veibruksavgift på bensin enn på mineralolje ⁵	-1 400	-1 500
Høyere veibruksavgift på biodiesel enn på mineralolje ⁵	-90	-200
Høyere veibruksavgift på bioetanol enn på mineralolje ⁵	-100	-100
Høyere veibruksavgift på naturgass enn på mineralolje ⁵	0	0
Høyere veibruksavgift på LPG enn på mineralolje ⁵	-1	-1
Tax-free kvoter på alkohol og tobakk ⁶	1 800	1 950
Redusert alkoholavgift for små bryggerier	10	10

¹ Som erstatning for merverdiavgift innførte Stortinget en skatt på lønn og overskudd i finansnæringen med virkning fra 2017. Beregnede skatteinntekter fra finansskatten (4,8 mrd. kroner i 2023 og 5 mrd. kroner i 2024) er trukket i fra beregnet skatteutgift ved merverdiavgiftsunntaket.

² Grunnlaget for beregningen av skatteutgifter er det generelle avgifts nivået på ikke-kvotepliktige utslipp av klimagasser. For kvotepliktige utslipp regnes hele CO₂-avgiften som en skattesanksjon.

³ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele CO₂-avgiften er regnet som skattesanksjon siden petroleumsvirksomheten også er kvotepliktig. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgifter er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

⁴ Anslaget i tabellen er et bruttoanslag der hele NO_x-avgiften er regnet som skatteutgift. Netto inntektstap utgjør bare om lag 16 pst. av bruttoanslaget siden avgiften er fradragsberettiget i ordinær skatt og særskatt, og SDØE betaler deler av avgiften.

⁵ Skatteutgifter er regnet med utgangspunkt i avgiftsforskjellen per energienhet.

⁶ I tillegg er disse varene fritatt fra merverdiavgift, noe som innebærer en ytterligere skatteutgift.

Kilder: Statistisk sentralbyrå, Norsk Petroleumsinstitutt, Næringslivets NO_x-fond, Skattedirektoratet, Toll- og avgiftsdirektoratet og Finansdepartementet.

Boks 1.1 Skatteutgifter for elbiler

Kjøp og bruk av elbiler mottar indirekte støtte på flere måter gjennom skattesystemet. I tabel-

len er de skatteutgiftene som er kvantifisert, sammenstilt.

Tabell 1.3 Skatteutgifter ved kjøp og bruk av elbiler. Mill. kroner

	2023	2024
Nullsats i merverdiavgiftssystemet.....	12 000	13 000
Fordel i engangsavgift.....	13 000	15 000
Forhøyet avskrivningssats for elvarebiler ¹	10	-
Sum skatteutgifter for elbiler.....	25 010	28 000

¹ Avviklet fra og med 2024.

Kilde: Finansdepartementet.

Elektrisitet til el- og hybridbiler er ikke omfattet av veibruksavgiftene på drivstoff. Dette regnes imidlertid ikke som en skatteutgift ettersom elektrisitet er utenfor avgiftens virkeområde. Fraværet av veibruksavgift på elektrisitet til elbiler kan anslås å utgjøre en fordel på om lag 1,7 mrd. kroner i 2024. Det er da tatt utgangspunkt i at elbiler skulle vært ilagt veibruksavgift på nivå med dieslbiler og det er tatt hensyn til at elbiler betaler elavgift.

Skatteutgiftene viser anslått verdi av særregler sammenlignet med generelle regler. Fordelen som elbiler og ladbare hybridbiler har i

engangsavgiften som skyldes at reglene differensierer etter utslipp, medregnes ikke. Som et supplement til skatteutgiftene er det beregnet at om elbiler hadde vært ilagt engangsavgift på nivå med nye, konvensjonelle fossilbiler ville det medført 34 mrd. kroner mer engangsavgift for elbiler i 2024. En slik beregning er relevant for å illustrere inntektsbortfallet når elbiler erstatter konvensjonelle biler.

Medregnet fordelene av manglende veibruksavgift og lavere engangsavgift er denne samlede skattefordelen for elbiler beregnet til om lag 49 mrd. kroner for 2024.

5 Analyse av enkelte sektorer

5.1 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Beregning av skatteutgifter og skattesanksjoner for formuesobjekter gjennomføres ved å sammenligne skattleggingen av det aktuelle objektet med skattleggingen av bankinnskudd. Bankinnskudd er dermed referanseobjektet. Bankinnskudd inntektsbeskattes fullt ut ved at samtlige renteinntekter inngår i alminnelig inntekt. I formuesskatten blir bankinnskudd verdsatt til 100 pst. av innestående beløp.

Sammenlignet med bankinnskudd er bolig og fritidseiendom lavt skattlagt både i inntekts- og formuesbeskatningen. Dokumentavgift og kommunal eiendomsskatt bidrar derimot isolert sett til å skattlegge bolig og fritidseiendom hardere enn bankinnskudd.

Lavere inntektsbeskatning

En vanlig definisjon på en aktørs inntekt over en bestemt periode er verdien av det som kan konsumeres over perioden uten at formuen reduseres. En bolig (eller fritidseiendom) gir eier konsummuligheter, og dermed inntekt, enten boligen brukes av eier selv eller eier mottar kompensasjon (leie) for andres bruk av boligen. I økonomisk forstand er inntekten den samme i begge anvendelser. I et nøytralt system vil boliginntekten skattlegges som annen kapitalinntekt, både ved egen bruk og ved andres bruk.

Inntekten ved egen bruk har vært skattefri siden 2005. Utleieinntekt fra egen bolig er skattefri dersom eieren bruker minst halvparten av boligen selv. Det gjelder også et skattefritak når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret. Det er egne regler for korttidsutleie (leieforhold inntil 30 dager) av

egen bolig. Inntekter fra slik utleie er skattepliktige dersom de samlet overstiger 10 000 kroner i inntektsåret. Gevinst ved salg av egen bolig er fritatt for skatt dersom boligen har vært eid mer enn ett år og brukt som egen bolig i minst ett av de to siste årene før salget. For fritidseiendom er gevinsten fritatt for skatt dersom fritidseiendommen har vært eid i mer enn fem år og brukt som egen fritidseiendom i minst fem av de siste åtte årene før salget. Tap er fradragsberettiget i den utstrekning eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

Samlet er skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning av bolig og fritidseiendom anslått til 68 mrd. kroner i 2024. Dette anslaget baserer seg på forutsetningen om at boligene og fritidseiendommene i gjennomsnitt har en årlig netto avkastning tilsvarende årsgjennomsnittet av renten på statsobligasjoner med 10 års løpetid i det aktuelle inntektsåret. Denne avkastningen omfatter fordelene av bruk av egen bolig, eventuelle gevinster ved salg og inntekter fra eventuell utleie av deler av boligen. For fritidseiendommer er markedsverdier anslått ved å multiplisere formuesverdiene med fem.

Rabatt i formuesskatt

Formuesskatt på fast eiendom bygger på beregnede skattemessige verdier. Primærbolig verdsettes i 2024 til 25 pst. av beregnet markedsverdi, mens den delen av boligverdien som overstiger 10 mill. kroner verdsettes til 50 pst. Sekundærbolig verdsettes til 100 pst. av beregnet markedsverdi. Fritidseiendommer og bolig i utlandet verdsettes etter egne regler.

