

Innst. O. nr. 46

(2001-2002)

Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i skatteloven (ny ettårsregel)

Ot.prp. nr. 50 (2001-2002)

Til Odelstinget

1. INNLEDNING. OVERSIKT

1.1 Sammendrag

Departementet legger i proposisjonen frem forslag til nye regler om beskatning av personer med midlertidig opphold i utlandet. Departementet foreslår at fritaksregelen i skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum (ettårsregelen) oppheves og erstattes med en ny bestemmelse om fritak for den skatt som faller på lønnsinntekt opptjent i utlandet.

Gjeldende rett er omtalt i kapittel 2 i proposisjonen, mens lovgivning i andre stater er omtalt i kapittel 3. I kapittel 4 er departementets høring omtalt; høringsinstansenes merknader er omtalt sammen med departementets vurderinger i kapittel 5 og 6.

1.2 Komiteens merknader

Komiteen, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Ranveig Frøiland, Svein Røald Hansen, Tore Nordtun, Torstein Rudihagen og Hill-Marta Solberg, fra Høyre, Svein Flåtten, Torbjørn Hansen, Heidi Larssen og Jan Tore Sanner, fra Fremskrittspartiet, Gjermund Hagesæter, lederen Siv Jensen og Per Erik Monsen, fra Sosialistisk Venstreparti, Øystein Djupedal, Audun Bjørlo Lysbakken og Heidi Grande Røys, fra Kristelig Folkeparti, Ingebrigt S. Sørfonn og Bjørg Tørresdal, fra Senterpartiet, Morten Lund, fra Venstre, May Britt Vihovde, og fra Kystpartiet, Karl-Anton Swensen, tar dette til orientering og viser til merknader nedenfor.

2. HENSYN VED UTFORMINGEN AV REGLER OM BESKATNING AV PERSONER MED MIDLERTIDIG OPPHOLD I UTLANDET

2.1 Sammendrag

2.1.1 Innledning og oversikt

To grunnleggende hensyn ved utforming av skattelovgivning er at skattesystemet skal være rettfer-

dig og nøytralt. Begge disse hensyn taler imot særskilte skattefritak eller annen skattelempling for personer som har midlertidig opphold i utlandet. Hensynet til norsk næringslivs konkurransevne tilsier på den annen side at det bør finnes en skattefritaksregel for bedriftenes ansatte når disse oppholder seg noe lengre tid utlandet. Det knytter seg særlige fortolknings- og håndhevingsproblemer til både oppholdskravet og vilkåret om dokumentasjon av skatteplikt som innlandsboende i gjeldende bestemmelse. Et eventuelt fritak bør derfor utformes noe annerledes enn dagens fritak. Etter en samlet vurdering finner departementet at det er behov for en fortsatt fritaksregel.

2.1.2 Generelt om bestemmelser om skattefritak eller skattelempling ved midlertidig opphold i utlandet

Et grunnleggende hensyn i skattelovgivningen, er at skattesystemet skal være rettferdig. Ved skattereformen i 1992 var i tillegg hensynet til nøytralitet sentralt. Hensynet til rettferdighet og nøytralitet taler imot særskilte skattefritak eller annen skattelempling for personer som har midlertidig opphold i utlandet. De samme hensyn tilsier imidlertid også at slike personer ikke skattlegges strengere enn andre personer bosatt i riket. Dette oppnås ved å avhjelpe dobbeltbeskatning. Dette er ivarettatt gjennom skattelovens bestemmelser om kreditfradrag gjennom skatteavtalene. Flere høringsinstanser har uttalt at hensynet til rettferdighet og nøytralitet ikke bør tillegges betydelig vekt i forbindelse med vurderingen av skattefritak knyttet til arbeid i utlandet. Når det gjelder rettferdighetshensynet har det vært anført at levekostnader i utlandet og merbelastningen ved å arbeide i utlandet kontra i Norge, gjør det nødvendig med en høyere avlønning enn der tilsvarende arbeid utføres i Norge. Finansdepartementet ser at dette i noen land kan være tilfellet, men fastholder som et prinsipielt utgangspunkt at lik lønn skal skattlegges likt i Norge. Ulikheter mht. levekostnader mv. bør reflekteres på annen måte enn i en regel om et generelt skattefritak ved midlertidig opphold i utlandet. Når det gjelder nøytralitetshensynet, har det vært anført at dette ikke kan gjøres gjeldende, ettersom det er arbeidsgivers og ikke den ansattes behov

som er avgjørende for om ansatte skal sendes til utlandet. Finansdepartementet fastholder imidlertid at en regel om betydelig skattefritak vil kunne påvirke både arbeidsgivers og skattyters opptreden og derfor er i strid med grunnleggende nøytralitetsbetraktninger.

Som et ledd i skattereformen 1992 ble det besluttet å innføre den såkalte kreditmetoden som hovedmetode for unngåelse av dobbeltbeskatning i nye og reforhandlede skatteavtaler. I eldre skatteavtaler anvender Norge imidlertid som hovedregel den såkalte fordelingsmetoden, som innebærer at inntekten blir unntatt fra beskatning i Norge dersom den annen stat ifølge skatteavtalen har beskatningsrett til den aktuelle inntektstype. Per 1. februar 2002 har Norge skatteavtaler med 78 land, hvorav 43 bruker kreditmetoden som metode for unngåelse av dobbeltbeskatning av lønnsinntekt. Der Norge ikke har skatteavtale med den stat der inntekten er opptjent, avhjelpes dobbeltbeskatning gjennom skattelovens bestemmelser om kreditfradrag.

Formålet med skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum var opprinnelig å avhjelpe dobbeltbeskatning. Dette ivaretas i dag av skatteavtalene og skattelovens bestemmelser om kreditfradrag. Ettårsregelen er derfor overflødig som middel til å unngå dobbeltbeskatning. I tillegg går regelen på tvers av skatteavtalenes og skattelovens bestemmelser, og bidrar negativt til at regelverket skal være rettferdig og nøytralt.

Prinsipielle betraktninger om skattesystemets formål og virkninger skulle derfor tilsi at dagens ettårsregel oppheves uten at den erstattes av noen annen regel for skattefritak eller lempning ved midlertidig opphold i utlandet.

2.1.3 Behovet for beskatning med lokalt skattenivå

Det er først og fremst hensynet til norsk næringslivs konkurranseevne som i dag begrunner en skattefritaksbestemmelse. Dette hensynet er i særlig grad relevant for lønnsutgifter. Ved norske bedrifters etablering i utlandet, vil det ofte være behov for at norske ansatte flyttes til utlandet. Anvendelsen av kreditmetoden innebærer at lønnsinntektene beskattes i Norge, men med fradrag for den skatt som er betalt i den annen stat. Når norsk næringsliv har virksomhet i land med lavere skattenivå enn Norge, vil dette derfor kunne innebære høyere beskatning av de norske arbeidstakerne enn det som følger av oppholdsstatens skatte regler. Norske bedrifter vil dermed kunne få dårligere rammevilkår enn både oppholdsstatens bedrifter og bedrifter fra andre stater som skattlegger utsendte arbeidstakere gunstigere enn det Norge gjør.

2.1.4 Problemer knyttet til anvendelsen av dagens regel

Det knytter seg fortolknings- og håndhevingsproblemer til både oppholdskravet og vilkåret om doku-

mentasjon av skatteplikt som innenlandsboende i gjeldende bestemmelse. Disse problemene er nærmere beskrevet i punkt 5.4 i proposisjonen. Høringsinstansene har sluttet seg til departementets vurdering av de problemer som knytter seg til bestemmelsen.

2.1.5 Oppsummering

Prinsipielle hensyn taler imot å beholde et skattefritak eller en skattelempning ved midlertidig opphold i utlandet. På den annen side taler hensynet til norsk næringslivs rammevilkår ved satsninger i utlandet, for at det finnes et skattefritak eller skattelempning for norske ansatte som arbeider i utlandet. Etter en samlet vurdering av de motstridende hensyn, går Finansdepartementet inn for at dagens ettårsregel bør beholdes, men med nødvendige endringer.

2.2 Komiteens merknader

Komiteen er enig i at prinsipielle betraktninger kunne tilsi at man ikke hadde en regel som ettårsregelen, når skattesystemet ellers forebygger dobbeltbeskatning. Komiteen er også enig i at det finnes særlige hensyn som gjør at det er ønskelig med mulighet for lempeligere behandling av skattytere ved midlertidige arbeidsopphold av noen varighet. Komiteen er videre enig i at de problemene som er knyttet til gjeldende ettårsregel, gjør det nødvendig med en revisjon av denne.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, støtter forslaget om ny ettårsregel.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet viser til merknader under punkt 3.2 nedenfor.

Komiteen er kjent med at dokumentasjonskravet i gjeldende ettårsregel har skapt problemer, slik det også er beskrevet i punkt 2.2.4 og 5.4 i proposisjonen. Når man nå erkjenner at disse problemene har vært så omfattende at dokumentasjonskravet foreslås opphevet, bør dette etter komiteens oppfatning ha som konsekvens at kravene til dokumentasjon må være særlig små. Komiteen mener videre at særlig hensyn må tas til skattytere med opphold i land der det er vanskelig å fremskaffe slik dokumentasjon eller der dette på grunn av arten av skattyters virksomhet kan være problematisk. Videre må det etter komiteens oppfatning være rom for individuell anvendelse av dokumentasjonskravet, slik at det kan tas særlig hensyn til blant annet skattytere som kan anses hardere rammet enn andre av den utviklingen som har funnet sted når det gjelder praktiseringen av dokumentasjonskravet.

3. DEPARTEMENTETS FORSLAG OG VURDERINGER

3.1 Sammendrag

3.1.1 Skattepliktige som har rett til skattefritak

Hensynet til norsk næringslivs konkurransevne taler for å videreføre en særregel for beskatning av personer med midlertidig opphold i utlandet. Hensynet gjør seg først og fremst gjeldende for lønn fra foretak og private organisasjoner, og tilsier i og for seg at forslaget begrenses til personer som mottar lønn fra foretak og private organisasjoner. Hensynet til Forsvarets styrkegenereringsmodell, samt ønsket om å motivere til innsats i krigsområder og fattige områder, taler imidlertid for at bestemmelsen også omfatter offentlig ansatte som oppholder seg i slike områder.

