

Statsbudsjettet 2021

Deloitte Norge

07.10.2020

Innhold

1	Kildeskatt på renter og royalty	5
1.1	Bakgrunn og formål	5
1.2	Skattesubjekt – et utenlandsk selskap	5
1.3	Mottakeren må være nærstående	5
1.4	Mottakeren må være hjemmehørende i et lavskattelend	5
1.5	Den trekkpliktige – betalingen må skje fra norske selskap eller fra norsk filial av utenlandsk selskap	5
1.6	Kildeskatt på rentebetalinger	6
1.7	Kildeskatt på royalty og leiebetalinger	6
1.8	Tidspunkt for kildeskatteplikt	6
1.9	Tilpasning til EØS-retten	7
1.10	Skatteavtaler – unngåelse av dobbeltbeskatning	7
1.11	Fastsetting og betaling av kildeskatt	7
2	Vannkraft	7
2.1	Kraftverksbeskatning	7
2.1.1	Striden om friinntektsgrensen	7
2.1.2	Løsningen: Friinntekten fases ut	8
2.1.3	Nærmere om forslaget	8
2.1.4	Betydningen for utskriving av eiendomsskatt	8
2.1.5	Samvirkning med selskapsskatt skal vurderes nærmere	8
2.1.6	Endret påstemplet merkeytelse	8
2.1.7	Andre konsekvenser	8
3	Avgift	8
3.1	Merverdiavgift	8
3.1.1	COVID-19 og merverdiavgift	8
3.1.2	Endring av tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri	9
3.1.3	Alternativ behandling blir som et utgangspunkt avgiftspliktig	9
3.1.4	Avgiftsplikt på kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling	9
3.2	Særagift	10
3.3	Avgift på produksjon av fisk	10
3.4	Toll	10
3.5	Omtalesaker	10
3.5.1	Merverdiavgiftskompensasjon i undervisningssektoren mv.	10
3.5.2	Overgangsordningen i forbindelse med avviklingen av 350-kronersgrensen	10
4	Personbeskatning	11
4.1	Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	11
4.2	Naturalytelser	11
4.3	Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet	11
4.4	Nye forfallstidspunkter for forskuddsskatt	11
4.5	Ny løsning for rapportering av inntekt til OTP (obligatorisk tjenestepensjon)	11
4.6	Rapporteringsordning for tildelte opsjoner i små oppstartsselskap	12
4.7	Introduksjon av oppjusteringsfaktor i beskatning av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskap	12
5	Annet	12
5.1	Tidsavgrenset unntak fra begrenset skatteplikt for utenlandske selskap	12
6	Vedlegg	13
6.1	Foreslåtte skattesatser og beløpsgrenser	13

Flere viktige skatteendringer

Statsbudsjettet 2021

Ikke uventet kom det i statsbudsjettet flere endringer som påvirker næringslivet. Det er foreslått å innføre kildeskatt på renter og royalties, som vil kunne øke kompleksiteten og skape merarbeid for næringslivet, samt leiebetaling for visse fysiske eiendeler som skip, rigg og helikopter.

I denne gjennomgangen analyserer Deloittes skatteeksperter statsbudsjettet 2021.

Spørsmål om endringene statsbudsjettet fører med seg? Kontakt oss:



Daniel Herde

Partner / Advokat

+ 47 482 21 973

dherde@deloitte.no

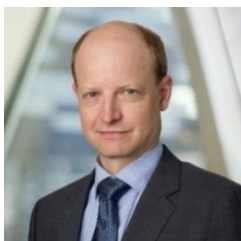


Wensing Li

Partner / Advokat

+47 458 88 150

wensli@deloitte.no



Nikolai Nitschke Smith

Director

+47 976 90 507

nsmith@deloitte.no



Henriette Holmen

Partner / Advokat

+47 992 50 934

hholmen@deloitte.no



Elin Sætre Løfsgaard

Director / Advokat (H)

+47 934 39 899

elofsgaard@deloitte.no



Lars Erik Norborg

Partner / Advokat

+47 992 16 760

lnorborg@deloitte.no

Statsbudsjettet for 2021

Deloitte analyserer skatte- og avgiftsnyhetene for næringslivet i statsbudsjettet for 2021.

1 Kildeskatt på renter og royalty

Regjeringen foreslår å innføre en kildeskatt på 15 % på renter, royalty og leiebetalinger for visse fysiske eiendeler betalt til nærstående selskaper hjemmehørende i lavskatteland. Det foreslåtte virkningstidspunktet for den nye kildeskatten er 1. juli 2021.

1.1 Bakgrunn og formål

Formålet med disse nye reglene er å motvirke overskuddsflytting, ikke-beskatning av inntekter, bruk av Norge som gjennomstrømningsland og sørge for likere konkurransevilkår mellom norske og multinasjonale grupper. Disse reglene vil komme som et supplement til rentebegrensingsreglene, internprisingsreglene samt være et incitament som skal sørge for prisingen blir riktigere mellom nærstående.