Dokumentavgift

Ved tinglyste hjemmelsoverføringer av fast eiendom ilegges dokumentavgift med 2,5 pst. av eiendommens salgsverdi. Avgiftsplikten gjelder for selveide eneboliger, tomannsboliger, eierseksjoner og sameieandeler, men ikke for eiendommer organisert som borettslag. Dokumentavgift på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Eiendomsskatt

Innenfor rammene av eignedomsskattelova bestemmer kommunene utstrekning og omfang av eiendomsskatten. I 2024 har 250 av 357 kommuner eiendomsskatt på bolig i hele eller deler av kommunen. Eiendomsskattetaksten skal ta utgangspunkt i anslått omsetningsverdi, men kommunene kan velge å legge seg på et lavere nivå og/eller innføre bunnfradrag for boliger og fritidsboliger. Kommunene skal bruke en reduksjonsfaktor på minst 30 pst. ved verdsettelse av eiendommene. Skattesatsen skal være mellom 1 og 7 promille av takstgrunnlaget og kan maksimalt økes med én promille i året. Fra 2021 er maksimal skattesats for bolig og fritidseiendom 4 promille. Eiendomsskatt på bolig og fritidseiendom regnes som en skattesanksjon.

Samlede skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom

Tabell 1.4 oppsummerer alle skatteutgiftene og skattesanksjonene som knytter seg til bolig og fritidseiendom i 2023 og 2024. Tabellen viser at bolig og fritidseiendom samlet sett er kraftig favorisert i det norske skattesystemet. Skatteutgiften ved lavere inntektsbeskatning er basert på statsobliga-

Tabell 1.4 Skatteutgifter og skattesanksjoner for bolig og fritidseiendom. Skattesanksjonene er oppgitt med negative tall. Mrd. kroner

	2023	2024
Lavere inntektsbeskatning ¹	66,1	68,0
Rabatt i formuesskatt	33,7	35,0
Dokumentavgift, bolig/fritidseiendom	-10,8	-11,3
Eiendomsskatt, bolig/fritidseiendom	-8,7	-8,7
Netto skatteutgifter	80,3	83,1

¹ Anslaget varierer fra et år til det neste, i hovedsak fordi statsobligasjonsrenten fluktuierer.

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

sjonsrenten og vil derfor variere med endringer i denne rentesatsen.

5.2 Skattefrie og skattefaviserte overføringsordninger

I referansesystemet legges det til grunn at alle trygdeytelser er skattepliktige på linje med lønnsinntekter. I dette avsnittet gis det en oversikt over endringen i skatteinntekt og nivået på bruttoytelsene ved å gjøre enkelte offentlige stønader skattepliktig som lønn. Utgangspunktet er at inntekter som erstatter lønn, i størst mulig grad bør behandles som lønnsinntekt i skattesystemet. For enkelte skattefrie ytelser er det likevel et spørsmål i hvilken grad de kommer til erstatning for arbeidsinntekt. Det kan videre være hensyn som taler for at nivået på nettoytelsen ikke bør avhenge direkte av inntektsnivå og skatteposisjonen til den enkelte mottaker og derfor ikke bør skattlegges. En skattlegging av dagens universelle barnetrygd vil for eksempel øke den effektive skattesatsen for enkelte av mottakerne.

Tabell 1.5 gir en oversikt over skattefrie overføringsordninger og skattefordelen ved særskilte skatteregler knyttet til pensjonister m.m.

Utgangspunktet for beregningene i første tallkolonne i tabell 1.5 er at stønadsmottakerne i en situasjon med skatteplikt samlet skal sitte igjen med det samme beløpet etter skatt som i en situasjon uten skatteplikt. Når skatteplikten innføres, må derfor også overføringene økes slik at mottakerne samlet får uendret nettoytelse (overføring etter skatt). Eksempelvis er barnetrygden økt så mye at nettoutgiftene til det offentlige og nettoy-

telsen til mottakerne samlet er uendret selv om barnetrygden er gjort skattepliktig (skattlegges som lønnsinntekt). Nivået på nettoytelsen til den enkelte vil være avhengig av personens samlede inntekt og marginalsatt. I tillegg vises anslag på økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt uten noen kompensasjon i kolonnen til høyre i tabell 1.5.

Beregningene er basert på Statistisk sentralbyrås skattemodell, LOTTE-Skatt. Datagrunnlaget for modellen er et utvalg fra Statistisk sentralbyrås inntektsstatistikk for husholdninger for 2022. Denne statistikken gir informasjon om sammensetningen av inntekt og formue for hele befolkningen. Datagrunnlaget er fremskrevet til 2024. Beregningene kan være usikre blant annet fordi datagrunnlaget ikke omfatter alle skattyterne og er sjablongmessig fremskrevet. Analysen tar heller ikke hensyn til eventuelle atferdsendringer.

Følgende overføringsordninger er skattefrie:

- Barnetrygd gis for hvert barn under 18 år uavhengig av foreldrenes inntekt. Siden 1. september 2020 har barnetrygden for barn under 6 år vært høyere enn for barn 6–18 år. Enslige forsørgere får i tillegg en utvidet barnetrygd og kan få et småbarnstillegg for barn mellom null og tre år dersom de også mottar full overgangsstønad.
- Kontantstøtte for barn mellom ett og to år som ikke går i offentlig subsidiert barnehage. Kontantstøtten gis uavhengig av foreldrenes inntekt.
- Økonomisk sosialhjelp ytes av kommunene og er ment å være en midlertidig ytelse som kan

Tabell 1.5 Anslag på skattefritak ved offentlige overføringer 2024. Mill. kroner

	Anslått økning i overføringer for å opprettholde nettoytelsen ved innføring av skatteplikt	Økte skatteinntekter ved å innføre skatteplikt (uten å øke overføringene)
Barnetrygd	15 000	9 670
Kontantstøtte	275	190
Økonomisk sosialhjelp	2 085	1 550
Bostøtte	1 225	930
Engangsstønad ved fødsel.....	150	125
Grunn- og hjelpestønad	735	600
Stønad til barnetilsyn	65	40
Særskilte skatteregler for pensjonister mv....	40 230	26 120

Kilder: Statistisk sentralbyrå og Finansdepartementet.

gis etter en individuell og skjønsmessig vurdering for å sikre at ingen står uten midler til å dekke kostnader til et forsvarlig livsopphold. Ved utmåling av sosialhjelp tas det hensyn til andre inntekter mottakeren har fra arbeid, andre offentlige overføringer mv., slik at sosialhjelpen skal dekke forskjellen mellom mottakerens andre inntekter og nødvendige utgifter til livsopphold.

- Bostøtte er en støtteordning for personer som har lav inntekt og høye boligutgifter. Formålet er å gi disse personene bedre mulighet til å skaffe seg en nøktern, men god, bolig. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt og formue.
- Kvinner som føder barn, men som ikke har rett til foreldrepenger, kan få engangsstønad ved fødsel for hvert barn. Far med foreldreansvar alene kan i visse tilfeller også få engangsstønad. I motsetning til foreldrepenger er engangsstønad en skattefri ytelse.
- Grunnstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstraavgifter til tekniske hjelpemidler, transport mv. som følge av varig sykdom, skade eller lyte.
- Hjelpstønad skal gi økonomisk kompensasjon for nødvendige ekstraavgifter til særskilt tilsyn og pleie som følge av varig sykdom, skade eller lyte.

- Det kan gis stønad til barnetilsyn til enslig mor eller far som betaler for tilsyn av barnet fordi personen har arbeid utenfor hjemmet eller etablerer egen virksomhet. Ordningen er behovsprøvd mot inntekt, og støtte kan som hovedregel gis inntil barnet har fullført fjerde skoleår.

