

Saksnr. 22/2980

24.05.2022

**Høringsnotat -
forslag til endringer i
særregelen for beskatning
av lønnsinntekt ved
arbeidsopphold i utlandet**

Innhold

1	Innledning og sammendrag	3
2	Gjeldende rett	4
2.1	Krav til utenlandsoppholdets lengde og art	4
2.2	Opsjonsinntekter i arbeidsforhold	6
3	Departementets vurderinger og forslag	6
3.1	Beregning av tillatte oppholdsdager i Norge.....	6
3.2	Arbeidsopphold som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium.....	9
3.3	Ettårsregelen og opsjonsinntekter i arbeidsforhold	10
4	Administrative og økonomiske konsekvenser	11
5	Ikrafttredelse	12
6	Utkast til lov- og forskriftsendringer	12

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Finansdepartementet foreslår endringer i bestemmelsen om fritak for skatt på lønnsinntekt for personer som har arbeidsopphold i utlandet av minst tolv måneders sammenhengende varighet (ettårsregelen), jf. skatteloven § 2-1 tiende ledd.

For det første foreslår departementet å endre regelen for beregning av tillatt opphold i Norge. Etter dagens regel kan opphold i Norge ikke overstige seks dager i gjennomsnitt hver hele måned. Ved upåregnelige forhold er den tilsvarende grensen ni dager, jf. skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav b. Denne gjennomsnittsberegningen skal foretas på bakgrunn av hele arbeidsperioden i utlandet, som kan strekke seg over mange år. I slike tilfeller kan det ta lang tid å få avklart om regelen kommer til anvendelse. Det er uheldig og unødvendig ressurskrevende. Departementet foreslår derfor å endre regelen slik at tillatte oppholdsdager i Norge beregnes innenfor hvert inntektsår. Forslaget innebærer en klar forenkling for skattyter og Skatteetaten.

Ettårsregelen gjelder ikke for inntekt fra arbeidsopphold som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium, jf. skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav c nr. 2. Vilkåret om hvor arbeidsoppholdet «hovedsakelig» finner sted skal vurderes ut fra hele arbeidsoppholdet i utlandet, jf. Finansdepartementets forskrift til skatteloven (FSFIN) § 2-1-7. Departementet foreslår å endre regelen slik at vilkåret skal vurderes innenfor hvert inntektsår. Dette vil også innebære en forenkling for skattyter og Skatteetaten.

Videre foreslår departementet at lønnsinntekter i form av opsjonsfordeler i arbeidsforhold ikke lenger skal omfattes av ettårsregelen. Slike inntekter skal istedenfor skattlegges etter alminnelige regler. Ettårsregelen, slik den er praktisert, åpner for at bosatte skattytere kan oppnå skattefrihet for opsjonsfordeler i arbeidsforhold lang tid etter at arbeidsforholdet i utlandet har opphørt. Tilsvarende fordelaktig beskatning er ikke tilgjengelig for skattytere som flytter til Norge med ikke-utøvde opsjoner fra et tidligere arbeidsforhold i utlandet, fordi ettårsregelen ikke kommer til anvendelse for disse. Dette kan være EØS-rettslig problematisk.

Det tas sikte på at forslagene får virkning fra og med inntektsåret 2023.

Ingen av forslagene antas å ha provenyvirksomheter av betydning.

Departementet viser til vedlagte forslag til endringer i skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav b og FSFIN §§ 2-1-1 og 2-1-7.

2 GJELDENE RETT

2.1 Krav til utenlandsoppholdets lengde og art

Skatteloven § 2-1 tiende ledd gir personer som er bosatt i Norge, adgang til å kreve å ikke betale norsk skatt av lønn opptjent i utlandet. Arbeidsopphold i utlandet må være av minst tolv måneders sammenhengende varighet. Skattefritaket gjennomføres ved at skatten settes ned med et beløp som tilsvarer den norske skatten på lønnen opptjent i utlandet. Det tas hensyn til lønnsinntekten fra utlandet ved skattlegging av annen inntekt i Norge. Når vilkårene er oppfylt, gis det skattefritak fra første dag arbeidsoppholdet i utlandet starter. Ettårsregelen omfatter ikke fritak for eventuell trygdeavgift. Medlemskap i folketrygden og dermed også plikten til å betale trygdeavgift reguleres av folketrygdloven, trygdeforordningene (innenfor EØS) og eventuelle bilaterale trygdeavtaler.

