

Saksnr. 17/786

07.04.2017

Høringsnotat - Kildeskatteordning for utenlandske arbeidstakere

Innhold

1	Innledning og sammendrag	4
2	Bakgrunn	5
2.1	Innledning.....	5
2.2	Riksrevisjonens rapport	6
2.3	Status og utviklingstrekk	7
2.3.1	Sentrale regler og beskatningsprosess.....	7
2.3.2	Utenlandske arbeidstakere i Norge – utvikling over tid	13
2.4	Kildeskatteordninger i andre land	14
2.4.1	Sverige.....	14
2.4.2	Danmark.....	15
2.4.3	Finland.....	15
2.4.4	Storbritannia	16
3	Departementets vurderinger og forslag	16
3.1	Innledning.....	16
3.2	Alternativ beskatningsordning – kildeskatt på brutto lønnsinntekt	17
3.3	Skattesubjekter i kildeskatteordningen.....	18
3.3.1	Arbeidstakere med begrenset skatteplikt (ikke-bosatte)	18
3.3.2	Utvidelse av ordningen	19
3.3.3	Behandling av særlige grupper begrenset skattepliktige	20
3.4	Skattegrunnlag i kildeskatteordningen	21
3.4.1	Arbeidsinntekt	22
3.4.2	Virksomhetsinntekt.....	22
3.4.3	Kapitalinntekt.....	22
3.4.4	Pensjon mv.....	23
3.5	Formuesskatt	23
3.6	Trygdeavgift	23
3.7	Skattesats og inntektstak i kildeskatteordningen	24

4	Gjennomføring av beskatningen i kildeskatteordningen (fastsetting, rapportering og betaling av skatt)	25
4.1	Innledning.....	25
4.2	Fastsetting, rapportering og betaling av skatten	26
4.3	Særlige spørsmål	27
5	Uttreden av kildeskatteordningen.....	29
6	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	29
6.1	Økonomiske konsekvenser	29
6.2	Administrative konsekvenser	31
7	Utkast til lovbestemmelser.....	33
7.1	Bestemmelser i skatteloven.....	33
7.2	Bestemmelser i skatteforvaltningsloven	33
7.3	Bestemmelser i skattebetalingsloven	34
7.4	Øvrige bestemmelser	36

1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG

Departementet foreslår å innføre en særskilt kildeskatteordning for personer som er bosatt i utlandet og arbeider i Norge. Ordningen vil i hovedsak omfatte utenlandske arbeidstakere som er i Norge på midlertidige opphold. Kildeskatteordningen vil være vesentlig forenklet for dem som blir skattlagt i ordningen, og den vil bidra til at denne skattytergruppen skattlegges riktigere etter regelverket.

Det er flere grunner til at departementet foreslår å endre skattereglene for utenlandske arbeidstakere på kortvarig arbeidsopphold i Norge. Skatteetaten har vist til at dagens beskatning av denne gruppen gir opphav til mange feil og er svært ressurskrevende. Regelverket er komplisert, informasjonsgrunnlaget om skattytergruppen er mangelfullt, etterlevelsen av reglene er ikke tilfredsstillende, innkrevingen av restskatter er krevende, og kontrollkapasiteten er begrenset.

Videre har Riksrevisjonen bedt Finansdepartementet om å vurdere regelendringer som kan gi riktigere og mer effektive regler for beskatning av utenlandske arbeidstakere på midlertidige opphold, jf. punkt 2.2.

Kildeskatteordningen innebærer at lønnsinntekter skal skattlegges etter en *bruttometode* med en fast sats. Satsen skal ligge i intervallet 22-25 pst. Det gis ikke noen fradrag i ordningen. Skatten vil bli fastsatt fortløpende ved arbeidsgivers skattetrekk og påfølgende melding til Skatteetaten. For inntekter som skattlegges i kildeskatteordningen, skal det ikke leveres skattemelding (tidligere selvangivelse). Brutto arbeidsinntekt (lønnsinntekt og ev. skattepliktig trygdeinntekt) i kildeskatteordningen er et eget skattegrunnlag, som ikke skal samordnes med andre skattegrunnlag. Personer som har skattepliktig næringsinntekt, kan ikke omfattes av kildeskatteordningen.