1.2 Skattesubjekt – et utenlandsk selskap

Alminnelige skatterettslige tilordningsprinsipper bestemmer hvem som er mottaker av de kildeskattepliktige betalingene, som normalt er den privatrettslige eieren av lånet, immaterielle eiendelen eller det fysiske driftsmiddelet. Den kildeskattepliktige vil være selskap slik at betalinger til personlige skattepliktige faller utenfor regelverket. Om betalingen går til et deltakerfastsatt selskap vil kildeskatteplikten bero på beskatningen av den enkelte deltaker. Dersom deltakeren er skattepliktig til Norge eller et normalskatteland, vil det ikke påløpe kildeskatt på dennes eierandeler. Motsetningsvis vil det påløpe en forholdsmessig kildeskatt lik eierandelen til deltakere hjemmehørende i lavskatteland. Betalinger til NOKUS-selskaper (norsk kontrollerte utenlandske selskap) vil også omfattes. For NOKUS-selskaper vil det ikke skje en forholdsmessig reduksjon tilsvarende norsk eierandel mv. i selskapet, men det skal innføres regler som skal åpne for skattefradrag for en forholdsmessig andel av kildeskatten. Departementet vil komme tilbake med forslag til regler for å avhjelpe at NOKUS-selskaper blir dobbeltbeskattet for inntekt som allerede er skattlagt gjennom løpende NOKUS-beskatning.

Det er en del unntak fra kildeskatteplikten. Et viktig unntak er dersom mottakeren er begrenset skattepliktig til Norge og blir skattlagt for inntekten i Norge. At inntekten er faktisk skattlagt betyr at skatteavtaler kan medføre at unntaket ikke kommer til anvendelse, f.eks. der skatteavtalen stenger for norsk beskatning som følge av det ikke foreligger et såkalt fast driftssted.

1.3 Mottakeren må være nærstående

Risikoen for overskuddsflytting er størst i konsern. Finansdepartementet valgte derfor å begrense reglene til selskaper som eies eller kontrolleres med minst 50 %. Reglene bruker derfor det samme nærståendebegrepet som rentebegrensingsreglene og internprisingsdokumentasjonsreglene.

1.4 Mottakeren må være hjemmehørende i et lavskatteland

Mottakeren må være hjemmehørende i et lavskatteland, dvs. at den effektive beskatningen for slike selskaper må være lavere enn 2/3 av hva den effektive beskatningen er for tilsvarende selskaper i Norge. Det betyr at selskaper i typiske nullskatteland vil være omfattet. Enkelte land har imidlertid gunstige skatteregler som kan medføre at også de kan kvalifisere som lavskatteland, f.eks. fradrag for egenkapital, tidfesting knyttet til faktiske betalinger, «tax holidays» for å nevne noen.

1.5 Den trekkpliktige – betalingen må skje fra norske selskap eller fra norsk filial av utenlandsk selskap

Betalingen må ha en tilknytning til Norge for at den undergis kildeskatt. Det kan være betaling fra et aksjeselskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge. Det samme gjelder betalinger som belastes norske filialer av utenlandske selskaper. Normalt vil betalinger som belastes en filial komme til fradrag i norsk inntekt. Betaling fra personlig skattepliktig er ikke omfattet av regelverket. Trekkplikten går imidlertid lenger, det er tilstrekkelig at kostnaden kan tilordnes den norske filialen etter norske allokeringssprinsipper. Trekkplikten påvirkes ikke av skatteavtalens regel om fast driftssted, i motsetning til unntaket fra kildeskatt hvor en tar hensyn til fast driftsstedsbestemmelsen der det foreligger en skatteavtale. Rentebegrensingsreglene påvirker ikke kildeskatteplikten som gjelder uavhengig av om betaler får fradrag eller ikke.

Ved utbetalinger fra deltakerfastsatte selskaper begrenses kildeskatteplikten forholdsmessig til eierandelen eid av deltakere som er skattepliktige til Norge. Dette gjelder både for utenlandske og norske ansvarlige selskaper. Kildeskatteplikt oppstår derfor ikke for betaling lik andelen som eies av utlendinger som er fritatt fra norsk beskatning etter skatteloven § 2-34 eller som ikke er skattepliktige etter skatteloven § 2-3. Det samme gjelder rentebetalinger og leiebetalinger for skip som inngår i de særskilte rederibeskatningsreglene, se skatteloven §§ 8-10 flg.

Det er også et krav om faktisk betaling. Såkalte dealings, dvs. fiktive transaksjoner mv. mellom hovedkontor og filial for å fastsette det skattepliktige resultatet for filialen, medfører ingen kildeskatt selv om det beregnes fiktive renter eller royaltybetalinger.

1.6 Kildeskatt på rentebetalinger

Renter vil være en av betalingstypene som kan medføre kildeskatt. Det var under høringsrunden litt uklart hvilket rentebegrep som skulle legges til grunn, særlig ved finansiell lease. For finansiell lease gjelder det nominelt prinsipp, dvs. at en må ha avtalt en særskilt rente for at en skal kunne få fradrag for rentedelen av betalingen. Finansdepartementet bekreftet i proposisjonen at det skatterettslige rentebegrepet er styrende for kildeskatteplikten. Det betyr at betaling av nominell rente er omfattet. Det samme gjelder gebyrer til utlåner herunder kostnader som långiver viderebelaster låntaker som er pådratt i forbindelse med etableringen av lånet. Garantiprovisjoner betalt til tredjemenn som resulterer i en lavere rente, anses også rente. Det siste kan tilsi at eksternt lån garantert av en nærstående vil medføre kildeskatteplikt på garantiprovisjonen, men ikke på betalingene til eksternt långiver.

Det sentrale er at det foreligger et vederlag for en kredittytelse. Det betyr at utdeling fra et rentefond ikke medfører kildeskatteplikt, selv om utdelingen behandles som rente for skatteformål siden det ikke foreligger et låneforhold mellom investor og investeringsfondet.

1.7 Kildeskatt på royalty og leiebetalinger

Betalinger for rett til å bruke eller bruk av immaterielle eiendeler og visse fysiske driftsmidler vil også kunne utløse kildeskatteplikt. Det endelige lovforslaget ble mer begrenset enn det opprinnelige forslaget til Finansdepartementet. Det opprinnelige forslaget var ikke begrenset til betalinger til selskaper i lavskatteland, men gjaldt alle betalinger til nærstående selskaper.