Departementet foreslår av praktiske hensyn at fritaksregelen skal gjelde all lønn uavhengig av hvem som utbetaler den, men med et unntak for inntekt som Norge i henhold til skatteavtale har eksklusiv beskatningsrett til. Som den store hovedregel vil det gjelde lønn fra det offentlige, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet. Norge vil imidlertid ikke ha eksklusiv beskatningsrett til inntekten i forhold til stater Norge ikke har skatteavtale med eller hvor skatteavtalen som følge av krig eller borgerkrig er suspendert. I forhold til slike stater vil således all lønn fra det offentlige kunne være gjenstand for skattefritak. Lønn fra den norske stat blir bare fritatt for kommune- og fylkesskatt, ikke for statsskatt.

Departementet finner at denne avgrensningen ivaretar hensynene bak bestemmelsen på en tilstrekkelig måte. Av hensyn til rekrutteringen av personell til oppdrag i krigsområder og fattige områder, foreslår departementet at det for slikt personell, i den grad det mottar lønn fra den norske stat, også vedtas en særregel om oppholdstid i utlandet, se punkt 6.6 i proposisjonen.

3.1.2 Skattepliktige som mottar inntekt som i henhold til overenskomst med annen stat bare kan skattlegges i Norge

Formålet med en skattefritaksregel er blant annet å sikre lokal beskatning, og fritaksregelen bør ikke medføre at inntekten blir utslukt skattefri både i oppholdsstaten og i Norge. Dersom en folkerettslig avtale avskjærer oppholdsstaten fra å skattlegge lønnsinntekt og den norske fritaksregelen på sin side unntar inntekten fra norsk beskatning, vil de to reglementene i kombinasjon legge til rette for skattefrihet i begge stater. For å forhindre denne utsluktede virkningen, er det behov for en reservasjon i lovbestemmelsen for de tilfeller Norge i overenskomst med den annen stat har forbeholdt seg eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten.

Med overenskomst mellom Norge og annen stat, siktes det til folkerettslige avtaler der Norge og en eller flere andre stater er part. Private avtaler mellom for eksempel skattyters arbeidsgiver og skattemyndighetene i oppholdsstaten vil derfor ikke være til hinder for at skattefritaksregelen kommer til anvendelse. I motsetning til etter gjeldende bestemmelse vil derfor avtaler inngått mellom for eksempel humanitære organisasjoner eller misjonsselskaper og oppholdsstatens myndigheter ikke forhindre skattefritak etter den foreslåtte bestemmelse. I den grad private avtaler om skattefritak inngått med oppholdsstatens myndigheter videreføres, vil lønn fra humanitære organisasjoner eller et misjonsselskap som har inngått slike avtaler bli fullstendig skattefri. Det samme gjelder dersom det er inngått avtale mellom internasjonale organisasjoner som sådan og oppholdsstaten, forutsatt at Norge bare er indirekte berørt av avtalen som medlemsstat i vedkommende organisasjon og ikke som avtalepart. Det avgjørende i slike tilfeller vil være om vedkommende internasjonale organisasjon har adgang til å inngå avtaler og om det faktisk er gjort i den konkrete situasjonen.

Den type overenskomster som gir Norge en eksklusiv beskatningsrett, vil i all hovedsak være skatteavtaler (avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning). Hovedregelen etter skatteavtalene er at den stat der arbeidet er utført har beskatningsrett til lønnsinntekten, dvs. at Norge som bostedsstat ikke har eksklusiv beskatningsrett. Skatteavtalene inneholder imidlertid to viktige unntak fra denne hovedregelen. For det første vil kortvarige arbeidsopphold i utlandet for norsk arbeidsgiver ofte gi Norge en eksklusiv rett til å beskatte lønnen. For det andre skal lønn til offentlig ansatte, som den klare hovedregel, unntas fra beskatning i oppholdsstaten. Dette gjelder imidlertid ikke for lønn utbetalt i forbindelse med offentlig forretningsvirksomhet.

De ovennevnte unntakene forhindrer ikke at skattyter påberoper seg den foreslåtte fritaksregel, men innebærer bare at lønnsinntekt som ikke kan skattlegges i oppholdsstaten ikke skal være gjenstand for skattefritak. Dette har praktisk betydning, fordi arbeidsoppholdet i land som er avskåret fra å beskatte lønnsinntekten likevel kan medregnes ved beregningen av utenlandsoppholdets lengde.

3.1.3 Inntekter som er gjenstand for skattefritak

I punkt 6.3 i proposisjonen gjennomgås spørsmålet om hvilke inntekter som i dag er omfattet av gjeldende ettårsregel og hvilke som omfattes av den nye skattefritaksbestemmelsen.

3.1.3.1 Lønnsinntekter

Lønnsinntekt omfattes av gjeldende fritaksregel, og det er for denne type inntekt at regelen har hatt størst betydning. Begrunnelsen for å frita inntekt er-

vervet under utenlandsopphold for skatt tilsier at lønnsinntekter bør være omfattet også av den nye regel. Klassifiseringen som inntekt i arbeidsforhold er i Norge meget omfattende og gjelder blant annet:

- naturalytelser og overskudd på særgodtgjørelser fra arbeidsgiver,
- ytelser fra andre enn arbeidsgiver, såfremt det likevel er tilstrekkelig årsakssammenheng mellom arbeidsforholdet og ytelsen fra tredjemann,
- lønn fra arbeidsgiver i sykeperioder, uansett om lønnen helt eller delvis refunderes fra folketrygden eller ikke,
- lønn fra arbeidsgiver under permisjoner og andre arbeidsfrie perioder, og
- sluttvederlag, erstatninger og andre engangsytelser ved fratreden i arbeidsforholdet.

En grunnleggende forutsetning for et skattefritak er at utenlandsoppholdet har sammenheng med faktisk arbeid ute. Fritaket bør således begrenses til å gjelde skatt på lønn utbetalt for arbeid utført i utlandet.

Formålet om å styrke norsk næringslivs konkurransevne i utlandet, tilsier at en ny regel kun bør gjelde i forhold til lønn fra en arbeidsgiver i Norge. En slik avgrensning vil imidlertid kunne ramme tilfeldig og gi forskjellige resultater avhengig av om en norsk bedrift etablerer seg med en filial eller et datterselskap i utlandet. Det foreslås derfor at lønnsinntekt omfattes av en ny bestemmelse om skattefritak, uansett om lønnen blir utbetalt fra norsk eller utenlandsk arbeidsgiver.

Når det gjelder feriepenge, vil disse være så sterkt knyttet opp til et arbeidsforhold at det er naturlig å anse dem som lønnsinntekt også ved anvendelsen av den nye regelen. Feriepenge utbetalt under utenlandsoppholdet vil imidlertid kunne referere seg til en oppgjenningsperiode i Norge. Tilsvarende vil feriepenge utbetalt etter tilbakekomst til Norge kunne referere seg til et arbeidsopphold utenlands. Finansdepartementet legger til grunn at løsningen bør være at skattefritaket kun gjelder i forhold til feriepenge innvunnet (opptjent) under det utenlandsopphold som kvalifiserer for fritak. Etter dette blir feriepenge mottatt under et utenlandsopphold (men innvunnet under arbeid i Norge) ikke gjenstand for skattefritak, selv om øvrig lønnsinntekt mottatt under utenlandsoppholdet kvalifiserer for slikt fritak. Feriepenge mottatt etter tilbakekomst til Norge (men innvunnet under utenlandsoppholdet) blir fritatt.

Den foreslåtte fritaksbestemmelsen er i utgangspunktet begrenset til å gjelde ytelse fra arbeidsgiver for utførelse av arbeid. Ytelser som er betinget av andre forhold faller derfor utenfor. Det er imidlertid rimelig at skattefritaket omfatter lønn under tilfeldig og kortvarig stans i den forutsatte arbeidsprestasjonen for eksempel pga. sykdom, kursdeltakelse, velferdspermisjon osv.

Dersom arbeidstaker mottar ytelse fra folketrygden som erstatning for arbeidsinntekt, stiller spørsmålet om ytelsen skal anses som lønnsinntekt i relasjon til fritaksbestemmelsen seg forskjellig etter hvilken type ytelse det dreier seg om. At den konkrete ytelsen anses som et substitutt for arbeidsinntekt etter folketrygdloven, vil ikke automatisk være avgjørende for om den skal anses som lønnsinntekt i forhold til en regel om skattefritak. Det avgjørende bør være hvorvidt de faktiske forhold som foranlediger surrogatytelsen innebærer at ytelsen kan anses å være ytelse for arbeid utført utenfor riket.

Dagpenger ved arbeidsledighet utbetales normalt etter opphør av et arbeidsforhold. Slik ytelse kan ikke anses oppebåret som vederlag for arbeid og er derfor ikke omfattet av forslaget til skattefritaksbestemmelse.

Utbetaling fra folketrygden ved tapt arbeidsinntekt under sykdom mv., omfatter forskjellige typer ytelse, for eksempel sykepenge, rehabiliteringspenge, attføringspenge og uførepensjon. Også her vil det avgjørende være hvorvidt de faktiske forhold som foranlediger ytelsen gjør det naturlig å anse den som en ytelse for utført arbeid. Vurderingen vil bli forskjellig etter hvilken type ytelse det gjelder.

Uføretrygd anses i denne sammenheng ikke som lønnsinntekt. Slik ytelse utbetales der arbeidsevnen eller inntektsevnen er varig nedsatt og indikerer at tilknytningen til det tidligere arbeidet er opphørt. Av samme grunn vil heller ikke rehabiliteringspenge og attføringspenge kunne likestilles med lønnsinntekt.

Utbetaling av sykepenge vil i en viss periode ha en så direkte tilknytning til arbeidsforholdet at de i noen utstrekning bør likestilles med ordinær lønnsinntekt. Utbetaling av sykepenge i arbeidsgiverperioden bør etter departementets oppfatning uansett anses som lønn i forhold til fritaksregelen. Som følge av at arbeidsgiverperioden er meget kort (16 dager), vil sykepenge utbetalt også etter denne perioden naturlig være knyttet til arbeidsoppholdet. Departementet foreslo i høringsnotatet at sykepenge ved opptil to måneders sammenhengende helt eller delvis sykefravær skal anses som lønnsinntekt i forhold til fritaksregelen. Dersom skattyter fortsatt er helt eller delvis sykmeldt etter en slik to måneders periode, er det ikke lenger naturlig å karakterisere sykepengene som en ytelse mottatt for utført arbeid. Når det gjelder utbetalinger fra arbeidsgiver for utført arbeid ved delvis sykefravær, vil slike ytelse anses som lønnsinntekt.

Høringsinstansene har vært delt når det gjelder sykepenge fra folketrygden, se nærmere punkt 6.3.1 i proposisjonen.

