



Analyse: **Skatteutvalgets utredning**

Deloitte Advokatfirma

19. desember 2022

Innholdsfortegnelse

1	Skatt på arbeid, næringsinntekt, trygd og pensjon	6
1.1	Arbeidsgiveravgift	6
1.2	Andre fradrag og særordninger	7
1.3	Arbeidsfradrag og redusert trygdeavgift	7
1.4	Minstefradrag og personfradrag	8
1.5	Frikort gjøres om til ungdomskort	8
1.6	Skatt på pensjon	8
1.7	Innskudd i pensjonsordninger	8
2	Selskapsskatt	8
2.1	Beskatning av selskap i flernasjonale konsern	8
2.1.1	<i>Utvalget er avventende til OECDs arbeid med pilar 1 og pilar 2 og regelverksutviklingen i EU</i>	8
2.1.2	<i>Forslag om utvidelse av kildeskatt samt nettobeskatning innenfor EØS</i>	9
2.1.3	<i>Utvalget anbefaler evaluering av egenkapitalunntaket i rentebegrensingsregelen</i>	9
2.2	Nivået på selskapsskattesatsen	9
2.3	Avskrivninger	10
2.4	Behandling av underskudd	10
2.5	Rederiskatteordningen foreslås avvirket	10
3	Skatt på eierinntekter	10
3.1	Utvidelse av fritaksmetodens treprosentregel – utvides til å gjelde gevinst samt økning til 5 %	10
3.2	Skjermingsrenten økes	11
3.3	Utflyttingsskatt for personer	11
3.4	Privat konsum i selskap	11
3.5	Endringer av regelverket om tilbakebetaling av innbetalt kapital	11
3.6	Utbetalinger til utenlandske aksjonærer ved likvidasjon skal behandles som utbytte i stedet for gevinst	12
4	Satsstruktur for kapitalinntekter	12
5	Skatt på formue og arv	13
5.1	Innledning	13
5.1.1	<i>Nærmere om endringene i formueskatten</i>	13
5.1.2	<i>Nærmere om arveskatten</i>	14
6	Skatt på bolig og annen fast eiendom	14
6.1	Innfører skatt på bruk av egen bolig og fritidseiendom	14
6.2	Beskatning av utleieinntekter	15
6.3	Gevinstbeskatning ved salg av bolig og fritidseiendom	15
6.4	Begrense rentefradraget for boliglånsrenter	16
6.5	Dokumentavgift	16
6.6	Eiendomsskatt	17
6.6.1	<i>Bunnfradrag</i>	17
6.6.2	<i>Takseringsreglene</i>	17
6.6.3	<i>Landskatt – skatt på selv tomtegrunnen</i>	17
7	Merverdiavgift	18
7.1	Innledning	18
7.2	Merverdiavgift	18
7.2.1	<i>Satsstrukturen – én avgiftssats og færre fritak</i>	18
7.2.2	<i>Offentlig sektor og offentlig finansierte tjenester</i>	18
7.2.3	<i>Fast eiendom</i>	18
7.2.4	<i>Finansielle tjenester</i>	19
7.2.5	<i>Kultur og idrett</i>	20
7.2.6	<i>Global handel</i>	20
7.2.7	<i>Avgiftsplikt for delingsøkonomi</i>	20

8	Grunnrenteskatt	21
8.1	Innledning	21
8.1.1	<i>Petroleum</i>	21
8.1.2	<i>Vannkraft</i>	21
8.1.3	<i>Vindkraft</i>	21
8.1.4	<i>Havbruk</i>	21
8.1.5	<i>Fiskeri</i>	22
9	Miljø- og klimaavgifter	22
9.1	Prising av miljøskadelig aktivitet	22
9.2	Sirkulærøkonomi	22
9.3	Bilavgifter og andre særavgifter	23
9.3.1	<i>Engangsavgiften</i>	23
9.3.2	<i>Mva-fritak for elbiler</i>	23
9.3.3	<i>Veibruksavgift</i>	23
9.3.4	<i>CO₂-avgift</i>	23
9.3.5	<i>Helserelaterte særavgifter</i>	23
10	Vedlegg	24
10.1	Årlige provenyvirksomheter av utvalgets forslag sammenlignet med 2022-regler. Mill. kroner.	24

Justeringer fremfor reform

Vår gjennomgang av skatteutvalgets utredning

Skatteutvalget ved utvalgsleder Ragnar Torvik la frem sin utredning for Finansministeren på mandag 19. desember 2022. Utvalgets mandat var en helhetlig gjennomgang av skattesystemet i lys av nasjonale og internasjonale utviklingstrekk. Til tross for et vidt mandat foreslår utvalget å beholde hovedstrukturen i dagens skattesystem. Utredningen foreslår sånn sett justeringer i dagens system snarere enn en fremtidsrettet reform.

Utvalget anbefaler å redusere skatten på arbeid, og særlig for de med lave inntekter. Dette skal oppnås gjennom grunnlagsutvidelser og innstramminger i andre skatter og avgifter.

De største endringsforslagene knytter seg til gjeninnføring av skatt på arv, justering av formuesskatten, utvidelse av merverdiavgiften, utvidelse av kildeskatten, avvikling av rederiskatteordningen, justering av fritaksmetoden og tilbakebetaling av innbetalt kapital samt innføring av boligsatt.

Utvalgets utredning anslås å være provenynøytralt på kort sikt, men gi merproveny på lengre sikt. Vi kan imidlertid ikke se at utredningen bidrar til forenklinger eller effektivisering av nåværende skattesystem.

God lesning!

Spørsmål om forslagene? Kontakt oss:



Henriette Holmen

Partner / Advokat

Spør meg om: Selskapsbeskatning

+ 47 992 50 934

hholmen@deloitte.no



Audun Frøland

Partner / Advokat

Spør meg om: Selskapsbeskatning

+47 913 48 997

afroland@deloitte.no



Lars Erik Norborg

Partner / Advokat

Spør meg om: MVA

+ 47 992 16 760

lnorborg@deloitte.no



Vivian Norheim

Senior Manager / Advokat

Spør meg om: Personbeskatning

+47 905 50 708

vnorheim@deloitte.no

Skatterettslig gjennomgang av Torvik-utvalgets anbefalinger

Deloitte analyserer forslagene som Torvik-utvalget presenterte 19. desember 2023.

Den 18. juni 2021 oppnevnte Regjeringen Solberg et ekspertutvalg for å gjøre en helhetlig gjennomgang av skattesystemet. Utvalget fikk et bredt mandat til å vurdere alle aspekter av dagens skattesystem i lys av nasjonale og internasjonale utviklingstrekk. Det ble også gitt et tilleggsmandat av Regjeringen Støre den 8. desember 2021 hvor temaer som formuesskatt, aksjonærmodellen og fritaksmetoden ble særlig vektlagt. Utvalget skulle legge til grunn at forslagene samlet sett skal være om lag provenynøytrale.

Utvalget foreslår å beholde hovedstrukturen i dagens skattesystem, og de anbefaler at skattepolitikken bør utformes etter hovedmålene som bør være å (1) finansiere offentlige utgifter, (2) omfordele inntekt og formue og (3) korrigere markedssvikt. Videre mener utvalget at skattesystemet må bygge på *nøytralitet*. Dette kan oppnås ved å fokusere på *samordning, kontinuitet og symmetri*.

Et annet sentralt konsept, som fremheves av utvalget, er *skatteevneprinsippet*. Dette innebærer at skatt bør fordeles etter skattyternes evne til å bære den. Prinsippet er begrunnet i rettferdighetshensyn, og formålet er også å redusere inntektsforskjellene etter skatt.

Når det gjelder behovet for et enkelt regelverk mener utvalget at hensynet til enkelhet bør vurderes løpende ved utformingen av all skattelovgivning, men at dette ofte må avveies mot andre hensyn, herunder hensynene til likhet og effektivitet.

Vi observerer at flere av utvalgets forslag krever ytterligere utredning, og i mange tilfeller anbefales det kun mindre justeringer på eksisterende regelverk. Utredningen bidrar derfor i liten grad til forenkling og effektivisering av eksisterende skattesystem. Det er likevel enkelte temaer hvor større endringer er foreslått, og vi kommer med vår oppsummering og våre synspunkter nedenfor.

1 Skatt på arbeid, næringsinntekt, trygd og pensjon

Utvalget ser ut til å mene at vi har et skattesystem som på en forholdsvis god måte ivaretar og bidrar til omfordeling hvor evneprinsippet står sterkt. Utvalget mener likevel at det er behov for å endre dagens skattesystem for å styrke arbeidsinsentivene. Det fremheves at skattereglene i større grad må legges til rette for at det skal lønne seg å arbeide og at det dermed skal være mer lønnsomt å være i arbeid, stå lenger i arbeid, komme tilbake i arbeid, arbeide mer og å kombinere arbeid med pensjon. Utvalget mener at dagens skatte- og velferdspolitikken ikke ivaretar behovet for å legge til rette for at flest mulig av arbeidspøse nordmenn arbeider mest og lengst mulig.

Utvalget uttaler at det er viktig å styrke arbeidsinsentivene, samtidig som skattesystemets omfordelende egenskaper ivaretas. Utjevning av merverdiavgiftssatser og gjeninnføring av fordelsbeskatning av egen bolig vil gi økte skatte- og avgiftsinntekter fra husholdninger. Det foreslås å tilbakeføre disse økningene til husholdningene gjennom tilsvarende skattelettelser på arbeid.

Utvalget legger derfor opp til at den samlede skatten på arbeid reduseres med drøyt **40 mrd. kroner**.

Foreslåtte endringene i skattesystemet vil, etter utvalgets vurdering, gi en mer effektiv utnyttelse av arbeidskraften, samtidig som hensynet til omfordeling ivaretas.

Samlet sett virker dermed utvalgets forslag å resultere i at det vil bli gunstigere å arbeide mer og lengre i Norge, men at det skal bli mindre gunstig å forbruke inntekt fra egen arbeidsinnsats. De som tjener mest, forbruker mest og teorien er da at effekten vil bli en omfordeling av den samlede skattebyrden fra de med lav inntekt til de med høy inntekt.

1.1 Arbeidsgiveravgift

Utvalget har ikke gjennomført en grundig vurdering verken av arbeidsgiveravgiften som beskatningsmåte, eller ordningen med geografisk differensiert avgift. Det foreligger derfor ikke konkrete forslag til endringer i arbeidsgiveravgiften, men foreslås i stedet at det bør gjennomføres en bred gjennomgang av avgiften.

Det er en generell oppfatning at arbeidsgiveravgiften i stor grad anses for å være skatt på bruk av arbeidskraft, og at den kan være et effektivt verktøy for å stimulere til økt sysselsetting også i sentrale strøk av landet. Når utvalgets rapport i så stor grad setter søkelys på at flere må jobbe mer og lengre, mener Deloitte at Utvalget

burde vurdert endringer også på arbeidsgiveravgiften. Dersom flere skal ut i arbeid, må det også skapes flere arbeidsplasser i næringslivet.

I statsbudsjettet for 2023 er det foreslått en ekstra arbeidsgiveravgift på 5 % når grunnlaget per arbeidstaker per arbeidsgiver overstiger NOK 750.000. Denne ekstra avgiften skal komme i tillegg til beregning av ordinær differensiert arbeidsgiveravgift og finansskatt. Utvalget uttaler følgende om arbeidsgiveravgiften «Det vises blant annet til at avgiften har utviklet seg til å bli en generell skatt på bruk av arbeidskraft, og at dette har skjedd uten at avgiftens formål og egenskaper har vært vurdert grundig.» I mandatet som utvalget har blitt gitt fremgår følgende: «Utvalget bes se på om det bør gjennomføres endringer som kan gi økt arbeidstilbud og effektiv utnyttelse av arbeidskraften, slik at det blir mer lønnsomt å arbeide og igangsette aktivitet som gir flere arbeidsplasser.» Innskjerpingen som foreslått i statsbudsjettet har motsatt effekt av utvalgets mandat, og Deloitte mener derfor at man burde benyttet anledningen til en grundig gjennomgang av hvordan effekten av reglene knyttet til arbeidsgiveravgift kan stimulere til økt verdiskaping og flere arbeidsplasser i Norge.