Betaling for bruk eller rett til å bruke en immateriell eiendel må skilles fra kjøp av en immateriell eiendel. Betalingen ved kjøp vil ikke være en royalty, dette selv om betalingen splittes opp i avdrag. I proposisjonen har Finansdepartementet også presisert at betaling ved kjøp av produkter, f.eks. et dataprogram (f.eks. shrink-wrapped software som Microsoft Office, som gir bruker rett til å bruke programmet, men ikke rett til å endre programmet (ingen tilgang til kildekode), ikke omfattes av royaltybegrepet. En slik avgrensning er vanlig i industriland, men mindre vanlig i utviklingsland. Et tilsvarende skille må en også gjøre mellom tjenesteytelse hvor immaterielle eiendeler brukes til å utføre tjenesten, men ikke overføres til tjenestemottakeren og avtaler hvor tjenestemottakeren får tilgang til den immaterielle eiendelen. Kun det sistnevnte undergis kildeskatt.

En del høringsinstanser etterlyste en nærmere definisjon av hvilke immaterielle eiendeler som omfattes av regelverket. Dette vil komme i forskrift. De typiske immaterielle eiendelene vil være opphavsrettigheter, patenter, lisenser, forretningsverdi, know-how og forretningshemmeligheter (trade secrets). Når det gjelder fysiske driftsmidler, så vil leie av skip, fartøy, rigg, fly, helikopter mv. bli omfattet av regelverket, dvs. driftsmidler inntatt i saldogruppe i skatteloven § 14-41 bokstav e og f. Det betyr at en vanlig bareboat-avtale vil være omfattet, men at en timecharter-avtale vil falle utenfor, såfremt timecharteravtalen medfører at selskapet blir begrenset skattepliktig og blir skattlagt for leien i Norge. Dersom det finnes mellomformer som ikke medfører begrenset skatteplikt, står det i proposisjonen at vederlaget må splittes mellom leie av det kvalifiserende driftsmiddelet og øvrig betaling, hvor kun leien av det kvalifiserende driftsmiddelet undergis kildeskatt.

1.8 Tidspunkt for kildeskatteplikt

De alminnelige skatterettslige innvinnings- og tidsfestingsprinsipper skal legges til grunn for når kildeskatteplikten oppstår. Det betyr at betalingstidspunktet ikke er avgjørende for kildeskatteplikten. Dette er relevant for lån der krav på rente tillegges og gjøres som en del av hovedstolen. Det kan imidlertid se ut som selve trekkplikten er knyttet opp mot betaling av renten, royaltyen eller leiebetalingen, se forslag til ny skattebetalingslov § 5-4. Der rente innvinnes og tidfestes daglig er det litt uklart om det utløser trekkplikt eller om en kan vente til månedlig, kvartalsvis eller årlig betaling skjer. Dette er en uklarhet som bør avklares før regelverket trer i kraft, helst noe tid før slik at selskapene får oppdatert sine systemer for å klare riktig rapportering og trekk.

1.9 Tilpasning til EØS-retten

I det opprinnelige forslaget skulle betalinger til selskaper hjemmehørende i EØS/EU også undergis kildeskatt, men med en mulighet til å velge nettobeskatning i stedet for bruttobeskatning. Siden reglene om kildeskatt på royaltybetalinger ble begrenset til betalinger til selskaper i lavskatteland, fant Finansdepartementet det problematisk å opprettholde forslaget om kildeskatt til EØS-selskaper. I stedet har Finansdepartementet foreslått et unntak slik at betalinger til et EØS-selskap med tilstrekkelig substans (er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet) vil være fritatt fra kildeskatt. Dette fjerner de EØS-problematiske delene ved det opprinnelige forslaget.

1.10 Skatteavtaler – unngåelse av dobbeltbeskatning

Kildeskattplikten er 15 % med mindre en lavere sats eller fritak følger av en skatteavtale. Spørsmålet om skatteavtalebeskyttelse vil bli en viktig problemstilling fremover. Ved en del låneforhold, hvor det er flere lån i rekke, oppstår spørsmålet om den første mottakeren av betalingen er virkelig rettighetshaver, ett av vilkårene for å få redusert kildeskatt under en skatteavtale. For nye strukturer kan spørsmålet om lovfestet gjennomskjæring oppstå, i proposisjonen nevnes et tilfelle hvor en leieavtale rutes via et skatteavtaleland. For skatteavtaler omfattet av multilaterale avtalen (MLI-en) samt reforhandlede skatteavtaler, vil også den gjennomskjæringsregelen i skatteavtalen, kalt principal purpose test (ppt) måtte vurderes.

1.11 Fastsetting og betaling av kildeskatt

Kildeskatten skal fastsettes av den som betaler renter eller royalty mv. ved gjennomføring av skattetrekk i utbetalingen, dvs. at betaleren holder det skattepliktige beløpet tilbake ved utbetalingen. Betaleren plikter deretter å sende melding til skattemyndighetene og innbetale trekket innen syv dager. Det beløpet den trekkpliktige opplyser om i meldingen til skattemyndighetene, utgjør den endelige fastsatte skatten for den skattepliktige. Departementet foreslår at de samme ansvarsreglene som gjelder for et utbytteutdelende selskap etter skattebetalingsloven § 16-21 skal gjelde for en trekkpliktig som har misligholdt plikten til å gjennomføre riktig skattetrekk av kildeskatt på renter og royalty mv.