Kortvarige opphold i Norge er tillatt innenfor et sammenhengende arbeidsopphold etter bokstav a, jf. skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav b. Det vil si at personen kan oppholde seg i Norge kortere perioder og likevel oppfylle tolv månederskravet i skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav a. Etter skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav b må opphold i riket ikke overstige seks dager i gjennomsnitt hver hele måned. Hvis oppholdet i Norge skyldes forhold som var upåregnelige da arbeidsoppholdet ble påbegynt, og som verken personen eller arbeidsgiveren rår over, er den tilsvarende grensen ni dager.

Bestemmelsen som regulerer maksimalt antall oppholdsdager i Norge, er tolket og praktisert slik at en ser på hele perioden arbeidsoppholdet i utlandet varer, jf. Finansdepartementets uttalelse 19. februar 2010. Det betyr at det først er når arbeidsoppholdet i utlandet er avsluttet at det kan avgjøres om vilkårene for fritak er oppfylt. En person som for eksempel tar arbeidsopphold i utlandet i 1. januar 2018, og returnerer til Norge 31. desember 2022, kan altså etter skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav b første punktum ikke oppholde seg i Norge i mer enn 360 (72 dager x 5 år) dager i løpet av denne femårsperioden for å få fritak. Men innenfor det enkelte inntektsår kan en ligge både over og under 72 dager uten at det får betydning. Det er først etter utløpet av 2022 at det kan avgjøres om vilkårene for fritak for perioden 2018-2022 er oppfylt.

Slik regelen praktiseres, er det i prinsippet ingen ytre ramme for hvor langt tilbake i tid det kan være aktuelt å endre fastsettingen, jf. også uttalelse fra Sivilombudsmannen 24. april 2019 om endring av fastsettingen under ettårsregelen. Etter hovedregelen er endringsfristen fem år etter utløpet av skattleggingsperioden, jf. skatteforvaltningsloven § 12-6. For saker som gjelder ettårsregelen, begynner femårsfristen først å løpe fra utgangen av det kalenderåret arbeidsoppholdet i utlandet er avsluttet, jf. skatteforvaltningsloven § 12-7. Videre har skattemyndighetene plikt til å ta fastsettingen opp til endring, jf. skatteforvaltningsloven § 12-1 tredje ledd.

Det gis ikke fritak etter ettårsregelen for inntekter som etter skatteavtale bare kan skattlegges i Norge, jf. skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav c nr. 1. Det samme gjelder inntekt ved arbeidsopphold som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium, jf. skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav c nr. 2. Et arbeidsopphold anses hovedsakelig å finne sted utenfor andre staters territorium når skattyter i løpet av arbeidsoppholdet utenfor riket, oppholder seg mer utenfor enn innenfor andre staters territorium, jf. FSFIN § 2-1-7. Det er først etter at arbeidsoppholdet i utlandet er avsluttet at det kan avgjøres om unntaksregelen gjelder.

2.2 Opsjonsinntekter i arbeidsforhold

Skattefritak etter ettårsregelen gis for «lønnsinntekt» knyttet til arbeidsoppholdet i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav a første punktum. Dette omfatter også fordeler ved opsjoner i arbeidsforhold etter skatteloven § 5-14 første ledd, jf. FSFIN § 2-1-1 første ledd med videre henvisninger.

Etter skatteloven § 5-14 første ledd regnes fordel ved «innløsning eller salg av rett til erverv av eller salg av aksje eller egenkapitalbevis i arbeidsforhold» som en fordel vunnet ved arbeid. Fordeler ved opsjoner i arbeidsforhold skattlegges først på utøvelsestidspunktet (ved utøvelse, innløsning eller salg), og ikke allerede på ervervstidspunktet.

Ettårsregelen er praktisert slik at skattytere som har hatt arbeidsopphold i utlandet og fått skattefritak i forbindelse med dette, får skattefritak for opsjonsfordelen i den grad den er tilknyttet arbeidet i utlandet. Dette gjelder selv om opsjonen først utøves etter at arbeidsforholdet i utlandet er avsluttet.

3 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

3.1 Beregning av tillatte oppholdsdager i Norge

For å forenkle gjeldende regler foreslår departementet å endre skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav b slik at tillatte oppholdsdager i Norge beregnes innenfor hvert inntektsår.