Det finnes i tillegg enkelte andre skattefrie ytelser fra folketrygden som det ikke er gitt anslag for her. Det gjelder blant annet engangsstønad ved adopsjon, tilleggsstønader og stønad til skolepenger mv., gravferdsstønad og stønad ved visse helsetjenester.

Særskilte skatteregler for pensjonister mv. fører til at pensjonister betaler lavere skatt enn lønnstakere med tilsvarende inntekt. Dette gjelder på alle inntektsnivåer, men forskjellen er relativt størst for personer med lave inntekter. De viktigste reglene er knyttet til lavere trygdeavgift på pensjonsinntekt (5,1 pst.) og et særskilt skattefradrag på inntil 34 350 kroner for pensjonsinntekt i 2024. Forskjellen i minstefradrag mellom pensjon og lønn/trygd er holdt utenfor beregningen. Fordelen ved de særskilte skattereglene for pensjonister mv. i tabell 1.5 er anslått på tilsvarende måte som de skattefrie overføringene.

Vedlegg 2**Skattestatistikk for 2022**

Skattestatistikk for personer

Tabell 2.1 gir en oversikt over skatteoppgjøret for alle personer med et skatteforhold og for alle bosatte personer 17 år og eldre. Alminnelig inntekt etter særfradrag i egen kommune utgjorde i alt 1 923 mrd. kroner for personer i 2022. Dette var en nedgang på 1,1 pst. fra året før. Sammenlignet med 2021 økte fastsatte skatter for personer med 17,8 mrd. kroner.

Tabell 2.2 viser oversikt over skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, fordelt etter fylke.

Tabell 2.3 viser gjennomsnittstall for alle personer fordelt etter fylke. Gjennomsnittlig fastsatt skatt i hele landet var 116 400 kroner i 2022. Dette var en økning på 1,2 prosentenheter fra 2021. Oslo hadde høyest gjennomsnittlig fastsatt skatt med 153 100 kroner, og Innlandet hadde lavest gjennomsnittlig fastsatt skatt med 96 000 kroner.

Tabell 2.4 viser fordelingen av antall personer etter størrelsen på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. Det var 236 409 personer som hadde alminnelig inntekt over 1 000 000 kroner, en vekst på 3,9 prosent fra 2021.

Tabell 2.5 gjengir en del hovedtall for de sosio-økonomiske gruppene lønnstakere, trygdede og pensjonister og selvstendig næringsdrivende. Tabellen viser at lønnstakere utgjorde den største gruppen med 2,37 mill. personer. Trygdede og pensjonister utgjorde 1,38 mill. personer, mens selvstendig næringsdrivende utgjorde 97 596 personer.

Tabell 2.6 viser sammensetning av gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for bosatte 17 år og eldre etter ulike bruttoinntektsnivåer. For personer med bruttoinntekt intervallene 200 000–299 999 kroner og 300 000–399 999 kroner utgjør ytelser fra folketrygden den største delen av den gjennomsnittlige inntektssammensetningen.

Tabell 2.7 viser sammensetningen av gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag for personer etter størrelse på skattepliktig nettoformue. Tabellen viser at for personer med skattepliktig

nettoformue over 3 mill. kroner hadde i gjennomsnitt kapitalinntekter på 327 600 kroner. Dette er en nedgang fra 663 700 kroner i 2021.

Tabell 2.8 viser sammensetningen av gjennomsnittlige inntekter og inntektsfradrag etter alder. Tabellen viser at gjennomsnittlig bruttoinntekt øker med alderen opp til aldersgruppen 45–54 år, for så å falle for de neste aldersgruppene.

Skattestatistikk for selskap

Tabell 2.9 viser at skattbar inntekt ved statsskattfastsettingen for selskap utgjorde 556 mrd. kroner i 2022. Fastsatt skatt for selskap økte med 627 mrd. kroner fra 2021 til 2022.

Samlet fastsatt skatt til staten, eksklusive selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven, utgjorde i alt 165,5 mrd. kroner i 2022. Av dette var 107,4 mrd. kroner fellesskatt og 824 mill. kroner formuesskatt. Skatt på grunnrenteinntekt var på 45,4 mrd. kroner i 2022, mens tonnaskatten utgjorde 65 mill. kroner samme år. Inntektskatt finans utgjorde 16,8 mrd. kroner, og finansskatt på lønn utgjorde 2,4 mrd. kroner.

Fastsatt skatt til staten er etter fradrag for naturressursskatt, kreditfradrag (fradrag for skatt betalt i utlandet) og fradrag for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter. Fradrag for naturressursskatt utgjorde 1 777 mill. kroner, kreditfradrag utgjorde 2 060 mill. kroner og forsknings- og utviklingsfradrag utgjorde 3,6 mrd. kroner.

Tabell 2.10 viser selskap etter størrelsen på skattbar inntekt. Av en skattbar inntekt (positiv alminnelig inntekt) på 556 mrd. kroner var 60 pst. (332 mrd. kroner) opptjent av selskap med en skattbar inntekt på 100 mill. kroner eller mer (0,4 pst. av selskapene).

Tabell 2.11 viser at 47,9 pst. av den fastsatte skatten (eksklusive sikkelselskap) på 79 mrd. kroner ved statsskattfastsettingen er fastsatt på skattytergruppen landbasert virksomhet, 0,06 pst. på selskap hjemmehørende på Svalbard og 0,1 pst. på rederier skattlagt etter skatteloven §§ 8-

10 til 8-19. Tallene for kraftselskaper og finansselskaper er prikket av hensyn til konfidensialitet.

Tabell 2.12 viser at statsskatten fra oljevirk-somheten beløp seg til 883 mrd. kroner i 2022. Statsskatten fra oljevirk-somheten er etter utbetalt

skatteverdi av udekket underskudd fremført fra tidligere år, utbetalt skatteverdi av ubenyttet fri-inntekt fremført fra tidligere år, og utbetalt sær-skatteverdi av årets underskudd på totalt 6 491 mill. kroner.

Tabell 2.1 Skatteoppgjøret for alle med et skatteforhold og for personer 17 år og eldre. 2022. Mill. kroner og antall personer med beløp

	Alle med et skatteforhold		Bosatte personer 17 år og eldre	
	Antall personer med beløp	Mill. kroner	Antall personer med beløp	Mill. kroner
Trinnskattegrunnlag	4 510 814	2 320 525	4 256 528	2 265 566
Alminnelig inntekt etter særfradrag	4 476 000	1 923 479	4 248 574	1 880 734
Personinntekt lønn	3 440 651	1 748 568	3 211 875	1 700 911
Personinntekt pensjoner	1 130 862	369 660	1 080 012	360 832
Personinntekt uføretrygd ¹	433 359	118 699	424 377	116 768
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage ²	11 973	9 171	11 286	8 817
Personinntekt annen næring ²	248 210	79 660	244 812	78 861
Skatt formue kommune	647 591	18 385	623 423	18 044
Skatt inntekt kommune og fylke	4 099 886	225 712	3 950 111	221 257
Skatt formue stat	637 592	7 935	623 080	7 807
Trinnskatt	3 904 870	95 744	3 784 210	93 983
Fellesskatt	4 099 667	146 244	3 950 032	143 358
Medlemsavgift til folketrygden	4 277 020	176 371	4 091 589	172 067
Finnmarksfradrag	73 278	1 204	69 619	1 168
Frادrag for boligsparing ³	232 030	933	230 365	928
Skattebegrensning ⁴	5 950	127	5 616	122
Skattefradrag for alderspensjonister	949 513	14 385	912 190	13 993
Frادrag for utenlandsskatt	23 190	2 331	21 100	1 864
Fastsatt skatt ⁵	4 286 779	654 807	4 016 653	638 984

¹ Fra og med 2015 skatlegges uføretrygd fra folketrygden (tidligere uførepensjon) og andre uføreytelser som lønn i stedet for pensjon.