Dersom det er foretatt feil betaling, har den trekkpliktige adgang til å endre fastsettingen ved å sende inn en endringsmelding. Endringsmeldingen må sendes inn innen tre år etter fristen for å levere den ordinære meldingen om trekk, jf. skatteforvaltningsloven § 9-4. På samme måte kan det søkes om refusjon av for mye betalt skatt etter reglene i skatteforvaltningsloven § 9-6. Fristen for å søke refusjon er satt til tre år.

2 Vannkraft

2.1 Kraftverksbeskatning

Regjeringen foreslår å legge om grunnrenteskatten for vannkraft til en kontantstrømskatt med umiddelbart fradrag for nye investeringer.

Forslaget anslås å gi et provenyrtap i 2021 på 800 mill. kroner som tilsvarer selskapenes likviditetsforbedring. På lengre sikt øker skattebetalingene tilsvarende, som følge av at fremtidige avskrivninger og friinntekt faller bort. Omleggingen vil over tid være provenynøytral.

2.1.1 Striden om friinntektsgrensen

Ved beregning av grunnrenteinntekt gis det i dag fradrag for investeringskostnader som prinsipielt sett er i takt med verdifallet på investeringen og en friinntekt beregnet som en rente av skattemessig investert kapital i kraftproduksjonen.

Det har i lang tid vært strid om friinntektsrentens størrelse. Vannkraftnæringen mener at dagens prinsipp for fastsettelse av friinntektsrente systematisk fører til at det fastsettes for lav rente, og at dette hemmer investeringer fordi lønnsomme investeringsprosjekter før skatt blir ulønnsomme etter skatt når lønnsomheten vurderes på investeringstidspunktet. Finansdepartementets syn har vært at særlig retten til utbetaling av negativ grunnrenteskatt har berettiget at friinntektsrenten settes tilsvarende den alternative risikofrie avkastning. Næringen har vært uenig i Finansdepartementets tilnærming til fastsettelse av avkastningskrav, og har blant annet trukket frem at investorers avkastningskrav vil legge inn en premie for systemrisiko knyttet til mulige fremtidige endringer i skattesystemet.

Regjeringen foreslår nå å legge om grunnrenteskatten for vannkraft for **nye** investeringer, slik at kraftforetak kan utgiftsføre investeringskostnader umiddelbart ved fastsettelse av grunnrenteinntekt. Over tid vil dermed grunnrenteskatten bli en kontantstrømskatt i stedet for en periodisert skatt.

2.1.2 Løsningen: Friinntekten fases ut

Ettersom fradrag for investeringer gis med full verdi på investeringstidspunktet vil det ikke lenger vil fastsettes noen friinntekt for skattegrunnlaget som skriver seg fra nye investeringer. Finansdepartementet mener at spørsmålet om systemrisiko dermed faller bort og at diskusjonen om hva som er riktig friinntektsrente ikke lenger vil være like aktuell.

Umiddelbar fradragføring vil tilføre kraftforetakene likviditet ved at investeringsfradrag fremskyndes, særlig ettersom negativ grunnrenteskatt utbetales årlig. Dagens offentlige eiere har ofte begrenset likviditet til investeringer, og regjeringen antar at den reduserte kapitalbindingen som følge av umiddelbar utgiftsføring vil kunne bidra til at selskapene vil kunne gjennomføre flere lønnsomme investeringer.

2.1.3 Nærmere om forslaget

Forslaget omfatter alle investeringskostnader i kraftverk som aktiveres fra og med 2021, og vil omfatte nye kraftverk, reinvesteringer og opprustning og utvidelse av eksisterende kraftverk. (Vedlikehold utgiftsføres umiddelbart allerede etter gjeldende regler.) Etter hvert som flere kraftverk oppgraderes vil endringen omfatte alle grunnrenteskattepliktige kraftforetak. De lange avskrivningstidene på allerede aktiverte avskrivninger tilsier imidlertid at full overgang fra periodisert skatt til kontantstrømskatt først vil skje etter en ganske lang tid.

Forslaget innebærer at investeringskostnader som i dag aktiveres og avskrives for grunnrenteskatteformål, i stedet utgiftsføres umiddelbart. Tidspunktet skal svare til tidspunktet for aktivering etter dagens regler.

Et vilkår for fradrag vil være at driftsmidlene har den nødvendige tilknytning til kraftproduksjonen, tilsvarende som for dagens system, og tilsvarende vil kostnader til erverv av fallrettighet ikke kunne utgiftsføres.

Heller ikke oppkjøp av eksisterende kraftanlegg vil omfattes, og reglene for realisasjon av kraftverk mv. vil ikke endres. Det vil videre fortsatt kunne inngå avtale om samlet overdragelse av kraftproduksjonsanlegg og fallrettighet med skattemessig kontinuitet.

2.1.4 Betydningen for utskrivning av eiendomsskatt

Fastsatt grunnrenteskatt inngår ved beregning av formuesverdi for formues- og eiendomsskatteformål for kraftverk med effekt på eller over 10 000 kVA.

Beregnet formuesverdi og eiendomsskattegrunnlag vil derfor påvirkes av forslaget.

2.1.5 Samvirkning med selskapsskatt skal vurderes nærmere

Samvirkningen mellom selskapsskatt og grunnrenteskatten er i dag hensyntatt ved at friinntektsrenten er en rentestørrelse før skatt. Når friinntekten faller bort i kontantstrømskatten, faller denne tilpasningen også bort. Departementet vil vurdere nærmere hvilket løsningsalternativ som er mest hensiktsmessig og snart fremme et høringsnotat for å få innspill fra næringen og øvrige interessenter.