1.2 Andre fradrag og særordninger

Utvalget anbefaler at det gjennomføres en forenkling av regelverket ved å begrense bruken av fradrag og særordninger. Dette begrunnes i at formålet ofte kan nås mer målrettet gjennom direkte støtte på statsbudsjettets utgiftsside, at disse ordningene bidrar til å komplisere skattesystemet, at slike fradrag og særordningen ofte uthuler skattegrunnlagene og at de ofte medfører at omfordelingen endres.

Fjerning av fradrag og særordninger vil, ikke uventet, både forenkle, skape et bredere skattegrunnlag og gi muligheten til lavere satser. Dette vil gjøre skattesystemet enklere og mer forutsigbart for skattytere, samt gi skattemyndighetene mulighet til å effektivisere sitt arbeid.

Utvalget kommer ikke med konkrete forslag på hvilke fradrag eller særordninger som bør fjernes, men legger likevel til grunn at dette vil øke skatteinntektene med om lag 3 mrd. kroner.

1.3 Arbeidsfradrag og redusert trygdeavgift

Utvalget foreslår en skattelette på arbeidsinntekt og pensjoner. Det foreslås en redusert trygdeavgift både på lønn, trygd og næringsinntekt med 1%. Redusert trygdeavgift for alle inntekter fører til et anslått

redusert skatteproveny på ca. 17,9 mrd. Samtidig foreslås det et fradrag for arbeidsinntekt som får størst effekt på lavere inntekter og avtrappes med økende inntekt. Dette fradraget reduserer totalt skatteproveny med ca. 23 mrd. slik at samlet provenyeffekt er 40 mrd.

Økte inntekter fra husholdningene gjennom forslagene om økte merverdiavgiftssatser på mat og fordelsbeskatning av egen bolig foreslås å gis tilbake til husholdningene gjennom redusert trygdeavgift og arbeidsfradrag. Justeringen foretas i trygdeavgiften og ikke i trinnskatten slik at reduksjonen gis effekt også på lavere inntekter. Dette gir da en lavere marginal- og gjennomsnittsskatt på både lønn, næringsinntekt og pensjon.

For å styrke incentivet til å arbeide, bli i arbeid og gå fra trygd til arbeid foreslås det i tillegg et arbeidsfradrag som gis ved arbeidsinntekt og næringsinntekt og ikke ved trygd/pensjon. Det foreslås ingen endring i minstefradraget, arbeidsfradraget skal komme i tillegg. Det ville blitt komplisert å foreta endringen i minstefradraget, fordi det ville gitt flere ulike trinn med ulike satser for pensjon, trygd, lønn og næringsinntekt.

Maksimalt arbeidsfradrag foreslås til kr 55 000 slik at dette gir en skattereduksjon med kr 12 100. Med skattesatser for 2022 som utvalget har benyttet i sine beregninger oppnås maksimalt fradrag med en inntekt på ca kr 210 000. Fra en inntekt på kr 300 000 avtrappes fradraget gradvis ved høyere inntekter slik at fradraget blir 0 ved en inntekt på 1,4 millioner.

Effekten av dette arbeidsfradraget vil kunne variere fra person til person. Slik Deloitte ser det er det relativt få personer som kan oppnå maksimalt fradrag.

- Avtrapping fra kr 300 000 kan for eksempel føre til at personer som har rentefradrag og lav inntekt ikke får full effekt av arbeidsfradraget i tillegg. Når formålet er å styrke incentivet til å arbeide burde avtrapping foretas ved enda høyere inntekter.
- Det har i tillegg også tidligere vært gunstig for aktive eiere å velge en andel lønn fra eget selskap. Disse vil nå kunne tilpasse lønnsinntekten for å utnytte effekt av arbeidsfradraget.
- Fordi det er et tak og en avtrappingssats vil skattesystemet bli mer komplekst. Det kan bli gunstig å føre rentefradrag på den ektefellen som har høyest lønnsinntekt slik at den med lavere inntekt får utnyttet arbeidsfradraget.
- Arbeidsfradrag kan føre til at kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere blir mindre aktuell og gi økt administrasjon om personer melder seg ut av

ordningen fordi kildeskatt likevel ikke er det gunstigste.

1.4 Minstefradrag og personfradrag

Det foreslås at fremtidige endringer fra år til år fremover skal foretas i personfradraget og ikke i minstefradraget. Minstefradraget har blitt høyt over tid og gjenspeiler ikke reelle kostnader i de fleste tilfeller. Dette vil gi større lettelser i bunnen av inntektsfordelingen og bygge opp under prinsippet om lik skattemessig behandling av like inntekter.

1.5 Frikort gjøres om til ungdomskort

Utvalget foreslår å gjøre om frikort til ungdomskort for personer under 20 år. Anslått proveny-økning av denne endringen er ca. 500 mill. kroner årlig. Endringen foreslås gjennomført ved en endring av dagens regler hvor man betaler 8% trygdeavgift av inntekten, men ikke mer enn 25% av inntekten over kr 64 650 oppheves for personer over 20 år. Ved endringen vil det bli 8% (7% etter endring) trygdeavgift fra første lønnskroner.

For en person med kr 70 000 i inntekt blir skatten i dag kr 1338, ikke 5600 som er 8%. Endringen innebærer derfor en skatteskjerpning for personer med meget lav inntekt. Slik Deloitte vurderer det er provenyvirkningen minimal og innebærer ikke noen samlet forenkling av skattesystemet når man beholder gamle regler for personer under 20 år.

1.6 Skatt på pensjon

Utvalget mener at skattereglene for pensjon bør innrettes slik at de motiverer for å arbeide lenger og at det skal bli gunstigere å kombinere pensjon og arbeidsinntekt. Skattefordelene for pensjonsinntekt bør konsentreres om lavere pensjonsinntekter slik at beskatning av høyere inntekter legges nærmere lønnsbeskatning. En aldrende befolkning vil gi lavere skatteinntekter når pensjonsinntekter skattlegges vesentlig lavere enn lønn.

For pensjonsinntekt gis det i dag et pensjonsskattefradrag for lavere pensjonsinntekter i tillegg til at trygdeavgiften er lavere enn for arbeidsinntekt. Pensjonsskattefradraget reduserer skatten med inntil kr 33 400 ved en inntekt på kr 210 950 og trappes ned gradvis til 0 ved en inntekt på kr 577 000. Resultatet er at det blir omtrent 0 i skatt ved en inntekt på ca. kr 230 000 og full pensjonsgrad.

Utvalget forslår at nedtrappingssatsen utjevnes ved at fradraget trappes ned raskere med høyere

pensjonsinntekt. En avtrappingssats vil forenkle reglene og øke skatten på høyere inntekter. Maksimalt pensjonsskattefradrag økes for å utligne effekt av økt trygdeavgift.

Økt trygdeavgift på pensjonsinntekt, «tilnærmet» satsen for lønnsinntekt.

Aldersgrensen for å få pensjonsskattefradrag foreslås hevet til 67 år og deretter øke i takt med folketrygdens alderspensjon.

Innslagspunkt for skatt på pensjon beholdes om personfradraget økes ved å justere pensjonsskattefradraget.

1.7 Innskudd i pensjonsordninger

Innskudd til pensjonsordninger behandles i dag gunstig ved at arbeidsgivers innskudd ikke skattlegges som lønn ved innbetaling til ordningen og midlene ikke inngår i skattepliktig formue. Utbetaling senere skattlegges som pensjonsinntekt. Skattemessig fordel er delvis utsatt beskatning, lavere skattesatser og unntatt fra formuesskatt.

Utvalget foreslår at departementet utreder mulige endringer i de gunstige reglene. Et forslag er at pensjonsleverandørene gjennomfører skattlegging direkte med innfasing over tid og flat beskatning på 0,2% av årlig innestående. Eventuelt en skatt knyttet til løpende avkastning som i Sverige og Danmark.

2 Selskapsskatt

2.1 Beskatning av selskap i flernasjonale konsern

2.1.1 Utvalget er avventende til OECDs arbeid med pilar 1 og pilar 2 og regelverksutviklingen i EU

Utvalget omtaler initiativer som pågår for beskatning av selskap i flernasjonale konsern. OECD har inntatt en ledende rolle i dette arbeidet, blant annet gjennom arbeidet med «Base Erosion and Profit Shifting Project» (BEPS). En sentral målsetning i BEPS-prosjektet har vært å komme frem til en langsiktig internasjonal skatteordning, som sikrer rettfærdige og stabile vilkår. En av løsningene består av to hoveddeler omtalt som «pilarer»:

- **Pilar 1** dreier seg om hvordan beskatningsretten til selskapsoverskudd skal fordeles mellom land. En andel av overskuddet skal skattlegges i de markedene hvor konsernet har inntjening, uavhengig av fysisk

tilstedeværelse. Ordningen er ment å omfatte konsern med global omsetning over EUR 20 milliarder og lønnsomhetsgrad over 10 prosent.

- **Pilar 2** handler om minimumsbeskatning; hvor effektivt globalt skattenivå skal være minst 15 prosent for store multinasjonale konsern. Målet er å begrense skattekonkurransen mellom stater og svekke insentiver til internasjonal skatteplanlegging og overskuddsflytting. Ordningen er ment å omfatte konsern med global omsetning på mer enn EUR 750 millioner. Modellreglene for pilar 2 utgjør et stort og komplisert regelverk som må tilpasses nasjonal lovgivning, samt at Pilar 2 vil medføre omfattende rapporteringsforpliktelser for norske virksomheter.

Utvalget uttaler at det er gjort et stort og viktig arbeid for å møte utfordringene knyttet til skattlegging av store flernasjonale konsern og at Norge bør fortsette å støtte aktivt opp under disse løsningene. Utvalget påpeker imidlertid at det er stor usikkerhet til hvor effektivt to-pilarløsningen vil motvirke uheldig skattekonkurransen og overskuddsflytting. Videre uttaler utvalget at det både er usikkert når regelverket implementeres i nasjonale skatteregler, samt hvilke konsekvenser en eventuell implementering av regelverket vil og bør ha for selskapsbeskatningen for øvrig.

Når det gjelder det pågående arbeidet med felles regelverk for selskapskatt innenfor EU, anbefaler utvalget departementet å følge prosessen og vurdere regelverkstiltak dersom EU-landene kommer til enighet om felles innføring av selskapskattmodell som likebehandler gjelds- og egenkapitalfinansiering.

2.1.2 Forslag om utvidelse av kildeskatt samt nettobeskatning innenfor EØS

I 2021 ble regler for kildeskatt på betalinger av renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler (skip, fartøy, rigger, fly og helikopter) fra foretak som er skattemessig hjemmehørende i Norge til nærstående foretak hjemmehørende i lavskattelend introdusert med en kildeskattesats på 15%. Det er gjort unntak for betalinger til foretak som er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet innenfor EØS.

Utvalget mener virkeområdet til kildeskattereglene bør utvides til å gjelde alle betalinger til utland, da det kan være incentiver for overskuddsflytting også ved betalinger til normalskattelend. Når det gjelder EØS-unntaket har utvalget ikke gjort en selvstendig

vurdering av reglenes forhold til EØS-retten, men foreslår likevel at det generelle unntaket for betalinger til foretak som er reelt etablert og driver virksomhet innenfor EØS fjernes. Unntaket er foreslått erstattet av en nettobeskatningsmetode hvor EØS-selskaper blir skattlagt for inntekt i form av rente og royalty, men får fradragsrett for kostnader knyttet til den kildeskattepliktige inntekten.