Finansdepartementet kan langt på vei slutte seg til de vurderinger som er gjort av Skattedirektoratet hva gjelder praktiske hensyn og forholdet til skatteavtalenes bestemmelser. Selv om sykepenge utover arbeidsgiverperioden ikke skulle anses som lønnsinn-

tekt etter den foreslåtte regel, vil det på grunn av tidskravet uansett være nødvendig å vurdere om oppholdet har karakter av å være et arbeidsopphold. Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig at innholdet i begrepet «lønnsinntekt» er samordnet med hva som ligger i «arbeidsopphold». Dersom skattyter er helt fraværende fra arbeidet pga. sykdom, vil det etter en viss periode ikke lenger være rimelig å karakterisere utenlandsoppholdet som et arbeidsopphold. På denne bakgrunn fastholder departementet forslaget i høringsnotatet om en sjablonmessig regel hvoretter sykepenger ved opptil to måneders sammenhengende fullt sykefravær anses som lønnsinntekt. Av praktiske hensyn foreslås det at en slik sjablonmessig regel også skal gjelde i forhold til sykepenger ved opptil to måneders delvis sykefravær. Sykepenger utbetalt etter to måneders helt eller delvis fravær fra arbeidet skal således ikke anses som lønnsinntekt etter fritaksregelen.

Tilsvarende spørsmål oppstår i forbindelse med utbetaling av fødsels- og adopsjonspenger til person med arbeidsopphold i utlandet. I høringsnotatet foreslo departementet at fødsels- eller adopsjonspenger ved opptil to måneders fravær på grunn av fødsel eller adopsjon, skulle anses som lønnsinntekt i forhold til fritaksregelen. Når det gjelder utbetalinger fra arbeidsgiver for utført arbeid ved delvis fravær i forbindelse med fødsel eller adopsjon, for eksempel ved en tidskontoordning, vil disse måtte anses som lønnsinntekt.

Også på dette punktet var høringsinstansene delt, se nærmere punkt 6.3.1 i proposisjonen.

Finansdepartementet ser at motstridende hensyn gjør seg gjeldende på dette punkt. I Sverige og Danmark er utbetalinger fra det offentlige i forbindelse med fødsel eller adopsjon ikke omfattet av fritaksregler ved arbeid i utlandet. Departementet finner det imidlertid ikke riktig å holde slike ytelser helt utenfor ordningen med skattefritak. Skattefritak uten tidsbegrensning vil på den annen side være å gå for langt. Ved valget av løsning har departementet også sett hen til Utenlandsforums uttalelse om at vedkommende i praksis vil bli sendt hjem i en slik situasjon. Departementet er på denne bakgrunn av den oppfatning at løsningen som var foreslått i høringsnotatet er egnet til å forene de motstridende interesser og å sikre at regelen er innholdsmessig konsistent. Ved denne løsning er det også lagt vekt på at inntekter ikke omfattes av den nye skattefritaksbestemmelsen dersom Norge i henhold til skatteavtale har eksklusiv beskatningsrett til inntekten. Det foreslås derfor at fødsels- eller adopsjonspenger ved opptil to måneders fravær på grunn av fødsel eller adopsjon, anses som lønnsinntekt i denne sammenheng. Fødsels- eller adopsjonspenger utover to måneders fravær fra arbeidet skal således ikke kunne bli skattefrie.

Dersom utenlandsoppholdet opphører forut for fødselen eller adopsjonen, vil fritaksregelen ikke gjelde selv om fødsels- eller adopsjonspengene kan anses opptjent under det forutgående utenlandsoppholdet.

Hva angår andre substitutter for arbeidsinntekt må det foretas en konkret og individuell vurdering av hvorvidt inntekten kan anses som lønnsinntekt.

3.1.3.2 Lønn fra den norske stat

Lønn fra den norske stat er i utgangspunktet omfattet av gjeldende ettårsregel, men bare med virkning for kommune- og fylkesskatt, ikke for statsskatt. Som hovedregel vil statsansatte imidlertid ikke være omfattet av gjeldende ettårsregel ved opphold i stater som Norge har inngått skatteavtale med. Da blir det heller ikke fritak for kommune- og fylkesskatt. Dette skyldes at skatteavtalene, som den klare hovedregel, bestemmer at Norge har eksklusiv beskatningsrett til inntekt fra offentlig tjeneste, og skattyter vil da ikke kunne anses skattepliktig som innenlandsboende i vedkommende stat. I henhold til skatteavtalene vil imidlertid Norge gjennomgående ikke ha eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekt fra offentlig forretningsvirksomhet, og i slike tilfeller vil skattyter kunne være skattepliktig i oppholdsstaten.

Finansdepartementet går inn for en fortsettelse av gjeldende praksis når det gjelder lønn fra den norske stat som ikke er lønn i anledning tjenester ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet, slik at lønnen kun fritas for skatt til kommune og fylkeskommune. I denne sammenheng foreslår departementet at lønn som faktisk utbetales av en privat arbeidsgiver, men av statlige midler øremerket til et bestemt antall personer til bestemte oppdrag, skal anses som slik lønn utbetalt fra den norske stat. Det vises for øvrig til omtalen i punkt 6.6 i proposisjonen.

I den grad en person som mottar lønn fra den norske stat har betalt skatt på lønnsinntekten til oppholdsstaten, vil det kunne kreves fradrag i utlignet norsk skatt etter reglene i skatteloven.

Det foreslås at departementet i forskrift kan gi utfyllende regler. Det vil på dette punkt kunne være aktuelt å regulere nærmere hva som faller innenfor begrepet lønnsinntekt og hva som skal anses som lønn fra den norske stat. Departementet tar sikte på at eventuelle forskriftsregler vil bli utarbeidet i samarbeid med Skattedirektoratet.

3.1.3.3 Inntekt fra selvstendige oppdrag

Inntekt fra selvstendige oppdrag oppbevares av personer som utfører midlertidige arbeidsoppdrag uten noe formelt ansettelsesforhold hos en arbeidsgiver, men som ikke oppfyller vilkårene for å være selvstendig næringsdrivende. Dette kan for eksempel gjelde forskjellige typer frilansere, artister og kortvarig engasjerte konsulenter og eksperter. Inntekt fra slike oppdrag omfattes av den gjeldende skattefritaksregel.

Selvstendige oppdragstakere blir for skatteformål behandlet som lønnstakere. Inntekt fra slike oppdrag faller inn under arbeidsinntektsbegrepet i skatteloven § 5-1 første ledd og anses som personinntekt etter skatteloven § 12-2 bokstav a. Etter departementets oppfatning bør inntekt fra selvstendige oppdrag behandles likt med ordinære lønnsinntekter også i forhold til den foreslåtte regel. Forutsetningen er imidlertid at oppholdet kan karakteriseres som et arbeidsopphold, se nærmere under punkt 6.8 i proposisjonen.

3.1.3.4 *Inntekt innvunnet av juridiske personer som er selvstendige skattesubjekter*

Den gjeldende bestemmelse omfatter bare fysiske personer. Følgelig er det andre regler som regulerer bortfall av skatteplikt for juridiske personer som er selvstendige skattesubjekter, for eksempel aksjeselskaper og stiftelser, se skatteloven § 2-2. Det foreslås ingen endringer på dette punkt.

3.1.3.5 *Inntekt fra deltakerlignede selskaper*

Alminnelig inntekt hos deltakerlignede selskaper fastsettes som om selskapet var skattyter. Nettoresultatet overføres til beskatning hos de enkelte deltakere. Gjeldende fritaksregel gjelder bortfall av den alminnelige skatteplikt, og nettoresultatet som overføres deltakeren er således skattefritt når deltakeren er en fysisk person.

Inntekter oppbeholdt av juridiske personer som er selvstendige skattesubjekter er ikke omfattet av fritaksregelen. Nøytralitetshensyn tilsier at heller ikke inntekt fra deltakerlignede selskaper bør omfattes av den nye regelen. Departementet foreslår at det i en ny regel ikke gjøres unntak fra den alminnelige skatteplikt hva gjelder deltakers inntekt fra deltakerlignede selskaper.

3.1.3.6 *Inntekt fra selvstendig næringsvirksomhet*

Denne type inntekt oppbevares av fysiske personer og er derfor omfattet av den gjeldende fritaksregel. Nøytralitetshensyn tilsier imidlertid at inntekt fra selvstendig næringsvirksomhet bør behandles likt med andre typer virksomhetsinntekter og ikke omfattes av en ny fritaksregel. Departementet foreslår i høringsnotatet at det i en ny regel ikke skulle gjøres unntak fra den alminnelige skatteplikt hva gjelder inntekt fra selvstendig næringsvirksomhet. Enkelte av høringsinstansene har tatt til orde for at inntekt fra selvstendig næringsvirksomhet bør omfattes av den nye bestemmelsen, i alle fall hva gjelder mindre næringsvirksomheter. Begrunnelsen for dette er at hensynet til norsk næringslivs konkurransevne bør veie tyngre enn hensynet til nøytralitet. Departementet fastholder at nøytralitetshensynet bør veie tungt og går inn for at inntekt fra selvstendig næringsvirksomhet ikke omfattes av den nye bestemmelsen om skattefritak.

I tilfeller der Norges skatteavtale med oppholdsstaten gir sistnevnte eksklusiv beskatningsrett til næringsinntekten, er den norske skatteplikten bortfalt selv om den nye ettårsregelen ikke kan anvendes.

3.1.3.7 *Særlig om beregnet personinntekt*

Beregnet personinntekt blir gjennomgående behandlet som virksomhetsinntekt, både i skatteloven og etter skatteavtalene. På lik linje med annen virksomhetsinntekt som tilordnes fysiske personer, omfattes beregnet personinntekt av den gjeldende fritaksregel. Etter departementets oppfatning er det ikke grunnlag for å behandle den virksomhetsinntekt som stipuleres i henhold til reglene om beregnet personinntekt, forskjellig fra virksomhetsinntekt som inngår i alminnelig inntekt. Dersom beregnet personinntekt skulle være omfattet av fritaksregelen, ville det dessuten måtte fastsettes særskilte regler om tilordning og tidfesting i de tilfeller oppholdet ikke varer et helt inntektsår. Dette ville kreve et komplisert og lite praktiserbart regelverk.

På denne bakgrunn foreslås det at beregnet personinntekt, på samme måte som annen virksomhetsinntekt, ikke omfattes av den nye bestemmelsen om skattefritak.