² Fra og med 2012 er personinntekt fra jord og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring. Fra og med 2017 inngår personinntekt fra familiebarnehage i eget hjem i fiske og fangst i stedet for annen næring.

³ Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

⁴ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁵ Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrå, skatt for personer 2024.

Tabell 2.2 Skatteoppgjøret for bosatte personer, 17 år og eldre, fordelt på fylker. 2022. Mill. kroner

	Hele landet	Oslo	Rogaland	Møre og Romsdal	Nordland – Nordlånnda	Viken
Trinnskattegrunnlag	2 265 566	330 269	209 343	107 428	97 088	537 473
Alminnelig inntekt etter særfradrag	1 880 734	302 692	176 553	85 452	75 568	451 048
Personinntekt lønn	1 700 911	270 115	163 668	77 801	68 130	404 672
Personinntekt pensjoner	360 832	36 195	29 375	19 093	18 191	86 115
Personinntekt uføretrygd ¹	116 768	10 074	9 236	5 260	6 822	26 221
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage ²	8 817	71	312	2 181	1 765	173
Personinntekt annen næring ²	78 861	13 764	6 431	3 139	2 269	20 341
Skatt formue kommune	18 044	5 216	1 533	615	536	4 195
Skatt inntekt kommune og fylke...	221 257	36 579	21 031	9 899	8 673	53 548
Skatt formue stat.....	7 807	2 385	651	257	246	1 746
Trinnskatt	93 983	16 818	9 766	4 117	3 401	23 302
Fellesskatt	143 358	23 701	13 627	6 414	5 619	34 695
Medlemsavgift til folketrygden	172 067	25 630	15 964	8 080	7 268	40 855
Finnmarksfradrag.....	1 168	0	-	-	-	-
Frdrag for boligsparing ³	928	140	97	46	36	171
Skattebegrensning ⁴	122	27	8	5	4	28
Skattefradrag for alderspensjonister	13 993	972	1 087	856	789	3 103
Frdrag for utenlandsskatt	1 864	608	262	64	39	366
Fastsatt skatt ⁵	638 984	108 819	61 156	28 426	24 893	154 747

Tabell 2.2 forts.

	Innlandet	Vestfold og Telemark	Agder	Vestland	Trøndelag – Trööndelage	Troms og Finnmark – Romsa ja Finnmárku – Tromssa ja Finmarkku
Trinnskattegrunnlag	142 702	168 078	117 813	264 090	191 421	99 861
Alminnelig inntekt etter særfradrag	111 481	137 596	93 983	216 005	152 546	77 811
Personinntekt lønn	96 559	118 481	84 718	200 595	142 821	73 350
Personinntekt pensjoner	28 978	32 185	20 262	42 768	31 199	16 471
Personinntekt uføretrygd ¹	10 334	11 406	8 985	11 623	10 879	5 928
Personinntekt fiske og fangst og familiebarnehage ²	36	76	215	1 503	469	2 016
Personinntekt annen næring ²	6 880	5 926	3 669	7 763	6 370	2 309
Skatt formue kommune	684	970	666	1 850	1 323	456
Skatt inntekt kommune og fylke...	12 763	16 018	10 825	25 266	17 682	8 974
Skatt formue stat	270	394	283	797	596	182
Trinnskatt	4 665	6 232	4 167	10 647	7 203	3 665
Fellesskatt	8 270	10 378	7 014	16 370	11 456	5 813
Medlemsavgift til folketrygden	10 712	12 596	8 888	20 000	14 530	7 544
Finnmarksfradrag	-	-	-	0	0	1 168
Frdrag for boligsparing ³	50	56	58	134	93	47
Skattebegrensning ⁴	9	11	7	9	9	5
Skattefradrag for alderspensjonister	1 371	1 306	850	1 678	1 301	681
Frdrag for utenlandsskatt	45	125	75	167	85	29
Fastsatt skatt ⁵	35 898	45 099	30 860	72 992	51 361	24 733

¹ Fra og med 2015 skattlegges uføretrygd fra folketrygden (tidligere uførepensjon) og andre uføreytelser som lønn i stedet for pensjon.

² Fra og med 2012 er personinntekt fra jord og skogbruk inkludert i personinntekt annen næring. Fra og med 2017 inngår personinntekt fra familiebarnehage i eget hjem i fiske og fangst i stedet for annen næring.

³ Inkludert skattetillegg for brutt sparekontrakt BSU.

⁴ Fra og med 2011 har alderspensjonister ikke krav på skattebegrensning.

⁵ Sum skatter og avgifter fratrukket sum fradrag og nedsettelse. De enkelte delskatter er derimot oppgitt med bruttobeløp, dvs. før fradrag og nedsettelse er trukket fra.

Kilde: Statistisk sentralbyrå, skatt for personer 2024.

Tabell 2.3 Gjennomsnittstall for alle bosatte, etter fylke. 2022

	Bruttoinntekt	Alminnelig inntekt etter særfradrag	Skattepliktig nettoformue	Sum fastsatt skatt
	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt	Gjennomsnitt
Hele landet	446 000	342 700	573 700	116 400
Oslo	522 300	425 900	1 131 600	153 100
Rogaland	459 200	358 200	532 600	124 100
Møre og Romsdal	423 600	318 000	433 300	105 800
Nordland – Nordlândia	420 700	311 500	442 800	102 600
Viken	453 800	351 000	590 300	120 400
Innlandet	406 700	298 300	422 100	96 000
Vestfold og Telemark	423 900	321 500	439 600	105 400
Agder	399 800	298 200	388 100	97 900
Vestland	436 800	333 600	503 000	112 700
Trøndelag – Trööndelage	425 100	318 200	451 600	107 100
Troms og Finnmark – Romsa ja Finnmárku – Tromssa ja Finmarkku	428 600	318 400	363 200	101 200

Kilde: Statistisk sentralbyrå, skatt for personer 2024.

Tabell 2.4 Antall bosatte personer over 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt etter særfradrag. 2022

	Skattepliktig nettoformue. Kroner					
		0 kr eller negativ	1 – 499 999 kr	500 000 – 999 999 kr	1 000 000 – 2 999 999 kr	3 mill. og over
I alt	4 441 278	1 738 418	1 170 424	492 006	722 189	318 241
0 eller negativ.....	192 704	114 331	60 052	5 384	7 071	5 866
1 – 24 999.....	172 746	48 449	114 037	4 361	4 150	1 749
25 000 – 49 999.....	98 762	39 141	53 565	2 595	2 272	1 189
50 000 – 74 999.....	106 485	47 569	50 958	3 465	3 108	1 385
75 000 – 99 999.....	107 761	47 742	48 753	5 338	4 393	1 535
100 000 – 149 999.....	320 853	103 914	133 404	40 665	36 961	5 909
150 000 – 199 999.....	320 163	106 373	106 638	44 875	52 272	10 005
200 000 – 249 999.....	370 835	116 079	115 325	55 245	70 024	14 162
250 000 – 299 999.....	360 682	126 822	91 440	50 900	73 789	17 731
300 000 – 349 999.....	367 002	140 368	85 654	49 284	71 322	20 374
350 000 – 399 999.....	339 540	143 009	72 056	42 594	61 267	20 614
400 000 – 449 999.....	302 407	132 705	60 369	38 733	51 782	18 818
450 000 – 499 999.....	250 902	110 566	45 951	32 509	44 932	16 944
500 000 – 999 999.....	894 027	384 105	118 053	101 625	189 393	100 851
1 000 000 og over.....	236 409	77 245	14 169	14 433	49 453	81 109

Kilde: Statistisk sentralbyrå, skatt for personer 2024.