2.1.3 Utvalget anbefaler evaluering av egenkapitalunntaket i rentebegrensingsregelen

Rentebegrensingsregelen i skatteloven § 6-41 ble i 2019 utvidet til å også avskjære renter betalt til eksterne långivere. Det ble i tillegg innført en balansebasert unntaksregel, det såkalte egenkapitalunntaket, som gir muligheten for fullt rentefradrag hvor selskapet, eller eventuelt den norske delen av konsernet, kan vise at de har lik egenkapitalandel som konsernet globalt.

Utvalget fremhever at bestemmelsen medvirker til å favorisere gjeldsfinansiering over egenkapitalfinansiering og at dette kan bidra til strategisk allokering av gjeld. Risikoen for overskuddsflytting vil elimineres dersom den balansebaserte unntaksregelen avvikles. Videre er unntaksregelen ansett som komplisert og ressurskrevende for mange selskaper. Utvalgets vurdering er derfor at regelen bør evalueres, særskilt om den balansebaserte unntaksregelen bør endres eller avvikles, uten at det er entydig hvorvidt en avvikling av unntaksregelen vil innebære en forenkling for de fleste selskaper.

Vi mener at egenkapitalunntaket ikke uten videre kan avvikles. Den norske delen av et konsern kan ikke anses tynt kapitalisert dersom egenkapitalandelen er lik eller høyere enn konsernet globalt, siden sistnevnte er markedsbasert. Det vil være svært uheldig om ressurs hensyn skal medføre ytterligere innstramming i en skatteregel som allerede strider med skatteevneprinsippet.

2.2 Nivået på selskapskattesatsen

Utvalgets flertall oppfatter at Norge har en selskapskatt som er på et normalt og moderat nivå, og at hensynet til stabilitet og forutsigbarhet taler for at skattesatsen holdes uendret på 22 % på nåværende tidspunkt. Flertallet presiserer samtidig at den fremtidige utviklingen bør vurderes i lys av utviklingen internasjonalt.

Mindretallet er imidlertid av den oppfatning at det er handlingsrom for å øke skattesatsen fra 22 % til 24 %, men hvor man i stedet reduserer skatt på eierinntekter.

Etter mindretallets oppfatning vil Norge fortsatt være et attraktivt land å investere i for utenlandsk kapital selv med økt skattesats, samtidig som man får en jevnere fordeling av skattebyrden mellom nasjonale og internasjonale investorer.

2.3 Avskrivninger

Utvalget foreslår å videreføre dagens saldometode, men foreslår samtidig enkelte endringer i bruken av avskrivningsreglene og avskrivningssatser.

Utvalget fraråder blant annet å anvende avskrivningssatser som virkemiddel for å støtte spesifikke næringer eller investeringer. Begrunnelsen er at forhøyede avskrivninger utover faktisk verdifall normalt er å regne som statsstøtte, og hvor det allerede finnes andre støtteordninger. Utvalget finner det lite hensiktsmessig å yte støtte til samme type investeringer gjennom ulike ordninger, både fra et økonomisk, administrativt og EØS-rettslig perspektiv.

Når det gjelder avskrivningssatsene for de ulike avskrivningsgruppene baserer Utvalget seg i hovedsak på Scheel-utvalgets gjennomgang, og hvor gjennomgangen viste med enkelte unntak at de skattemessige avskrivningene generelt samsvarte godt med faktisk verdifall. Utvalget foreslår imidlertid følgende endringer:

I saldogruppe c (vogntog, lastebiler, busser, varebiler og drosjebiler) foreslås det at avskrivningssatsen reduseres fra 24 % (30 % nullutslippsvarebiler) til 20 %.

I saldogruppe e (skip, fiske- og fangstfartøy, flytedokker, rigger mv) foreslås det at avskrivningssatsen reduseres fra 14 % til 10 %.

I saldogruppe h (bygg og anlegg, utleiehytter, hoteller, losjihus og bevertningssteder) foreslås det at satsen på 4 % (6 % for husdyrbygg i landbruk) holdes uendret, men at avskrivningssatsen for husdyrbygg i landbruk endres til 4 %. I tillegg foreslås det at hoteller, losjihus og bevertningssteder mv flyttes fra saldogruppe h til saldogruppe i som avskrives med 2 %.

2.4 Behandling av underskudd

Underskudd kan etter dagens regler videreføres uten tidsbegrensning, og Utvalget har vurdert ulike sider ved underskudd til fremføring. Utvalget konkluderer imidlertid med at man ikke foreslår å gjeninnføre en tidsbegrensning for å fremføre underskudd eller å avkorte fradrag for fremførbare underskuddet.

2.5 Rederiskatteordningen foreslås avvirket

Utvalgets flertall foreslår å avvikle rederiskatteordningen i Norge. Forslaget har tidligere vært fremmet av Rederiskatteutvalget (NOU 2006:4), men ble ikke fulgt opp. Tonnasjeskatteordningen ble innført i 1998, og har siden 2007 vært et skattefritt regime for skipsfartsinntekter. Anslått skatteproveny ved avvikling av ordningen er NOK 3,8 mrd., men det faktiske beløpet er trolig langt lavere ettersom det bør forventes at en avvikling av ordningen vil resultere i at norsk skipsfartsvirksomhet flyttes til land med gunstigere rederibeskatning.

Subsidiært foreslår utvalget at ordningen justeres slik at den er mer tilpasset formålet om at norske rederier ikke skal beskattes mer tyngende enn tilsvarende utenlandske rederier. Som et eksempel trekker utvalget frem at ordningen ikke bør omfatte skip som seiler langs norskekysten siden et utenlandsk rederi også vil bli skattepliktig hit for tilsvarende virksomhet og således vil konkurranse fra utenlandsk selskap etter utvalgets syn, være begrenset. Dette er likevel diskutabelt, idet inntekt opptjent i et utenlandsk selskap vil kunne unntas som inntekt fra internasjonal skipsfart. Dersom ordningen skulle bestå, foreslår utvalget en økning av tonnasjeskatten.

3 Skatt på eierinntekter

3.1 Utvidelse av fritaksmetodens treprosentregel – utvides til å gjelde gevinst samt økning til 5 %

I dag er utbytter omfattet av fritaksmetoden 97 % skattefrie for aksjonæren. Utbytterne er 100 % skattefrie dersom mottaker eier mer enn 90 % av aksjene i det utdelende selskap. Utvalget foreslår å øke beskatningen slik at den skattepliktige del av utbyttet økes fra 3 % til 5 %.

Videre foreslår utvalget at regelen også skal gjelde aksjegevinster omfattet av fritaksmetoden slik at 5 % av slike gevinster blir skattepliktige. På samme måte som for utbytter foreslås fullt skattefritak for aksjegevinster dersom aksjonæren eier mer enn 90 % av aksjene i selskapet det selges aksjer i.

Utvalget berører ikke tapstilfellene. Tidligere kunne årets tap omfattet av fritaksmetoden redusere årets gevinster og utbytte omfattet av fritaksmetoden, ved beregningen 3 %-beskatningen. Det er ikke klart om en tilsvarende ordning vil gjenoppstå.

3.2 Skjermingsrenten økes

I dag fastsettes skjermingsrenten til renten på tremåneders statskasseveksler tillagt 0,5 prosentenheter før skjermingsrenten reduseres med skattesatsen på 22 %.

Utvalget foreslår at skjermingsrenten fastsettes til gjennomsnittlig rente på norske statsobligasjoner med ti års løpetid redusert med skattesatsen på 22 %. Etter Utvalgets beregninger vil dette medføre at skjermingsrenten øker med om lag 0,4 prosentenheter og inkludere et visst risikoelement. Det er anslått at endringen vil redusere statens proventy med om lag 500 millioner kroner.

3.3 Utflyttingskatt for personer

Fra 2007 har skatteloven § 10-70 hatt regler om beskatning av latente aksjegevinster for personer som flytter til utlandet. Bakgrunnen for innføringen av disse reglene var for å hindre at personer flyttet til utlandet av skattemessige årsaker for å selge aksjer til lav eller null beskatning. Regelen gjelder der det er latente gevinster over kr 500 000 slik at gevinster under dette nivået ikke omfattes da det etter all sannsynlighet ikke er skatteforhold som motiverer flyttingen.

Det gis utsettelse med betaling av skatten som er beregnet på flyttetidspunktet. Skatten bortfaller normalt etter 5 år i utlandet ved flytting til et land Norge har skatteavtale med. Ved flytting til andre land kan det ta 8 år før skatten bortfaller. Personer med opphold over 5 år i utlandet vil derfor ikke betale noen gevinstskatt til Norge selv om verdistigningen på aksjene har skjedd mens personen bodde i Norge. Bakgrunnen er at ved opphold av 5 års varighet i utlandet er presumsjonen om at flytting er skattemotivert svakere enn ved kortere tid i utlandet.

Utvalget viser til utviklingen innen EU og EØS-reglene som har skjedd de senere år. Reglene som ble innført i 2007 mente man da lå tett opp mot det som var tillatt og ikke i strid med Norges EØS-forpliktelser. Tyskland har i 2022 innført umiddelbar beskatning for personer som flytter til utlandet og eier minst 1% av et selskap hvor det er en latent gevinst. Skatten kan betales i rater over 7 år om det stilles sikkerhet og ved midlertidige opphold i utlandet kan man søke om fritak fra betalingsplikten.

Utvalget mener at norske regler bør utformes slik at de sikrer norsk beskatning, lignende en tysk eller dansk modell. Utvalget mener imidlertid at forholdet til EØS-forpliktelsene bør utredes nærmere da en umiddelbar skatt kan være for byrdefullt for skattyter som flytter til et EØS-land.

Alternativet til en umiddelbar skatt er opphevelse av begrensingen på 5 år som for øvrig allerede er gjennomført i budsjettforliket med virkning fra 29. november. En slik regel som gjelder per i dag, innebærer betydelige administrative utfordringer for skattyter og Skatteetaten. Skattyter må med disse reglene rapportere og dokumentere overfor norske skattemyndigheter kanskje 20 -30 år etter flytting.

Utvalgets mindretall advarer mot en umiddelbar skatt ved flytting da den kan være tvilsom i forhold til EØS og gi et incentiv for investorer til å flytte til utlandet før de har opparbeidet seg formue.

3.4 Privat konsum i selskap

Utvalget støtter opp om departementets arbeid med nye regler om privat konsum i selskap som planlegges innført i 2024. Samtidig påpeker utvalget at nye regler er nødvendig, men at reglene bør være mest mulig målrettede og ikke gå lengere enn nødvendig.

3.5 Endringer av regelverket om tilbakebetaling av innbetalt kapital

Etter dagens regler, utgjør skattemessig innbetalt kapital det beløpet eieren eller tidligere eiere har skutt inn i selskapet. Skatteposisjonen innbetalt kapital er knyttet til den enkelte aksje. Ved salg av en aksje, vil skatteposisjonen innbetalt kapital videreføres hos den nye aksjonæren, uavhengig av hvor mye den nye aksjonæren betaler for aksjen. Aksjonæren kan få tilbakebetalt investert beløp uten beskatning enten i forbindelse med gevinst- og tapsoppgjør ved realisasjon av aksjen eller ved tilbakebetaling av innbetalt kapital fra selskapet og utgjør dermed en skatteposisjon for aksjonæren.

Utvalget mener at det er behov for å se på endringer av regelverket om tilbakebetaling av innbetalt kapital. Ifølge utvalget er dagens regler for tilbakebetaling av innbetalt kapital kompliserte, uoversiktlige og vanskelig å praktisere. I tillegg kan de gi rom for tilpasninger.