3.1.3.8 *Pensjoner*

Pensjoner er omfattet av gjeldende fritaksregel, men ble foreslått unntatt i høringsnotatet. Hensynet til norsk næringslivs konkurransevne i utlandet kan ikke begrunne et skattefritak i forhold til pensjoner utbetalt til personer som er skattemessig bosatt i Norge, men har midlertidig opphold i utlandet. Dette gjelder selv om pensjonistoppholdet etterfølger et arbeidsopphold i samme land. Dersom det er inngått skatteavtale mellom Norge og oppholdsstaten, og beskatningsretten til pensjonsutbetalinger tilligger den stat skattyter etter avtalen anses bosatt, vil pensjonsinntekten uansett være skattefri i Norge dersom skattyter etter skatteavtalen er å anse som bosatt i oppholdsstaten. I slike tilfeller ville en internrettslig skattefritaksbestemmelse ha mindre selvstendig betydning. Pensjon omfattes heller ikke av de andre nordiske lands fritaksregler.

Departementet finner på denne bakgrunn fortsatt at pensjoner ikke bør omfattes av en ny regel om skattefritak.

3.1.3.9 *Kapitalinntekter*

Dagens fritaksregel gjelder den alminnelige skatteplikt og omfatter også kapitalinntekter.

Bakgrunnen for den foreslåtte regelen er å legge forholdene til rette for norsk næringsliv ved at arbeidstakere skatlegges på lokalt nivå for lønnsinntekter knyttet til arbeidsopphold i utlandet. Kapitalinntekter som f.eks. rente-, utbytte- og royaltynntekter, samt obligasjons- og aksjegevinster, vil som den klare

hovedregel ikke ha noen sammenheng med et arbeidsopphold i utlandet. I forhold til arbeidstakere som bor og arbeider i Norge, tilsier nøytralitets- og likhetsbetraktninger at kapitalinntekter forblir skattepliktige i Norge.

Kapitalinntekter er ikke omfattet av de øvrige nordiske lands fritaksregler.

I høringsrunden uttalte Utenlandsforum at kapitalinntekter burde omfattes av den foreslåtte fritaksregel dersom man skulle bruke den alternative fordelingsmetode ved beregning av skatt på skattyters øvrige inntekter. LO støttet lovforslaget i høringsnotatet på betingelse av at kapitalinntekter ikke omfattes av en skattefritaksregel.

Departementet holder fast ved at kapitalinntekter ikke skal omfattes av en ny regel om skattefritak.

3.1.3.10 Tilfeldige inntekter

Slik departementet ser det, foreligger det ingen hensyn som tilsier at tilfeldige inntekter, jf. skatteloven § 5-50, bør omfattes av en ny skattefritaksregel, selv om også disse inntektene er omfattet av den gjeldende regel. Departementet går inn for at slike inntekter ikke omfattes av en ny fritaksregel.

3.1.3.11 Formue

Dagens fritaksregel gjelder den alminnelige skatteplikt med hensyn til både inntekt og formue.

De samme hensyn som taler imot å la en ny fritaksbestemmelse omfatte kapitalinntekter, gjelder tilsvarende for formue. Fritaksreglene i de øvrige nordiske land omfatter ikke formue.

Departementet foreslår derfor at formue ikke skal omfattes av en ny fritaksregel.

3.1.4 Arbeidsopphold utenfor riket - kontinentalsokkelen

Begrepet riket omfatter statens territorium. Norsk kontinentalsokkel ligger til dels utenfor territoriet og et arbeidsopphold der vil i utgangspunktet kunne være omfattet av den foreslåtte fritaksregel. Det er imidlertid klart at et opphold på norsk kontinentalsokkel hvor det utføres arbeid som knytter seg til naturressursene der, må likestilles med opphold på territoriet. Et skattefritak ved arbeidsopphold på kontinentalsokkelen ville gå lengre enn formålet med den foreslåtte regel tilsier. I tillegg ville en skattefritaksregel som omfatter inntekt vunnet ved arbeid på norsk kontinentalsokkel, medføre en ubegrunnet favorisering både sammenlignet med utlendinger som arbeider i Norge eller på norsk kontinentalsokkel og personer som er bosatt i Norge og som arbeider på land.

På denne bakgrunn går Finansdepartementet inn for at arbeidsopphold på kontinentalsokkelen som omhandlet i petroleumsskatteloven § 1 første ledd bokstav a, likestilles med opphold på territoriet. Dette gjelder både i forhold til hva som skal anses som ar-

beidsopphold utenfor riket og i forhold til hva som er tillatt opphold i Norge under et slikt arbeidsopphold. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til departementets vurderinger på dette punkt.

3.1.5 Oppholdstid utenfor Norge

Viktige formål bak den foreslåtte lovendring er at bestemmelsen er enkel å administrere og at den sikrer likebehandling og forutsigbarhet for skattytere og deres arbeidsgivere. Dette ivaretas uavhengig av hvilket krav som settes med hensyn til oppholdstid utenfor Norge. Utgangspunktet er imidlertid at en ikke har behov for fritaksregler for å hindre dobbeltbeskatning av arbeidstakere. Dette hensynet er som nevnt tidligere, ivare tatt av andre regler.

Ved vurderingen av norsk næringslivs konkurranseevne ved virksomhet i utlandet, er det viktig at rammevilkårene ikke blir vesentlig dårligere enn for oppholdsstatens bedrifter og bedrifter fra andre stater som sender ansatte til den aktuelle stat. I denne forbindelse kan det være naturlig å se hen til lovgivningen i andre land mht. fritak for lønnsinntekt opptjent ved midlertidig opphold i utlandet. Dette er imidlertid ikke annet enn et veiledende moment, ettersom skattebetingelser i forhold til virksomhet i utlandet består av en lang rekke andre komponenter enn hvordan arbeidstakere med midlertidig opphold i utlandet beskattes. Danmark, Finland og Sverige har alle en seks måneders frist etter sin lovgivning. Østerrike og Tyskland har i realiteten en slik frist i forhold til land de har skatteavtaler med, ettersom begge landene anvender fordelingsmetoden som hovedmetode i sine skatteavtaler. I forhold til land de ikke har skatteavtale med, har de imidlertid ingen spesiell fritaksregel. Nederland har en gunstig fradragregel ved opphold på over 45 dager i land i Asia, Afrika, Latin-Amerika og flere land i Øst- og Sentraleuropa. Frankrike har regler som i noen grad tar hensyn til midlertidig opphold i utlandet. I den grad det gis fullt fritak er dette betinget av at oppholdet i utlandet varer mer enn 183 dager i en tolv måneders periode. USA gir fritak (beløpsbegrenset) ved opphold i utlandet på 330 fulle døgn i en tolv måneders periode alternativt ett års opphold i utlandet. Storbritannia har ikke noen generelle særregler i forhold til opphold i utlandet og bruker kreditmetoden som hovedmetode i sine skatteavtaler.

Det finnes imidlertid også hensyn som taler mot å sette en så kort frist som seks måneder eller 183 dager i en tolv måneders periode.

Det er et prinsipielt utgangspunkt at skattelovgivningen skal være nøytral og rettferdig. Dette innebærer at reglene ikke skal oppfordre til en bestemt type økonomisk adferd og at like inntekter skal skattlegges likt. I høringsnotatet la departementet til grunn at en lengre frist i større grad enn en kort frist ivaretar disse grunnleggende hensyn og at dette taler for at fristen heller settes til tolv enn seks måneder.

Etter departementets syn er det også viktig at personer med kortvarig opphold i utlandet så langt som mulig behandles likt med personer med opphold i Norge som på grunn av arbeidssituasjonen må oppholde seg borte fra hjemmet. Personer med opphold i Norge som på grunn av arbeidssituasjonen må oppholde seg borte fra hjemmet tilgodeses ikke med særlige fritaksregler. Dette taler for at kravet til oppholdstid utenfor riket settes til tolv fremfor seks måneder.

Personer med midlertidig opphold i utlandet opprettholder trykkesrettigheter og rettigheter til andre offentlige tjenester i Norge, og bør i størst mulig grad være med å finansiere dette. Etter departementets syn taler også dette for at kravet til oppholdstid i utlandet settes til tolv fremfor seks måneder.

Enkelte av høringsinstansene mener at departementets begrunnelse på dette punkt ikke er særlig relevant. Departementet fastholder at det bør tas hensyn til slike prinsipielle betraktninger også ved fastsettelsen av oppholdstidens lengde. Ved kortvarig opphold i utlandet er det liten grunn til å forskjellsbehandle personer som er skattemessig bosatt i Norge.

I høringsnotatet ble det fremholdt at i forhold til hensynet til norsk næringslivs rammebetingelser for satsninger i utlandet, vil merkostnadene ved norsk beskatning være størst der det er tale om virksomhet av en viss varighet i land med lavere skattnivå enn Norge. En rekke av høringsinstansene avviser denne argumentasjonen og viser til at det tvert imot er vanlig i en rekke bransjer å sende ansatte ut for mindre enn ett år og at merkostnaden for bedrifter som har mange korte oppdrag i utlandet blir like stor som for bedrifter som har sine ansatte ute på lengre utenlandsopphold.

Etter en vurdering av de ovennevnte hensyn er Finansdepartementet kommet til at det samlet sett er riktig å videreføre kravet om ett års sammenhengende arbeidsopphold i utlandet for at det skal gis skattefritak i forhold til lønn opptjent i utlandet under slikt opphold.

3.1.6 Oppholdstid utenfor riket - lønn fra den norske stat

Når det gjelder lønn mottatt fra den norske stat, foreslås det lempeligere krav til oppholdstiden utenfor riket. Dette vil kun være aktuelt i forhold til stater Norge ikke har skatteavtale med. Det foreslås at skattyter i slike tilfeller kan kreve skattefritak også når han eller hun har flere arbeidsopphold i utlandet som hver er av minst seks måneders sammenhengende varighet og som til sammen utgjør tolv måneder innenfor en 30 måneders periode. Særregelen er begrunnet i hensynet til Forsvarets styrkegenereringsmodell, samt et ønske om å motivere skattytere til å ta oppdrag i krigsområder og fattige områder i verden. Skattefritaket for slik lønn vil imidlertid være begrenset til skatt til kommunen og fylkeskommunen.

Det finnes flere eksempler på at staten bevilger penger til dekning av lønnsutgifter som private arbeidsgivere har i forbindelse med ansattes arbeidsopphold i utlandet. Slike utbetalinger må i denne forbindelse anses som lønn fra den norske stat så lenge det dreier seg om lønnsutbetaling av statlige midler øremerket til avlønning av et bestemt antall personer til bestemte oppdrag. Dette gjelder selv om lønnen faktisk utbetales av en privat arbeidsgiver. Det vil for eksempel gjelde personell som avlønnes av Norsk Folkhjelp med statlige midler øremerket til avlønning av et bestemt antall personer for et bestemt oppdrag. En slik forståelse vil også være i overensstemmelse med skatteavtalenes bestemmelser om beskatning av lønn fra offentlig tjeneste.