Erfaring viser at det er krevende både for skattyter og Skatteetaten at det først kan avgjøres om vilkårene for fritak er oppfylt når arbeidsoppholdet i utlandet er avsluttet. Dette gir liten forutberegnelighet for skattyter som har arbeidsopphold i utlandet som varer over flere år.

Hvis det etter at arbeidsoppholdet i utlandet er avsluttet viser seg at personen ikke oppfyller vilkårene for fritak etter ettårsregelen, kan eventuell dobbeltbeskatning av lønnen unngås ved å kreve kreditfradrag i Norge for skatten betalt i utlandet etter

reglene i skatteloven §§ 16-20 flg. Det forutsetter imidlertid at kravet kan fremsettes innenfor fristene for å kreve kreditfradrag.

Har personen arbeidet i et land som ikke skattlegger lønnsinntekten, vil skatt i Norge på denne inntekten ikke medføre dobbeltbeskatning. Hvis det løpende er krevd fritak basert på ettårsregelen under arbeidsperioden i utlandet, kan endring av fastsettingen for tidligere år (ved at lønnen skattlegges i Norge) likevel innebære en stor økonomisk belastning for skattyter.

Gjeldende regel om beregning av tillatte oppholdsdager i Norge er videre ressurskrevende for Skatteetaten. Den legger opp til at Skatteetaten først kan avgjøre om vilkårene for fritak er oppfylt når arbeidsoppholdet i utlandet er avsluttet. Jo lenger utenlandsoppholdet varer, desto mer ressurskrevende er det å kontrollere om vilkårene for fritak er oppfylt, innhente dokumentasjon og gjennomføre endringer i fastsettinger for tidligere inntektsår.

For å avhjelpe disse utfordringene foreslår departementets at tillatte oppholdsdager i Norge skal beregnes innenfor hvert inntektsår. Det innebærer at oppholdet i Norge ikke må overstige seks dager i gjennomsnitt hver hele måned *i løpet av inntektsåret*, det vil si maksimalt 72 dager for hvert hele inntektsår utenlandsoppholdet varer. For utreise- og hjemreiseåret skal grensene for opphold i Norge beregnes forholdsmessig ut fra antall hele måneder skattyter oppholder seg i utlandet i det aktuelle inntektsåret. Ved upåregnelige forhold er den tilsvarende grensen ni dager for hver hele måned i løpet av inntektsåret.

Forslaget innebærer at det etter utløpet av hvert inntektsår kan avgjøres om vilkårene for skattenedsettelse for det aktuelle året er oppfylt.

Ved arbeidsopphold i utlandet som varer i flere år, vil forslaget gi skattyter noe mindre fleksibilitet enn gjeldende regel. Rammene for opphold er imidlertid fortsatt seks dager per hele måned. I de to neste avsnittene følger eksempler som illustrerer forslaget.

En person tar arbeidsopphold i utlandet i 1. januar 2023 og returnerer til Norge 31. desember 2027: Etter gjeldende regel kan personen ikke oppholde seg i Norge i mer enn 360 dager (72 dager x 5 år) i løpet av denne femårsperioden for å få fritak for disse inntektsårene. Antall dager innenfor hvert inntektsår har ikke betydning. Etter forslaget vurderes hvert inntektsår for seg, og personen kan ikke oppholde seg i Norge i mer enn 72 dager (6 dager x 12 måneder) per inntektsår for å få fritak for hvert av inntektsårene i perioden 2023-2027.

En person tar arbeidsopphold i utlandet i 15. juli 2023 og returnerer til Norge 31. desember 2027: Etter gjeldende regel kan personen ikke oppholde seg i Norge i mer enn 318 dager (72 dager x 4 år + 6 dager x 5 måneder) i løpet av denne perioden på fire år og fem og en halv måned for å få skatten nedsatt for disse inntektsårene. Etter forslaget kan personen ikke oppholde seg i Norge i mer 30 dager (6 dager x 5 måneder) i inntektsåret 2023, og ikke mer enn 72 dager i hvert av de påfølgende inntektsårene (2024-2027).