Utvalget foreslår at skatteposisjonen innbetalt kapital skal settes til aksjens forholdsmessige andel av innbetalt kapital i selskapet. Hvorvidt en utdeling skal anses som skattemessig innbetalt kapital, skal etter forslaget avgjøres av selskapets beslutning om utdeling. Ifølge utvalget vil en slik regel være forenkling da aksjonæren ikke trenger å holde oversikt over innbetalinger og utbetalinger knyttet til den enkelte aksje. I stedet må selskapet holde oversikt over faktisk innbetalt kapital og rapportere endringer i skattemeldingen årlig.

Utvalget foreslår regler som tilsvarende dagens regler for innbetalt kapital på aksjer i børsnoterte selskap (hvor innbetalt kapital deles likt på antall aksjer). I tilfeller der skattemessig innbetalt kapital er skjevfordelt (dvs. noen aksjer med høy skattemessig inngangsverdi og andre aksjer med lav), vil forslaget i realiteten kunne innebære verdiforskyvninger mellom aksjonærene siden noen aksjonærer med høy innbetalt kapital vil få redusert sin posisjon, mens andre vil få økt sin posisjon tilsvarende. Dette er uheldig og bør utredes nærmere, eventuelt bør det vurderes overgangsregler for å hensyn dette.

Forslaget fra utvalget innebærer også at det er selskapet og ikke aksjonæren som bestemmer hvorvidt en utdeling skal klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital eller ikke. For den enkelte aksjonær vil skattefrihet for tilbakebetaling av innbetalt kapital være begrenset til aksjonærens inngangsverdi på aksjen. Det vil medføre at tilbakebetaling av innbetalt kapital utover aksjonærens inngangsverdi vil bli beskattet som utbytte. Etter det nye forslaget blir det derfor viktigere å angi i selskapsprotokollene hva som deles ut til aksjonærene.

En ytterligere konsekvens av forslaget vil være at mulighetene for tilpasninger med innbetalt kapital som «skatteposisjon» blir mindre. Det betyr at kjøp av selskap med lave verdier (kostpris) og høy historisk innbetalt kapital for integrasjon i øvrig selskapsstruktur ikke lenger vil kunne gjennomføres.

Utvalget har også vurdert om det burde innføres en rekkefølgerregel for når man kan foreta utdeling i form av tilbakebetaling av innbetalt kapital. Utvalget anfører at en slik regel kunne utformes slik at utdelinger bare kan klassifiseres som tilbakebetaling av innbetalt kapital hvis selskapet ikke har tilbakeholdt opptjent kapital. Med en slik regel ville utdelinger regnes som utbytte så lenge utdelende selskap har opptjent kapital uavhengig av selskapsrettslig utdelingsform. Utvalget vil imidlertid ikke foreslå en slik regel da den vil ytterligere komplisere regelverket.

3.6 Utbetalinger til utenlandske aksjonærer ved likvidasjon skal behandles som utbytte i stedet for gevinst

Etter någjeldende skattelov § 10-37 første ledd anses likvidasjon av selskap som realisasjon av selskapets aksjer. Det medfører at beskatning av utbetalinger ved likvidasjon undergis skattereglene for aksjegevinster og ikke for utbytte.

For norske aksjonærer har det mindre betydning om en utbetaling undergis skattereglene for aksjegevinster eller utbytte. For utenlandske aksjonærer kan det

imidtild ha stor betydning om en utbetaling undergis reglene for aksjegevinster eller utbytte. I Norge har vi internrettslig hjemmel for å beskatte utbytte (kildeskatt), mens Norge har ikke internrettslig hjemmel for å beskatte en utenlandsk aksjonær for realisasjon av aksjer.

Utvalget viser til at dagens skatteregler gir rom for skatteplanlegging og tilpasninger for utenlandske aksjonærer ved at man kan unngå norsk kildeskatt ved å likvidere et selskap fremfor å utdele utbytte. Problemstillingen er aktuell i det øyeblikk det ikke lenger er behov for det norske holdingselskapet.

Etter Utvalgets vurdering er det uheldig at utenlandske aksjonærer har mulighet til å unngå kildeskatt gjennom tilpasninger. Utvalget foreslår derfor skatteloven § 10-37 første ledd endres slik at utbetalinger ved likvidasjon behandles som utbytte i stedet for gevinst.

Omklassifisering fra gevinst til utbytte kan være problematisk i forhold til våre eksisterende skatteavtaler.

Forslaget vil medføre at utenlandske aksjonærer beskattes med 25 % av utbetaling ved likvidasjon med mindre mottakeren kan påberope seg fritaksmetoden eller skatteavtale som reduserer kildeskatten. Det er derfor særlig selskapsaksjonærer hjemmehørende i land utenfor EU/EØS som vil bli påvirket hvis forslaget blir iverksatt.

4 Satsstruktur for kapitalinntekter

Forskjellen mellom skattesats på kapitalinntekt (22%) på den ene siden og marginalsattesats på aksjeinntekt (49,5%) og lønnsinntekt (47,4%) på den andre er bakgrunnen for forslaget fra Utvalget om å se nærmere på satsstruktur for kapitalinntekter utenfor selskaper.

Et viktig bakteppe for Utvalgets forslag er at fordelingshensyn ivaretas gjennom progressiv lønnsbeskatning, men at skattereglene for kapitalinntekter som er en betydelig kilde til økonomiske forskjeller i Norge, ikke er utformet for å sikre omfordeling.

Utvalget skisserer to nye modeller for satsstruktur for kapitalinntekter. Utvalget understreker at modellene ikke er ment som konkrete forslag og at forslaget om å øke sats for kapitalbeskatning krever nærmere utredning. Vi er enige i denne vurderingen, da det er flere forhold som ikke er avklart. Den foreslåtte satsøkningen er derfor ikke klar til å innføres med det første.

Den første modellen som skisseres er en Netto kapitalinntektsmodell. Modellen innebærer at kapitalinntekt fortsatt skal inngå i alminnelig inntekt (og skattlegges med 22%), men at netto kapitalinntekt i tillegg blir skattlagt med en passende sats, for eksempel 12%. Netto kapitalinntekt vil da bli skattlagt med en sats på 34%. Med en netto kapitalinntektsmodell, som inkluderer aksjeinntekt mv., vil det kunne være mulig å oppheve oppjusteringsfaktoren for aksjeutbytte/-gevinst mv. som anvendes i aksjonærmodellen. I Utvalgets forslag holdes renteinntekter og -kostnader utenfor skattegrunnlaget for Netto kapitalinntekt.

Det legges også til at modellen kan tenkes både med og uten skjerming. Ettersom utvalget foreslår at det fortsatt skal beregnes skjerming i aksjeinntekt mv. legger utvalget til grunn at også en netto kapitalinntektsmodell bør kombineres med skjerming for aksjeinntekt og annen eierinntekt.

Den andre modellen som skisseres er en utvidet skjermingsmodell, som i korte trekk går ut på å inkludere kapitalinntekt utenfor selskap i aksjonærmodellen og la verdien av selve kapitalobjektet inngå i skjermingsgrunnlaget, altså en utvidelse av aksjonærmodellen.

Det vil si at hele inntekten først beskattes som alminnelig inntekt. Det resterende (78%) reduseres deretter med skjermingsfradrag, oppjusteres med justeringsfaktor og beskattes en gang til, slik som dagens skattlegging av aksjeinntekt. Modellen kan utformes slik at den gir samme marginalsatt for kapitalobjekter som omfattes av modellen, som for aksjeinntekt. Det vil si en marginalsatt på 22% innenfor skjerming og for eksempel en marginalsatt på 48,6% over skjerming.

Utvalget poengterer at det neppe er hensiktsmessig å inkludere alle inntektstyper i modellen, og påpeker at først og fremst kapitalobjekter som er egnet til å gi meravkastning (som fast eiendom) bør inkluderes. Utvalget ser også på muligheten for å senke terskelen for det skatterettslige virksomhetsbegrepet slik at utleie av fast eiendom lettere faller inn under foretaksmodellen.

Begge de skisserte modellene har blitt sendt til Skattedirektoratet for en vurdering av administrativ gjennomførbarhet. Direktoratets foreløpige vurdering er at en netto kapitalinntektsmodell, i større grad vil kunne bygge på eksisterende løsning i forvaltningsapparatet for informasjonsinnhenting, og at en utvidet skjermingsmodell vil bli utfordrende både for Skatteetaten og den skattepliktige og at det trolig vil være nødvendig å opprette nye registre for ulike

formuesobjekter med informasjon om eierskap, anskaffelsestidspunkt, inngangsverdi mm.

Slik vi forstår tilbakemeldingen fra Skattedirektoratet, forutsetter dette at en Netto kapitalinntektsmodell blir innført uten skjerming.

Et mindretall i utvalget er enige i at skattesatsen for kapitalinntekt utenfor selskap i dag er for lav sammenlignet med skattesatsene for annen inntekt. Disse medlemmene mener imidlertid at skattesatsen på kapitalinntekt bør være noe lavere enn høyeste skattesatt for lønnsinntekt inkludert arbeidsgiveravgift. Dette fordi trygdeavgiften inngår i skattesatsen for lønnsinntekter, som bidrar til opptjening av rettigheter i folketrygden. Videre er kapitalobjektene, som er kilden til kapitalinntekt, gjenstand for formuesskatt. Følgelig bør satsen derfor være noe lavere enn lønnsinntekt. Mindretallet understreker derfor at marginalsatt under den skisserte modellen med utvidet skjerming, er for høy.

Vår vurdering av forslaget er at det kan være hensiktsmessig å redusere gapet mellom gjeldende skattesatt på kapitalinntekter utenfor selskap og skattesatsene for aksjeinntekter og lønnsinntekter. Vi er likevel enig med Utvalget i at forslaget må utredes nærmere, blant annet hvilke typer kapitalinntekter som vil kunne omfattes av en utvidet skjermingsmodell samt betydningen av forslaget for investering i kapitalobjekter som typisk gir en begrenset avkastning.

5 Skatt på formue og arv

5.1 Innledning

Utvalgets flertall foreslår å videreføre formuesskatten i en noe justert versjon, samtidig som det også gjeninnføres arveskatt. Endringen i formueskatten presenteres som en lettelse, noe som begrunnes i at den foreslåtte arveskatten vil ta over deler av den omfordelene virkingen formueskatten er ment å ha. For de med større formuer er dette likevel en sannhet med betydelige modifikasjoner. For formuer over innslagspunktet for trinn 2 i formueskatten (MNOK 20), vil endringene reelt sett medføre en skjerpelse fra 2022-nivå, samtidig som det ilegges arveskatt med relativ høy prosentatt.

5.1.1 Nærmere om endringene i formueskatten

Utvalgets flertall fremhever at formuesskatten ikke gjør det mindre lønnsomt å investere i Norge enn i andre land. Etter utvalgets syn kan en egen formuesskatt forsvares ut ifra effektivitets- og omfordelingshensyn i tillegg til skatt på arv. Med denne bakgrunn bør

formuesskatten etter flertallets syn forbedres og grunnlaget utvides, samtidig som bunnfradraget økes og satsene reduseres.

For det første foreslår utvalget at formuesobjekter i størst mulig grad bør verdsettes til markedsverdi. Dette innebærer at alle verdsettelsesrabatter fjernes, slik at formuesobjekter verdsettes til 100 % av beregnet markedsverdi.

For det andre foreslår utvalget en nærmere utredning av om formuesskattegrunnlaget for immaterielle eiendeler kan utvides. Forslaget innebærer å fjerne nåværende unntak for immaterielle eiendeler, og forbedre verdsettelsesmetodene for viktige formuesobjekter, herunder unoterte aksjer.

