



DET KONGELIGE  
FINANSDEPARTEMENT

# Ot.prp. nr. 50

(2001-2002)

---

Om lov om endringer i skatteloven (ny  
ettårsregel)

*Tilråding fra Finansdepartementet av 15. mars 2002,  
godkjent i statsråd samme dag.  
(Regjeringen Bondevik II)*

## 1 Innledning og sammendrag

### 1.1 Innledning

---

Departementet legger i denne 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.

### 1.2 Sammendrag

---

Etter gjeldende regel faller den alminnelige skatteplikt til Norge bort under et midlertidig utenlandsopphold dersom skattyter oppholder seg i utlandet i mer enn ett år sammenhengende og kan dokumentere å være skattepliktig som innenlandsboende i oppholdslandet. Den alminnelige skatteplikt til Norge faller kun bort den periode disse vilkårene er oppfylt.

Den nye fritaksbestemmelsen foreslås begrenset til å gjelde skatt på *lønnsinntekt* ved arbeid utenfor riket under et utenlandsopphold. Den skattefritatte inntekten tas hensyn til ved skattlegging av annen inntekt i Norge (progresjonsforbehold).

Departementet foreslår at kravet om at skattyter må dokumentere skatteplikt som innenlandsboende i oppholdsstaten ikke videreføres i den nye bestemmelsen.

Når det gjelder kravet til oppholdstid utenfor Norge, foreslås det å beholde dagens krav om ett års opphold i utlandet. Når det gjelder lønn motatt fra den norske stat, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet, foreslås det at det skal være mulig å legge sammen flere arbeidsopphold utenfor riket som hver er av minst seks måneders varighet, men som til sammen utgjør minst tolv måneder i en 30 måneders periode. Det tillates seks dagers opphold i Norge i gjennomsnitt hver hele måned arbeidsoppholdet utenfor riket varer, uten at utenlandsoppholdet anses avbrutt. Det tillatte opphold i Norge skal også kunne tas ut samlet.

Den foreslåtte bestemmelsen kommer ikke til anvendelse når Norge i henhold til skatteavtale har eksklusiv beskatningsrett til inntekten. Dette vil i praksis være tilfelle for lønn fra offentlig forvaltning, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet. Har Norge skatteavtale med oppholdsstaten, vil bestemmelsen i praksis derfor ikke komme til anvendelse på lønn som nevnt. I tillegg er det foreslått at den nye skattefritaksbestemmelsen ikke skal komme til anvendelse for lønn ved arbeidsopphold utenfor riket som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokler. Disse to unntakene er motivert utfra behovet om å unngå fritak av skatt på inntekt opptjent i et geografisk område uten noe skattesystem.

I den grad lønn fra den norske stat omfattes av bestemmelsen, foreslås det, på tilsvarende måte som i dag, at det kun skal fritas for skatt til kommunen og fylkeskommunen. Hvis vilkårene for øvrig er oppfylt, blir slik lønnsinntekt etter den foreslåtte bestemmelsen skattlagt på tilsvarende måte som lønn til utsendte utenriktjenestemenn mv., omhandlet i skatteloven § 2-1 sjette ledd, jf. § 2-3 første ledd bokstav g og § 2-36 tredje ledd. I den grad det er betalt skatt av lønnsinntekten i oppholdsstaten, skal dobbeltbeskatning avhjelpes etter bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 til 16-28.

På grunn av de særlige forhold og særregler som gjør seg gjeldende for sjøfolk i utenlandsk fart, er denne gruppen holdt utenfor forslaget til lovendring.

I forbindelse med det pågående revisjonsarbeidet, har et flertall i Stortingets finanskomite i Budsjett-innst. S. nr. II (1999-2000) avsnitt 4.6 understreket at hensynet til humanitære organisasjoners virksomhet i utlandet bør ivaretas i lovforslaget. Departementet viser til at den foreslåtte lovendring omfatter skatt på all lønnsinntekt, herunder naturalytelser, fra private arbeidsgivere, uavhengig av oppholdsstatens interne skattelovgivning og uavhengig av om det skjer noen faktisk beskatning i oppholdsstaten. På denne måten er det tatt hensyn til de humanitære organisasjoners interesser, uten at det har vært nødvendig å innføre særregler for ansatte i slike organisasjoner.

Regelen i skatteloven § 2-1 fjerde ledd annet punktum om generelt opphør av skatteplikt ved opphold i utlandet i mer enn fire år er ikke foreslått endret.

Det foreslås ingen endringer i reglene for plikt til å betale trygdeavgift eller arbeidsgiveravgift. Disse pliktene består selv om en lønnstaker arbeider en tid i utlandet.

Et tidligere utkast ble sendt på høring 28. februar 2001, med høringsfrist 1. juni 2001. Departementet mottok en rekke høringsuttalelser, noe som har resultert i at utkastet er omarbeidet på enkelte punkter. En oversikt over høringsinstansene og hvem som har avgitt merknader til forslaget, er inntatt i avsnitt 4.

Hovedtrekkene i høringsnotatet av 28. februar 2001 er kort omtalt i St. prp. nr. 1 (2001-2002) avsnitt 2.2.11, hvor lovendringen anslås å redusere skatteinntektene med om lag 80 mill. kroner påløpt og om lag 65 mill. kroner bokført i 2002. Det fremgår også der at provenyvirkningen er innarbeidet i skatte- og avgiftsopplegget for 2002. I Budsjett-innst. S. nr. 1 (2001-2002) avsnitt 2.1.11.2 slutter Stortingets finanskomite seg til departementets forslag.

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 minst ett år, kan således kreve skattefritak etter gjeldende regel for inntekt opptjent i annet halvår 2002.

Det foreslås at den nye bestemmelsen om skattelempning 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 lempning

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

## 2 Gjeldende rett

### 2.1 Generelt om skatteplikt som bosatt

---

Skatteloven § 2-1 første ledd, jf. syvende ledd, fastsetter som utgangspunkt at personer bosatt i Norge er skattepliktige hit av all formue og inntekt her i riket og i utlandet («alminnelig skatteplikt»). Skatteloven § 2-1 fjerde ledd inneholder to bestemmelser som innskrenker den alminnelige skatteplikt ved midlertidig opphold i utlandet. Etter skatteloven § 2-1 fjerde ledd annet punktum bortfaller skatteplikten fra og med det femte året skattyter oppholder seg i utlandet dersom vedkommende oppholder seg i utlandet sammenhengende i fire år eller mer (fireårsregelen). Etter skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum opphører imidlertid skatteplikten til Norge allerede fra utreisedagen dersom skattyter har opphold i utlandet av minst ett års varighet og vedkommende i denne perioden godtgjør skatteplikt som innenlandsboende i oppholdsstaten (ettårsregelen).

Etter bestemmelsene i § 2-1 fjerde ledd faller den alminnelige skatteplikt til Norge bort i den periode vilkårene er oppfylt. Når skattyter flytter tilbake til Norge eller vilkårene ikke lenger oppfylles, vil skattyter umiddelbart bli alminnelig skattepliktig til Norge igjen uten å måtte oppfylle kravene til skattemessig immigrasjon i skatteloven § 2-1 annet ledd.

Lønn fra den norske stat er skattepliktig til staten (felleskatt og toppskatt) uavhengig av bosted. Skattefritak ved utenlandsopphold gjelder derfor bare kommune- og fylkesskatt av statslønn.

Skatteplikt knyttet til fast eiendom og næringsdrift i Norge er ikke avhengig av bopel her. Skattefritaket etter gjeldende ettårsregel omfatter ikke slik stedbunden skatteplikt.