Forslaget vil også omfatte personer som allerede har et arbeidsopphold i utlandet per 1. januar 2023, og som krever fritak etter ettårsregelen. Også for disse vil grensen for tillatte oppholdsdager i Norge fra og med inntektsåret 2023 være seks dager i gjennomsnitt hver hele måned i inntektsåret og maksimalt 72 dager per inntektsår. For inntektsårene forut for 2023 legger departementet opp til at det for personer som har overskredet grensene for opphold per 1. januar 2023, skal tas hensyn til oppholdsdager i Norge frem til arbeidsoppholdet er avsluttet ved vurderingen av om vilkårene for fritak for disse inntektsårene er oppfylt. Det innebærer at personer som i gjennomsnitt har oppholdt seg i Norge over grensene i skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav b frem til 1. januar 2023, og som fortsetter arbeidsoppholdet i utlandet etter dette tidspunktet, vil ha

mulighet til å innrette seg fremover slik at grensene for oppholdsdager i Norge (på bakgrunn av en gjennomsnittsberegning av hele arbeidsperioden i utlandet) for de tidligere inntektsårene ikke overskrides. For personer som ikke har overskredet grensene for oppholdsdager frem til 1. januar 2023, vil fritak for inntektsårene forut for 2023 bli avgjort basert på opphold i Norge til og med 31. desember 2022, det vil si uten at det tas hensyn til opphold i Norge i den resterende delen av utenlandsoppholdet.

Departementet viser til forslag til endring av skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav b. Departementet vil vurdere å gi overgangsregler som i tråd med forslagene over, regulerer beregningen av tillatt opphold for personer som allerede har et arbeidsopphold i utlandet.

3.2 Arbeidsopphold som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium

Departementet foreslår endringer i reglene om når arbeidsopphold hovedsakelig skal anses å finne sted utenfor andre staters territorium, jf. FSFIN § 2-1-7. Forslaget går ut på at vilkåret om arbeidsoppholdet «hovedsakelig» finner sted utenfor andre staters territorium, skal vurderes innenfor hvert inntektsår. Tilsvarende som for forslaget i punkt 3.1 vil dette innebære en forenkling både for skattyter og Skatteetaten.

For personer som har løpende arbeidsopphold i utlandet per 1. januar 2023 og krever fritak etter ettårsregelen, innebærer forslaget at vilkåret om hvor arbeidsoppholdet hovedsakelig finner sted, skal vurderes innenfor hvert inntektsår fra og med inntektsåret 2023. For inntektsårene forut for 2023 legger departementet opp til at vilkåret om «hovedsakelig» kan vurderes ut fra hele arbeidsoppholdet i utlandet hvis dette er til skattyters gunst.

Departementet viser til forslag til endring av FSFIN § 2-1-7.

3.3 Ettårsregelen og opsjonsinntekter i arbeidsforhold

Departementet foreslår at fordeler fra opsjoner i arbeidsforhold, jf. skatteloven § 5-14, ikke lenger skal omfattes av ettårsregelen. Dette innebærer at slike inntekter ikke lenger vil omfattes av skattefritaket i skatteloven § 2-1 tiende ledd, og istedenfor skal beskattes etter skattelovens alminnelige regler.

Opsjoner i arbeidsforhold er særegne sammenlignet med mer ordinær avlønning (typisk kontantutbetalinger). Dette skyldes at det kan gå lang tid mellom erverv og beskatning, siden opsjonsinntekten først innvinnes og tidfestes på utøvelses tidspunktet (og ikke allerede på ervervstidspunktet). Slik ettårsregelen er praktisert, kan skattyter få skattefritak for opsjonsinntekter knyttet til et arbeidsforhold i utlandet lenge etter at arbeidsforholdet er avsluttet. Regelen gir også incentiver til å tildele opsjoner i perioden den ansatte er i utlandet, for å unngå skatt.

Dette kan være EØS-rettslig problematisk. Reglene åpner for at skattytere som er skattemessig bosatt i Norge, kan oppnå fullstendig eller delvis skattefrihet i Norge for opsjonsinntekter knyttet til et arbeidsforhold i utlandet, selv om opsjonen først utøves lenge etter at arbeidsforholdet i utlandet har opphørt. Tilsvarende fordelaktig beskatning er ikke tilgjengelig for skattytere som i utgangspunktet ikke er skattemessig bosatt i Norge, men flytter hit med allerede tildelte ansattopsjoner og deretter blir globalskattepliktige. Har slike skattytere med seg opsjoner fra et tidligere arbeidsforhold i utlandet, som først utøves etter at de har blitt globalskattepliktige i Norge, vil hele opsjonsinntekten være skattepliktig i Norge etter internretten.¹ Denne potensielt ulike beskatningen av to relativt like situasjoner kan være problematisk etter EØS-avtalen art. 28 (fri bevegelighet for arbeidstakere).