Etter en samlet vurdering av de hensyn som gjøres seg gjeldende, er departementet kommet til at det bør gis en særregel som nevnt ovenfor for lønn fra den norske stat, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet. Det presiseres i denne sammenheng at særregelen for statsansatte, i praksis, bare vil komme til anvendelse i forhold til land Norge ikke har inngått skatteavtale med eller der skatteavtalen er suspendert. Dette medfører at den i hovedsak bare vil gjelde for personell i internasjonale oppdrag for bevaring av fred og sikkerhet. Statsansatte i offentlig virksomhet som driver forretningsvirksomhet vil falle utenfor særregelen og omfattes av samme regel som privatansatte.

3.1.7 Beregning av oppholdstiden

Det foreslås at de ovennevnte perioder, dvs. seks, tolv og 30 måneder, skal regnes fra dato til dato og at oppholdet i utlandet skal regnes fra og med første hele kalenderdøgn utenfor Norge til og med siste hele kalenderdøgn utenfor Norge. Dette medfører at dagen for utreise og dagen for hjemkomst ikke skal regnes med ved beregningen av de nevnte frister. Når man foreslår denne løsningen, og ikke at fristen løper fra utreisedato til dagen for hjemkomst, henger dette sammen med forslaget i punkt 6.9 i proposisjonen om adgang til opphold i riket under utenlandsoppholdet. Den løsning som der foreslås, er at alle dager med opphold i Norge medregnes i forhold til tillatt opphold i Norge. Med en slik regel vil dagen for utreise og hjemkomst måtte rubriseres som dager med (tillatt) opphold i Norge, som altså ikke kan medregnes i forhold til fristen.

3.1.8 Nærmere om oppholdets art

Hensynene bak skattefritaksregelen tilsier at det stilles krav til oppholdets art. I utkastet til ny regel kreves det derfor at utenlandsoppholdet er et arbeidsopphold. Det innebærer at skattyter under utenlandsoppholdet må utøve en viss aktivitet, nemlig arbeid.

I utgangspunktet vil kravet om arbeidsopphold være oppfylt dersom skattyter er i et ansettelsesfor-

hold. Hvis vedkommende er ansatt, men etter avtale med arbeidsgiver ikke er forpliktet til å utføre noe arbeid, vil utenlandsoppholdet imidlertid ikke kunne karakteriseres som et arbeidsopphold. Dersom hovedformålet med utenlandsoppholdet er studier eller ferie som arbeidsgiver gir lønn for, vil utenlandsoppholdet følgelig ikke kunne karakteriseres som et arbeidsopphold.

Kravet til at skattyter er i arbeid, hindrer ikke at vedkommende har arbeidsfrie dager på linje med det som er vanlig i oppholdsstaten, eller avviker normale ferier under utenlandsoppholdet, for eksempel vanlige jule-, påske- og sommerferier. Likeledes kan skattyter ha avspaseringsperioder i utlandet såfremt avspaseringen er opptjent ved arbeid i utlandet som kvalifiserer for skattefritak.

Skattefritaket er foreslått betinget av et arbeidsopphold av minst tolv måneders sammenhengende varighet. Det kreves derfor at arbeidsoppholdet ikke avbrytes og at det varer i minst tolv måneder. Arbeidsfrie perioder som nevnt i forrige avsnitt hindrer ikke at arbeidsoppholdet anses for å være sammenhengende. Kravet om sammenhengende arbeidsopphold er heller ikke til hinder for at skattyter bytter arbeidsgiver i løpet av arbeidsoppholdet utenlands, forutsatt at arbeidsoppholdet som sådan ikke avbrytes og varer i minst tolv måneder.

Dersom skattyter er helt fraværende fra arbeidet på grunn av sykdom, fødsel eller adopsjon utover to måneder foreslår departementet at utenlandsoppholdet, etter utløpet av denne tiden, ikke skal karakteriseres som et arbeidsopphold, se omtale under punkt 6.3.1 i proposisjonen. Avbrudd utover det som her er nevnt vil virke avbrytende på utenlandsoppholdet, dvs. at det ikke lenger skal anses for å være sammenhengende.

Departementet vil bemerke at et utenlandsopphold kan skifte karakter underveis. Som eksempel kan tenkes studenter som oppgir studier eller tar lengre pauser fra studiene for å arbeide. I så fall vil utenlandsoppholdet endre karakter fra studieopphold til arbeidsopphold.

Departementet legger videre til grunn at det forannevnte også skal gjelde for personer som arbeider mindre enn full stilling, såfremt hovedformålet med utenlandsoppholdet kan sies å være arbeid og ikke annen aktivitet som for eksempel studier eller ferie.

Det vil på dette punkt kunne være aktuelt å regulere nærmere hva som faller innenfor begrepet «arbeidsopphold». Departementet tar sikte på at eventuelle forskriftsregler vil bli utarbeidet i samarbeid med Skattedirektoratet.

3.1.9 Adgang til besøk/opphold i riket under utenlandsoppholdet

I prinsippet kunne det ha vært satt som et vilkår for skattefritak at arbeidstaker ikke oppholder seg i

Norge i det hele tatt i den perioden det skal gis skattefritak. Dette ville imidlertid være urimelig strengt og kunne ha medført uheldig forskjellsbehandling mellom ansatte som må hjem for å rapportere e.l., og andre. I tillegg kan det være gode grunner til at en arbeidstaker må besøke Norge i løpet av et arbeidsopphold i utlandet, dette være ferie, arbeid eller annet. På denne bakgrunn foreslo departementet i høringsnotatet en sjablonmessig regel hvor man tillater opphold i Norge på maksimum seks dager i gjennomsnitt hver hele måned, overensstemmende med de finske og svenske regler. Det ble videre foreslått at det tillatte opphold i Norge kan tas ut samlet, men at tillatt opphold i Norge som begynnelse eller avslutning av arbeidsoppholdet ikke skal kunne medregnes ved beregningen av oppholdets lengde.

Etter departementets oppfatning vil adgangen til å besøke Norge inntil seks dager i gjennomsnitt i måneden gi den nødvendige fleksibilitet både for arbeidsgiver og arbeidstaker. Det er ikke grunn til å liberalisere fritaksregelen ytterligere.

Departementet er av den oppfatning at en regel som fastslår at alle døgn eller deler av døgn skal telle med, gir størst forutberegnelighet ved beregningen av antall dager arbeidstakeren er i Norge. Dette harmonerer også med at ut- og innreisedager ikke skal telle med i beregningen av utenlandsoppholdets lengde. En innføring av en seks timers regel som foreslått av Skattebetalerforeningen vil komplisere regelen. Det foreslås derfor at alle døgn eller deler av døgn der skattyter har hatt opphold i Norge skal anses som en dag med hensyn til beregningen av det tillatte opphold i Norge. Grunnlaget for tillatt opphold i Norge foreslås fastsatt utfra hvor mange hele måneder, beregnet fra dato til dato, skattyter har hatt arbeidsopphold i utlandet. Etter dette vil for eksempel et arbeidsopphold i utlandet fra og med 3. mai til og med 2. mai det etterfølgende år, utgjøre tolv måneder og det tillatte opphold i Norge til sammen 72 dager. Et utenlandsopphold fra og med 3. mai til og med 1. juni året etter, vil også anses for å ha vart i tolv måneder og tillatt opphold i Norge vil være til sammen 72 dager.

Når det gjelder særregelen om oppholdstid for lønn mottatt fra den norske stat gjelder det som er sagt her tilsvarende for det enkelte arbeidsopphold i utlandet. Der det enkelte arbeidsopphold varer seks måneder vil det således være tillatt med 36 dagers opphold i Norge, men ikke som begynnelse eller avslutning av arbeidsoppholdet.

3.1.10 Ufrivillig overskridelse av fristen for tillatt opphold i Norge

Det kan forekomme tilfeller der det vil virke urimelig å fastholde en ubetinget seks dagers regel for tillatt opphold i Norge. Departementet vil derfor foreslå at det innrømmes skattefritak også der skattyter oversitter det tillatte opphold i Norge, dersom dette skyl-

des upåregnelige forhold utenfor skattyters eller arbeidsgivers kontroll. Dette kan for eksempel være krig, uro eller lignende, som ikke var eller burde være kjent for skattyter eller dennes arbeidsgiver da utenlandsoppholdet ble påbegynt. Et slikt unntak i forhold til maksimalt tillatt opphold i Norge anses tilstrekkelig for å avhjelpe de mest urimelige tilfeller. På denne bakgrunn foreslås det at det gis skattefritak der skattyter oppholder seg opptil 50 pst. over det tillatte i Norge og overskridelsen skyldes upåregnelige forhold som vedkommende eller dennes arbeidsgiver ikke rår over.

Begrepet «upåregnelige forhold» omfatter ytre begivenheter som for eksempel krig, uro, stengte grenser mv., men også mer personlige forhold som egen sykdom eller sykdom i nær familie. Forholdene må klart ha vært upåregnelige da arbeidsoppholdet ble påbegynt, dvs. at det må ha vært en klar og uforutsigbar endring av forholdene fra arbeidsoppholdet ble påbegynt til det tidspunkt grensen for det tillatte opphold i Norge overskrides. Om forholdet var påregnelig ved starten av besøket i Norge, er uten betydning.

Det vil kunne være aktuelt å regulere nærmere hva som faller innenfor begrepet «upåregnelige forhold». Departementet tar sikte på at eventuelle forskriftsregler vil bli utarbeidet i samarbeid med Skattedirektoratet.

3.1.11 Arbeidsopphold utenfor andre staters territorium eller kontinentalsokkel

Med hensyn til lønnsinntekter er de fleste lands skattesystemer begrenset til å gjelde personer bosatt i riket eller personer som oppholder seg i riket. Land med kontinentalsokkel har imidlertid vanligvis også generell skatteplikt for lønn ved arbeid utført på kontinentalsokkelen i forbindelse med undersøkelse av eller utnyttelse av ressurser knyttet til havbunnen eller undergrunnen. Det er derfor nødvendig å likestille slikt arbeidsopphold på en stats kontinentalsokkel med arbeidsopphold på statens territorium.

For å hindre et fullstendig skattefritak, foreslås det et sjablonmessig unntak fra skattefritaksregelen for lønn opptjent ved arbeid utenfor de nevnte områder.