For å motvirke at høye inntekter blir beskattet særlig gunstig i ordningen, foreslår departementet at det fastsettes et *inntektstak* i ordningen. Etter forslaget vil skattytere som har årlige lønnsinntekter og ev. skattepliktige trygdeinntekter over trinn 3 i trinnskatten, ikke kunne være i ordningen. De som tjener over inntektstaket, vil i stedet bli skattlagt etter skattelovens alminnelige regler.

Ordinær beskatning vil for grupper med relativt lav inntekt og relativt lang oppholdstid i Norge kunne være mer gunstig enn den foreslåtte bruttobeskatningen av lønnsinntekter. Etter EØS-avtalen kan norske regler ikke diskriminere statsborgere i andre EØS-land. Departementet legger derfor til grunn at statsborgere i andre EØS-land må ha muligheten til å velge ordinær beskatning i stedet for kildeskatt. Det er derfor usikkert hvor mange skattytere som vil inngå i kildeskatteordningen.

I tilknytning til innføringen av en forenklet beskatningsordning for utenlandske arbeidstakere kan det også være aktuelt å gjennomføre enkelte andre regelendringer,

inkludert eventuelt å oppheve standardfradraget. Departementet legger opp til at innføringen av kildeskatt gjøres uten provenykostnad for staten.

Sverige og Finland har lenge hatt regler som skattlegger ikke-bosatte arbeidstakere etter en bruttometode. Ordningen departementet foreslår, har klare likhetstrekk med disse reglene.

På grunn av de systemtilpasninger mv. som må gjennomføres i Skatteetaten, vil ikrafttredelse av en kildeskatteordning først kunne skje med virkning fra 2019.

2 BAKGRUNN

2.1 Innledning

Arbeidsinnvandringen fra EU-området til Norge var stabil i de første ti årene etter EØS-avtalen trådte i kraft, men fra 2004 økte den kraftig.¹ Utvidelsen av EØS-avtalen i 2004 og 2007 med 12 nye land (10 fra Sentral- og Øst-Europa) åpnet for en sterk tilstrømming av utenlandsk arbeidskraft til Norge. Ved inngangen til 2016 var det 150 000 øst-europeere i jobb i Norge, en oppgang fra 6 400 i 2003.² Drivkreftene har særlig vært et høyt norsk lønnsnivå i yrker med små krav til kvalifikasjoner i kombinasjon med økonomisk vekst og knapphet på arbeidskraft i flere næringer. Den sterke veksten i antallet utenlandske arbeidstakere (og virksomhetsutøvere) i Norge har skjedd parallelt med en utvikling der skattleggingen i stadig større grad skjer på bakgrunn av maskinelle rutiner.

Mange av utlendingene som kommer til Norge for å arbeide, er her på midlertidig opphold. Med arbeidstakere på midlertidig opphold menes her personer som i utgangspunktet ikke flytter permanent til Norge, men oppholder seg her i begrensede perioder – og ofte vil de ha en sterkere tilknytning til et annet land.³ Hvis man tar utgangspunkt i skattytere med lønnsinntekt m.m. i skattemanntallsgruppene 14 og 18 (personer på midlertidig opphold i Norge), utgjorde gruppen om lag 200 000 personer i 2014.⁴ Dette er en skattytergruppe som er krevende å følge opp for Skatteetaten, og ulike kontroller indikerer at en stor andel ikke betaler riktig skatt. At mange i denne gruppen blir skattlagt feil, er også et av hovedfunnene til Riksrevisjonen i en rapport

¹ Jf. NOU 2012: 2 *Utenfor og innenfor*.

² Jf. FAFO-artikkel av 4. oktober 2016, arbeidsinnvandring i tall.

³ Bostedreglene i skatteloven baserer seg utelukkende på antall dager i Norge, slik at arbeidstakere på midlertidige opphold i Norge kan falle i begge kategorier, det vil si som bosatt (alminnelig skatteplikt) eller ikke-bosatt (begrenset skatteplikt).

⁴ Personer med lønnsinntekt inkl. trygdeytelser som erstatter lønn og skattepliktige naturalytelser. Skattytere med aksje- og kapitalgevinst og næringsinntekt er tatt ut. Skattemanntallet og ligningsregisteret er ikke av en slik kvalitet at det er mulig å foreta en presis identifikasjon av utenlandske arbeidstakere på midlertidige opphold i Norge.

avgitt til Stortinget fra mai 2016 om beskatningen av utenlandske arbeidstakere mv. på korttidsopphold i Norge, jf. punkt 2.2.