### 2.2 Nærmere om skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum

---

#### 2.2.1 Bestemmelsens rekkevidde og formål

Bestemmelsen gjelder beskatning av fysiske personer som er skattepliktige til Norge etter skatteloven § 2-1 første ledd. Den er ikke begrenset til å gjelde bestemte typer inntekter eller formuesposter. Dette medfører at også inntektstyper og formuesposter som ikke er knyttet til utenlandsoppholdet, blir skattefrie i Norge dersom vilkårene ellers er oppfylt.

Det opprinnelige formålet med skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum var å forhindre dobbeltbeskatning. I dag ivaretas dette hensynet av skatteavtaler inngått mellom Norge og andre stater, samt av bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 til 16-28 om fradrag i utlignet skatt (kreditfradrag) og bestemmelsen i skatteloven § 6-15 om inntektsfradrag for betalt skatt. Bestemmelsen i skatteloven § 2-1 tredje ledd har i dag først og fremst den funksjon at nordmenn som oppholder seg i utlandet skatlegges med lokalt skattenivå.

Dersom skattyters arbeidsgiver er norsk, vil en skattefritaksregel som fremmer lokal beskatning av ansatte innvirke på norsk næringslivs konkur-

ranseevne i utlandet. Med lokal beskatning av de ansattes lønnsinntekter, oppnår man større grad av likhet i rammevilkår for norske og utenlandske bedrifter som opererer i samme stat. Dette gjelder både i forholdet mellom norske bedrifter og oppholdsstatens egne bedrifter, og i forholdet mellom norske bedrifter og tredjestaters bedrifter i den utstrekning tredjestaten har regler som sikrer lokal beskatning av ansatte i oppholdsstaten. På denne måten representerer skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum en konkurransefaktor for norske bedrifter som ønsker å etablere seg i utlandet.

### 2.2.2 Ettårskravet og praktiseringen av dette

Bestemmelsen i skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum krever at skattyter må dokumentere å ha oppholdt seg utenfor Norge i minst ett år, både under arbeid og fritid. Dersom fraværet fra Norge er kortere enn ett år, bortfaller ikke skatteplikten. Dette gjelder uansett om avbruddet er frivillig eller ufrivillig. Vanlige sommer-, jule- og påskeferier i Norge i perioden avbryter etter ligningspraksis likevel ikke utenlandsoppholdet. Feriene må imidlertid ikke være av en slik varighet at de i realiteten deler utenlandsoppholdet opp i flere kortere opphold. Videre anses vilkåret om ett års opphold ikke oppfylt dersom et ferieopphold i Norge legges til begynnelsen eller slutten av perioden, slik at tiden mellom ytterpunktene blir kortere enn ett år.

I særlige tilfeller - hvor arbeidets art og arbeidsstedet tilsier det - anses etter retts- og ligningspraksis også lengre opphold i Norge som en del av utenlandsoppholdet. I slike tilfeller må det foretas en konkret vurdering av om arbeidet og forholdene på arbeidsstedet er av en slik art at det ville være urimelig å kreve at arbeidstakeren kun tilbringer vanlige ferier i Norge.

Når det gjelder personell i FN, K-FOR, S-FOR og OSSEs vakt- og sikkerhetsstyrker som mottar lønn fra den norske stat, er skattefritaket, etter ligningspraksis, blitt ansett å gjelde selv om oppholdet varer noe kortere enn ett år, dersom dette skjer av hensyn til transport eller administrasjonsapparatets kapasitet.

### 2.2.3 Kravet til skatteplikt som innenlandsboende i oppholdsstaten og praktiseringen av dette

For å bli omfattet av skattefritaket, må skattyter anses «skattepliktig som innenlandsboende» i oppholdsstaten. Dette innebærer at vedkommende må være skattepliktig til denne stat på lik linje med statens regulære innbyggere, dvs. personer som bor der fast. Det kreves imidlertid ikke at vedkommende faktisk er blitt skattlagt i oppholdsstaten, så lenge han eller hun i prinsippet er skattepliktig som beskrevet.

På den annen side er det ikke nok i seg selv at det er betalt skatt i oppholdsstaten dersom beskatningen ikke skjer etter de samme regler som gjelder for innenlandsboende. Slik forskjellsbehandling kan for eksempel være at utlendinger er fritatt fra globalskatteplikt og kun skattlegges for inntekter med kilde i vedkommende stat eller at det brukes en lavere skattesats enn for innenlandsboende.

I følge ligningspraksis vil skattyter ikke anses skattepliktig som innenlandsboende i oppholdsstaten dersom Norge i henhold til skatteavtale eller annen overenskomst med oppholdsstaten er tillagt eksklusiv beskatningsrett

til hele eller vesentlige deler av skattyters inntekt. Skattyter vil heller ikke anses skattepliktig som innenlandsboende i den annen stat dersom vedkommende etter skatteavtalen ikke anses bosatt der.

#### 2.2.4 Dokumentasjonskravet

Det påhviler skattyter å dokumentere både utenlandsoppholdets varighet og skatteplikten som innenlandsboende i den annen stat.

Når det gjelder skatteplikten som innenlandsboende har Skattedirektoratet i Lignings-ABC for 2001 s. 1066 uttalt følgende om hva som kreves av dokumentasjon:

«Skattyteren må selv godtgjøre at han er skattepliktig som innenlandsboende, men kravene til dokumentasjon må avpasses etter det man med rimelighet kan kreve i hvert enkelt tilfelle. Det må fremlegges en individuell dokumentasjon i original som refererer til den konkrete skattyteren fra landets kompetente myndigheter. Den individuelle dokumentasjonen må angi hvilken bostedstilknytning skattyter har i henhold til internretten i oppholdslandet. Hvis oppholdslandet er et land som Norge har skatteavtale med, må det også bekreftes fra kompetent myndighet i oppholdslandet at skattyter er skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen. Om vurdering av bosted etter skatteavtalen, se nedenfor under pkt. 3.5 «Skatteavtale, særregel om bosted». Skattebekreftelsen bør angi hvilke inntekter skattyteren er skattepliktig for i oppholdslandet, og det må fremgå for hvilken tidsperiode bekreftelsen gjelder. Det bør fremgå av dokumentasjonen, hvorvidt skattyteren omfattes av særskilte skattefritaksregler eller avtaler. Det er ikke nødvendig at skattyter har betalt skatt i oppholdslandet, men etter omstendighetene vil dette kunne inngå som et vesentlig bevismoment for at han er skattepliktig som innenlandsboende i vedkommende land. Det kan videre kreves at skattyter fremskaffer en generell redegjørelse om oppholdslandets interne lovgivning, kopi av skatteregler osv., hvor det fremgår hvilke kategorier for bostedstilknytning oppholdslandet har (non-resident, resident, ordinary resident, permanently resident, alien resident, domiciled, expatriate osv.) og hva som skal til for å oppnå de ulike formene for tilknytning. I tillegg bør det fremgå hvilke inntekter/fradrag som inngår i beskatningsgrunnlaget i de enkelte kategoriene samt hvilke skattesatser som brukes.

Det er ikke tilstrekkelig med bekreftelser utstedt av rådgivere, revisorer, arbeidsgivere, konsulater/ambassader o.l. En generell redegjørelse om oppholdslandets interne rett og som ikke spesielt nevner den enkelte skattyter er innholdsmessig ikke tilstrekkelig. Det samme gjelder dersom dokumentasjonen ikke viser at denne personen rent faktisk oppfyller betingelsene for skatteplikt som innenlandsboende. Dokumentasjon om at en navngitt skattyter vil bli ansett skattepliktig som innenlandsboende i landet dersom nærmere angitte betingelser oppfylles, kan ikke aksepteres.»