Dette vil innebære at det for eksempel ikke kan kreves skattefritak for lønn opptjent om bord på fiskefartøy utenfor andre staters territorialfarvann eller lønn opptjent ved arbeid for eksempel på stasjoner i Antarktis. Når det gjelder arbeidsopphold på annen stats kontinentalsokkel, er dette ikke omfattet av unntaket dersom arbeidet som utføres har forbindelse med undersøkelse av eller utnyttelse av ressurser knyttet til havbunnen eller undergrunnen på den kontinentalsokkel hvor vedkommende oppholder seg. For eksempel vil et arbeidsopphold om bord på en installasjon på britisk kontinentalsokkel ikke være omfattet av unntaket dersom formålet med installasjonen er å utnytte britiske petroleumsforekomster. Hvis formålet med

installasjonen er et annet, for eksempel en pumpe-stasjon for transport av norsk petroleum, vil et opphold på installasjonen være omfattet av unntaket.

Av praktiske hensyn foreslås det at dette unntaket begrenses til å gjelde arbeidsopphold som hovedsakelig finner sted utenfor de nevnte områder. Med hovedsakelig menes at skattyter i løpet av det aktuelle arbeidsoppholdet utenfor riket samlet sett befinner seg mer utenfor enn innenfor andre staters territorium og kontinentalsokler.

Også i dette tilfellet vil en skattyter kunne påberope seg fritaksregelen, men unntaket innebærer at lønnsinntekt som nevnt ikke skal være gjenstand for skattefritak. Dette har praktisk betydning fordi oppholdet utenfor riket kan medregnes ved beregningen av arbeidsoppholdets lengde.

3.1.12 Særlig om sjøfolk

For sjøfolk som er bosatt i riket gjelder det enkelte særregler. Blant annet er det etter skatteloven § 2-1 femte ledd strengere krav til skattemessig emigrasjon, og de omfattes ikke av dagens ettårsregel. På den annen side er denne yrkesgruppen innrømmet et særskilt fradrag i skatteloven § 6-61. Fradraget er for tiden på 70 000 kroner.

Det er vanskelig å ta hensyn til de særforhold som gjelder for sjøfolk i forbindelse med en generell regel om skattefritak ved arbeidsopphold utenfor riket. I tillegg er det nødvendig med en gjennomgang av bestemmelsen i skatteloven § 2-1 femte ledd for å vurdere sjøfolks betingelser mht. skatteplikt til Norge.

På denne bakgrunn foreslo Finansdepartementet i høringsnotatet at den nye skattefritaksbestemmelsen ikke skulle gis anvendelse for personer som omhandlet i skatteloven § 2-1 femte ledd, dvs. sjøfolk bosatt i Norge. I høringsrunden understreket Skattedirektoratet behovet for en gjennomgang av skatteloven § 2-1 femte ledd. Rederiforbundet, Det Norske Maskinistforbund, Norsk Sjøoffisersforbund og Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund har i sine uttalelser understreket at det ikke foreligger særlige forhold for sjøfolk og at disse ikke burde holdes utenfor forslaget til ny bestemmelse.

Finansdepartementet har merket seg uttalelsene og vil se nærmere på gjeldende skattefritaksregel i skatteloven § 2-1 femte ledd.

3.1.13 Virkninger for andre bestemmelser med krav om bosettelse i Norge

3.1.13.1 Innledning

Når den alminnelige skatteplikten bortfaller i henhold til skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum skal det, i henhold til gjeldende praksis, skje en avkorting i personfradrag i alminnelig inntekt etter skatteloven § 15-4 åttende ledd, i minstefradraget etter skatteloven § 6-32 fjerde ledd og av beløpsgrensene for toppskatt til staten etter Stortingets skattevedtak § 3-1

tredje ledd. Disse bestemmelsene kommer, i henhold til gjeldende praksis, også til anvendelse der skattefriheten opphører fordi vilkårene i skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum ikke lenger er oppfylt.

Videre kommer de særskilte regler for tidfesting av inntekt og kostnad i skatteloven § 14-3 fjerde ledd til anvendelse der den alminnelige skatteplikten bortfaller for en periode etter skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum.

De foran nevnte regler om avkorting i personfradrag i alminnelig inntekt, i minstefradraget og av beløpsgrensene for toppskatt til staten og tidfesting av inntekt refererer til bortfall av alminnelig skatteplikt og vil ikke komme til anvendelse i forhold til den foreslåtte regelen om skattefritak.

3.1.13.2 Beskatningen av skattyters øvrige inntekter

I høringsnotatet gjorde departementet rede for to prinsipielle fremgangsmåter når det gjelder beskatningen av skattyters øvrige inntekter:

- Den aktuelle lønnsinntekt («utenlandsinntekten») unntas fra beskatning uten at dette påvirker beskatningen av de øvrige inntekter («den norske inntekten»). Dette gjøres ved at utenlandsinntekten holdes helt utenfor ved skatteberegningen.
- Dersom en imidlertid skal ta i betraktning utenlandsinntekten ved beregningen av skatten på den norske inntekten, kan dette gjøres ved å benytte en forholdsmessig skatteberegning metode. Dette innebærer at det beregnes skatt for skattyters samlede inntekt i inn- og utland, og at den beregnede skatt som forholdsmessig faller på utenlandsinntekten trekkes fra i pliktig skatt. Denne metoden er identisk med den såkalte alternative fordelingsmetode som bl.a. brukes i den nordiske skatteavtale i forhold til lønnsinntekter som etter avtalen er unntatt fra beskatning i Norge.

Formålet med lovforslaget er å likestille norske lønnsstakere som arbeider i utlandet med andre som arbeider i samme land mht. beskatningen av lønnsinntekt opptjent der. Når det gjelder inntekter som er opptjent i Norge, og som er skattepliktige her, tilsier likhetshensyn at disse inntektene skattlegges likt selv om de oppbæres av en skattyter som i tillegg har inntekter som er gjenstand for skattefritak. Det kan oppnås ved å ta i betraktning den inntekt som kvalifiserer for skattefritak ved beskatningen av skattyters øvrige inntekter.

Når det gjelder minstefradraget etter skatteloven § 6-32 fjerde ledd, tilsier også symmetrihensyn at dette avkortes etter en fordelingsnøkkel tilsvarende forholdet mellom utenlandsk lønnsinntekt og norsk lønnsinntekt.

Etter departementets oppfatning bør det tas hensyn til utenlandsinntekten ved beskatningen av skatt-

tyters norske inntekter. De gjeldende regler om avkorting av minstefradrag mv. knytter seg til lengden av den periode skattyters alminnelige skatteplikt er bortfalt og ikke til størrelsen av utenlandsinntekten. Følgelig er disse bestemmelsene ikke egnet for å oppnå likebehandling som beskrevet over. Departementet gikk derfor i høringsnotatet inn for å anvende en metode tilsvarende den såkalte alternative fordelingsmetode når det skal gis skattefritak for lønnsinntekt opptjent i utlandet, men som på grunn av den foreslåtte regel ikke skal beskattes i Norge. Dette vil medføre full symmetri i forhold til virkningen av minstefradraget og en progresjonseffekt som gjenspeiler forholdet mellom den inntekt som kvalifiserer for skattefritak og skattyters øvrige inntekter.

Finansdepartementet kan se at den alternative fordelingsmetode, som i dag brukes i skatteavtalesammenheng, virker komplisert og vanskelig å praktisere. Departementet legger imidlertid til grunn at metoden i praksis er av så ny dato at den ennå ikke er fullt innarbeidet hos skatteetaten og berørte skattytere. Den alternative fordelingsmetode er inntatt i flere skatteavtaler fra de senere år, herunder den nordiske skatteavtalen, og det er gitt nærmere regler for anvendelsen av metoden i forskrift av 9. oktober 2000. Metoden er bygget over samme lest som reglene om det maksimale kreditfradrag i skatteloven § 16-21. Som nevnt er kreditmetoden hovedmetode for unngåelse av dobbeltbeskatning og derfor sentral i norsk internasjonal skatterett. Kreditmetoden vil spille en svært viktig rolle i overskuelig fremtid og forutsettes kjent av berørte skattytere og skatteetaten. Etter departementets oppfatning gir den alternative fordelingsmetode en nøytral effekt i forhold til beskatningen av inntekt som ikke omfattes av fritaksregelen. Metoden er etter departementets oppfatning heller ikke spesielt byrdefull å anvende.

Departementet fastholder forslaget om å bruke regler tilsvarende den alternative fordelingsmetode ved gjennomføringen av skattefritak etter den foreslåtte regel. Forslaget til ny lovtekst er således utformet slik at skattenedsettelsen skal gjelde den forholdsmessige del av den samlede norsk skatt som faller på den lønnsinntekt som kvalifiserer for skattefritak.

Når det gjelder skatteavtalenes bestemmelser for unngåelse av dobbeltbeskatning, bygger avtaler som er forhandlet frem før skattereformen i 1992 i stor grad på fordelingsmetoden som innebærer at inntekt som den annen stat etter skatteavtalen har beskatningsrett til, unntas fra beskatning i Norge. Med to unntak inneholder alle skatteavtalene som benytter fordelingsmetoden en bestemmelse om at den inntekt som skal unntas norsk beskatning likevel kan tas med i beregningen av skatten på skattyters øvrige inntekt. Dette omtales ofte som et progresjonsforbehold. Ettersom progresjonsforbeholdet tidlig viste seg vanskelig å gjennomføre i praksis uten supplerende regelverk,

har Finansdepartementet siden 1960-tallet gitt anvisning på at det ikke skal brukes.

For å oppnå best mulig samsvar mellom den nordiske skatteavtalens bestemmelser om beskatning av lønnsinntekt, de øvrige skatteavtaler som bruker fordelingsmetoden på lønnsinntekt og den foreslåtte fritaksregel, vil Finansdepartementet, i forbindelse med innføringen av den foreslåtte fritaksregel, gi anvisning på at den alternative fordelingsmetode skal legges til grunn med hensyn til lønnsinntekt som er unntatt norsk beskatning etter en skatteavtale som bruker fordelingsmetoden for unngåelse av dobbeltbeskatning og som inneholder et progresjonsforbehold som nevnt over. Dette vil bli gjort med virkning fra og med inntektsåret 2003.

3.1.13 Spørsmål om selvangivelsesplikt etter ligningsloven § 4-2

I henhold til ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav a har alle som i det aktuelle inntektsår har hatt formue eller inntekt som er skattepliktig her i landet også selvangivelsesplikt. Den foreslåtte regel gjør ikke noen unntak fra den alminnelige skatteplikten som sådan, men gir på nærmere vilkår skattyter rett til å kreve fritak for skatt på lønnsinntekt opptjent i utlandet. Det er derfor ikke behov for å endre ligningsloven § 4-2.