2.1.6 Endret påstemplet merkeytelse

Departementet foreslår at det innføres regler om tilbakebetaling dersom kraftverkets påstemplede merkeytelse reduseres under grensen for utligning av grunnrenteskatten. Tilbakebetaling begrenses til skattemessige gjenstående verdier på endringstidspunktet ved beregning av skatt på alminnelig inntekt for de eiendelene som har vært omfattet av ordningen med umiddelbar utgiftsføring.

2.1.7 Andre konsekvenser

Forslaget innebærer at det fremover vil gjelde ulike regelverk for den skattemessige behandlingen når det gjelder tidfestingen av fradrag for utgifter til erverv av driftsmidler knyttet til kraftproduksjon. Dette innebærer en viss økning av de administrative byrdene for selskapene og skattemyndighetene ved skattefastsettingen.

3 Avgift

3.1 Merverdiavgift

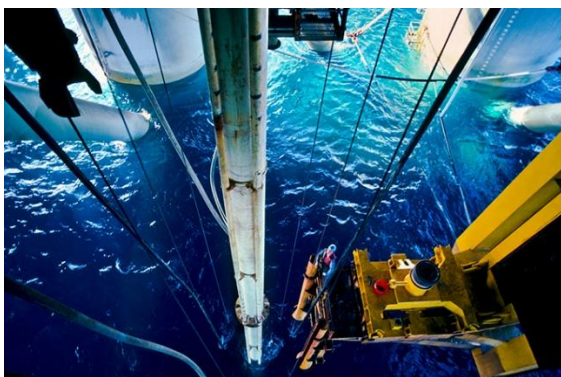
3.1.1 COVID-19 og merverdiavgift

Som en del av Covid-19-tiltakene, ble det besluttet at merverdiavgiftssatsen på blant annet reiseliv og transport, skulle settes ned fra 12% til 6%. Den reduserte satsen ble opprinnelig gitt virkning fra 1. april 2020 til og med 31. oktober. De siste ukene har det blitt diskutert i nyhetsbildet om den reduserte satsen skulle forlenges. Finansdepartementet kommenterer ikke dette i Statsbudsjettet, men bekrefter at merverdiavgiftssatsen på 12% igjen får virkning fra 1. november 2020.

3.1.2 Endring av tidfesting av merverdiavgift ved bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri

Dagens hovedregler er at salgsdokument skal utstedes snarest mulig og senest en måned etter levering, med mindre annet følger av bokføringsforskriftens bestemmelser. I bokføringsforskriften § 8-1-2a er det fastsatt særregler for bygg- og anlegg. Etter denne bestemmelsen skal salgsdokument utstedes i «samsvar med bygge- og anleggsarbeidets «fremdrift», og senest innen en måned etter utløpet av den alminnelige oppgaveterminen».

Ved store og langvarige byggeprosjekter kan det ofte oppstå omtvistede krav. Etter gjeldende rett skal entreprenører betale merverdiavgift til staten uavhengig av om og når betaling mottas, siden plikten til innberetning og innbetaling av merverdiavgift oppstår i den merverdiavgiftstermin salgsdokumentet utstedes. Entreprenørens plikt til å innbetale merverdiavgiften uavhengig av kundes betaling medfører en likviditetsbelastning, særlig der omtvistede krav oppstår tidlig i prosessen. Formålet med endringen er følgelig å redusere denne likviditetsbelastningen.



Regjeringen foreslår derfor å endre reglene for utstedelse av salgsdokument ved bygg- og anleggsvirksomhet og verftsindustrien. Forslaget innebærer at entreprenører gis anledning til å utsette fakturering til arbeidet er fullført. Forslaget tas inn som et alternativt tillegg til dagens bestemmelse om fakturering i henhold til arbeids fremdrift, og medfører at entreprenør kan velge å fakturere i samsvar med fremdriften (faktureringsrett), mens øvrige krav må faktureres ved fullført arbeid (faktureringsplikt). Det foreslås at endringen innføres med virkning fra 1. januar 2021.

Forslag om endring av tidspunkt for utstedelse av salgsdokument aktualiserer spørsmålet om hva som skal anses som «fullført». Departementet legger til grunn at arbeid alltid vil anses fullført når kjøper tar i bruk kontraktsgjenstanden. Det fremgår imidlertid at arbeid vil kunne anses fullført også på et tidligere

tidspunkt beroende på avtalen mellom partene. For eksempel vil overtakelse anses som fullført arbeid. Det legges videre til grunn at en delovertakelse vil medføre at den overtatte delen anses fullført. I og med at omtvistede krav ofte oppstår etter overtakelse og at det i mange tilfeller tar lang tid før endelig rettslig avklaring foreligger, er det vår oppfatning at forslaget i begrenset grad avhjelper entreprenørens likviditetsbelastning som følge av omtvistede krav.

3.1.3 Alternativ behandling blir som et utgangspunkt avgiftspliktig

Omsetning og formidling av alternativ behandling er i dag unntatt merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 3-3 når behandlingen ytes av yrkesgrupper med nødvendig autorisasjon, lisens eller registrering. Dette generelle unntaket for alternativ behandling foreslås oppheves med den virkning at omsetning og formidling av alle typer alternativ behandling som et utgangspunkt blir avgiftspliktig med 25% fra og med 1. januar 2021. Alternativ behandling som ytes av autorisert helsepersonell vil på den annen side fortsatt kunne være unntatt merverdiavgift som en helsetjeneste i lovens § 3-2. Det vil ikke foreligge noen avgiftsplikt når den alternative behandlingen inngår som en integrert og sammenhengende del av helsehjelp som ytes av autorisert helsepersonell uten særskilt vederlag, og hvor helsehjelpen finansieres helt eller delvis av det offentlige.