For personell i FN, K-FOR, S-FOR og OSSEs vakt- og sikkerhetsstyrker, som tjenestegjør i stater som Norge ikke har skatteavtale med, er det i henhold til praksis ikke nødvendig å dokumentere skatteplikt som innenlandsboende for å kunne påberope seg bestemmelsen i skatteloven § 2-1 fjerde ledd tredje punktum.

## 3 Lovgivning i andre stater

### 3.1 Innledning

---

De fleste stater har bestemmelser om at utlendinger som tar midlertidig arbeidsopphold der blir skattepliktige for lønnsinntekten fra første dag uavhengig av oppholdets lengde.

Når det gjelder beskatningen av personer som er skattemessig bosatt («egne borgere»), men som oppebærer lønnsinntekt i utlandet ved midlertidig arbeidsopphold der, er reglene mer ulike fra stat til stat. Noen stater beskatter inntekten, eventuelt med fradrag i utlignet skatt for et beløp tilsvarende den skatt som er betalt i oppholdsstaten (kreditfradrag), mens andre stater gir skattefritak eller skattelempning, med eller uten progresjonseffekt for skattyters øvrige inntekter. Begge de nevnte løsninger kan være nedfelt i statenes interne rett eller følge av skatteavtale inngått med oppholdsstaten.

### 3.2 Danmark

---

I henhold til dansk skattelovgivning bortfaller skatt på lønnsinntekt for arbeid utført utenfor Danmark når arbeidsoppholdet i utlandet har vart i minst seks måneder. Regelen omfatter naturalytelser mottatt i anledning det arbeid som er utført i utlandet og feriepenger knyttet til den lønn som kvalifiserer til skattenedsettelsen.

Ved beregningen av oppholdets lengde inkluderes ferieopphold i utlandet og det tillates opphold i Danmark på maksimum syv dager i gjennomsnitt per måned. Disse oppholdene må skyldes nødvendig arbeid i forbindelse med utstasjoneringen eller ferie. Det tillatte opphold i Danmark kan tas ut samlet, men må ikke overstige 42 dager i sammenheng. Når det gjelder opphold i Danmark regnes deler av døgn tilbrakt i Danmark som hele dager. Tillatt opphold i Danmark blir ikke medregnet ved beregningen av seks måneders fristen dersom det tas ut som en avslutning av arbeidsoppholdet.

Dansk lovgivning inneholder ingen sikkerhetsventil for ufrivillig overskridelse av fristene for tillatt opphold i Danmark. Det er ikke noe krav om at lønnsinntekten er beskattet i oppholdsstaten. Der Danmark i henhold til en skatteavtale er tillagt eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten skal skattenedsettelsen reduseres til halvparten. Offentlig ansatte som mottar utetillegg eller annen dekning av utgifter, herunder reiseutgifter, som følge av tjeneste i utlandet, omfattes ikke av bestemmelsene om skattenedsettelse.

Skattenedsettelsen skjer etter den såkalte alternative fordelingsmetode. Denne metoden innebærer at skattyters øvrige inntekter skatlegges som om den fritatte lønnsinntekt hadde vært skattepliktig, dvs. at man beholder en progressiv effekt.



### 3.3 Sverige

---

Etter svensk lovgivning er lønnsinntekt fra arbeid utført i utlandet fritatt fra beskatning såfremt ansettelsen og oppholdet i utlandet er av minst seks måneders varighet. Skattefritaket gjelder kun lønnsinntekt som er beskattet i oppholdsstaten. Det stilles imidlertid ikke noe krav til skattenivået i oppholdsstaten. Naturalytelser som er mottatt i utlandet anses som skattlagt lønnsinntekt og omfattes av skattefritaket. Den svenske seksmånedersregelen omfatter i utgangspunktet offentlig ansatte, men dersom Sverige har inngått skatteavtale med oppholdsstaten, vil offentlig ansatte normalt ikke bli skattepliktige i oppholdsstaten og derfor ikke kunne oppfylle vilkåret om beskatning der.

Når vilkåret om beskatning i oppholdsstaten ikke er oppfylt, gis i visse tilfeller skattefritak for lønnsinntekt ved sammenhengende ansettelse og opphold i en og samme stat i minst ett år. Dette fritaket er betinget av at oppholdsstaten i henhold til sin interne rett, administrative praksis eller etter særskilt avtale som ikke er skatteavtale (for eksempel en bistandsavtale), fritar lønnsinntekten fra beskatning. Formålet med denne regelen er å ikke undergrave det skattefritak som er innrømmet i oppholdsstaten. Denne fritaksregelen omfatter ikke offentlig ansatte, med unntak av ansatte i offentlig forretningsvirksomhet.

Etter begge regelsett er det tillatt med seks dagers opphold i Sverige per hele måned i utenlandstjeneste. Disse dagene kan legges sammen og tas ut i sammenheng, unntatt som innledning eller avslutning på utenlandsoppholdet, og ikke med mer enn 72 dager i løpet av ett år. En del av et døgn regnes her som en hel dag.

Begge regelsett inneholder en sikkerhetsventil for krigssituasjoner, sykdom og lignende, og kommer til anvendelse når beskatning vil virke åpenbart urimelig. Det er gitt anvisning på at denne sikkerhetsventilen skal praktiseres restriktivt og kun der det er snakk om marginale overskridelser av fristene for fritak.

Feriepenger opptjent ved tjenestegjøring i utlandet er også unntatt svensk beskatning i henhold til begge regelsett.

Skattyters øvrige inntekter skattlegges uten hensyn til den fritatte inntekt, altså uten progresjonseffekt.

### 3.4 Finland

---

Etter finsk skattelovgivning er lønnsinntekt opptjent ved arbeidsopphold i utlandet fritatt fra beskatning når oppholdet i utlandet varer mer enn seks måneder. Fritaket omfatter naturalytelser og feriepenger som knytter seg til arbeidet i utlandet. Under arbeidsopphold i utlandet, kan skattyter oppholde seg i Finland maksimum seks dager i gjennomsnitt hver hele måned. Disse dagene kan legges sammen og tas ut samlet, unntatt som innledning eller avslutning på utenlandsoppholdet. Det ligger også en begrensing i at det ikke er tillatt å «ta ut» mer enn 60 dagers opphold i Finland på forhånd uten at slikt opphold er «opptjent». Dersom oppholdet i Finland, pga. uforutsette begivenheter varer utover tidsfristen og man fortsetter arbeidsoppholdet i utlandet etter avbruddet, kan lønnen likevel unntas fra beskatning i Finland.

Skattefritaket gis uten progresjonseffekt for skattyters øvrige inntekter.

Bestemmelsen gjelder ikke lønn som betales av stat, kommune eller annet offentligrettslig organ.

Skattefritaket er ikke betinget av at lønnsinntekten faktisk skattlegges i oppholdsstaten. Det gis imidlertid ikke fritak dersom Finland i henhold til en skatteavtale har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten.

### 3.5 Storbritannia

---

Tidligere hadde Storbritannia regler som på nærmere vilkår ga fullt fradrag for lønnsinntekt opptjent i utlandet. Denne lovgivningen ble, med unntak av for sjøfolk, opphevet i mars 1998.

Storbritannias regler om bortfall av skattemessig bosted er strenge, men det er på visse vilkår mulig å bringe skattemessig bosted i Storbritannia til opphør dersom man oppholder seg ute i ett år og har solgt eller leid ut boligen i Storbritannia.

Storbritannia bruker for øvrig kreditmetoden som hovedmetode for unngåelse av dobbeltbeskatning i sine skatteavtaler. Dette medfører at lønnsinntekt opptjent i utlandet, som den klare hovedregel, ikke er fritatt fra beskatning i Storbritannia.