3.1.14 Spørsmål om folketrygdlovens bestemmelser om trygdeavgift

Folketrygdloven regulerer medlemmenes rettigheter og plikter i henhold til lovens formål slik det er fastsatt i § 1-1. Folketrygdloven kapittel 2 bestemmer hvem som er medlem av folketrygden. Utenlandsopphold opphever ikke medlemskapet. I EØS-området er medlemskap i folketrygden også regulert av rådsforordning som går foran folketrygdlovens bestemmelser. Rådsforordningens bestemmelser gjelder uavhengig av vedkommende persons skattemessige forhold. I tillegg kan spørsmål om rettigheter og plikter etter folketrygdloven være regulert i sosialkonvensjoner med andre stater.

Medlemmer av folketrygden plikter å betale trygdeavgift. I henhold til folketrygdloven fastsettes trygdeavgiften i prosent av personinntekt. Plikten til å betale trygdeavgift er uttømmende regulert i folketrygdlovgivningen og det er ikke noen forutsetning at beregningsgrunnlaget for avgiften er skattepliktig. Det spiller derfor ikke noen rolle om personinntekten kvalifiserer for skattefritak eller er unntatt beskatning, enten etter skatteloven eller i henhold til f.eks. en skatteavtale.

Finansdepartementet legger til grunn at plikten til å betale trygdeavgift og plikten til å betale skatt fortsatt bør reguleres av hvert sitt regelsett. Begrunnelsen for skattefritak bærer ikke når det gjelder avgiftsfritak, først og fremst fordi medlemskapet i folketrygden og rettighetene ved dette medlemskapet, ikke faller bort

ved de utenlandsopphold som her er aktuelle. Departementet går derfor ikke inn for noe avgiftsfritak i forbindelse med forslaget om endring av skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum.

3.1.15 Spørsmål om folketrygdlovens bestemmelser om arbeidsgiveravgift

Etter folketrygdloven skal det betales arbeidsgiveravgift av lønn og annen lignende godtgjørelse som arbeidsgiver plikter å innberette. I EØS-området er plikten til å betale arbeidsgiveravgift også regulert av ovennevnte rådsforordning, som går foran folketrygdlovens bestemmelser. Rådsforordningens bestemmelser gjelder uavhengig av arbeidstakers skattemessige forhold.

Uavhengig av innberetningsplikten fastsetter folketrygdloven visse fritak fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift. Når det gjelder lønnsutbetalinger for arbeid utført i utlandet fremgår det at det ikke skal betales arbeidsgiveravgift for lønn til utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem av trygden. Med utenlandsk arbeidstaker menes personer som ikke er norske statsborgere. Fritaket fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift gjelder uavhengig av arbeidstakers skattemessige forhold.

Arbeidsgivers innberetningsplikt er regulert i ligningsloven der det bl.a. fastsettes at all lønn og annen godtgjørelse mv. for arbeid er innberetningspliktig. Det har i utgangspunktet ingen betydning hvor arbeidet er utført, hvorvidt arbeidstaker er skattepliktig til Norge eller hvorvidt vedkommende er medlem av folketrygden. I medhold av ligningsloven har imidlertid Skattedirektoratet fastsatt forskrift om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet. Etter gjeldende praksis kommer denne forskriften til anvendelse også når den alminnelige skatteplikt er bortfalt i henhold til skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum.

I henhold til forskriften § 1 skal arbeidsgiver innberette alle utbetalinger til personer som er skattemessig bosatt i utlandet og som har karakter av lønn eller annen godtgjørelse for arbeid. Forskriften inneholder et unntak for lønnsutbetalinger til ansatte ved norske bedrifters faste driftssteder i land som Norge har skatteavtale med, såfremt utbetalingene belastes det faste driftssteds regnskap. Hvorvidt det er etablert et fast driftssted avgjøres i henhold til den aktuelle skatteavtale. Det fritak fra arbeidsgiveravgift som følger indirekte av forskriften, er altså begrenset til gjelde lønnsutbetalinger gjennom norske bedrifters faste driftssted (i land Norge har skatteavtale med) til personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge, og etter praksis, personer hvis alminnelige skatteplikt til Norge er bortfalt etter skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum. I tillegg kommer at det fritak for arbeidsgiveravgift som følger indirekte av forskriften, ikke kommer til anvendelse innenfor virkeområdet for rådsforordning

gen. Det indirekte fritak fra arbeidsgiveravgift som følger av forskriften, er derfor bare av betydning i forhold til land utenfor EØS-området og som Norge har skatteavtale med.

Finansdepartementets forslag om endring av skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum vil medføre en innskrenkning av det fritak fra arbeidsgiveravgift som følger indirekte av nevnte forskrift. Det antas at dette vil ha betydning for et relativt lite antall arbeidsgivere. Finansdepartementet har imidlertid merket seg Norwegian Business Association Singapore og Rederiforbundets høringsuttalelser på dette punkt. Norwegian Business Association Singapores har uttalt at flere norske bedrifter, pga. lokale restriksjoner, opererer gjennom fast driftssted i Singapore og derfor vil bli berørt av den foreslåtte lovendring. Rederiforbundet bemerket i sin høringsuttalelse at det er relativt mange personer som arbeider i de maritimt tilknyttede næringer og i annen virksomhet som er utstasjonert utenfor EØS-området.

Reglene for plikten til å betale arbeidsgiveravgift er i dag konsistente og det er ikke gitt noen generelle unntak mht. særgrupper eller særinteresser, utover de som er nevnt. Nøytralitetshensyn tilsier at det ikke bør gjøres unntak for særskilte grupper.

Finansdepartementet vil på denne bakgrunn ikke foreslå noen endringer i reglene om arbeidsgiveravgift i forbindelse med forslaget om endring av skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum.

3.2 Komiteens merknader

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, mener at lønnssubstitutter fra folketrygden må likestilles med lønn for utført arbeid når det først er tale om et påbegynt, reelt arbeidsforhold som skattyter ikke har forutsatt eller planlagt at skal avbrytes eller opphøre med sykepenger e.l. som erstatningsytelse. Flertallet viser også til at skattyter faktisk må oppholde seg i utlandet. Når en av hovedbegrunnelsen for ettårsregelen er å hindre at norske bedrifters rammevilkår i utlandet svekkes, må man anta at de arbeidsavtalene som inngås for utenlandsoppholdet hensyntar virkningen av ettårsregelen og at skattyter således har behov for forutberegnelighet på dette punkt. Dette er betraktninger som gjelder også oppholdets art (punkt 3.1.7 ovenfor).

Flertallet mener derfor at ytelser fra folketrygden som kompenserer direkte for bortfall av inntekt som skattyter hadde forventet fra det midlertidige arbeidsoppholdet, i utgangspunktet må regnes som lønnsinntekt fra dette. Utbetaling av sykepenger og fødsels- og adopsjonspenger bør etter flertallets oppfatning derfor regnes som lønnsinntekt i relasjon til ettårsregelen, forutsatt at dette ikke er ytelser som skattyter hadde forutsatt å motta i forbindelse med utenlandsoppholdet. Flertallet antar at adopsjons- og fødselspenger i disse situasjonene ofte vil komme

til utbetaling i forbindelse med at begge foreldre oppholder seg i utlandet sammen, og mener derfor at ettårsregelen skal gjelde for slike utbetalinger.

Andre, tilsvarende ytelser som folketrygdens, må etter flertallets oppfatning vurderes etter de retningslinjer som er oppstilt for folketrygdytelser.

Komiteen merker seg at departementet i proposisjonen punkt 6.12 (punkt 3.1.12 ovenfor) uttrykker at man vil se nærmere på skattefritaksregelen i skatteloven § 2-1 femte ledd, og legger til grunn at departementet følger opp dette.

Komiteen viser til omtalen av arbeidsgiveravgift i proposisjonen punkt 6.15. I brev fra Finansdepartementet til finanskomiteen 19. april 2002 gjøres det ytterligere rede for reglene om arbeidsgivers plikt til å betale arbeidsgiveravgift etter folketrygdløven med forskrifter. Det fremgår at Sosialdepartementet har gitt forskrift 25. januar 2002 forankret i Stortingets trygdevedtak for 2002 og at forskrift med tilsvarende innhold har vært gitt også for tidligere år. Videre fremgår det at denne forskriften har en ordlyd som er «mindre heldig» idet den forutsetter at det finnes unntak fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift, men at noe slikt unntak, etter det departementet kjenner til, faktisk ikke eksisterer.

Komiteen viser til at de uklare forskriftsbestemmelsene kan ha bidratt til å skape usikkerhet knyttet til omfanget av plikten til å betale arbeidsavgift o.l. og at praktiseringen av reglene dermed kan ha blitt uensartet. Komiteen forutsetter at de aktuelle uklarhetene fjernes, og at avgiftspliktige og skattytere ikke blir lidende urimelig under at myndighetene har laget uklare regler.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet slutter seg for øvrig til komitéflertallets merknader når det gjelder hvilke typer av inntekter som skal anses som utenlandsinntekter.

Komiteens flertall, alle unntatt medlemmene fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet, slutter seg for øvrig til departementets vurderinger og forslaget om nytt åttende ledd i skatteloven § 2-1.

Komiteen slutter seg til forslaget om opphevelse av skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet er opptatt av gode konkurransevilkår for norsk næringsliv. Disse medlemmer konstaterer at Regjeringens forslag til beskatning av utsendte medarbeidere innebærer at Norge fortsatt vil ha de strengeste reglene i Skandinavia på dette området, og også strengere enn de fleste øvrige land som er nevnt i proposisjonens kap. 3. Det

er likevel positivt at ansatte ikke lenger skal måtte dokumentere skatteplikt som innenlandsboende i oppholdslandet.

Disse medlemmer har merket seg at så vel næringslivet som Skattedirektoratet mener at den alternative fordelingsmetoden er tung å administrere. Foruten økte administrasjonskostnader vil den alternative fordelingsmetoden også påføre næringslivet økte lønnskostnader fordi den merskatten som metoden fører til på den ansattes lønn før utreise og etter hjemkomst vil bedriften måtte kompensere. Metoden vil derfor normalt ikke få konsekvenser for de ansatte, men bare bedriften. Disse medlemmer mener derfor at skattefritaket for lønn opptjent i utlandet ikke bør kombineres med den alternative fordelingsmetode. Progresjonen på den ansattes inntekter i Norge kan ivaretas ved at personfradrag, minstefradrag og bunnfradraget i toppskatten avkortes slik at det bare gis fradrag i forhold til det antall måneder den ansatte har oppholdt seg i Norge i løpet av inntektsåret.