For det tredje foreslår utvalgets flertall at bunnfradraget økes fra MNOK 1,7 (2022) til MNOK 6,4, noe som i stor grad må forklares med bortfall av verdsettelsesrabatt på 75/50 % for primærbolig. Uten en slik økning ville bortfallet av denne rabatten medført en stor økning i antall skattytere som kom i posisjon til å betale formuesskatt. Samtidig foreslås skattesatsen i trinn 1 redusert fra 0,95 % (2022) til 0,5 % mens satsen i trinn 2, med innslagspunkt ved formue på over MNOK 20, foreslås redusert fra 1,1 % (2022) til 0,85 %.

I sum er forslagene forventet å redusere provenyet fra formuesskatten med NOK 8,4 mrd. Store deler av denne besparelsen forventes likevel å ligge på de mindre formuene, noe som illustreres ved at det er beregnet at ca. 356 000 personer som p.t. betaler formuesskatt antas å ville falle ut av skattegrunnlaget ved endringene. Det fremstår videre som uklart hvorvidt effekter av foreslåtte tiltak for å øke formuesskattegrunnlaget på unoterte aksjer, immaterielle eiendeler mv. er hensyntatt i den forventede provenyreduksjonen.

For å unngå tilpassinger anbefaler utvalget også at særregelen for verdsettelsestidspunkt for ikke-børsnoterte aksjer oppheves, slik at disse tilsvarende som øvrige objekter verdsettes pr. 1. januar i skattefastsettingsåret.

Utvalget anbefaler at endringene fases inn over tid, i takt med de økte inntektene fra blant annet skatt på arv og bolig.

5.1.2 Nærmere om arveskatten

Utvalget foreslår å gjeninnføre arveavgiften som ble opphevet i 2014, nå omtalt som en arveskatt. Etter utvalgets syn vil en arveskatt være fordelaktig i et omfordelingsperspektiv, samtidig som det i motsetning til for formuesskatten kan være enklere å finne korrekt

beregningsgrunnlag ved en slik engangshendelse. Provenyet fra arveskatten vil også skape rom for reduksjon i formuesskatten.

Utvalgets flertall foreslår en arveskatt med progressive satser i to trinn. Satsene vil avhenge av hvor nærstående mottakeren er til arvelater/giver. For nærmeste arving etter loven foreslås det at satsen settes til 6 % mellom MNOK 2 og MNOK 3,5 og til 15 % for overskytende. For andre mottakere foreslås satsene satt til hhv. 8 % og 22 % med samme innslagspunkter. De øverste trinnene er hhv. 5 og 7 prosentpoeng høyere enn det som var gjeldene etter de tidligere arveavgiftsreglene.

Videre foreslår utvalget at innslagspunktene i den nye arveskatten skal gjelde per mottaker over livsløpet, slik at beløpet er likt uavhengig av hvor mange personer mottakeren får arv/gave fra. Dette er en vesentlig skjerpelse fra tidligere system, hvor dette ble målt pr. giver/arvelater.

Utvalget peker også på at det må vurderes om det er behov for særregler som kan ivareta likviditetshensyn knyttet til overdragelse av næringsvirksomhet, for eksempel avdrags-/utsettelsesordninger. Det anbefales også utredes om det bør innføres regler for å motvirke urimelig høy skattebelastning på formue som i løpet av kort tid gjennomgår flere arveoppgjør.

Kontinuitetsprinsippet ved arv og gave som ble innført ved opphevelsen av arveavgiftsreglene i 2014 anbefales videreført, slik at mottaker overtar giver/arvelaters skattemessige verdier og posisjoner, herunder inngangsverdier. For å unngå dobbeltbeskatning ved realisasjon av arvede eiendeler foreslår utvalget at det enten gis fradrag for latent skatt ved arveskattsberegningen, eller at inngangsverdien oppreguleres med betalt arveskatt.

6 Skatt på bolig og annen fast eiendom

6.1 Innfører skatt på bruk av egen bolig og fritidseiendom

Tidligere var det fordelsbeskatning av å bruke egen bolig og fritidseiendom. Dette ble avvirket i 2005 fordi daværende regjering syntes at beregnet inntekt ved bruk av egen bolig var lite egnet som skattegrunnlag. Etter dette har det vært skattefavisert å eie og bruke egen bolig, og de fleste i Norge tenker ikke lenger over at det er en skattefri fordel å bruke egen bolig eller hytte. I tillegg til skattefri bruk, er det skattemessig gunstig å leie ut deler av egen bolig og/eller fritidseiendom, og samtidig få fullt fradrag for rentekostnader.

Torvik utvalget har sett nærmere på de økonomiske virkningene av at bolig er skattefavorisert i Norge, og mener at et slikt regelverk medfører uønskede virkninger av forskjellen på å eie og leie bolig. Derfor mener utvalget at det bør innføres skatt på fordel av bruk av egen bolig og fritidseiendom som skal tilsvare netto leieinntekter av skattyters bruk av boligene. Utvalget foreslår at boligskatten innføres gradvis over en 5-10 års periode. Bakgrunnen for dette er at utvalget antar at innføringen av en boligsatt vil medføre at boligprisene vil falle med 20 % og at derfor må boligeiere få noe tid til å tilpasse seg virkningene av endrede regler.

Utvalget foreslår at i første fase skal man starte med en relativ lav sats på 1% av markedsverdien, og at markedsverdien er lik skattemessig formuesverdi. På sikt mener utvalget at skattegrunnlaget bør økes til et nivå som tilsvarer boligens netto beregnede leieinntekter uten at utvalget kommer nærmere inn på hvordan leieverdien skal beregnes da denne varierer stort fra sted til sted. Utvalget sier heller ikke noe om det er Skatteetaten eller boligeier som skal beregne leieverdien på sikt.

Dersom boligskatten innføres slik som foreslått av utvalget, vil det si at dersom du eier en bolig som har en markedsverdi på 10 millioner, skal i første fase 1 % av dette inngå i skattegrunnlaget og beskattes som kapitalinntekt med 22 %. Dette øker skattebelastningen for boligeier i første fase med ca. kr 22 000. Slik vi forstår utvalget skal tilsvarende regler gjelde for fritidseiendom, så har du hytte i tillegg til bolig, øker boligskatten tilsvarende.

Dersom du betaler eiendomsskatt på noen av dine boliger, foreslår utvalget at eiendomsskatten skal komme til fradrag i inntektsskattegrunnlaget for den samme boligeiendommen.

Det er antatt at forslaget øker statens inntekter med 17,3 milliarder.

Utvalget mener at en slik omlegging av boligskatten skaper rom for å fjerne eller redusere dokumentavgiften, se eget punkt nedenfor.

6.2 Beskatning av utleieinntekter

I dag er inntekt fra langtidsutleie av egen bolig skattefri når eieren selv benytter minst halvparten av boligen som egen bolig, eller når hele eller en større del av boligen leies ut for inntil 20 000 kroner i inntektsåret. Mange boligeiere har tilpasset seg dette og finansierer boligen delvis gjennom utleie. Utleie av egen bolig er dermed gunstig og sånn sett skattesubsidiert fra staten.

Ved korttidsutleie av egen bolig, samt ved delvis utleie av fritidseiendom som eieren selv benytter, er det sjablongbeskatning av utleieinntekten med 85 % over et bunnfradrag på 10 000 kroner. Boligeier får dermed ikke fradrag for faktiske kostnader, men et sjablongmessig fradrag for 15 % av brutto leieinntekter.

Utvalget foreslår at skattefritaket for langtidsutleie av inntil halvparten av egen bolig oppheves slik det er i dag og at skatt på utleieinntekten skal fastsettes på samme måte som ved korttidsutleie slik som beskrevet ovenfor. Hovedbegrunnelsen for dette er å unngå at boligeier får fradrag for kostnader til den del av boligen som skattyter bruker selv. Utvalget er ikke redd for at merskatten på langtidsutleie vil veltes over på utleieprisen fordi utleietilbudet allerede er ilagt skatt og leietakere kan se på andre alternativer enn til å leie alene.

Når det gjelder korttidsutleie av primærboliger og delvis utleie av fritidsboliger foreslår utvalget å fjerne bunnfradraget på kr 10 000 da de ikke ser noen grunn til å skjerme lave utleieinntekter. Utover det foreslår de å videreføre sjablongbeskatning med 85 % av brutto leieinntekter.

Utleie av fast eiendom i utlandet er ikke nærmere behandlet og det er derfor usikkert om det vil foreslås endringer.

Utvalget påpeker også at beskatning både av egen bolig og av utleiedelen av boligen kan medføre dobbeltbeskatning, slik at de foreslås at det må innføres regler som forhindrer dette.

6.3 Gevinstbeskatning ved salg av bolig og fritidseiendom

I dag er gevinst ved salg av egen bolig skattefri når selgeren på realisasjonstidspunktet har eid boligen mer enn ett år og brukt den som egen bolig i minst ett av de to siste årene. Skattefritaket gjelder også for boligeiendom som delvis har vært utleid. Formålet med reglene har vært å unnta gevinster ved salg av egen bolig av hensyn til skattyternes boligbehov og en rimelig kapitalmobilitet på boligmarkedet. Det finnes noen unntak ved utilsiktede brukshindringer, samt for pendlerboliger.

Skattefritaket for gevinst ved salg av fritidseiendom følger tilsvarende regler, men slik at eierkravet er fem år og kravet til egen bruk er minst fem av de siste årene forut for realisasjonen. Og i motsetning til det som gjelder for egen bolig, er det dermed mulig å opptjene botid i flere fritidseiendommer samtidig.

I gjennomgangen av reglene har utvalget tatt hensyn til at en eventuell full gevinstbeskatning ved salg av bolig, kan gi uheldige innlåsingseffekter, samt at hensynet til skattytere og fleksibilitet på arbeids- og boligmarkedet bør ivaretas. Derimot mener de at det er en svakhet ved dagens regler at det er for mange skattemotiverte tilpasninger, spesielt ved flipping av boliger og salg av sekundærboliger når det kun stilles krav til et års eiertid.

For å motvirke tilpasninger til skattefrie salg av egen bolig, ønsker de å innføre en ny botidsmodell som hensyntar botiden i flere enn ett av de siste to årene, og deretter skattlegger gevinsten forholdsmessig i henhold til botid. Botidsmodellen de foreslår skal hensynta de siste fem årene i eierperioden. De nevner som eksempel at dersom en bolig har vært eid i fem år, og leid ut i fire av disse, så vil 4/5 av gevinsten bli skattepliktig. Har eieren bodd i boligen alle fem årene, vil gevinsten forbli skattefri etter slik vi forstår utvalget. Modellen vil medføre noe mer jobb med å dokumentere påkostninger i eiertiden, men utvalget antar at de skjerpede dokumentasjonskravene i avhendingsloven vil avhjelpe dette. Utvalget mener også at gjeldende brukshindringer bør videreføres, men at praksisen for pendlere kan opparbeide seg botid også i pendlerboligen, bør oppheves. Dette kan medføre at det blir mindre aktuelt for pendlere å eie bolig på arbeidstedet.

Når det gjelder salg av fritidseiendom, foreslår utvalget at reglene om fritaksregler ved salg av fritidseiendom oppheves. Dette begrunnes med hensynet til ensartet behandling av kapitalgevinster. Det vil si at dersom forslaget vedtas, så vil gevinst ved salg av fritidseiendom bli skattepliktig, samtidig som tap vil bli fradragsberettiget. Utvalget mener at det bør innføres overgangsregler, men ber departementet vurdere nærmere hvordan slike overgangsregler bør utformes.

Det vi savner i utredningen, er hva som skjer med salg av fast eiendom i utlandet. I dag følger dette reglene om fritidseiendom i Norge, men vi forventer at dette blir nærmere omtalt dersom forslaget foreslås vedtatt.

6.4 Begrense rentefradraget for boliglånsrenter

Skattelovens utgangspunkt er at det skal gis fradrag for kostnader som er pådratt ved erverv av skattepliktig inntekt, men ikke for private kostnader. Gjeldsrenter står her i en mellomstilling da lån til primærbolig anses som en privat kostnad, mens lån til sekundærbolig som skaper skattepliktig kapitalinntekt i mindre grad kan defineres som en privat kostnad.