Tabell 2.5 Hovedposter fra skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, etter sosioøkonomisk status¹. 2022. Gjennomsnitt i kroner

	Lønnstakere	Pensjonister og trygdede	Selvstendig næringsdrivende
Bruttoinntekt ²	736 400	394 400	1 127 100
Av dette:			
Personinntekt lønn	673 600	43 400	83 500
Ytelser fra folketrygden	9 100	250 400	29 500
Tjenestepensjon	4 500	69 700	7 300
Næringsinntekter i alt	4 500	2 800	919 700
Kapitalinntekter	43 100	27 500	86 500
Av dette:			
Renteinntekter	3 100	4 900	6 500
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte	22 900	8 400	39 200
Gevinst ved salg av verdipapir	8 900	6 600	15 000
Inntektsfradrag	175 300	120 700	203 100
Av dette:			
Minstefradrag	109 600	95 600	37 000
Netto reiseutgifter	2 200	0	500
Pensjonspremie	4 700	100	1 300
Foreldrefradrag	3 500	400	2 900
Fagforeningskontingent	2 900	100	900
Årets underskudd i næring	1 000	600	16 200
Tidligere års underskudd	2 700	4 900	20 400
Renteutgifter	40 300	13 400	69 700
Tap ved salg av verdipapirer	4 100	2 700	10 500
Alminnelig inntekt etter særfradrag, egen kommune ..	574 300	283 000	1 046 900
Bruttoskatt	209 100	84 100	395 000
Fradrag i skatt	1 700	9 800	4 500
Fastsatt skatt	207 400	74 300	390 500
Antall bosatte personer 17 år og eldre	2 365 578	1 379 214	97 596

¹ I grupperingen av sosioøkonomisk status er arbeidsavklaringspenger regnet som folketrygd.

² Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrå, skatt for personer 2024.

Tabell 2.6 Hovedposter fra ligningen for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelsen på bruttoinntekt. 2022. Gjennomsnitt i kroner

	Bruttoinntekt								
	I alt	0 – 99 999 kr	100 000 – 199 999 kr	200 000 – 299 999 kr	300 000 – 399 999 kr	400 000 – 499 999 kr	500 000 – 749 999 kr	750 000 – 999 999 kr	1 mill. kr og over
Bruttoinntekt ¹	550 900	30 000	154 000	254 400	349 200	450 100	610 500	854 800	1 688 900
Av dette:									
Personinntekt lønn	383 000	25 900	106 000	97 800	121 600	269 000	508 700	727 200	1 131 400
Ytelser fra folketrygden	83 300	700	35 900	135 400	186 400	129 000	51 000	39 400	41 800
Tjenestepensjon	24 200	1 200	4 600	13 500	30 700	37 500	26 200	27 300	33 500
Næringsinntekt i alt.....	23 800	700	3 800	3 800	5 100	7 400	13 700	34 600	160 400
Kapitalinntekter	35 500	1 400	3 400	3 600	5 100	6 800	10 300	24 900	315 000
Av dette:									
Renteinntekter	3 500	900	1 600	2 100	2 800	3 200	3 300	4 400	10 600
Skattepliktig og skattefritt aksje utbytte.....	16 600	100	200	300	400	700	1 500	5 800	174 300
Gevinst ved salg av verdi papirer.....	7 700	200	500	400	500	900	1 700	4 900	72 700
Inntektsfradrag	141 500	24 700	75 500	112 000	123 200	138 100	163 200	189 700	259 100
Av dette:									
Minstefradrag.....	93 200	15 900	64 700	97 300	101 000	103 700	106 700	106 500	104 000
Netto reiseutgifter	1 200	0	100	200	300	900	1 900	2 500	2 500
Pensjonspremie.....	2 600	100	400	400	700	2 200	4 600	5 000	4 500
Foreldrefradrag.....	2 100	500	700	900	1 100	2 000	3 100	3 400	3 500
Fagforenings- kontingent	1 600	0	100	200	500	1 600	2 900	2 900	2 400
Årets underskudd i næring.....	1 100	500	700	600	700	700	1 000	1 600	3 600
Tidligere års underskudd	4 000	4 800	2 900	2 800	2 300	2 400	2 100	3 000	17 900
Renteutgifter.....	27 600	2 000	4 300	7 700	13 100	20 600	34 700	52 000	80 200
Tap ved salg av verdipapirer	3 700	500	600	500	1 400	1 200	1 900	4 600	24 500
Alminnelig inntekt etter særfradrag	423 500	12 400	79 800	143 000	226 400	311 200	446 200	666 200	1 582 300
Bruttoskatt	148 000	1 900	18 200	38 600	67 000	98 900	151 000	247 200	609 100
Fradrag i skatt	4 100	100	4 600	11 500	6 700	3 400	1 500	2 000	5 900
Fastsatt skatt.....	143 900	1 700	13 500	27 100	60 300	95 500	149 600	245 300	603 200
Antall bosatte 17 år og eldre	4 441 278	422 744	239 891	496 766	642 042	618 930	1 174 979	453 491	392 435

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Tabell 2.7 Hovedposter fra skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, etter størrelse på skattepliktig nettoformue. 2022. Gjennomsnitt i kroner

	Skattepliktig nettoformue					
	I alt	0 kr eller negativ	1 – 499 999 kr	500 000 – 999 999 kr	1 000 000 – 2 999 999 kr	3 mill. kr og over
Bruttoinntekt ¹	550 900	559 100	353 500	515 800	602 700	1 168 300
Av dette:						
Personinntekt lønn	383 000	472 900	254 200	340 500	344 100	519 300
Ytelser fra folketrygden	83 300	41 600	70 100	116 300	151 100	154 500
Tjenestepensjon	24 200	9 000	14 000	30 300	51 700	73 100
Næringsinntekt i alt.....	23 800	23 100	9 500	15 900	25 200	89 000
Kapitalinntekter	35 500	11 700	5 000	12 100	29 600	327 600
Av dette:						
Renteinntekter	3 500	1 300	1 100	2 100	5 400	22 200
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte.....	16 600	3 900	1 000	2 900	8 000	184 100
Gevinst ved salg av verdipapirer.....	7 700	2 900	1 300	3 300	7 100	65 100
Inntektsfradrag.....	141 500	166 100	101 800	127 800	131 100	196 900
Av dette:						
Minstefradrag	93 200	94 600	83 600	99 800	98 700	98 100
Netto reiseutgifter	1 200	1 600	900	900	800	800
Pensjonspremie	2 600	3 200	1 800	3 000	2 600	2 200
Foreldrefradrag	2 100	3 100	1 400	2 200	1 300	1 100
Fagforeningskontingent	1 600	2 000	1 100	1 800	1 500	1 300
Årets underskudd i næring.....	1 100	1 100	400	800	1 300	3 500
Tidligere års underskudd	4 000	3 400	900	1 500	2 900	25 900
Renteutgifter	27 600	51 000	8 200	11 900	12 900	29 300
Tap ved salg av verdipapirer.....	3 700	2 600	1 300	2 100	3 500	21 000
Alminnelig inntekt etter særfradrag	423 500	394 700	251 700	390 000	478 500	1 139 000
Bruttoskatt	148 000	142 400	80 000	127 400	160 100	433 000
Fradrag i skatt	4 100	1 700	3 900	6 100	7 100	8 000
Fastsatt skatt.....	143 900	140 700	76 000	121 200	153 000	425 100
Antall bosatte 17 år og eldre	4 441 278	1 738 418	1 170 424	492 006	722 189	318 241

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrå, skatt for personer 2024.