Disse medlemmer mener videre at det bør innføres en 6-månedersregel i stedet for den foreslåtte 12-månedersregelen. Det vil likestille norske bedrifter med deres konkurrenter i mange andre land, og dessuten redusere det administrative merarbeid ved utenlandsopphold. En slik endring vil derfor bedre konkurransevilkårene for norsk næringsliv som blir berørt av denne regelen og vil også legge forholdene bedre til rette for at arbeidstakere kan få økt sin kompetanse ved å arbeide i utlandet.

Disse medlemmer slutter seg til forslaget om skatteloven § 2-1 nytt åttende ledd bokstavene b til f.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

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

§ 2-1 nytt åttende ledd bokstav a skal lyde:

- a) En person som nevnt i første ledd som har et arbeidsopphold utenfor riket av minst seks måneders sammenhengende varighet, er fritatt for skatt på lønnsinntekt ved arbeid utført utenfor riket under arbeidsoppholdet der i fall lønnsinntekten beskattes der. Dersom lønnsinntekt ved arbeid utført utenfor riket ikke blir skattlagt på grunn av lovgivningen eller administrativ praksis der, er lønnsinntekten fritatt for skatt dersom arbeidsoppholdet utenfor riket er av minst 12 måneders sammenhengende varighet

§ 6-32 nytt fjerde ledd annet punktum skal lyde:

For skattyter som omfattes av § 2-1 åttende ledd bokstav a, avkortes nedre og øvre grense for minstefradraget etter det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyteren har oppholdt seg i riket.

§ 15-4 åttende ledd annet punktum skal lyde:

For skattyter som omfattes av § 2-1 åttende ledd bokstav a, reduseres personfradraget slik at det gis personfradrag svarende til det antall hele eller påbegynte måneder skattyteren har oppholdt seg i riket.»

4. ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

4.1 Sammendrag

4.1.1 Økonomiske konsekvenser

Den foreslåtte skattefritaksregelen, med en generell ett års frist, men med den skisserte særregel for lønn fra den norske stat, vil grovt anslått innebære et provenytap på 65-95 mill. kroner på årsbasis.

I beregningen av provenytapet er det ikke tatt hensyn til den indirekte virkning regelen har for norske bedrifter med norske ansatte i utlandet.

4.1.2 Administrative konsekvenser

Den foreslåtte lovendring medfører en forenkling i forhold til dagens regel, i det kravet til dokumentasjon av skatteplikt som innenlandsboende i oppholdsstaten er fjernet og kravet til sammenhengende opphold i utlandet er gjort klarere. Forenklingen av regelverket forventes å gjøre bruken av det mindre ressurskrevende for både skatteetaten og skattyterne.

4.2 Komiteens merknader

Komiteen tar dette til orientering.

5. OVERGANGSREGLER

5.1 Sammendrag

Det foreslås at lovendringen skal ha virkning fra og med inntektsåret 2002, men med en overgangsordning. Det foreslås at gjeldende bestemmelse oppheves med virkning fra og med inntektsåret 2003. Opphold i utlandet i 2003 kan medregnes i forhold til oppholdskravet i gjeldende bestemmelse, men fritak etter bestemmelsen skal bare gjelde inntekter opptjent i inntektsår frem til og med 2002. En skattyter som reiser ut 1. juli 2002, dokumenterer skatteplikt som innenlandsboende fra samme dato, og oppholder seg utenlands i minst ett år, kan således kreve skattefritak etter gjeldende regel for inntekt opptjent i annet halvår 2002.

Det foreslås at den nye bestemmelsen om skattefritak trer i kraft straks, og gis virkning fra og med inntektsåret 2002. Arbeidsopphold i utlandet i 2001 kan medregnes i forhold til tolv måneders fristen, men fritak etter den bestemmelsen skal kun gjelde inntekt opptjent i 2002 og senere år. En skattyter som eksempelvis tok arbeidsopphold i utlandet 1. juli 2001 og oppfyller vilkårene i bestemmelsen kan således kreve

skattefritak etter den foreslåtte bestemmelsen når det gjelder lønnsinntekt opptjent i utlandet i perioden fra januar 2002 til juni 2002.

5.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til departementets vurderinger og forslaget om overgangsordning og ikrafttredelsesbestemmelser.

6. MERKNADER TIL LOVFORSLAGET

6.1 Sammendrag

Til § 2-1 nytt åttende ledd:

Til bokstav a:

Første punktum: «under arbeidsoppholdet der» - er en avgrensning mot inntekt opptjent utenfor riket, men før eller etter det opphold som kvalifiserer til skattenedsettelsen.

Annet punktum: Bestemmelsen gir ikke adgang til å legge sammen et arbeidsopphold utenfor riket med lønn fra den norske stat, med et arbeidsopphold utenfor riket uten slik lønn.

Til bokstav d:

I den grad det skulle være betalt skatt av lønnsinntekten i oppholdsstaten, skal dobbeltbeskatning avhjelpest etter bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 til 16-28.

Til § 2-1 nytt niende ledd:

Bestemmelsen fastsetter at Finansdepartementet kan gi utfyllende regler for gjennomføringen av den foreslåtte regel om skattenedsettelse i tillegg til de fritak fra skattlegging som følger av bestemmelser i skatteavtaler. Fritakshjemmelen er videre enn den som følger av skatteloven § 16-28 annet ledd da den omfatter skatteavtaler som bruker fordelingsmetoden med progresjonsforbehold i tillegg til de skatteavtaler som uttrykkelig bruker den alternative fordelingsmetode. I forhold til regelen om skattenedsettelse, vil det særlig kunne være aktuelt å regulere nærmere hva som faller innenfor begrepene «lønnsinntekt», «arbeidsopphold», «lønn mottatt fra den norske stat», «forhold som var upåregnelige (da arbeidsoppholdet ble påbegynt)». Departementet tar sikte på at eventuelle forskriftsregler vil bli utarbeidet i samarbeid med Skatteministeriet.

Til § 16-28 annet ledd:

Bestemmelsen foreslås opphevet som overflødig på grunn av den nye bestemmelsen i skatteloven § 2-1 niende ledd.

6.2 Komiteens merknader

Komiteen slutter seg til departementets vurderinger, forslaget om nytt niende ledd i skatteloven § 2-1 og forslaget om opphevelse av skatteloven § 16-28.

Komiteen forutsetter at utarbeidelse av forskrift hensyntar komiteens merknader i punkt 3.2 ovenfor.

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet viser til merknader under punkt 3.2 ovenfor når det gjelder § 2-1 åttende ledd bokstav a.

7. FORSLAG FRA MINDRETALL

Forslag fra Fremskrittspartiet og Kystpartiet:

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

§ 2-1 nytt åttende ledd bokstav a skal lyde:

- a) En person som nevnt i første ledd som har et arbeidsopphold utenfor riket av minst seks måneders sammenhengende varighet, er fritatt for skatt på lønnsinntekt ved arbeid utført utenfor riket under arbeidsoppholdet der i fall lønnsinntekten beskattes der. Dersom lønnsinntekt ved arbeid utført utenfor riket ikke blir skattlagt på grunn av lovgivningen eller administrativ praksis der, er lønnsinntekten fritatt for skatt dersom arbeidsoppholdet utenfor riket er av minst 12 måneders sammenhengende varighet

§ 6-32 nytt fjerde ledd annet punktum skal lyde:

For skattyter som omfattes av § 2-1 åttende ledd bokstav a, avkortes nedre og øvre grense for minstepfradraget etter det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyteren har oppholdt seg i riket.

§ 15-4 åttende ledd annet punktum skal lyde:

For skattyter som omfattes av § 2-1 åttende ledd bokstav a, reduseres personfradraget slik at det gis personfradrag svarende til det antall hele eller påbegynte måneder skattyteren har oppholdt seg i riket.

8. KOMITEENS TILRÅDING

Komiteen viser til proposisjonen og det som står foran, og rår Odelstinget til å gjøre slikt

vedtak til lo v

om endringer i skatteloven (ny ettårsregel)

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

I

§ 2-1 fjerde ledd tredje punktum oppheves.

II

§ 2-1 nytt åttende ledd skal lyde:

- a) *En person som nevnt i første ledd som har et arbeidsopphold utenfor riket av minst tolv måneders sammenhengende varighet, kan kreve den samlede skatt nedsatt med et beløp som tilsvarende delen av skatten som faller på lønnsinntekt ved arbeid utført utenfor riket under arbeidsoppholdet der. Når det gjelder lønn mottatt fra den norske stat, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet, kan nedsettelse etter forrige punktum også kreves når personen har flere arbeidsopphold utenfor riket, som hver er av minst seks måneders sammenhengende varighet, og som til sammen utgjør minst tolv måneder innenfor en periode på 30 måneder.*
- b) *Kortvarige opphold i riket anses ikke å avbryte et sammenhengende arbeidsopphold etter bokstav a. Slike opphold i riket må ikke overstige seks dager i gjennomsnitt hver hele måned. Skyldes oppholdet i riket forhold som var upåregnelige da arbeidsoppholdet ble påbegynt og som verken personen eller dennes arbeidsgiver rår over, er den tilsvarende grense ni dager.*

c) *Bestemmelsen i bokstav a kommer ikke til anvendelse for:*

1. *inntekt som i henhold til overenskomst med annen stat bare kan skattlegges i Norge.*
2. *inntekt ved arbeidsopphold som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium. Opphold på annen stats kontinentalsokkel i forbindelse med arbeid knyttet til undersøkelse av eller utnyttelse av ressurser knyttet til havbunnen eller undergrunnen på denne kontinentalsokkel, likestilles med arbeidsopphold på annen stats territorium.*

d) *For så vidt gjelder lønn mottatt fra den norske stat, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet, gjelder bestemmelsen i bokstav a bare skatt til kommune og fylkeskommune.*

e) *Med «riket» og «Norge» menes i dette ledd norsk territorium og virkeområdet for lov 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumsføremønstre m.v. § 1 første ledd bokstav a.*

f) *Bestemmelsene i dette ledd kommer ikke til anvendelse for personer som nevnt i femte ledd.*

§ 2-1 nytt niende ledd skal lyde:

Departementet kan i forskrift gi utfyllende regler for gjennomføringen av bestemmelsen i åttende ledd og bestemmelser om fritak fra skattlegging i Norge i skatteavtaler med andre stater.

§ 16-28 annet ledd oppheves.

III

Endringen under I trer i kraft med virkning fra og med inntektsåret 2003.

Endringene under II trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2002.

Oslo, i finanskomiteen, den 8 .mai 2002

Siv Jensen
leder

Tore Nordtun
ordfører

Ingebrigt S. Sørfonn
sekretær