### 3.6 Frankrike

---

Franske statsborgere som sendes utenlands av franske arbeidsgivere er på nærmere vilkår fritatt fra beskatning av lønnsinntekten. Det gis fullt fritak dersom det godtgjøres at lønnsinntekten blir skattlagt med minst 2/3 av det som ville ha vært fransk skatt på lønnsinntekten. Det gis følgelig ikke fritak dersom oppholdsstaten er avskåret fra å beskatte i henhold til en skatteavtale.

Videre gis det fritak dersom det godtgjøres at arbeidsoppholdet har vart i mer enn 183 dager i en tolv måneders periode og vedkommende har deltatt i en av følgende virksomheter: bygg og anlegg, installasjon eller industriell virksomhet, samt virksomhet knyttet til undersøkelse etter eller utvinning av naturressurser. Dersom inntekten opptjent i utlandet skattlegges i Frankrike, er det bare den inntekten skattyter ville ha hatt dersom vedkommende hadde arbeidet i Frankrike som er gjenstand for beskatning. På dette grunnlag er utenlandstillegg og andre ekstraytelser som gis i anledning utenlandsoppholdet unntatt fra beskatning, forutsatt at de står i et rimelig forhold til grunnlønnen og til den merbelastning eller de merutgifter vedkommende faktisk har. Sistnevnte regel gjelder også for offentlig ansatte.

### 3.7 Tyskland

---

Tyskland har ingen regler om fritak fra beskatning for lønnsinntekt opptjent ved arbeid i utlandet. Tyskland bruker imidlertid fordelingsmetoden som hovedmetode for unngåelse av dobbeltbeskatning i sine skatteavtaler, slik at lønnsinntekt som oppholdsstaten har adgang til å beskatte etter skatteavtalen, skal unntas fra tysk beskatning.

### 3.8 Nederland

---

Nederland har ingen særskilte regler om unntak fra globalskatteplikt når skattyter er skattemessig bosatt i Nederland. Det innrømmes imidlertid 35 % inntektsfradrag dersom skattyter sendes utenlands av en privat arbeidsgiver i mer enn 45 dager i året til et nærmere angitt land. Regelen omfatter alle land i Asia, Afrika, Latin-Amerika og flere land i Øst- og Sentraleuropa.

Nederland bruker for øvrig kreditmetoden som hovedmetode for unngåelse av dobbeltbeskatning i sine skatteavtaler. Med unntak for ovennevnte regel om 35 % inntektsfradrag i forhold til bestemte land, er lønnsinntekt opptjent i utlandet derfor ikke unntatt fra beskatning i Nederland.

### 3.9 Østerrike

---

Østerrike har ikke internrettslige regler som gir fritak fra beskatning for personer som er skattemessig bosatt der. Det finnes imidlertid særlige fritak for lønnsinntekt oppebåret av ansatte i bygg/anlegg og gruvedrift som arbeider i utlandet i mer enn en måned, samt for bistandsarbeidere som oppholder seg i utviklingsland.

Østerrike bruker fordelingsmetoden som hovedmetode for unngåelse av dobbeltbeskatning i sine skatteavtaler, slik at lønnsinntekt som arbeidsstaten har adgang til å beskatte etter skatteavtalen, likevel skal unntas fra beskatning i Østerrike.

### 3.10 USA

---

USA har særregler for inntekt opptjent i utlandet, herunder skattefritak for fri bolig og fradrag for utgifter til bolig i utlandet som gjelder for personer som er skattemessig bosatt i USA (resident), men som har «tax home» i utlandet og i tillegg er bosatt (bona fide resident) i utlandet i mer enn ett år eller fysisk oppholder seg i et eller flere andre land enn USA i mer enn 330 fulle døgn i en tolv måneders periode.

Det er ikke et formelt krav at det betales skatt i oppholdsstaten, men en person som ikke anses skattemessig bosatt i oppholdsstaten vil ikke bli godtatt som «bona fide resident». Vedkommende vil da være henvist til å påberope seg 330-dagersregelen.

Skattefritaket gjelder lønnsinntekt (earned income) herunder naturalytelser, med unntak av ytelser som utbetales etter utløpet av skatteåret etter det skatteår hvor fritaket ble gitt.

For 2000 er fritaket på USD 76 000. I tillegg kan det kreves fradrag for utgifter til bolig, eventuelt tilsvarende fritak dersom arbeidsgiver holder fri bolig.

Reglene omfatter ikke lønn til offentlig ansatte.

Det aksepteres at tidskravene for fritaket ikke er oppfylt dersom utenlandsoppholdet må avbrytes pga. krig, uro e.l.

## 4 Høringsinstansenes merknader

Ved brev av 28. februar 2001 anmodet Finansdepartementet følgende instanser om å avgi uttalelse til et utkast til nye regler om beskatning av personer med midlertidig opphold i utlandet:

Arbeids- og administrasjonsdepartementet  
Forsvarsdepartementet  
Justisdepartementet  
Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet  
Kommunal- og regionaldepartementet  
Nærings- og handelsdepartementet  
Olje- og energidepartementet  
Sosial- og helsedepartementet  
Utenriksdepartementet  
Akademikerne  
Akademikernes Fellesorganisasjon  
Arbeidsgiverforeningen for Skip og Offshorefartøyer  
Befalets Fellesorganisasjon  
Den norske Reisebransjeforening  
Forsikringsselskapenes Arbeidsgiverforening  
Forsvarets Personellservice  
Fraktesfartøyenes Rederiforening  
Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon  
Kommunenes Sentralforbund  
Landsorganisasjonen i Norge  
Norconsult AS  
Norges Frikirkeråd  
Norges Offisersforbund  
Norges Rederiforbund  
Norges Reiselivsråd  
Norges Røde Kors  
Norges Skipsførerforbund  
Norsk Bedriftsforbund - NBF  
Norsk Misjonsråd  
Norsk Sjømannsforbund  
Norwegian Business Association Singapore  
Norwegian Business Forum (Japan)  
Næringslivets Hovedorganisasjon  
Redd Barna  
Rederienes Landsforening  
Reiselivsbedriftenes landsforening  
Skattebetalerforeningen  
Skattedirektoratet  
Utenlandsforum  
Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund

Skattedirektoratet har forelagt høringsnotatet for Ligningsutvalget, fylkes-skattekontorene og Oslo likningskontor som alle har avgitt uttalelser til notatet. I tillegg har Det norske Maskinistforbundet, Det Norske Veritas, Norsk Sjøoffiserforbund og NORME gitt uttrykk for sine synspunkter på forslagene i høringsnotatet.

Av de høringsinstansene som har avgitt uttalelse, har følgende ingen merknader til høringsnotatet: Arbeids- og administrasjonsdepartementet, Jus-tisdepartementet, Kirke-, utdannings- og forskningsdepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Olje og energidepartementet, Sosial- og helsede-partementet, Bedriftsforbundet og Den Norske Revisorforening.

Merknadene fra de øvrige instanser er omtalt under departementets vur-deringer i avsnitt 5 og 6.

## 5 Hensyn ved utformingen av regler om beskatning av personer med midlertidig opphold i utlandet

### 5.1 Innledning og oversikt

---

To grunnleggende hensyn ved utforming av skattelovgivningen er at skattesystemet skal være rettferdig og nøytralt. Rettferdighet oppnås blant annet ved at skattytere som er bosatt i Norge og har lik inntekt skatlegges likt, uavhengig av hvor inntekten er opptjent. Nøytralitetshensynet tilsier at skattesystemet i minst mulig grad skal påvirke økonomisk adferd. 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. Et slikt fritak sikrer at rammevilkårene for norske bedrifter ikke blir vesentlig dårligere enn for oppholdsstatens bedrifter og bedrifter fra andre stater som skatlegger utsendte arbeidstakere gunstigere enn det Norge gjør.