For dårlig kvalitet ved beskatningen av utenlandske arbeidstakere skyldes flere forhold, blant annet komplisert regelverk, ufullstendig informasjonsgrunnlag, manglende etterlevelse, begrenset kontroll og systemmessige svakheter.

2.2 Riksrevisjonens rapport

Riksrevisjonen har i Dokument 3:11 (2015-2016) *Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold* blant annet undersøkt praksis og kvalitet ved skattlegging av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge. Riksrevisjonens undersøkelse viser at det er mange feil i beskatningen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende og at dette blant annet skyldes et komplisert regelverk. Riksrevisjonen viser også til at Sverige og Danmark har ordninger med forenklet skattlegging av ikke-bosatte på kortvarige opphold.

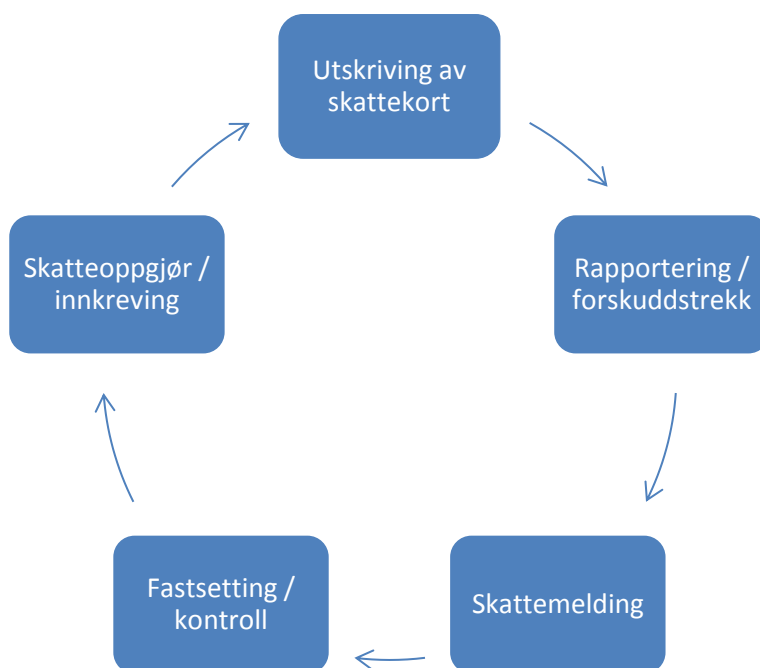
Riksrevisjonen anbefaler at Finansdepartementet vurderer mulighetene for regelverksendringer som kan bidra til riktigere og mer effektiv beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold.

Dette høringsnotatet inneholder forslag til forenklete regler for utenlandske arbeidstakere.

2.3 Status og utviklingstrekk

Dette punktet drøfter status og utviklingstrekk i beskatningen av utenlandske arbeidstakere på kortvarig opphold i Norge. Figur 1 viser gangen i beskatningen av personer.

Figur 1 Beskatningsprosess (syklus)



Kilde: Finansdepartementet

2.3.1 Sentrale regler og beskatningsprosess

For personer som kommer til Norge og blir skattemessig bosatt her, gjelder i utgangspunktet de samme reglene⁵ som for bosatte nordmenn. Bosatte har *alminnelig* skatteplikt, og det vil si at all formue og inntekt er skattepliktig hit etter skatteloven (sktl.) § 2-1. Personer som ikke er skattemessig bosatt, men som arbeider midlertidig i Norge, vil i stedet kunne være *begrenset* skattepliktig til Norge. For en person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, vil inntekt fra arbeid utført i riket være skattepliktig hit, hvis inntekten skriver seg fra «herværende kilder» jf. sktl. § 2-3 første ledd d – vilkåret vil normalt være oppfylt hvis arbeidsgiver er etablert i Norge. Slike inntekter er skattepliktige fra første dag. Personer bosatt i utlandet som arbeider på norsk sokkel (ikke en del av «riket»), er i utgangspunktet skattepliktige til Norge etter