Tabell 2.8 Hovedposter fra skatteoppgjøret for bosatte personer 17 år og eldre, etter alder. 2022.
Gjennomsnitt i kroner

	I alt	17-24	25-34	35-44	45-54	55-66	67-79	80-
Bruttoinntekt ¹	550 900	177 300	496 300	644 200	736 000	705 100	477 800	384 100
Av dette:								
Personinntekt lønn	383 000	164 200	451 800	560 700	603 100	480 900	52 900	2 400
Ytelser fra folketrygden	83 300	4 600	12 000	19 400	35 500	89 700	276 000	279 400
Tjenestepensjon	24 200	800	1 000	2 200	3 900	35 900	86 100	73 200
Næringsinntekt i alt.....	23 800	3 700	16 300	30 900	41 600	36 000	13 900	2 300
Kapitalinntekter	35 500	3 800	14 200	29 400	50 500	61 200	48 300	26 600
Av dette:								
Renteinntekter	3 500	1 400	2 600	1 800	2 600	4 700	6 600	6 400
Skattepliktig og skattefritt aksjeutbytte.....	16 600	800	4 300	14 300	27 600	31 600	19 500	6 900
Gevinst ved salg av verdipapirer.....	7 700	900	3 400	6 200	10 700	13 000	10 600	6 100
Inntektsfradrag.....	141 500	65 900	143 600	169 700	173 500	158 400	123 800	108 700
Av dette:								
Minstefradrag	93 200	57 800	95 800	99 700	102 300	102 000	92 300	89 000
Netto reiseutgifter	1 200	400	1 300	1 800	2 000	1 500	100	0
Pensjonspremie	2 600	800	2 900	3 800	4 400	3 600	300	0
Foreldrefradrag	2 100	100	4 000	7 000	1 400	100	0	0
Fagforeningskontingent	1 600	400	1 900	2 300	2 500	2 200	200	0
Årets underskudd i næring.....	1 100	200	700	1 200	1 500	1 700	1 400	400
Tidligere års underskudd	4 000	300	1 200	2 100	6 500	5 700	6 400	7 300
Renteutgifter	27 600	4 000	29 900	42 400	42 500	30 500	14 800	7 000
Tap ved salg av verdipapirer.....	3 700	600	2 800	4 800	4 500	4 600	4 200	2 300
Alminnelig inntekt etter særfradrag	423 500	111 400	351 300	481 400	589 300	575 500	374 000	287 200
Bruttoskatt.....	148 000	32 700	123 300	175 800	215 300	207 700	115 100	81 300
Fradrag i skatt	4 100	1 200	1 000	700	1 000	3 100	14 200	15 800
Fastsatt skatt.....	143 900	31 500	122 300	175 100	214 200	204 600	100 900	65 500
Antall bosatte 17 år og eldre	4 441 278	527 687	762 544	728 232	739 976	790 996	645 483	246 360

¹ Fra 2006 er skattefritt aksjeutbytte lagt til bruttoinntekten. Renteinntekter som ekstrabeskattes og uttak fra deltakerlignet selskap er fratrukket bruttoinntekten.

Kilde: Statistisk sentralbyrå, skatt for personer 2024.

Tabell 2.9 Oversikt over skatt for selskaper¹. 2022. Millioner kroner

<i>Kommuneskatteligningen</i>	
Antall ²	790
Naturressursskatt.....	1 395
<i>Fylkesskatteligningen</i>	
Naturressursskatt.....	254
<i>Statsskatteligningen</i>	
Antall med inntektsskatt.....	135 051
Skattbar inntekt	555 772
Nettoformue.....	329 660
Nettoinntekt sokkel.....	1 204 093
Grunnlag særskatt.....	869 626
Inntektsskatt	107 389
Formuesskatt.....	824
Inntektsskatt sokkel, inkl. særskatt.....	889 292
Grunnrenteskatt	45 445
Tonnasjeskatt.....	65
Inntektsskatt finans.....	16 877
Finansskatt på lønn	2 376
<i>Utlignet skatt</i>	1 049 988
<i>Fradrag i skatt</i>	
I alt	13 936
Kreditfradrag ³	2 060
Fradrag for naturressursskatt ³	1 777
Forsknings- og utviklingsfradrag ³	3 608
Utbetalt skatteverdi av udekket underskudd fremført fra tidligere år.....	1 865
Utbetalt skatteverdi av ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år	1 075
Utbetalt særskatteverdi av årets underskudd	3 551

¹ Omfatter også utenlandske selskap på kontinentalsokkelen.

² Antall selskap med utlignet skatt til kommune.

³ Beløpet er belastet inntektsskatt.

Kilde: Statistisk sentralbyrås Skatt for selskaper 2022.

Tabell 2.10 Selskap etter skattbar inntekt¹. Inntektsskatt² på skattbar inntekt ved statsskatteligningen. Eksklusiv oljeutvinningsselskaper³. 2022

Skattbar inntekt Kroner	Selskap		Skattbar inntekt ¹		Inntektsskatt ²	
	Antall	Prosent	Mill. kr.	Prosent	Mill. kr.	Prosent
I alt	135 051	100	555 771	100	124 265	100
1 – 4 999	4 369	3	11	0	2	0
5 000 – 9 999	3 395	3	25	0	6	0
10 000 – 19 999	5 640	4	83	0	18	0
20 000 – 49 999	12 169	9	415	0	91	0
50 000 – 99 999	13 097	10	962	0	212	0
100 000 – 199 999	16 590	12	2 424	0	533	0
200 000 – 499 999	25 227	19	8 351	2	1 837	1
500 000 – 999 999	18 487	14	13 304	2	2 928	2
1 000 000 – 1 999 999	15 410	11	21 902	4	4 819	4
2 000 000 – 4 999 999	11 881	9	37 057	7	8 156	7
5 000 000 – 9 999 999	4 299	3	30 449	5	6 708	5
10 000 000 – 19 999 999	2 237	2	31 897	6	7 035	6
20 000 000 – 49 999 999	1 338	1	43 958	8	9 745	8
50 000 000 – 99 999 999	436	0	33 395	6	7 448	6
100 000 000 og over	476	0	331 538	60	74 727	60

¹ Skattbar inntekt omfatter positiv alminnelig inntekt.

² Omfatter skatt på inntekt før fradrag.

³ Selskaper skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

Kilde: Statistisk sentralbyrås Skatt for selskaper 2022.

Tabell 2.11 Antall selskap med fastsatt skatt og skatter ved statsskatteligningen etter skattytergruppe¹, eksklusive oljeutvinningsselskaper². 2022. Millioner kroner

	Antall selskap i skatteposisjon ³	Nettoformue	Skattbar inntekt ⁴	Formueskatt	Inntektskatt	Tonnasjeskatt	Grunnrente-skatt	Finansskatt på lønn	Fradrag i skatt	Sum skatt til staten
I alt	140 562	329 660	555 772	824	124 266	65	45 445	2 376	7 445	165 531
Skipsaksjeselskaper	622	0	533	0	117	65	0	0	8	175
Kraftselskaper	405	2 215	103 674	:	22 808	0	45 445	0	:	:
Finansselskaper	1 409	139 634	67 579	:	16 877	0	0	2 376	:	:
Selskap hjemmehørende på Svalbard	135	44	2 616	0	105	0	0	0	0	105
Landbasert virksomhet...	138 126	187 811	383 986	469	84 463	0	0	0	5 482	79 451

¹ Skattytergruppe refererer til skatteregel som selskapene skattlegges etter.