Det knytter seg særlige fortolknings- og håndhevingsproblemer til både oppholdskravet og vilkåret om dokumentasjon av skatteplikt som innenlandsboende 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, og at den bør utformes slik:

- Dagens fritaksregel erstattes med en fritaksregel hvor det ikke stilles krav om at skatteyter er skattepliktig som innenlandsboende i oppholdsstaten.
- Kravet i dagens regel om ett års opphold utenfor Norge beholdes, men slik at det skal være tillatt med seks dagers opphold i Norge i gjennomsnitt hver hele måned arbeidsoppholdet utenfor riket varer og at det tillatte opphold skal kunne tas ut samlet. Det tillates opphold i Norge på opptil ni dager i gjennomsnitt dersom overskridelsen av tillatt opphold i Norge skyldes upåregnelige forhold utenfor skattyters eller arbeidsgivers kontroll.
- Skattefritaket begrenses til å gjelde skatt på lønnsinntekt ved arbeid utenfor riket under et arbeidsopphold.
- Når det gjelder lønn mottatt fra den norske stat, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet, foreslås det at det skal være mulig å legge sammen flere arbeidsopphold utenfor riket som hver er av minst seks måneders sammenhengende varighet, men som til sammen utgjør minst tolv måneder i en 30 måneders periode. På samme måte som etter dagens regel foreslås det at lønn fra den norske stat bare fritas fra skatt til kommunen og fylkeskommunen.
- Det kan ikke kreves skattefritak når Norge etter en skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst er forbeholdt eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten.
- Skattefritaket kommer ikke til anvendelse for skatt på lønn ved arbeidsopphold utenfor riket som hovedsakelig finner sted utenfor andre stater

- territorium og kontinentalsokkel.
- Det tas hensyn til den inntekten som kvalifiserer for skattefritak ved beskatningen av skattyters øvrige inntekter.

## **5.2 Generelt om bestemmelser om skattefritak eller skattelempling ved midlertidig opphold i utlandet**

---

Et grunnleggende hensyn i skattelovgivningen, er at skattesystemet skal være rettferdig. Rettferdighet oppnås bl.a. ved at skattytere som er bosatt i Norge og har lik inntekt skattlegges likt, uavhengig av hvor inntekten er opptjent.

Ved skattereformen i 1992 var i tillegg hensynet til nøytralitet sentralt. Tanken bak nøytralitetshensynet er at skattesystemet i minst mulig grad skal påvirke økonomisk adferd slik at det samfunnsøkonomisk beste resultat oppnås.

Hensynet til rettferdighet og nøytralitet taler i mot 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, dvs. sørge for at de samme inntekter ikke skattlegges av både oppholdsstaten og Norge. Dette er ivaretatt gjennom skattelovens bestemmelser om fradrag i utlignet skatt for skatt betalt i utlandet (kreditfradrag) i §§ 16-20 - 16-28 og 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. At man i skatteavtalen anvender kreditmetoden for å løse tilfeller av dobbeltbeskatning, innebærer at skattyter får et fradrag i norsk utlignet skatt for et beløp som tilsvarer den skatt som er betalt på den samme inntekten i den annen stat. 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, avhjelpe dobbeltbeskatning gjennom skattelovens bestemmelser om kreditfradrag i §§ 16-20 - 16-28.

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.

### 5.3 Behovet for beskatning med lokalt skattenivå

---

Som nevnt under avsnitt 2.2.1 er det 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 skatteregler. 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.

### 5.4 Problemer knyttet til anvendelsen av dagens regel

---

Det knytter seg fortolknings- og håndhevingsproblemer til både oppholdskravet og vilkåret om dokumentasjon av skatteplikt som innenlandsboende i gjeldende bestemmelse.

Når det gjelder *oppholdskravet*, kan det være problematisk for ligningsmyndighetene å vurdere - og å håndheve konsekvent - hva som kan godtas av opphold i Norge uten at utenlandsoppholdet anses avbrutt. Selv om utgangspunktet er at kun «vanlige ferier» i Norge blir godtatt, har retts- og ligningspraksis åpnet for unntak i enkelte tilfeller. I henhold til denne praksisen må det gjøres skjønnsmessige vurderinger, noe som kan føre til ulik praksis mellom de forskjellige ligningskontorer.

At et skattefritak er betinget av at vedkommende er skattepliktig som *innenlandsboende* i oppholdsstaten, har sammenheng med at skattytere normalt ikke bør ha fullstendig skattefritak i begge land under et utenlandsopphold. Videre gir et slikt krav et godt grunnlag for kontrollmuligheter ved utveksling av skatteopplysninger med land Norge har inngått skatteavtale med, og virker som incitament til at lokale skatteregler blir fulgt.

Etter gjeldende regel påhviler det skattyter å godtgjøre at vilkåret om skatteplikt som innenlandsboende er oppfylt, men slik at dokumentasjonskravet



avpasses til hva som med rimelighet kan kreves i hvert enkelt tilfelle. Dette medfører at norske ligningsmyndigheter må ta stilling til innholdet av andre staters lovgivning. I en del stater kan det være meget problematisk for skattyter å få skattemyndighetene til å utstede dokumentasjon på at vedkommende er skattepliktig som innenlandsboende der. Dette kan for eksempel skyldes at oppholdsstatens lovgivning ikke gir rom for å utstede slike erklæringer eller at staten ikke har et system med formues- og inntektsskatt og at det derfor er vanskelig å oppnå noen dokumentasjon fra myndighetene på at vedkommende er «skattepliktig som innenlandsboende» der. I slike tilfeller må ligningsmyndighetene ta stilling til om den fremlagte dokumentasjon er tilstrekkelig i forhold til hva som med rimelighet kan forlanges fremlagt. Disse forhold gjør regelen ressurskrevende for skattyterne og vanskelig å administrere for ligningsmyndighetene.

Videre har kravet om skatteplikt som innenlandsboende blitt uthulet gjennom den særlige praksis som finnes for personell som tjenestegjør i vaktstyrker under FN og enkelte andre internasjonale organisasjoner. Slikt personell har siden 1950-årene blitt ansett skattepliktige som innenlandsboende i den aktuelle oppholdsstat uten nærmere dokumentasjon eller undersøkelser. Det opprinnelige grunnlaget for at man lempet på dokumentasjonskravet for disse personene, var at det ble ansett å være upraktisk at slike skattytere måtte dokumentere innholdet av oppholdsstatens lovgivning overfor sitt ligningskontor. Denne praksisen er imidlertid i strid med lovens ordlyd. I tillegg har den ført til at andre offentlig ansatte, og til dels også ansatte i private frivillige organisasjoner, har ment seg forskjellsbehandlet i forhold til de grupper som er omfattet av praksisen.

Skattyter anses ikke som skattepliktig som innenlandsboende i oppholdsstaten dersom vedkommende etter skatteavtalen mellom Norge og oppholdsstaten er bosatt i Norge, eller Norge etter avtalen har beskatningsretten til vesentlige deler av hans eller hennes inntekter. Det faktum at man også må ta stilling til skatteavtalens bestemmelser gjør ettårsregelen ytterligere vanskelig å anvende.

Høringsinstansene har sluttet seg til departementets vurdering av de problemer som knytter seg til bestemmelsen.

## 5.5 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.

De problemer man har med dagens ettårsregel tilsier at kravet om skatteplikt som innenlandsboende ikke beholdes i en ny bestemmelse. Riktignok vil man uten et slikt krav kunne risikere at skattyter blir skattefri både i Norge og i utlandet av lønnsinntekten, men siden det heller ikke etter dagens regel stilles krav om at vedkommende faktisk betaler skatt til den annen stat eller til

nivået på skatten, vil dette etter departementets oppfatning samlet sett ikke representere noen avgjørende innvending.