⁵ En person som blir ansett skattemessig bosatt i Norge kan imidlertid i de to første inntektsårene kreve standardfradrag i stedet for fradrag for faktiske utgifter.

petroleumsskatteloven §§ 1 og 2, mens utenlandske sjøfolk kan være skattepliktige for inntekt opptjent på skip med nærmere tilknytning til Norge eller norsk virksomhet, jf. sktl. § 2-3 første ledd h. I tillegg vil arbeidstaker som ikke er skattemessig bosatt, men som stilles til rådighet for andre for å utføre arbeid i Norge (såkalt arbeidsleie), være skattepliktig hit for slik inntekt, jf. sktl. § 2-3 annet ledd.

Når arbeid utføres i Norge, vil derfor lønnsinntektene som oftest være skattepliktige hit, også når skattyter er bosatt i utlandet. Også etter skatteavtalene vil staten der arbeidet utføres som hovedregel ha beskatningsrett. Regler om skatteforvaltning, skattebetaling er i utgangspunktet de samme for bosatte og ikke-bosatte.

Selv om inntekt fra arbeid utført i Norge normalt er skattepliktig hit, er likevel reglene om bosted sentrale. Disse reglene avgjør rekkevidden av skatteplikten, herunder får de betydning for retten til og omfanget av ulike fradrag. Fysiske personer regnes som bosatt etter skatteloven hvis de oppholder seg her mer enn 183 dager i en 12-månedersperiode, jf. sktl. § 2-1 annet ledd a. I tillegg blir man ansett bosatt hvis man oppholder seg her mer enn 270 dager i en 36-månedersperiode, jf. sktl. § 2-1 annet ledd b. Om skattyter er registrert i Folkeregisteret, er ikke avgjørende for den skattemessige tilknytningen.

Med disse tersklene for å oppfylle bostedsvilkåret vil mange personer på midlertidig opphold bli ansett skattemessig bosatt i Norge – også om personen har familie og fast bolig i et annet land. Med alminnelig skatteplikt følger også full fradragrett. For eksempel har bosatte krav på sosialt begrunnede fradrag (f.eks. fradrag for enslige forsørgere), og for inntektsår etter det året de blir bosatt, skal det heller ikke skje noen forholdsmessig reduksjon av minstefradrag og personfradrag ut fra oppholdets lengde. Det samme gjelder for innslagspunktene i trinnskatten. Det betyr for eksempel at en person som blir bosatt i Norge på bakgrunn av 270-dagersregelen, kan få fulle fradrag her (og ingen avkorting i innslagspunktene for trinnskatt) selv om vedkommende bor og arbeider mesteparten av året i et annet land.

Riktig *praktisering og etterlevelse* av de materielle skattereglene er ofte krevende ved skatteggingen av utenlandske arbeidstakere. Kontroller gjennomført i Skatteetaten indikerer at mange i denne gruppen blir skattlagt feil. Det gjelder særlig de som er her på kortvarige opphold. Ved de obligatoriske ligningskontrollene for 2014 ble det avdekket at 34 pst. av skattytere med d-nummer⁶ hadde minst ett kontrollutslag for mulig feil. Tilsvarende tall for «alle arbeidstakere» var 14 pst. Det er også betydelig flere endringssaker knyttet til utenlandske arbeidstakere på midlertidige opphold. Ved Riksrevisjonens undersøkelse av beskatningen av utenlandske arbeidstakere mv. ble det gjennomført en undersøkelse for å belyse variasjon i skattefastsettingen. Resultatet

⁶ For utlendinger uten fødselsnummer er d-nummer nødvendig for å få utstedt skattekort.

av undersøkelsen viser at regelverket kan være komplisert og at det kan gi opphav til ulik praksis ved skattekontorene.⁷

Feil ved skattefastsettingen av denne gruppen kan bero på flere forhold. Beskatningen av fysiske personer i Norge bygger på et *forskuddssystem*. Reglene om forskuddsutskrivning tar sikte på at hele eller deler av forventet skatt, skal innbetales før skatten endelig beregnes. For at satsen i forskuddstrekket (iht. utskrevet skattekort) skal bli mest mulig riktig, er skattekontoret avhengig av at grunnlagene er gode. For skattytere med skattemessig historikk i Norge vil man basere seg på det historiske grunnlaget. For arbeidstakere som kommer til Norge på kortvarige arbeidsopphold, vil Skatteetaten i mange tilfeller mangle historiske data, og man må da i stedet basere trekket på informasjon fra skattyter selv om forventet inntekt, antatt oppholdstid mv.