Avgiftsplikten for omsetning og formidling av behandling ytt av osteopater og naprapater er imidlertid først forslått gitt virkning fra og med 1. juli 2021 i påvente av avklaring om disse personalgrupper skal kunne autoriseres i henhold til helsepersonelloven.

3.1.4 Avgiftsplikt på kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling

Omsetning og formidling av helsetjenester er unntatt merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 3-2. I praksis fra domstolen og forvaltningen er dette unntaket blitt forstått til å gjelde enkelte kosmetiske inngrep og kosmetiske behandlinger, selv om formålet med behandlingen er kosmetisk og ikke medisinsk. Fra og med 1. januar 2021 er det foreslått at kosmetisk kirurgi og kosmetisk behandling som ikke er medisinsk begrunnet og ikke finansieres helt eller delvis av det offentlige, ikke lenger være omfattet av unntaket for helsetjenester, men avgiftspliktig med 25% etter hovedregelen om merverdiavgiftsplikt.

Når det gjelder vilkåret om at tjenesten må være medisinsk begrunnet, er Skattedirektoratet bedt om å vurdere om det er hensiktsmessig på sikt å klargjøre i retningslinjer hva som kreves for at tjenesten er medisinsk begrunnet. Den avgiftspliktige må dokumentere at det er foretatt en vurdering av om tjenesten oppfyller vilkåret om medisinsk begrunnelse, til bruk ved en eventuell senere kontroll fra avgiftsmyndigheten, hvor det er lagt til grunn at diagnose i pasientjournal vil være tilstrekkelig. Vilkåret om at tjenesten må være helt eller delvis finansiert av det offentlig, er foreslått å ikke gjelde for kosmetisk kirurgi eller kosmetisk behandling som omfattes av tannhelsetjenesteloven, samt tanntekniske tjenester.

3.2 Særavgift

Regjeringen foreslår å innføre trafikkforsikringsavgift for elbiler. Satsen vil være tilsvarende som for motorsykler og vil utgjøre kr. 2 135 i året. Det er imidlertid ikke foreslått andre endringer i avgifter for elbiler fra 2021. Regjeringen vil øke kravet til elektrisk rekkevidde (fra 50 til 75km) i engangsavgiften for ladbare hybridbiler. I tillegg foreslås en økning av CO2-avgiften samt økning av CO2-komponenten i engangsavgiften for personbiler og varebiler.

Det foreslås en innføring av avgift på forbrenning av avfall på kr. 149 pr. tonn CO2.

Videre foreslår regjeringen å differensiere avgiften på alkoholfrie drikkevarer etter sukkerinnhold fra 1. juli 2021. Det vil innebære en redusert avgift for drikkevarer med mindre sukker eller kun tilsatt kunstig søtstoff – hvor avgiftssatsen vil reduseres med 10-30 %.

3.3 Avgift på produksjon av fisk

Med virkning fra 1. januar 2021 foreslår Regjeringen en avgift på produksjon av laks, ørret og regnbueørret på 0,40 kr. pr. kg. sløyd fisk. Produksjonsavgiften pålegges innehavere av tillatelser etter akvakulturloven og vil gjelde oppdrettere med anlegg i norsk territorialfarvann. Avgiften foreslås som en særavgift hvor inntektene tilfaller statskassen, og avgift for 2021 skal rapporteres og innbetales innen 18. januar 2022. Regjeringen vil i budsjettet for 2022 komme med forslag til hvordan inntektene fra produksjonsavgiften skal bevilges til Havbruksfondet, som igjen skal sørge for utbetalinger til havbrukskommunene og -fylkeskommunene. Avgiften anslås å gi et merproveny på om lag 500 mill. kroner i 2021.



3.4 Toll

Regjeringen foreslår at toll på roser fra GSP+-land avvikles.

3.5 Omtalesaker

3.5.1 Merverdiavgiftskompensasjon i undervisningssektoren mv.

I Høyesteretts dom 19. desember 2019 (HR-2019-2391-A) kom Høyesterett til at en videregående skole ikke hadde rett merverdiavgiftskompensasjon slik som staten påsto, men det er i etterdønningene reist spørsmål av flere aktører i undervisningssektoren om dommens betydning for privatskolelæreres kompensasjonsrett. Det er etter Finansdepartementets vurdering behov for en bredere gjennomgang av høyesterettsdommens betydning på områder hvor private og ideelle virksomheter omfattes av kompensasjonsretten, særlig knyttet til vilkåret om «pålagt å utføre ved lov», jf. merverdiavgiftskompensasjonsloven § 2 første ledd bokstav c. Arbeidet er igangsatt.

3.5.2 Overgangsordningen i forbindelse med avviklingen av 350-kronersgrensen

I forbindelse med avviklingen av 350-kronersgrensen for innførsel av varer til Norge og innføringen av den forenklete ordningen for merverdiavgift på netthandelvarer fra utlandet (VAT on E-Commerce), ble det innført en overgangsordning som innebærer at deklarasjonsfritaket for varer med verdi under 350 kroner beholdes inntil videre. Departementet tar sikte på å videreføre deklarasjonsfritaket inntil EUs system er på plass 1. juli 2021, men med en stadig mer skjerpet kontroll av etterlevelsen.