Når manglende beskatning i oppholdsstaten skyldes at oppholdsstaten i henhold til en skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst er avskåret fra å skattlegge lønnsinntekten, vil et forbehold som beskrevet under avsnitt 6.2 forhindre et utilsiktet totalt skattefritak.

Når det gjelder behovet for kontroll og utveksling av opplysninger over landegrensene, vil man i de tilfeller det er inngått skatteavtale mellom Norge og oppholdsstaten, ha metoder for utveksling av skatteopplysninger og eventuelt bistand til innkreving av skatter. Norge har allerede etablert ordninger med flere land for automatisk utveksling av opplysninger, blant annet om oversendelse av lønns- og trekkoppgaver. Det arbeides aktivt for å få til ordninger med slik utveksling av opplysninger med alle stater Norge har skatteavtale med.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at det i en ny bestemmelse om skattefritak ikke stilles krav om at skattyter er skattepliktig som innenlandsboende i oppholdsstaten eller oppholdsstatene.

Alle høringsinstansene har sluttet seg til departementets vurdering av behovet for ny lovgivning og at kravet til skatteplikt som innenlandsboende i oppholdsstaten bør frafalles.

## 6 Departementets forslag og vurderinger

### 6.1 Skattepliktige som har rett til skattefritak

---

Hensynet til norsk næringslivs konkurranseevne 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 avsnitt 6.6.

### 6.2 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 utilsiktet 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 regelsettene i kombinasjon legge til rette for skattefrihet i begge stater. For å forhindre denne utilsiktede 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 skattefrie. 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.

### **6.3 Inntekter som er gjenstand for skattefritak**

---

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

Enkelte av høringsinstansene har tatt til orde for at den nye bestemmelsen, i likhet med gjeldende bestemmelse, bør gi et generelt fritak fra alminnelig skatteplikt. Som støtte for dette anføres hensynet til norsk næringslivs konkurranseevne, samt at et slikt fritak vil være gunstig også for studenter i utlandet og familiemedlemmer som følger med ved en utstasjonering, uten at forslagene er begrunnet nærmere.

#### **6.3.1 Lønnsinntekter**

Lønnsinntekt omfattes av gjeldende fritaksregel, og det er for denne type inntekt at regelen har hatt størst betydning. Begrunnelsen for å frita inntekt ervervet under utenlandsopphold for skatt - som redegjort for under avsnitt 5.3 - 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 *feriepenger*, 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. Feriepenger utbetalt under utenlandsoppholdet vil imidlertid kunne referere seg til en opptjeningsperiode i Norge. Tilsvarende vil feriepenger 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 feriepenger innvunnet (opptjent) under det utenlandsopphold som kvalifiserer for fritak. Etter dette blir feriepenger 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. Feriepenger mottatt etter tilbakekomst til Norge (men innvunnet under utenlandsoppholdet) blir fritatt.

Den foreslåtte fritaksbestemmelsen er i utgangspunktet begrenset til å gjelde ytelser 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 *ytelser 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.

*Dagpengerved* arbeidsledighet utbetales normalt etter opphør av et arbeidsforhold. Slik ytelse kan ikke anses oppbåret 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 ytelser, for eksempel sykepenger, rehabiliteringspenger, attføringspenger 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 *rehabiliteringspenger* og *attføringspenger* kunne likestilles med lønnsinntekt.

Utbetaling av *sykepenger* vil i en viss periode ha en så direkte tilknytning til arbeidsforholdet at de i noen utstrekning bør likestilles med ordinær lønnsinntekt. Utbetaling av sykepenger 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 sykepenger utbetalt også etter denne perioden naturlig være knyttet til arbeidsoppholdet. Departementet foreslo i høringsnotatet at sykepenger 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 ytelser anses som lønnsinntekt.

Høringsinstansene har vært delt når det gjelder sykepenger fra folketrygden. *Skattedirektoratet* har anbefalt at regelen harmoniseres med skatteavtalenes bestemmelser på dette punkt. Den alminnelige forståelsen av skatteavtalenes bestemmelser, er at sykepenger utbetalt av arbeidsgiver anses som lønnsinntekt. Etter utløpet av arbeidsgiverperioden anses sykepenger ikke lenger som lønnsinntekt, men som trygdeytelser. Dette medfører at beskatningsretten som oftest vil være forbeholdt utbetalingsstaten slik at ytelsen ikke omfattes av fritaksregelen, jf. avsnitt 6.2. Ved å harmonisere reglene på dette punkt vil man unngå mye merarbeid i skatteetaten samt oppnå likebehandling av personer uavhengig av om de oppholder seg i land Norge har skatteavtale med eller ikke. Skattedirektoratet har til departementets utkast også bemerket at det vil være umulig for ligningsmyndighetene å foreta en oppsplitting av det beløp som er innberettet av trygdemyndighetene, avhengig av om det faller innenfor eller utenfor fritaksregelen. Skattedirektoratet opplyser også i sin høringsuttalelse at trygdemyndighetene ikke vil ha mulighet til å dele opp innberetningen basert på periodens lengde og om mottakeren oppholder seg i Norge eller i utlandet. Konsekvensen er at den foreslåtte regel ikke kan innpasses i skatteetatens rutiner for innberetning og maskinell ligning av utbetalinger fra trygdemyndighetene.

*Skattebetalerforeningen* går inn for at all utbetaling som er substitutt for lønnsinntekt bør omfattes av den nye regelen, også utover den foreslåtte to månedersfristen. Utover dette har høringsinstansene ikke hatt merknader til departementets utkast.

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 sykepenger utover arbeidsgiverperioden ikke skulle anses som lønnsinntekt 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. *Skattedirektoratet* gikk i mot at fødsels- og adopsjonspenger skulle omfattes av skattefritaksregelen. De argumenter som er anført i forhold til sykepenger anføres også her. *Utenlandsforum* anfører i sin uttalelse at rett til fødsels- og adopsjonspenger opparbeides ved utførelsen av arbeid og at det derfor er ulogisk at ytelsene ikke omfattes av den foreslåtte regel. Utenlandsforum opplyser imidlertid at den ansatte i praksis vil bli hjemsendt i en slik situasjon. *Norwegian Business Association Singapore* anfører at en to måneders begrensning for syke-, fødsels- og adopsjonspenger vil kunne slå meget uheldig ut i enkelttilfeller og at en slik begrensning mht. fødsels- og adopsjonspenger vil være kvinnediskriminerende. *Skattebetalerforeningen* går som nevnt inn for at all utbetaling som er substitutt for lønnsinntekt bør omfattes av den nye regelen uten tidsbegrensning. Når det gjelder fødsels- og adopsjonspenger anfører Skattebetalerforeningen at det i forhold til tidskontoordninger vil være svært vanskelig å praktisere en fritaksregel som ikke omfatter fødsels- eller adopsjonspenger utover en to måneders periode. Skattebetalerforeningen sier imidlertid at den har forståelse for om det settes som vilkår for fritak i forhold til fødsels- eller adopsjonspenger at utenlandsoppholdet har vart en periode før fødselen eller adopsjonen, for eksempel ett år.

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 konsis-

tent. 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.

### 6.3.2 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 avsnitt 6.6 om oppholdstid utenfor riket - lønn fra den norske stat.

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 § 16-20 til § 16-28.

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.

### 6.3.3 Inntekt fra selvstendige oppdrag

Inntekt fra selvstendige oppdrag oppebæres 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 avsnitt 6.8.