¹ Likevel slik at norsk beskatningsrett kan være begrenset etter skatteavtale.

Departementet foreslår derfor å innskrenke ettårsregelens virkeområde, slik at denne ikke lenger får anvendelse på inntekter i form av opsjonsinntekter i arbeidsforhold, jf. skatteloven § 5-14. I stedetfor skal slike skattlegges etter alminnelige regler.

Tall fra Skatteetaten fra mai 2022 viser at for inntektsårene 2017 og 2018² var det henholdsvis 5799 og 5507 skattytere som fikk skattenedsettelse. Av disse var det henholdsvis kun 32 og 39 skattytere som samtidig hadde opsjonsinntekter knyttet til arbeidsforholdet i utlandet rapportert i a-ordningen. Endringen vil dermed berøre svært få skattytere.

I tillegg vil endringen redusere risikoen for ikke-beskatning av opsjonsinntekter i arbeidsforhold. Dette skyldes at skattefritak i Norge etter ettårsregelen ikke er betinget av at opsjonsfordelen beskattes i utlandet. For de berørte skattyterne vil eventuell dobbeltbeskatning kunne avhjelpes etter skatteavtalene og kreditreglene i skatteloven §§ 16-20 flg.

Som nevnt ovenfor, gjelder ettårsregelen for «lønnsinntekt». Dette begrepet er legaldefinert i FSFIN § 2-1-1. Departementet foreslår å gjennomføre endringen ved å endre denne legaldefinisjonen, slik at den uttrykkelig ikke omfatter opsjonsinntekter i arbeidsforhold.

4 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

Forslagene om endringer i skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav b (beregning av tillatte opphold i Norge) og FSFIN § 2-1-7 (vurderingen av hvor arbeidsoppholdet hovedsakelig finner sted) vil innebære en forenkling både for skattyter og Skatteetaten. Forslagene vil gi skattyterne økt forutberegnelighet og vil være ressursbesparende for Skatteetaten. Forslaget om endringer i skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav a

² Det er vanskelig for Skatteetaten å skaffe eksakte tall for årene etter 2018 på grunn av overgang til ny IT-løsning. Det er derfor vist til tall fra 2017 og 2018.

(opsjonsinntekter) antas ikke å ha nevneverdige administrative konsekvenser. Ingen av forslagene antas å ha provenyvirkninger av betydning.

5 IKRAFTTREDELSE

Departementet foreslår at endringene trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2023.

6 UTKAST TIL LOV- OG FORSKRIFTSENDRINGER

Forslag til lov om endringer i skatteloven

I

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

§ 2-1 tiende ledd bokstav b skal lyde:

b. Kortvarige opphold i riket anses ikke å avbryte et sammenhengende arbeidsopphold etter bokstav a. Slike opphold i riket må ikke *i løpet av inntektsåret* overstige seks dager i gjennomsnitt *for* hver hele måned *arbeidsoppholdet varer*. 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. *For utreise- og hjemreiseåret skal antall dager beregnes forholdsmessig ut fra antall hele måneder personen oppholder seg i utlandet i det aktuelle inntektsåret.*

II

Loven trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2023.

**Forskrift om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven
av 26. mars 1994 nr. 14**

Fastsatt av Finansdepartementet XX.XX.2022 med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt
av formue og inntekt (skatteloven) § 2-1 ellefte ledd

I

I forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven
av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 2-1-1 andre ledd skal lyde:

(2) Med lønnsinntekt menes ikke inntekt for arbeid utført i riket under opphold som
nevnt i § 2-1-5, *eller inntekt som nevnt i skatteloven § 5-14.*

§ 2-1-7 skal lyde:

§ 2-1-7 Arbeidsopphold som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium

Et arbeidsopphold anses hovedsakelig å finne sted utenfor andre staters territorium
etter skatteloven § 2-1 tiende ledd bokstav c nr. 2 når skattyter i løpet av *inntektsåret*,
oppholder seg mer utenfor enn innenfor andre staters territorium

II

Endringene under I trer i kraft straks med virkning fra og med inntektsåret 2023.