I dag gis det fradrag i alminnelig inntekt for alle typer gjeldsrenter uten tilknytning til inntekt, altså får man

fradrag for gjeldsrenter også for eksempelvis forbrukslån.

Utvalget viser til at Norge skiller seg fra øvrige OECD-land med fullt inntektsfradrag for private gjeldsrenter. Flere andre land, blant annet Danmark og Finland har innført begrensninger i rentefradrag for boliglån.

Utvalget mener at rentefradraget bør opprettholdes slik det er i dag, men dette under forutsetning av at øvrige forslag til boligbeskatning beskrevet i utredningen innføres. Dette er begrunnet med at dersom øvrige forslag innføres vil hoveddelen av husholdningens gjeld ha tilknytning til skattepliktig inntekt. Av symmetrihensyn bør derfor gjeldsrentene som utgjør motstykket til nevnte inntekter fortsatt være fradragsberettiget.

Utvalget har allikevel valgt å omtale fjerning av rentefradrag, og mener dette bør være et aktuelt tiltak dersom dagens lave skattlegging av inntekt fra egen bolig videreføres.

En fjerning eller endring av fradraget for gjeldsrenter vil kunne skape praktiske utfordringer og tilpasninger da det i prinsippet bør skilles mellom gjeldsrenter på lån som kan gi skattepliktige inntekter (for eksempel gjeldsrenter ved lånefinansiering av aksjer) og andre gjeldsrenter (for eksempel boliglånsrenter og forbrukslån). Ettersom skattyter selv står fritt til å velge hvilke investeringer som skal finansieres med lån eller egenkapital, vil man fort havne i en situasjon der kjøp av aksjer lånefinansieres (med fradragsrett) og lån til bolig i større grad finansieres med egenkapital. Det kan her reises spørsmål til hvor omfordelene en slik ordning vil være da eksempelvis førstegangskjøpere av bolig og/eller personer i etableringsfasen ofte ikke har valgmuligheter hva gjelder hva hvilke investeringer som skal finansieres med egenkapital og hvilke som skal finansieres med lån.

Basert på dette foreslår utvalget, i den grad det er aktuelt å gå videre med forslaget til å redusere gjeldsrenter, at begrensning av fradrag for i gjeldsrenter bør skje ved en sjablong, slik at fradraget reduseres med en andel som om lag tilsvarer samlet boliggjeld i husholdningene.

6.5 Dokumentavgift

Ved tinglysingen av et dokument som overfører hjemmelen til en fast eiendom, skal det i utgangspunktet betales dokumentavgift med 2,5 pst. av avgiftsgrunnlaget. Dette er noe mange oss har opplevd i forbindelse med kjøp av fast eiendom, og gjøres for å skape rettsvern for ny eier av eiendommen.

Dokumentavgiften er fiskalt begrunnet, dvs. at den kun har til hensikt å skaffe staten inntekter. Utvalget påpeker at dagens dokumentavgift ikke er utformet etter prinsippene for optimal beskatning, altså slik at avgiften i minst mulig grad påvirker aktørens produksjons- eller forbruksvalg.

Utvalgets flertall mener at de mange svakhetene ved dokumentavgiften innebærer at dokumentavgiften bør avvikles.

Utvalget er enige om at dokumentavgiften bør beholdes dersom ikke skatten på bolig økes i tråd med utvalgets anbefalinger.

I det tilfellet det besluttes å bevare dokumentavgiften er det anbefalt at den utvides til å gjelde alle typer boligtyper, også borettslag.

6.6 Eiendomsskatt

Eiendomsskatten er en årlig kommunal skatt på fast eiendoms omsetningsverdi uten fradrag for gjeld. Kommunene bestemmer selv om de vil skrive ut eiendomsskatt eller ikke, og kommunene kan også, innenfor nærmere angitte kategorier av eiendommer, bestemme hvilke eiendommer som skal omfattes av eiendomsskatten. Eiendomsskatt er etter utvalgets vurdering relativt godt egnet til å sikre kommunene beskatningsmulighet, blant annet fordi fast eiendom er et immobilt skattefundament.

Det synes å være bred enighet i utvalget om at eiendomsskatt bør beholdes, men peker på noen mindre elementer i eiendomsskattereglene der det bør vurderes endringer som kan forbedre eiendomsskatten. Dette gjelder bunnfradraget i eiendomsskatten og takseringsreglene for bolig og fritidsbolig.

Eiendomsskatten er en objektskatt der det ikke gis fradrag for eventuell gjeld knyttet til eiendommen. Eiendomsskattegrunnlaget skal fastsettes ved alminnelig kommunal taksering hvert tiende år, og skal som utgangspunkt tilsvare markedsverdien ved fritt salg.

6.6.1 Bunnfradrag

Fra 1993 har kommunestyrene hatt adgang til å vedta at det skal benyttes bunnfradrag ved utskrivning av eiendomsskatt på bolig- og fritidseiendom. Bunnfradrag skal være i form av et fast beløp, og ikke i prosent av boligens verdi. Dette betyr at eiendomsskattesatsen virker progressivt fordi bunnfradraget betyr mer ved lavere boligverdier. Det

foreslås at det i loven fastsettes en øvre grense for størrelsen på bunnfradraget. Den øvre grensen vil gjelde både for eid og utleid eiendom, og vil dermed videreføre prinsippet om å likebehandle disse.

Alternativt foreslås å lovregulere hvor stor andel av boligene i kommunen som kan fritas fra eiendomsskatt som følge av et høyt bunnfradrag. Altså at bunnfradraget ikke kan settes høyere enn at en gitt prosentandel av boligene i kommunen ilegges eiendomsskatt.

Et tredje forslag er å avgrense bunnfradraget til kun å gjelde primærboliger.

Et siste forslag er å fjerne kommunenes adgang til å ha bunnfradrag i eiendomsskatten, et forslag utvalget antar vil være den beste løsningen.

6.6.2 Takseringsreglene

Hovedregelen om verdsettelse for eiendomsskatten er at omsetningsverdien skal legges til grunn. For bolig kan verdsettelsen, etter kommunens valg, skje enten med bruk av takst hvert tiende år (som hovedregel) eller ved at kommunene baserer seg på formuesgrunnlagene.

Å basere seg på formuesgrunnlagene for bolig for eiendomsskatteformål, reduserer kommunenes kostnader til taksering. Lokal taksering har høyere administrative kostnader for kommunene og vil oftest øke avviket mellom eiendomsskattetaksten og markedsverdien i løpet av tiårsperioden.

Selv om en modell ikke kan bli like treffsikker som ordinær taksering med befaring, mener utvalget det er gode grunner til å gjøre det obligatorisk for kommunene å verdsette boliger ved å basere verdsettelsen på bruk av formuesgrunnlagene. Når en ny og bedre verdsettelsesmodell for fritidsboliger eventuelt innføres, bør det etter utvalgets vurdering bli obligatorisk for kommunene å legge disse verdiene til grunn også for eiendomsskatt på fritidsboliger.

6.6.3 Landskatt – skatt på selv tomtegrunnen

OECD trekker frem landskatt som en mer effektiv løsning enn eiendomsskatt. Landskatt skattlegger verdien av selve tomten uten verdien av bygningene.

Utvalget innrømmer at landskatt har mange gode teoretiske fordeler, men at det til tross for dette kun er et fåtall av land som har innført dette. En eventuell innføring av en slik skatt vil medføre en lang rekke kompliserte spørsmål om blant annet taksering, betydningen av ulike lokale reguleringsbestemmelser og hvem som skal være kreditor for en slik skatt.

Utvalget vil oppfordre departementet til å sette seg nærmere inn i det danske systemet for på sikt å vurdere om en form for landskatt bør vurderes innført i Norge, som et eventuelt supplement til den kommunale eiendomsskatten.

7 Merverdiavgift

7.1 Innledning

I en tid med der norsk økonomi er hardt presset har Skatteutvalget foreslått en rekke endringer som medfører store avgiftsøkninger både for forbrukere og berørte næringer. Skatteutvalgets foreslår blant annet å fjerne dagens differensierte satsstruktur og innføre én felles avgiftssats, å avvikle flere fritak og å utrede muligheten for å avvikle eller innskrenke enkelte unntak. Videre ser utvalgt hvordan skatte- og avgiftssystemet kan bidra til at klima- og miljømål nås, herunder prising av miljøskadelig aktivitet og innføring av tiltak som kan fremme sirkulærøkonomi. Avslutningsvis, foreslås endringer i bilavgifter og helserelevante særavgifter.

7.2 Merverdiavgift

7.2.1 Satsstrukturen – én avgiftssats og færre fritak
Skatteutvalget foreslår to endringer i merverdiavgiftslovens satsstruktur.

For det første foreslår Skatteutvalget å innføre én felles avgiftssats på 25 % for alle varer og tjenester. Etter dagens regler er avgiftssatsen for visse varer og tjenester redusert. Eksempelvis er avgiftssatsen for mat og drikke 15 %, mens avgiftssatsen for persontransport, romutleie i hotellvirksomhet mv., og adgang til museer, fornøyelsesparker og idrettsarrangementer mv. er 12 %. Skatteutvalget foreslår altså å fjerne dagens differensierte satsstruktur og heller innføre én felles avgiftssats.

For det andre anbefaler Skatteutvalget å fjerne flere fritak. Skatteutvalget foreslår at dagens mediefritak (dvs. omsetning av aviser, nyhetstjenester, tidsskrifter, bøker og enkelte publikasjoner mv.), fritaket for omsetning av begravelstjenester, og fritaket for omsetning av elektrisk kraft til husholdningsbruk i Nord-Norge avvikles. Merverdiavgiftslovens øvrige fritak foreslås ikke fjernet.

Forslagene vil medføre store avgiftsøkninger både for forbrukere og berørte næringer. Det vil kunne medføre økte priser for forbrukerne og reduserte inntekter for tilbyderne (som følge av lavere etterspørsel grunnet

høyere priser). Utvalget erkjenner at forslagene kan få store økonomiske konsekvenser for visse grupper, men uttaler at dette kan avhjelpest på andre måte blant annet gjennom kompensasjonsordninger (pressestøtte, innkjøpsordninger, offentlig tilskudd til kultur- og idrettssektoren mv) og lettelser i andre skatte og avgifter.

Det er ikke første gang slike endringer har blitt foreslått. Tilsvarende endringer i satsstrukturen ble foreslått i 2019, i NOU 2019:11 «Enklere merverdiavgift med én sats», uten at disse ble vedtatt. Med henblikk på dagens økonomiske situasjon - og særlig presset på folks privatøkonomi - kan vi vanskelig se at forslagene knyttet til eksempelvis en økt merverdiavgiftssats på mat/drikke og persontransport vil bli vedtatt denne gangen heller. Dette synes også å være oppfatningen blant ulike politiske partier. Arbeiderpartiet og Senterpartiet har allerede uttalt at skattegrep som vil øke matvareprisene ikke vil være aktuelt på nåværende tidspunkt.

7.2.2 Offentlig sektor og offentlig finansierte tjenester

Offentlige virksomheter har i utgangspunktet plikt til å beregne merverdiavgift på sine avgiftspliktige salg på samme måte som private næringsdrivende. Merverdiavgiftsloven inneholder imidlertid mange unntak som gjør at store deler av offentlig sektor likevel ikke er avgiftspliktig. Dette gir offentlige institusjoner insentiver til egenproduksjon fremfor innkjøp fra private aktører. For å motvirke dette er det innført ulike ordninger for å nøytralisere disse vridningene, eksempelvis merverdiavgifts-kompensasjonsordningen. Det er likevel flere problemer med slike kompensasjonsordninger, blant annet konkurransevridninger i favør av kompensasjonsmottaker.