#### **6.3.4 Inntekt innvunnet av juridiske personer som er selvstendige skattesubjekter**

Som nevnt under avsnitt 2.2 omfatter den gjeldende bestemmelse 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.

#### **6.3.5 Inntekt fra deltakerlignede selskaper**

Alminnelig inntekt hos deltakerlignede selskaper fastsettes som om selskapet var skattyter. Nettoresultatet overføres til beskatning hos de enkelte deltakere, jf. skatteloven § 2-2 tredje ledd. Gjeldende fritaksregel gjelder bortfall av den alminnelige skatteplikt, og nettoresultatet som overføres deltakeren er således skattefritt når deltakeren er en fysisk person.

Som nevnt i avsnitt 6.3.4, er inntekter oppbeåret av juridiske personer som er selvstendige skattesubjekter ikke omfattet av fritaksregelen. Nøytralitets-hensyn 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.

#### **6.3.6 Inntekt fra selvstendig næringsvirksomhet**

Denne type inntekt oppbæres av fysiske personer og er derfor omfattet av den gjeldende fritaksregel. Nøytralitets-hensyn tilsier imidlertid at inntekt fra selvstendig næringsvirksomhet bør behandles likt med andre typer virksomhetsinntekter og ikke omfattes av en ny fritaksregel. Departementet foreslo 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 nøytralitets-hensynet 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.

### 6.3.7 Særlig om beregnet personinntekt

Beregnet personinntekt blir gjennomgående behandlet som virksomhetsinntekt, både i skatteloven 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.

### 6.3.8 Pensjoner

Pensjoner er omfattet av gjeldende fritaksregel, men ble foreslått unntatt i høringsnotatet.

Hensynet til norsk næringslivs konkurranseevne 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. Ingen av høringsinstansene har hatt merknader til departementets vurderinger på dette punkt.

### 6.3.9 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 skattlegges på lokalt nivå for lønnsinntekter knyttet til arbeidsopphold i utlandet. Kapitalinntekter som f.eks. renteutbytte- 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* støt-

tet 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.

#### **6.3.10 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 slike inntekter ikke omfattes av en ny fritaksregel.

#### **6.3.11 Formue**

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

De samme hensyn som taler i mot 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.

### **6.4 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 arbeidsopphold 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.

### **6.5 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, ivaretatt 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. Som nevnt i avsnitt 3 har Danmark, Finland og Sverige 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 fradragsregel 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 som nevnt tidligere 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 trygderettigheter 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 skattenivå enn Norge. En rekke av høringsinstansene avviser denne argumentasjonen og viser til at det tvert i mot 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.

## 6.6 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. Som nevnt i avsnitt 6.1 og 6.2 vil dette 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 Folkehjelp 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.

I høringsrunden uttalte *Utenlandsforum* at særregelen for statsansatte burde gjøres generell fordi også ansatte i privat sektor kan ha rotasjonsordninger som følge av at de oppholder seg i land med særlige risikoforhold eller levevilkår. *Skattebetalerforeningen* sier i sin uttalelse at den finner det meget uheldig med forskjellige krav for privat og offentlig ansatte fordi like tilfeller bør behandles likt. I tillegg anføres det at statsansatte i større grad blir unntatt fra beskatning i oppholdsstaten etter skatteavtale og at hvem som til slutt kommer best ut vil være avhengig av skattenivået i det enkelte land.

Til det siste vil departementet bemerke at lønn fra den norske stat, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet, som hovedregel vil være unntatt fra beskatning i oppholdslandet i henhold til skatteavtale. Statsansatte vil i slike tilfeller derfor ikke kunne påberope seg skattefritaksregelen, jf. avsnitt 6.2. *Skattedirektoratet* gjør i sin høringsuttalelse oppmerksom på at den foreslåtte særregel gjør at ligningskontorene i enkelte tilfeller vil måtte forholde seg til fire inntektsår. Når arbeidstakeren

har avsluttet den andre perioden på seks måneder må det skje en endring av ligningen for det eller de inntektsår som gjelder den første seksmåneders perioden. Slike endringer vil, i følge Skattedirektoratet, være svært ressurskrevende for ligningskontorene.

Etter en samlet vurdering av de hensyn som gjør 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.

## 6.7 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 avsnitt 6.9 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.

## 6.8 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 høringsrunden har *Utenlandsforum* anført at det ikke bør stilles krav til oppholdets art, fordi det vil virke urimelig at personer som oppholder seg i utlandet for andre formål enn arbeid, men som tar sporadisk arbeid, skattlegges fullt ut i Norge. Personer som er utstasjonert i fullt arbeid skattlegges kun i stasjoneringslandet. Departementet deler ikke Utenlandsforums oppfatning i dette spørsmålet, og fastholder at begrunnelsen for fritaksregelen er å legge forholdene til rette for norsk næringsliv, ikke å innføre generelle skattefritaksregler for personer med midlertidig opphold i utlandet.

I utgangspunktet vil kravet om arbeidsopphold være oppfylt dersom skattyter er i et ansettelsesforhold. 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 arbeidsgi-

ver 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 avsnitt 6.3.1. 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.

## **6.9 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 el., 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.

*Utenlandsforum* fant departementets forslag akseptabelt, men ønsket en mer fleksibel ordning for personer som arbeider 100 prosent i utlandet, men som har en rotasjonsordning som gjør at de vil overstige grensen for tillatt opphold i Norge. *Skattebetalerforeningen* ønsket på sin side at grensen for tillatt opphold utvides til syv dager i måneden slik som i Danmark, subsidiært at bare døgn som er påbegynt med mer enn seks timer skulle medregnes.

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.

## **6.10 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 skyldes 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% 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 m.v., 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.

### **6.11 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 pumpestasjon 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.

### **6.12 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.

### **6.13 Virkninger for andre bestemmelser med krav om bosettelse i Norge**

---

#### **6.13.1 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 referer til bortfall av alminnelig skatteplikt og vil ikke komme til anvendelse i forhold til den foreslåtte regelen om skattefritak.

#### **6.13.2 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 lønnstakere 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 skattyters 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.

*Det Norske Veritas, NHO, Norconsult, Rederiforbundet, Skattebetalerforeningen og Utenlandsforum* er i sine høringsuttalelser negative til bruken av den alternative fordelingsmetode og viser til at modellen er komplisert og svært ressurskrevende å praktisere. De nevnte høringsinstanser ba om en løsning tilsvarende den som gjelder for dagens ettårsregel eller at den aktuelle lønnsinntekt unntas fra beskatning uten at det tas hensyn til den ved beskatningen av de øvrige inntekter, fremfor den modell som var foreslått i høringsnotatet. *Skattedirektoratet* er i sin høringsuttalelse enig i at regler tilsvarende den alternative fordelingsmetode gir den mest korrekte beskatning av skattyters øvrige inntekter, men fremholder samtidig at modellen er tung å administrere. Direktoratet kan imidlertid ikke foreslå noen alternativ modell som ivaretar de samme hensyn og slutter seg derfor til departementets forslag.

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 (Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 16-28-20). 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 vik-

tig 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.

### **6.13.3 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.

### **6.14 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 (EØF) nr. 1408/71. Rådsforordningens bestemmelser går foran folketrygdlovens bestemmelser, jf. forskrift av 25. april 1997 om inkorporasjon av trygdeforordningene i EØS-avtalen og folketrygdloven § 1-3. Råds-

forordningens 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, jf. folketrygdloven § 1-3. I tillegg til Rådsforordningen (EØF) nr. 1408/71, har Norge sosialkonvensjoner med en rekke EØS-land (som får virkning for personer som ikke er omfattet av Rådsforordningen (EØF) nr. 1408/71), samt Canada og provinsen Quebec, Chile, Kroatia, Slovenia, Sveits, Tyrkia og USA.