² Selskaper skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven.

³ Selskap som har fått beregnet skatt eller har fradrag i skatt.

⁴ Omfatter positiv alminnelig inntekt.

: = Vises ikke av konfidensialitetshensyn. Tall publiseres ikke for å unngå å identifisere virksomheter.

Kilde: Statistisk sentralbyrås Skatt for selskaper 2022.

Tabell 2.12 Selskap skattlagt med hjemmel i petroleumsskatteloven. Antall og skatter. 2022. Millioner kroner

	Antall	Oljeutvinningsselskaper
Positiv alminnelig inntekt	23	1 204 093
Inntektsskatt søkkel	23	264 901
Grunnlag særskatt	23	869 626
Særskatt	23	624 391
Sum utlignet skatt ¹	23	882 800

¹ Etter fradrag for utbetalt skatteverdi av udekket underskudd fremført fra tidligere år (1 865 millioner kroner), utbetalt skatteverdi av ubenyttet friinntekt fremført fra tidligere år (1 075 millioner kroner) og utbetalt særskatteverdi av årets underskudd (3 551 millioner kroner).

Kilde: Statistisk sentralbyrås Skatt for selskaper 2022.

Vedlegg 3**Toll**

Tabell 3.1 Antall administrative tollnedsettelse for landbruksvarer 2022 og 2023

Administrativ tollnedsettelse	Forskrift	2022	2023
Individuelle tollnedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	2 102	2 897
	Forskrift om fastsettelse av nedsatte tollsatser ved import av industrielt bearbeidede landbruksvarer (RÅK) ¹	19 000	19 400
Generelle tollnedsettelse	Forskrift om administrative tollnedsettelse for landbruksvarer (FAT)	319	286
Kvoteuttak	Forskrift om fordeling av tollkvoter for landbruksvarer	2 518	2 515
Utenlands bearbeiding	Forskrift om tollnedsettelse for landbruksvarer som gjeninnføres etter bearbeiding i utlandet.....	335	290
Innenlands bearbeiding	Forskrift til lov om toll og vareførsel	37	14

¹ Antall søknader.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Tabell 3.2 Oversikt over tollkvoter, kvotenes størrelse, utnyttelse og auksjonsbeløp. 2023

Varenummer	Produkt ¹	Opprinnelse	Kvotestørrelse	Kvotimport	Kvotutnyttelse	Auksjonsbeløp ²
			2023 ¹	2023 ¹	2023	2023
			Tonn	Tonn	Pst.	Kr/kg
01.01.2902/2908	Islandshest	Island	200 stk.	43 stk.	22	-
02.01.1000/2001/ 2002/2003/ 2004, 02.02.1000/2001/ 2002/2003/2004	Storfekjøtt	EU	2 500	2 309	92	9,94
02.01, 02.02	Storfekjøtt	Namibia/ Botswana	500	497	99	23,50
02.01.3001/ 3009,02.02.3001/ 3009	Storfekjøtt ³	Namibia/ Botswana	2 700	2 675	99	-
02.01.3001/ 3009,02.02.3001/ 3009	Storfekjøtt ³	Eswatini	500	254	51	-
02.01.3001, 02.02.3001	Biffer og fileter av storfe ³	GSP	500	477	95	-
02.02	Storfekjøtt	WTO	1 084	1 070	99	60,16
02.03.1101/2101	Kjøtt av tamsvin	EU	600	170	28	0,78
02.03.1101/2101	Kjøtt av tamsvin	GB	100	0	0	0,01
02.03.1904	Ribbe av svin	EU	300	110	37	5,00
02.03.1904	Ribbe av svin	GB	50	0	0	0,25
02.03.2101	Svinekjøtt	WTO	1 381	5	0	0,01
02.03.1109/1209/ 1909/2109/2209/ 2909, 02.08.1000/ 9030/9094/ex. 9099	Annet vilt	WTO/ alle land	250	224	90	24,51
02.04	Sauerkjøtt	WTO (Island)	600	477	79	-
02.04.1000/2100/ 2200/2300/3000/ 4100/4200/4300	Småfekjøtt ³	Botswana, Namibia og Eswatini	400	332	83	-
02.04.1000/2100/ 2200/3000/4100/ 4200/4300/5000	Småfekjøtt	WTO	206	204	99	12,51
02.06.4100	Lever av svin	EU	350	0	0	0,01
02.06.4100	Lever av svin	GB	60	0	0	0,00
02.07.1100/1200/ 2400/2500	Kjøtt av fjærfe	EU	950	612	64	7,08
02.07.1100/1200/ 2400/2500	Kjøtt av fjærfe	GB	158	0	0	0,02
02.07.1200	Hønekjøtt	WTO	221	76	35	0,19
02.07.2500	Kalkunkjøtt	WTO	221	0	0	0,01

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt ¹	Opprinnelse	Kvotestørrelse	Kvotimport	Kvotutnyttelse	Auksjonsbeløp ²
			2023 ¹	2023 ¹	2023	2023
			Tonn	Tonn	Pst.	Kr/kg
02.07.4200/5200/6010	Ender, gjess mm.	WTO	221	177	80	10,02
02.07.4401	Andebryst	EU	200	6	3	0,01
02.08.9043/9044/9045	Elgkjøtt	WTO/ alle land	100	45	45	0,03
02.08.9046/9047/9048	Hjortekjøtt	WTO/ alle land	200	200	100	25,29
02.10.1101/1109/1900	Skinke av svin	EU	600	546	91	65,69
02.10.1101/1109/1900	Skinke av svin	GB	100	0	0	0,01
02.10.2000	Tørket storfekjøtt	EFTA	10	0	0	0,02
kap. 2 og kap. 16	Kjøtt til messer	WTO	35	0	0	-
kap. 2 og kap. 16	Halalkjøtt	Alle land	30	21	70	-
kap. 2 og kap. 16	Kosherkjøtt	Alle land	15	7	47	-
04.05.1000	Smør	WTO	575	102	18	0,02
04.06	Ost	WTO/EFTA	200	95	47	0,12
04.06	Ost, auksjon	WTO/EU	3 400	3 393	100	26,01
04.06	Ost, historisk	WTO/EU	4 701	4 705	100	-
04.06	Ost, historisk	WTO/GB	299	148	49	-
04.07.1100/2100/9000	Hønseegg	EU	290	264	91	1,01
04.07.1100/2100/9000	Hønseegg	GB	48	0	0	0,01
04.07.2100	Hønseegg	WTO	1 295	203	16	0,03
04.09.0000	Honning	GSP	192	192	100	2,51
06.02.9031	Grønne potteplanter ³	EU	7 mill.kr	7 mill.kr	100	-
ex.06.02.9043/9044	Potteplanter m/blomst ³	EU	20 mill.kr	20 mill.kr	100	-
06.02.9091	Gras i ruller ³	EU	4 mill.kr	4 mill.kr	100	-
07.01.9022	Nypoteter 1.4- 14.5	EU	2 500	376	15	0,01
07.01.9023	Nypoteter 1.4- 14.5	GB	1 000	0	0	0,00
ex.07.01.9028	Poteter	Egypt	1 310	0	0	0,00
07.04.9013/9020	Hvitkål	WTO	134	65	48	0,01
07.04.9040	Rødkål	WTO	134	45	33	0,01