Utvalget foreslår derfor i stedet å se nærmere på muligheten for å innlemme større deler av offentlig sektor og offentlig finansiert tjenesteyting i merverdiavgiftssystemet. Dette krever imidlertid en grundig utredning som Skatteutvalget ikke har hatt anledning til å gjøre.

7.2.3 Fast eiendom

Omsetning og utleie av fast eiendom og rettighet til fast eiendom er unntatt fra merverdiavgiftsloven, jf. merverdiavgiftsloven § 3-11 første ledd.

Utvalget foreslår en nærmere utredning av en generell avgiftsplikt for utleie av fast eiendom til annet enn boligformål, samt en generell avgiftsplikt for omsetning

av nye bygninger og byggegrunn. Utvalget påpeker imidlertid at det i denne omgang har vært manglende tid til å fremlegge konkrete forslag. Utvalgets forslaget gir likevel et bilde på hvilke endringer som er aktuelle og hvilke effekter de vil få for henholdsvis omsetning og utleie av fast eiendom.

Forslag om merverdiavgiftsplikt ved omsetning av nye bygninger og byggegrunn

Ved å foreslå en generell avgiftsplikt ved «omsetning av nye bygninger og byggegrunn» synes utvalget å legge opp til at hele vederlaget for byggegrunnen og bygningsmassen skal avgiftsberegnes. Forslaget omfatter både nye bygninger og byggegrunn som omsettes til bolig- og næringsformål.

Det avgjørende for avgiftsplikten vil, basert på utvalgets forslag, være at bygningen som omsettes er «ny». Utvalget går imidlertid ikke nærmere inn på hva dette innebærer. Vi antar at dagens regler for hva som utgjør en kapitalvare («ny-, på- eller ombygging» av fast eiendom), herunder skillet mellom påkostningsarbeider og vedlikeholdsarbeider, vil kunne være relevant ved den nærmere vurderingen av hva som skal til for at det foreligger en ny bygning eller byggegrunn etter de foreslåtte reglene.

For kjøpere av eiendom som driver avgiftspliktig virksomhet fremstår de foreslåtte reglene som særlig gunstige. Begrunnelsen er at slike virksomheter på denne måten vil kunne oppnå fullt fradrag for merverdiavgift på anskaffelseskostnadene allerede ved anskaffelsen av eiendommen – dette i motsetning til etter dagens regler, hvor en avgiftspliktig virksomhet som kjøper ferdig fast eiendom vil måtte kreve mva-fradraget gjeldende over en 10 års periode gjennom de såkalte justeringsreglene.

For kjøpere som derimot ikke driver avgiftspliktig virksomhet, herunder privatpersoner, vil endringen innebære en økt kostnad (ettersom avgiftsbelastningen i prosjektet samlet sett blir høyere ved at hele vederlaget for byggegrunnen og bygningsmassen skal avgiftsberegnes og avgiften ikke kan fradragføres). Særlig for privatpersoner som kjøper ny bolig må endringen forventes å bli særlig synlig.

Forslag om merverdiavgiftsplikt ved utleie av fast eiendom til annet enn boligformål

Etter dagens regler gjelder det et generelt unntak for utleie av fast eiendom, likevel slik at utleier kan velge å frivillig registrere seg for merverdiavgift ved utleie til leietaker som benytter arealet i avgiftspliktig virksomhet. Utbyggere som oppfører næringseiendom for utleie vil etter dagens regler ha rett til slik frivillig

registrering i byggeperioden fra det tidspunkt det inngås leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker.

Dersom endringen som er skissert i utredningen blir gjennomført vil det trolig medføre at utbyggere som skal leie ut næringseiendom i så fall får umiddelbar fradragsrett allerede før byggeperioden påbegynnes. Utbygger av næringseiendom vil derfor ikke trenge å avvente fradragsføring av merverdiavgift på byggekostnader til det foreligger leiekontrakt ettersom en generell avgiftsplikt må innebære at det, ved utleie av næringseiendom, er klarlagt at eiendommen vil bli benyttet i avgiftspliktig utleie. Dette vil medføre en likviditetsfordel for utbygger sammenlignet med dagens regler, hvor slik fradragsføring først vil kunne skje etter signering av leiekontrakt med avgiftspliktig leietaker.

For avgiftspliktige leietakere vil en endring kun ha betydning dersom utleier ikke allerede er registrert i dag, og vil i så fall innebære en fordel ettersom det unngås tilfeller av «innelåst merverdiavgift» på utleiers hånd. For ikke-avgiftspliktig leietaker vil merverdiavgiften på leievederlaget innebære en kostnad, men det er likevel noe usikkert hvor stor endring dette vil medføre sammenlignet med i dag, ettersom utleiers manglende fradragsrett under dagens regler i mange tilfeller vil være kompensert gjennom økt vederlag til ikke-avgiftspliktige leietakere.

Det er ikke lagt føringer for hvordan avgrensingen mellom boligformål (avgiftsunntatt) og andre formål (avgiftspliktig) skal foretas, herunder om subjektive formål på leietakers hånd vil være avgjørende, eller om andre, mer objektive forhold som for eksempel hva eiendommen er regulert til (offentligrettslige forhold) skal være avgjørende.

En ytterligere problemstilling er hvordan avgiftsplikten på utleiers hånd påvirkes dersom fast eiendom fremutleies til boligformål. Etter dagens regler for frivillig registrering vil det måtte foreligge en ubrukt kjede av avgiftspliktige leietakere for at utleier skal ha rett til frivillig registrering, og vi antar det vil være naturlig at det samme gjelder dersom det innføres avgiftsplikt for utleie av fast eiendom til annet enn boligformål.

Disse, og andre uavklarte grensedragninger, må etter vår oppfatning vurderes nærmere senere i en eventuell lovgivningsprosess.

7.2.4 Finansielle tjenester

Finansielle tjenester er unntatt mva på grunn av avgiftstekniske utfordringer, særlig knyttet til å identifisere merverdien som skapes i tilknytning til

marginene på renter, valuta osv. Tilsvarende unntaksregler benyttes også internasjonalt, herunder i EU.

Utvalget foreslår å fortsette den pågående utredningen av merverdiavgift på skadeforsikring, ettersom premieinntektene i prinsippet er godt egnet for avgiftsberegning. Det samme gjelder andre finansielle tjenester som ytes mot konkrete og identifiserbare vederlag. Dette skal skje i lys av tilsvarende utredningsarbeid som utføres av Europakommisjonen. Det foreslås ikke å utrede endringer for øvrige finansielle tjenester.

Utvalget foreslår videre å utrede endring av finansskatten med sikte på å oppnå en mer nøytral beskatning, mot dagens system som innebærer en internasjonal konkurranseulempe, og hvor hele overskuddet beskattes.

7.2.5 Kultur og idrett

En rekke områder innenfor kultur- og idrettssektoren er unntatt mva. Begrunnelsen bak unntakene er sammensatte. Utvalget opplyser at de ikke har hatt mulighet til å gjennomgå de ulike tjenestekområdene, men tar utgangspunkt i at man bør ha et bredt avgiftsgrunnlag med få unntak, og at tjenester på kultur- og idrettsområdet er godt egnet for merverdiavgiftsplikt, idet tjenestene retter seg mot privat forbruk og i stor grad omsettes mot vederlag. Utvalget uttaler at frivillige organisasjoner i størst mulig grad bør skjermes for avgifts- og registreringsplikt, innenfor grensene av statsstøtteregele.

Utvalget anbefaler derfor å utvide avgiftsplikten på kultur- og idrettsområdet slik at en i større grad treffer slike tjenester som ytes på kommersielt grunnlag, eksempelvis adgangen til treningssentre, golf, squash, bowling mv. Det foreslås at tjenestene ilegges alminnelig sats.

7.2.6 Global handel

Utvalget har i relasjon til global handel trukket frem to områder som foreslås nærmere utredet.

Hovedkontor og filialstrukturer
Forvaltningspraksis, blant annet i form av bindende forhåndsuttalelser fra skattemyndighetene, viser at etablering av en filialstruktur, det vil si med et hovedkontor hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet og en filial hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, eller omvendt, åpner for innførsel av vesentlige tjenester uten avgiftsbehandling i Norge. Samtidig åpner regelverket i flere EU-land for

at hovedkontoret (etablert i et EU-land) kan rense tjenestene som overføres til filialen i Norge for merverdiavgift i EU-landet. Effekten er at det verken blir belastet merverdiavgift i avsenderlandet eller i Norge, det vil si dobbel ikke-avgiftsbelastning.

Utvalget mener derfor det er nødvendig å foreta en nærmere utredning for hvordan en slik dobbel/ ikke-avgiftsplikt kan motvirkes.

7.2.7 Avgiftsplikt for delingsøkonomi

Det er i utredningen pekt på at merverdiavgiftssystemet ikke er tilpasset delingsøkonomien, noe som innebærer uønsket konkurransevridning i disfavør av andre tjenesteytere. Etter dagens regler skal det kun beregnes merverdiavgift i den utstrekning norsk selger oppfyller de alminnelige vilkår for avgiftsplikt ved omsetning av varer og tjenester gjennom plattformer / elektroniske markedsplasser. Dette betyr blant annet at norske privatpersoner som tilbyr kortidsutleie av fast eiendom gjennom større, globale, plattformer i mange tilfeller ikke vil være avgiftspliktig og dermed ha et konkurransefortrinn fremfor hoteller, pensjonater mv.

Utvalget peker på at en løsning kan være å gjøre plattformene ansvarlig for beregning og betaling av merverdiavgiften, og ikke la avgiftsplikten avhenge av om underliggende selger / tjenesteyter er avgiftspliktig i henhold til merverdiavgiftsloven. Som et første steg anbefales det en utredning av å innføre avgiftsplikt for plattformer som formidler korttidsutleie av fast eiendom, likevel slik at det er identifisert særskilte problemstillinger som må avklares.

Etter vår oppfatning vil en slik avgiftsplikt skape vanskelige grensetilfeller, hvor det blant annet må tas stilling til hvem som er avgiftspliktig dersom utleier av eiendommen selv oppfyller de alminnelige vilkårene for avgiftsplikt og i hvilken grad fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader til utleien skal tillates fradragsført. Utvalget har vist til at det for fradragsretten kan tenkes løsninger i henhold til nærmere fastsatte sjablongregler.

Allerede under dagens regelverk finnes det særlige regler som pålegger «tilbyder», typisk elektroniske markedsplasser/-plattformer, plikt til å beregne merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester over landegrensene. Slike tilbyderregler vil imidlertid være en nyvinning i relasjon til innenlandsk omsetning som utvalget har tatt til orde for, og det må forventes ytterligere utredninger før en eventuell innføring som nevnt ovenfor skulle tre i kraft.

8 Grunnrenteskatt

8.1 Innledning

Utvalget foreslår utpreget bruk av grunnrenteskatt som beskatningsform for næringer der man i større eller mindre grad anvender fellesskapets naturressurser i sin verdiskapning. Dette gjelder petroleum, vannkraft, vindkraft på land, havbruk og fiskeri. Av disse har både petroleums- og vannkraftsektoren grunnrenteskatt fra tidligere, og det ble i høst presentert forslag om grunnrenteskatt for havbruk og vindkraft på land. Grunnrentebeskatning av fiskerisektoren er nytt.

Ellers er det verdt å merke seg at grunnrenteskatt på skogbruk, som blant annet ble nevnt av Scheel-utvalget i 2014, ikke er vurdert nærmere. Grunnrenteskatt på frekvensforvaltning anbefales ikke, som følge av at man gjennom auksjon om eksempelvis 5G-nettet (3,6 GHz-bånd) fikk inn vesentlige provenyer til staten, samtidig som det betales årlig frekvensavgift.