4 Personbeskatning

4.1 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

Som et ledd i regjeringens prioritering av lettelser i inntektsskatter for personer foreslås det endringer i beløpsgrensen for frikort, økt personfradrag, økt minstefradrag mv. Skatt på alminnelig inntekt holdes uendret på 22 %. Tabellen under viser foreslåtte skattesatser og beløpsgrenser for 2021 samt endringene fra 2020-2021.

Trinnskatt: Satsene i trinn 1 og 2 er foreslått redusert med 0,2 prosentpoeng, samt at innslagspunktene for samtlige 4 trinn økes i tråd med anslått lønnsvekst. Effektiv marginal skatteprosent på lønnsinntekt er uendret på 46,4 %.

Utbytte og aksjegevinster: Oppjusteringsfaktoren for utbytte og aksjegevinster holdes uendret på 1,44.

I formuesskatten gjøres det ingen endringer i innslagspunkt eller skattesats. Verdien av fritidsbolig er ikke justert de siste årene, slik at den nå skal oppjusteres med 20 %. I tillegg foreslås det at primærbolig til en verdi av over 15 millioner skal gis en verdsettelsesrabatt på 50 %, og aksjer og driftsmidler en rabatt på 45 %.

BSU ordningen foreslås å bli mer målrettet til sparing til egen bolig, og derfor foreslås at fradrag i skatt ikke skal gis til personer som helt eller delvis eier bolig. Samtidig foreslås at maksimalt årlig sparebeløp økes til 27 500 kroner, derimot opprettholdes øvre grense for sparebeløp på kr 300 000. Maksimalt årlig skattefradrag blir da 5 500 kroner.

4.2 Naturalytelser

Regjeringen foreslår å øke beløpsgrensen for skattefri gave til ansatte fra 2 000 til 5 000 kroner per år med virkning fra 2021. Samtidig foreslås det at vilkåret om at gaven må gjelde alle ansatte i bedriften fjernes for å øke fleksibiliteten for arbeidsgivere og ansatte.

Etter dagens regler er det et vilkår for at en gave fra arbeidsgiver skal være skattefri at den er gitt etter en «generell ordning» i bedriften. I dette ligger at en gave må gis til alle ansatte, ikke nødvendigvis samme gave, men med likeverdig verdi. Flexibiliteten for arbeidsgivere vil øke ved at dette vilkåret fjernes.

Det foreslås ingen endring i skattefri personalrabatt som opprettholdes med 8 000 kroner. Der en gave fra arbeidsgiver er en vare eller tjeneste som inngår i arbeidsgivers omsetning vil derfor samlet skattefri beløpsgrense bli 13 000. Selv om det også tidligere var mulig å kombinere gave og personalrabatt blir det nå

enklere når vilkåret om generell ordning for gaver fjernes.

I tillegg foreslås det skattefritak når arbeidsgiver dekker influensavaksine og vaksine mot smittsomme sykdommer og pandemier med stor negativ virkning for samfunnet. Det foreslås at endringen får virkning fra 2021.

4.3 Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet

Regjeringen foreslår å øke den skattefrie rabatten for ansatte som mottar aksjer i arbeidsgiver-selskapet fra 5 000 til 7 500 kroner per ansatt per år. I tillegg foreslås det å øke prosentsatsen som kan mottas skattefritt fra 20% til 25%.

Skattefri beløpsgrense ble økt fra 3 000 til 5 000 kroner i revidert nasjonalbudsjett for 2020. Ved endringen ønsker regjeringen å stimulere ansatte til medeierskap i arbeidsgiverselskapet ytterligere. Endringen vil også få konsekvenser for arbeidsgiver ved at det ikke beregnes arbeidsgiveravgift av den skattefrie delen. Som tidligere er det krav om at aksjeordningen er en generell ordning i bedriften og at alle ansatte omfattes. Visse vilkår om ansettelsestid/fordeling av aksjer basert på ansiennitet kan settes.

Dersom aksjer mottas vederlagsfritt fra arbeidsgiver vil skattefri del bli 25% av markedsverdien, begrenset til 7 500 kroner per ansatt per år.

Det foreslås at endringen får virkning fra 2021.

4.4 Nye forfallstidspunkter for forskuddsskatt

For å tilpasse at personlige skattytere som betaler forskuddsskatt skal ha opptjent inntekten før skatten betales, foreslås det å endre forfallstidspunktet for andre og fjerde termin til en måned senere enn det er i dag. Forslaget innebærer at forfallstidspunktene fra og med år 2021 kan bli 15. mars, 15. juni, 15. september og 15. desember. Er forskuddsskatten under kr 2 000 foreslås det at den i sin helhet forfaller den 15. juni.

4.5 Ny løsning for rapportering av inntekt til OTP (obligatorisk tjenestepensjon)

For å sikre at flere skal få riktig pensjon foreslår Regjeringen utvikling av en enklere løsning for rapportering av inntekt til tjenestepensjonsordninger for bedre etterlevelse av OTP-loven. Mange arbeidstakere står i dag uten rettmessig OTP. Den

foreslåtte løsningen skal sikre at flere vil få riktig pensjon.

Løsningen vil gjøre opplysninger som allerede innrapporteres via a-ordningen, tilgjengelige for leverandører av ulike pensjonsprodukter i privat sektor som omfattes av OTP-loven. Dette innebærer at arbeidsgivers kostnader til særskilt rapportering av lønn og arbeidsforhold reduseres, samtidig vil det øke antall arbeidsgivere som etterlever sine pensjonsforpliktelser. Dette vil også innebære at dokumentasjon for eventuelt unntak fra OTP bør være tilgjengelig hos arbeidsgiver, typisk ved unntak fra folketrygden eller på grunn av medlemskap i utenlandsk pensjonsordning.