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt ¹	Opprinnelse	Kvotestørrelse	Kvotimport	Kvotenyttelse	Auksjonsbeløp ²
			2023 ¹	2023 ¹	2023	2023
			Tonn	Tonn	Pst.	Kr/kg
07.05.1112/1122	Issalat industri 01.03 – 30.11	EU	600	478	80	0,65
07.05.1112/1119	Issalat industri 01.03 – 31.05	EU	500	262	52	0,13
07.05.1112/1119/ 1122	Issalat industri 01.03 – 30.11	GB	220	44	20	0,01
07.08.1000	Erter	Egypt	60	0	0	0,01
07.12.9011	Tørkede poteter	EU	300	77	26	0,01
07.12.9011	Tørkede poteter	GB	100	0	0	0,00
ex.08.08.1011	Epler i perioden 01.05- 31.07	EU	2 000	1 944	97	0,01
ex.08.08.1011	Epler i perioden 01.08- 30.11	WTO	750	750	100	2,90
ex.08.08.1011	Epler i perioden 01.11- 30.11	WTO	250	250	100	0,30
ex.08.08.1011	Epler i perioden 01.05- 31.07	WTO	7 000	5 893	84	0,02
ex.08.08.1011	Epler i perioden 01.05- 31.07	GB	400	0	0	0,00
08.08.3020	Pærer	WTO	250	250	100	3,05
08.10.1023/1024	Jordbær	EU	300	299	100	5,52
08.10.1023/1024	Jordbær	GB	60	0	0	0,01
08.11.1000	Jordbær konserves	EU	2 200	2 157	98	-
08.11.1000	Jordbær konserves	Alle land	2 050	2 010	98	-
08.11.1000	Jordbær konserves	GB	257	0	0	-
ex.08.11.2019, 08.11.2091	Bringebær konserves	EU	950	900	95	-
ex.08.11.2019, 08.11.2091	Bringebær konserves	Alle land	750	711	95	-
ex.08.11.2019, 08.11.2091	Bringebær konserves	GB	111	0	0	-
ex.08.11.2019/2093/ 9003, 20.09.8911/ 8919/8993	Solbær-/kirsebær- konsentrat	Alle land	190	124	65	-

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt ¹	Opprinnelse	Kvotestørrelse	Kvotimport	Kvoteutnyttelse	Auksjonsbeløp ²
			2023 ¹	2023 ¹	2023	2023
			Tonn	Tonn	Pst.	Kr/kg
07.13.1001, 10.01.9909, 10.02.9000, 10.03.9000, 10.04.9000, 10.05.9010, 10.07.9010, 11.03.1310, 12.14.1000, 15.20.0010, 17.03.1010/9010, 23.02.1010/3000/ 4090, 23.03.2010	Kraftfôrråvarer	Alle land	265 000	262 610	99	0,01
10.01.1900/ 9909, 10.02.9000, 10.08.4000/5000/ 6000/9000	Matkorn	Alle land	61 000	59 006	97	0,01
10.01.1900	Durumhvete til pasta	EU	5 000	1 437	29	0,01
10.01.1900	Durumhvete	Canada/ Ukraina	10 000	0	0	0,00
10.01.1900	Durumhvete	GB	1 000	0	0	0,00
10.02.1000	Høstrug til såing	EU	1 000	762	76	0,01
10.02.1000	Høstrug til såing	GB	200	0	0	0,00
10.05.9010	Mais til dyrefôr	EU	15 000	14 999	100	0,01
10.05.9011	Mais til dyrefôr	GB	3 000	0	0	0,00
11.03.1310	Maisgrits til dyrefôr	EU	10 000	8 499	85	0,01
11.03.1310	Maisgrits til dyrefôr	GB	2 000	0	0	0,01
12.01.9010, 12.05.1010/9010	Oljefrø	Alle land	4 000	1 575	39	0,01
12.09.2300	Svingelfrø	EU	75	71	94	1,51
12.09.2300	Svingelfrø til plen	EU	400	330	82	14,51
12.09.2400	Engrappfrø	EU	50	17	33	0,02
12.09.2400	Engrappfrø til plen	EU	200	116	58	0,02
12.09.2400	Engrappfrø til plen	GB	40	0	0	0,01
12.09.2500	Raigrasfrø	EU	700	691	99	2,00
12.14.9091	Høy	WTO/EU	35 000	23 999	69	0,01
12.14.9091	Høy	GB	7 000	0	0	0,00
12.14.9091	Høy (andre land)	WTO	500	0	0	0,00
16.01.0000	Pølser	EFTA	10	0	0	0,56

Tabell 3.2 fortsetter

Varenummer	Produkt ¹	Opprinnelse	Kvotestørrelse	Kvotimport	Kvotenyttelse	Auksjonsbeløp ²
			2023 ¹	2023 ¹	2023	2023
			Tonn	Tonn	Pst.	Kr/kg
16.01.0000	Pølser	EU	600	518	86	36,73
16.01.0000	Pølser	GB	120	2	2	0,29
16.02.3101	Kalkunrull	WTO	20	9	47	0,01
16.02.3101	Kalkunrull	Israel	20	0	0	0,00
ex.16.02.4100/5009	Herm. skinke og tunge	GSP	150	0	0	0,00
16.02.4910	Bacon crisp	EU	350	180	51	0,04
16.02.4910	Bacon crisp	GB	40	0	0	0,01
16.02.5001	Kjøttboller	EU	200	128	64	0,03
ex.16.02.5009	Corned beef	WTO/GSP	200	2	1	0,01
17.03.1010/9010	Melasse til dyrefôr ⁴	GSP	40 000	26 036	65	0,01
20.05.2091	Poteter, halvfabrikata til snacks	EU	3 000	1 090	36	0,01
20.05.2091	Poteter, halvfabrikata til snacks	GB	650	546	84	0,01
20.05.4003/4009, ex.20.05.5901	Hermetiske erter og snittbønner, brekkbønner ⁴	GSP	350	202	58	0,01
ex.20.05.9908	Hermetisk grønnsaksblanding ⁴	GSP	150	42	28	0,01
20.09.7100/7900	Eplesaft, også konsentrat til industriformål	EU	3 300	3 145	95	2,26
20.09.7100/7900	Eplesaft, også konsentrat til industriformål	GB	100	83	83	0,04
20.09.7900	Eplekonsentrat industriformål	EFTA	400	0	0	0,01
20.09.8911/8919	Solbærsaftkonsentrat	EU	150	125	83	-

¹ Kvotestørrelse og registrert kvotimport innenfor kvoten er oppgitt i tonn. For levende dyr er kvoten oppgitt i antall dyr (stk.) og for planter er kvoten oppgitt i verdi (mill. kroner).

² For varer der det ikke er auksjonsbeløp, er varen fordelt etter annen fordelingsmetode. Der auksjonsbeløp er 0,00 er kvoten ikke fordelt ved ordinær auksjon på grunn av manglende interesse i markedet.

³ Administreres av Tolletaten.

⁴ Auksjoneres for to år av gangen, sist auksjonert i 2023. Auksjonsbeløp er fra kvoten som ble auksjonert i 2023 for import i 2024/2025.

Kilde: Landbruks- og matdepartementet.

Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
publikasjoner.dep.no
Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på
www.regjeringen.no

Trykk: Departementenes sikkerhets- og
serviceorganisasjon – 10/2024