8.1.1 Petroleum

Utvalget ser omleggingen av de ordinære reglene fra 2022 som en forbedring av petroleumsskattesystemet. Videre ser utvalget positivt på at de midlertidige investeringsfradragene som ble innført under coronapandemien nettopp er *midlertidige*.

8.1.2 Vannkraft

Vannkraft er underlagt grunnrentebeskatning for de kraftanlegg som har påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer. Utvalget viser til utredningen som ble gjort i 2019 (NOU 2019: 16 Skattlegging av vannkraftverk) og slutter seg til de betraktninger som fremgår der og foreslår:

- Utvalget mener det i utgangspunktet ikke er noen grunn til at enkelte kraftverk skal fritas for grunnrenteskatt. Tvert imot vil dette skape uheldige investeringsvridninger. Så lenge grunnrenteskatten beregnes per kraftverk, kan administrative hensyn likevel tilsi at de aller minste kraftverkene fritas for grunnrenteskatt. Dagens nedre grense på 10 000 kVA er politisk begrunnet for å tilgodese kraftverk under en viss størrelse, ikke for å redusere administrative kostnader. Utvalget foreslår derfor, slik

Kraftskatteutvalget gjorde, at nedre grense for grunnrenteskatt reduseres til 1 500 kVA. Dette tilsvarer nedre grense som gjaldt før 2004. Med en slik grense vil tapet av lønnsom fornybar produksjon og proveny være moderat.

- Utvalget slutter seg også til at inntekter fra salg av opprinnelsesgarantier tilknyttet vannkraft inkluderes i grunnlaget for grunnrenteskatt. Når opptjeningen er direkte knyttet til kraftproduksjon, bør alle inntekter som opptjenes i grunnrenteskattepliktig virksomhet inngå i grunnlaget for grunnrenteskatt. Videre er utvalget enig med Kraftskatteutvalget i at de vridende bruttoskattene for vannkraft, som konsesjonsavgift og konsesjonskraft, bør erstattes med en nøytral fordelingsmekanisme til berørte kommuner.

Regjeringen har i Statsbudsjetter for 2023 allerede foreslått en slik endring med virkning fra 1.1.2023.

8.1.3 Vindkraft

Utvalget foreslår innføring av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft.

- Utvalgets flertall foreslår en grunnrenteskatt på vindkraft på land med en skattesats tilsvarende som for havbruk på 40 %. Den nøyaktige utformingen av skattegrunnlaget bør utredes nærmere før skatten innføres.
- Utvalgets mindretall mener en grunnrenteskattesats på 40 % er for høyt, og bør settes betraktelig lavere.
- Det foreslås ingen grunnrenteskatt på havvindnæringen.

Regjeringen har i Statsbudsjettet for 2023 allerede foreslått grunnrenteskatt på vindkraft på land med virkning fra inntektsåret 2023. Forslaget er nå på høring, med høringsfrist 15. mars 2023.

8.1.4 Havbruk

Havbruk, i form av oppdrett av laks og ørret, foreslås underlagt grunnrentebeskatning med en skattesats på 40 %. Utvalgets flertall støtter dermed flertallet i Havbruksskatteutvalget fra 2019. Det vises til at forslag om grunnrenteskatt på havbruk ble sendt på høring

tidligere i høst, og at beskatningen derfor bør kunne innføres relativt raskt.

Man anbefaler imidlertid to endringer, sammenlignet med høringsnotatet fra 28. september 2022:

- Produksjonsavgift foreslås fjernet.
- Bunnfradraget foreslås fjernet. Utvalgets flertall er av den oppfatning at reduksjon i skattesats vil være mer effektivt enn innføring av et bunnfradrag, dersom man skulle ønske å beholde større deler av grunnrenten i næringen.

Problemstillinger ved bruk av normpris som grunnlag for inntektsberegningen, nevnes kun av mindretallet.

8.1.5 Fiskeri

Utvalget skriver: «Fisk er i utgangspunktet en knapp ressurs eid av fellesskapet, som fiskeren høster på fellesskapets vegne.»

Det vises til at det er påvist grunnrente for fiskerinæringen de siste 10-15 årene, på tross av en rekke særskilte virkemidler for næringen som ikke nødvendigvis bidrar til å maksimere verdiskapningen. Herunder nevnes omsetningsbegrensninger for kvoter og fartøy, kvotetak og særskilte kvoteordninger, samt pliktsystemet. Samtidig har kvoter blitt allokert vederlagsfritt, og uten tidsbegrensning (grunnkvoter) eller med lange tidsforløp (strukturkvoter, normalt 20-25 år).

Man viser til at lønnsomheten har vært høyest blant torsketrålere, men at også fangst ved eksempelvis ringnotsnurp har hatt høy lønnsomhet. Samtidig nevnes andre fiskerier som kongekrabbe, snøkrabbe og leppefisk.

I tillegg til grunnrenteskatt, anbefales omfordeling av kvoter med vederlag til staten, eksempelvis gjennom auksjon. Man viser til at tidsbegrensningen for tidligere tildelte strukturkvoter vil begynne å utløpe fra utgangen av 2026, og at verdien av strukturkvotene har en anslått «nåverdi på rundt 50 mrd. kroner, noe som anslås å utgjøre om lag 40 pst. av verdien av både grunn- og strukturkvoter».

Det fremsettes ikke forslag om grunnrenteskattesats for fiskeri.

9 Miljø- og klimaavgifter

9.1 Prising av miljøskadelig aktivitet

Utvalget har særlig sett hen til skatte- og avgiftssystemets rolle i klima og miljøpolitikken. Det vises i den forbindelse til at avgifter og kvotesystem kan være kostnadseffektive og treffsikre virkemidler for å oppnå bestemte miljømål. Målet oppnås til lavest mulig kostnad for samfunnet i tillegg til at virkemidlene er rettet direkte mot problemet det søker å løse. Utvalget fremhever også at prising av miljøskadelig aktivitet innebærer at forurenseren må betale for seg, som igjen bidrar til inntekter til det offentlige. På denne bakgrunn anbefaler utvalget følgende endringer:

- Endringer i arealbruk og hogst av skog medfører utslipp av klimagasser. Ettersom slike utslipp hverken er omfattet av klimaavgifter eller EUs kvotesystem, mener utvalget at det bør innføres en klimaavgift på irreversibel omdisponering av areal. Utvalget peker imidlertid på at det er nødvendig med en videre utredning før innføring av en slik avgift.
- Utvalget anbefaler at ordningen med CO₂-kompensasjon for industri avvikles.
- Utvalget anbefaler at utslipp av nitrogenoksider (NO_x) fortsatt bør avgiftsbelegges, men at miljøavtalen om NO_x-fondet ikke fornyes etter 2027.
- Utvalget anbefaler å harmonisere avgiftssatsene på el-avgift slik at all næringsvirksomhet og offentlig forvaltning ilegges en el-avgift på om lag 4,5 øre/kWh. Videre anbefaler utvalget å avvikle dagens fritak fra el-avgift for husholdninger og offentlig forvaltning i tiltakssonen i Nord-Norge, samt å avvikle den lavere alminnelige sats på el-avgift i januar, februar og mars.

9.2 Sirkulærøkonomi

Utvalget uttaler at klima- og naturhensyn tilsier at det er behov for et vesentlig skifte i det økonomiske systemet til en mer sirkulærøkonomi. Det påpekes at sirkulærøkonomi er et relativt nytt felt og at tiltak på avgiftssiden bør vurderes opp mot andre tiltak. Utvalget foreslår å utrede innføring av bl.a. plastavgift og tekstilavgift, samt å vurdere om den eksisterende avfallsavgiften bør utvides.

Utvalget uttaler videre at det bør vurderes hvorvidt bruk av reduserte mva-satser på eksempelvis reparasjonstjenester, vedlikehold og delingstjenester kan være egnet til å fremme en mer sirkulær økonomi.

Det åpnes også for å innføre redusert mva-sats på salg av brukte varer.

I tillegg foreslår utvalget å vurdere regelendringer for å tilrettelegge for gaveutdeling av varer fremfor kasting. Slik dagens regler er utformet vil utdeling kunne utløse plikt til å betale skatt og avgifter. Utvalget foreslår å utrede en utvidelse av det eksisterende avgiftsfritaket for utdeling av varer til veldedige organisasjoner.

9.3 Bilavgifter og andre særavgifter

9.3.1 Engangsavgiften

Utvalget mener at fritaket fra engangsavgiften for elbiler gradvis må fases ut. Videre mener utvalget at fordelene for ladbare hybridbiler i engangsavgiften på kort sikt bør reduseres og på noe lenger sikt fjernes. Det fremheves at dagens engangsavgift er komplisert med progressive satser, fradrag, særregler og fritak. På kort sikt mener utvalget derfor at engangsavgiften bør forenkles.

9.3.2 Mva-fritak for elbiler

Utvalget anbefaler at dagens merverdiavgiftsfritak for elbiler avvikles. En eventuell støtte til kjøp av elbiler bør, ifølge utvalget, gis gjennom en tilskuddsordning.

9.3.3 Veibruksavgift

I dag er det veibruksavgift på drivstoff, hvilket innebærer at elbiler ikke er omfattet. Utvalget anbefaler å endre veibruksavgiften slik at alle kjøretøy som forårsaker eksterne kostnader, ilegges en avgift for veibruk.

Det anbefales å utrede midlertidige tiltak for å sikre at også brukerne av elbiler og hybridbiler betaler en pris på veibruk. Som eksempel nevnes forhøyet trafikkforsikringsavgift.

Videre viser utvalget til at det er behov for en mer presis prising enn det som er tilfellet med dagens

veibruksavgift på drivstoff. Det vises i den forbindelse til at det er igangsatt et arbeid i Skattedirektoratet og Statens vegvesen, hvor et fremtidig system for beregning og innkreving av veibruksavgift og bompenger utredes, herunder et posisjonsbasert veiprisingsystem.

Utvalget anbefaler videre å utjevne avgiftssatsene i veibruksavgiften, målt etter energiinnhold.

9.3.4 CO₂-avgift

Utvalget anbefaler at CO₂-avgiften på mineralske produkter videreføres, da den er treffsikker, kostnadseffektiv og virker etter sin hensikt.

9.3.5 Helserelaterte særavgifter

Utvalget foreslår å avskaffe tax free-ordningen og å utvikle muligheten for å innføre tax free-varer kjøpt i utlandet. Begrunnelsen er bl.a. at ordningen undergraver det norske avgiftssystemet og den norske alkohol- og tobakkspolitikken.

Utvalget har også foretatt en gjennomgang av andre helserelaterte særavgifter og foreslår å innføre en avgift på alkoholfrie drikkevarer som er differensiert etter sukkerinnhold, samt utrede en gjeninnføring av avgift på sjokolade- og sukkervarer. I tillegg anbefales det å arbeide videre med sikte på å innføre en generell avgift på sukker.

10 Vedlegg

10.1 Årlige provenyvirkninger av utvalgets forslag sammenlignet med 2022-regler. Mill. kroner.

	Provenyvirkning (kort sikt)	Provenyvirkning (etter innfasing)
Skatt på arbeidsinntekt, trygd og pensjon	-32 865	-35 665
Selskapsskatt	270	270
Eierbeskatning	1 380	1 380
Formue og arv	-1 500	-1 400
Bolig og fast eiendom	4 900	10 900
Merverdiavgift	25 000	25 000
Grunnrenteskatter	8 000	10 000
Klima- og miljøavgifter	3 000	16 500
Bilavgifter og øvrige særavgifter	5 350	8 650
Sum, alle skatteforslag	13 535	35 635
Sum etter øvrige tiltak	1 035	35 435



Deloitte AS and Deloitte Advokatfirma AS are the Norwegian affiliates of Deloitte NSE LLP, a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.no for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's 330,000 people make an impact that matters at www.deloitte.no.