Medlemmer av folketrygden plikter å betale trygdeavgift. I henhold til folketrygdloven § 23-3 fastsettes trygdeavgiften i prosent av personinntekt etter skatteloven § 12-2. 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.

### **6.15 Spørsmål om folketrygdlovens bestemmelser om arbeidsgiveravgift**

---

Etter folketrygdloven § 23-2 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 Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71. Rådsforordningens bestemmelser går foran folketrygdlovens bestemmelser, jf. forskrift av 25. april 1997 om inkorporasjon av trygdeforordningene i EØS-avtalen og folketrygdloven § 1-3. Rådsforordningens bestemmelser gjelder uavhengig av arbeidstakers skattemessige forhold.

Uavhengig av innberetningsplikten fastsetter folketrygdloven visse fritak fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift, jf. § 23-2 femte til åttende ledd. Når det gjelder lønnsutbetalinger for arbeid utført i utlandet, følger det av § 23-2 åttende ledd 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 kapittel 6. Ligningsloven § 6-2 fastsetter 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 § 6-16 har imidlertid Skattedirektoratet fastsatt forskrift av 19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet. Etter gjel-

dende 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, jf. ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav a-c. 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 driftsstedets regnskap. Hvorvidt det er etablert et fast driftssted avgjøres i henhold til den aktuelle skatteavtale. Det fritak fra arbeidsgiveravgift som følger indirekte av forskrift av 19. november 1990 nr. 932, 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 (EØF) nr. 1408/71. 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 forskriften av 19. november 1990 nr. 932. 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 Singapore* 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.

## **7 Økonomiske og administrative konsekvenser**

### **7.1 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 provenyrtap på 65-95 mill. kroner på årsbasis.

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

### **7.2 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.

## 8 Overgangsregler

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 oppfylder 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.



## 9 Merknader til lovforslaget

*Til skatteloven § 2-1*

§ 2-1 fjerde ledd tredje punktum oppheves.

*Til § 2-1 nytt åttende ledd:*

*Til bokstav a):*

1. «lønnsinntekt» - Det er bare lønnsinntekt som kvalifiserer for skattenedsettelse.
2. «(lønnsinntekt) ved arbeid utført utenfor riket» - er en avgrensning mot ytelser som ikke er vederlag for det arbeid som er utført utenfor riket, for eksempel feriepenger som er opptjent ved arbeid i Norge og lønn for arbeid utført i Norge.
3. «under arbeidsoppholdet der» - er en avgrensning mot inntekt opptjent utenfor riket, men før eller etter det opphold som kvalifiserer til skattenedsettelsen.
4. «arbeidsopphold utenfor riket av minst tolv måneders sammenhengende varighet» - Oppholdet må være av kvalifisert art i hele perioden. Dersom vedkommende ikke er i arbeid, for eksempel pga. permisjon, ferie eller liknende, vil utenlandsoppholdet i utgangspunktet ikke være å anse som et arbeidsopphold, se imidlertid bokstav b.
5. «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.» - Bestemmelsen er forbeholdt lønn fra den norske stat, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet, og gir adgang til å legge sammen flere arbeidsopphold utenfor riket som hver er av minst seks måneders sammenhengende varighet innenfor en periode på 30 måneder. 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 b):*

Første punktum slår fast at kortvarige opphold i riket ikke avbryter et sammenhengende arbeidsopphold. Andre punktum slår fast at slike opphold i riket ikke må overstige seks dager i gjennomsnitt hver hele måned. Kravet om at utenlandsoppholdet skal være sammenhengende er derfor ikke til hinder for at vedkommende kan ha arbeidsfrie dager, for eksempel vanlige jule-, påske- og sommerferier. Når det gjelder mengden tillatt opphold i Norge, skal alle deler av et døgn regnes som en dag og grunnlaget for tillatt opphold i Norge fastsettes utfra hvor mange hele måneder, beregnet fra dato til dato, skattyter har hatt arbeidsopphold i utlandet. Tillatt opphold i Norge som begynnelse eller avslutning av arbeidsoppholdet skal ikke medregnes ved beregningen av oppholdets lengde.

Tredje punktum tar hensyn til tilfeller der det på grunn av for eksempel krig eller uro er nødvendig med lengre opphold i Norge enn de tillatte seks dager i gjennomsnitt per måned. Tredje punktum innebærer kun en begrenset utvidelse av hva som er tillatt opphold i Norge og forutsetter at de øvrige vilkår for skattenedsettelsen er oppfylt.

Antall dager det er tillatt å oppholde seg i Norge beregnes på samme måte uansett om det er tillatt med seks eller ni dagers opphold i Norge i gjennomsnitt hver hele måned.

*Til bokstav c):*

1. «inntekt som i henhold til overenskomst med annen stat bare kan skattlegges i Norge» - Dette unntaket skal avverge et utilsiktet fullstendig skattefritak. Det avgjørende er hvorvidt Norge i henhold til overenskomst med annen stat er forbeholdt eksklusiv beskatningsrett til inntekten. Med overenskomst med annen stat siktes det til en folkerettslig avtale hvor Norge er part. Unntaket omfatter ikke overenskomster hvor Norge ikke er direkte part og heller ikke private avtaler mellom for eksempel skattyters arbeidsgiver og skattemyndighetene i oppholdsstaten.
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.» - Dette er et unntak for lønn opptjent utenfor andre staters territorium og er begrenset til å gjelde tilfeller der arbeidsoppholdet hovedsakelig finner sted utenfor de nevnte områder, dvs. at skattyter under det aktuelle arbeidsopphold utenfor riket samlet sett befinner seg mer utenfor enn innenfor andre staters territorium. Arbeidsopphold på annen stats kontinentalsokkel som beskrevet, er likestilt med arbeidsopphold på andre staters territorier.
3. Begge de foreslåtte unntak gjelder lønnsinntekten som sådan. Dette innebærer at oppholdet, dersom det oppfylder vilkårene, kan anses som et arbeidsopphold utenfor riket og medregnes ved beregningen av tolv måneders fristen.

*Til bokstav d):*

Bestemmelsen medfører at for lønn mottatt fra den norske stat, unntatt lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med forretningsvirksomhet, skal skattenedsettelsen kun gjelde skatt til kommunen og fylkeskommunen. I den grad det skulle være betalt skatt av lønnsinntekten i oppholdsstaten, skal dobbeltbeskatning avhjelpes etter bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 til 16-28.

*Til bokstav e):*

Innholdet i begrepene «riket» og «Norge» er det samme som i skatteloven for øvrig. Når det gjelder kontinentalsokkelen følger rekkevidden av bestemmelsen av petroleumsskatteloven § 1 første ledd bokstav a. Bestemmelsen har betydning både i forhold hva som er arbeidsopphold utenfor riket og hva som er tillatt opphold i riket under utenlandsopphold utenfor riket.

*Til bokstav f):*

Bestemmelsen i skatteloven § 2-1 femte ledd omhandler sjøfolk bosatt i riket. På grunn av de særlige forhold som gjør seg gjeldende for sjøfolk, holdes denne gruppen utenfor bestemmelsen. Det tas imidlertid sikte på en gjennomgang av de særskilte skatteregler for denne yrkesgruppen.

*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 «lønninntekt», «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 Skattedirektoratet.

*Til § 16-28 annet ledd:*

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

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om lov om endringer i skatteloven (ny ettårsregel).

---

**Vi HARALD**, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i skatteloven (ny ettårsregel) i samsvar med et vedlagt forslag.

## **Forslag til lov 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 tilsvarer den 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 petroleumsforkomster 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.

---

---