4.6 Rapporteringsordning for tildelte opsjoner i små oppstartsselskap

Regjeringen foreslår å innføre opplysningsplikt om tildelte opsjoner i arbeidsforhold for ordningen som gjelder små oppstartsselskap. Det foreslås at endringen trer i kraft fra januar 2021 med rapportering for tildelinger under ordningen fra 2018. Innføring av opplysningsplikt for ordningen har vært på høring.

Opsjonsskatteordningen for små oppstartsselskaper ble innført i 2018 med flere vilkår knyttet til selskapet og opsjonen som utstedes. Ordningen har blitt endret i flere omganger med økt beløpsgrense og lemping av vilkår knyttet til selskapet og den ansatte. Opplysningsplikt foreslås innført for å gi Finansdepartementet informasjon om omfanget av bruk av ordningen, samt mulighet til å følge opp beskatning av ansatte, både inntektsskatt og formuesskatt. I tillegg vil ordningen gi mulighet for skatteetaten til å kontrollere at vilkårene for øvrig er oppfylt for selskapet som tildeler opsjoner.

Det legges opp til en enkel rapporteringsløsning som ikke vil kreve en bestemt systemløsning med rapportering innen 1. februar, året etter tildeling.

4.7 Introduksjon av oppjusteringsfaktor i beskatning av renteinntekter på lån fra personlig skattyter til selskap

Renter på lån fra personlig skattyter til selskap er underlagt ekstrabeskatning etter skatteloven § 5-22. Formålet med denne regelen er å hindre at beskatning av utbytte kan omgås ved at det i stedet for innskudd av aksjekapital gis lån til selskapet. Uten denne særregelen ville det vært mulig å utdele overskudd som fradragsberettigede renter

I 2016 ble det introdusert en oppjusteringsfaktor som aksjeinntekter utover skjermingsfradraget skal multipliseres med før det legges til alminnelig inntekt. Per 2020 er oppjusteringsfaktoren 1,44, som gir en samlet marginalsatt på 46,7 % på selskapsinntekt som utbetales som utbytte. Ettersom oppjusteringsfaktoren ikke ble gjort gjeldende for renteinntekter utover skjermingsfradrag innebar det at marginalsatten på renteinntekter fra selskap for personer gradvis har blitt redusert i takt med reduksjonene i skattesatsen.

Det er på den bakgrunn fremmet forslag om at renteinntekter omfattet av skatteloven § 5-22 skal oppjusteres med oppjusteringsfaktoren for utbytte fra og med 2021. Dette medfører at marginalsatten på renteinntekter utover skjerming vil tilsvare marginalsatten for aksjeinntekt utover skjerming. Det er foreslått at endringen får virkning fra og med inntektsåret 2021.

5 Annet

5.1 Tidsavgrenset unntak fra begrenset skatteplikt for utenlandske selskap

Dersom et utenlandsk selskap har ansatte som utfører arbeid i Norge kan dette medføre begrenset skatteplikt [etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b]. Begrenset skatteplikt utløser en rekke forpliktelser for det utenlandske selskapet, herunder registrering i Foretaksregisteret, bokførings-, regnskaps- og revisjonsplikt, samt plikt til å sende inn skattemelding.

Covid-19-pandemien har medført at en del norske arbeidstakere på arbeidsopphold i utlandet isteden har utført sine oppgaver for sin utenlandske arbeidsgiver fra hjemmekontor i Norge. Finansdepartementet foreslår at det gis et tidsavgrenset unntak fra reglene om begrenset skatteplikt i disse tilfellene.

Unntaket vil kun gjelde for virksomhet utøvd i Norge som følge av Covid-19-pandemien og som under ordinære omstendigheter ikke ville blitt utøvd i Norge. Som eksempler på omstendigheter som vil omfattes av unntaket nevnes blant annet opphold i Norge grunnet helsemessige årsaker, reiserestriksjoner og krav om karantene/isolering.

I utgangspunktet er det foreslått at regelen vil gjelde for inntektsåret 2020, med mulighet til forlengelse til inntektsåret 2021 ved behov.

6 Vedlegg

6.1 Foreslåtte skattesatser og beløpsgrenser

	Forslag 2021	Endring fra 2020
Skatt alminnelig inntekt	22 %	(ingen endring)
Utbytte oppjusteringsfaktor	1,44	Effektiv skattesats på utbytte uendret på 31,68 %
Marginalskattesats lønn	46,4 %	(ingen endring)
Trinnskatt innslagspunkt	Trinn 1: 184 800 - 1,7 % Trinn 2: 260 100 - 4,0 % Trinn 3: 651 250 - 13,2% Trinn 4: 1 021 550 -16,2%	Endring i innslagspunkter og mindre sats-endring i trinn 1 og 2
Personfradrag	kr 52 450	2,2 %
Frikort	kr 60 000	+ kr 5 000
Minstefradrag lønnsinntekt - øvre grense	kr 106 750	2,2 %
Minstefradrag i pensjonsinntekt - øvre grense	kr 88 700	1,4 %
Nedre grense reisefradrag	kr 23 900	3,5 %
Formuesskatt		
- Innslagspunkt	kr 1 500 000	(ingen endring)
- Primærbolig høy verdi – verdsettelsesrabatt	50 %	-25 %
- Aksjer – verdsettelsesrabatt	45 %	-10 %
- Fritidsbolig – justeringsfaktor	20 %	-
Maksimalverdi gave fra arbeidsgiver	kr 5 000	+ kr 3 000
BSU – årlig sparebeløp	kr 27 500	+ kr 2 500



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.