Etter innføring av a-opplysningsloven i 2015 rapporterer arbeidsgiver til Skatteetaten minst på månedlig basis. Det gjelder opplysninger for hver enkelt arbeidstaker om arbeidsforhold, inntekt, fradrag og forskuddstrekk. I lovforarbeidene ble det uttrykt en forventning om at ordningen generelt vil gi et bedre grunnlag for forskuddstrekk, skattefastsetting og kontrollvirksomhet.

Hvis forutsetningene som blir lagt til grunn ved forskuddsutskrivingen ikke er riktige, kan løpende trekk blir for høyt eller for lavt. I utgangspunktet er dette forhold som blir korrigert ved fastsettingen. Men feil i grunnlaget for trekket blir i mange tilfeller ikke korrigert av skattyter i skattemeldingen, eller av skattekontoret ved saksbehandlingen, som i hovedsak foregår maskinelt. Der feil i forskuddstrekket blir korrigert ved fastsettingen, kan det likevel være vanskelig å få gjennomført riktig skatteoppgjør – særlig gjelder det når skattyter er bosatt i utlandet. I hovedsak kommer det av at skatteoppkrever mangler nødvendig informasjon om skattyter til å kunne foreta utbetalinger av tilgodebeløp eller innkreving av restanser, for eksempel mangler man ofte bostedsadresse, telefonnummer, e-postadresse eller kunnskap om hvilket land skattyter oppholder seg.

I tilfeller hvor skatteoppkrever vet hvilket land skattyter befinner seg i, kan man be om bistand fra skattemyndighetene i det landet ved å ta i bruk avtaler om bistand til innkreving (der slike er inngått). Denne innkrevingen er imidlertid svært ressurskrevende, og det ligger begrensninger for anvendelse i avtalene. Erfaringen med bistandsanmodninger viser at bare en mindre del av kravene blir innbetalt. For skattytere med d-nummer blir om lag 80-90 mill. kroner i restskatt stående ubetalt årlig. Årlige tilgodebeløp som ikke lot seg utbetale utgjorde for samme gruppe i 2013 17 mill. kroner og i 2014 28 mill. kroner.⁸

⁷ Se Riksrevisjonens rapport til Stortinget av 10. mai 2016.

⁸ D-nummer omfatter også utenlandske arbeidere som er selvstendig næringsdrivende.

Alle med skatteplikt til Norge vil normalt ha *opplysningsplikt* om relevante forhold for egen skattlegging. Utgangspunktet er at skattyter skal gi riktige og fullstendige opplysninger som grunnlag for utskriving av riktig forskudd og for fastsettingen. Feilaktige eller mangelfulle opplysninger fra skattyter er imidlertid vanskelig å avdekke for Skatteetaten.

Beskatningen av personlige skattytere baserer seg i stor grad på *informasjon fra tredjeparter*, for eksempel fra arbeidsgivere, banker og forsikringsselskaper. Informasjonen blir brukt som grunnlagsdata i den forhåndsutfylte skattemeldingen og ved skatteberegningen. Fradragsposter som for eksempel reise- og pendlerfradrag kan ikke baseres på informasjon fra tredjeparter. Utenlandske arbeidstakere på korttidsopphold har i større grad enn ordinære skattytere fradragsberettigede kostnader av en slik art at fradraget ikke kan baseres på informasjon fra tredjeparter, og informasjonsgrunnlaget blir derfor dårligere. Skattyters egen opplysningsplikt får dermed i praksis større betydning for personer med svakere tilknytning til det norske samfunnet. Andre eksempler er retten til å bli skattlagt i skattekasse 2 (gir rett til høyere personfradrag) fordi vedkommende forsørger ektefelle i utlandet. Et annet eksempel er retten til å kreve fradrag som bosatt, jf. skatteloven § 6-71, når skattyter har hele eller tilnærmet hele sin inntekt fra Norge (medregnet ektefelles inntekt). Når færre poster på skattemeldingen er basert på tredjepartsopplysninger, gir det seg utslag i kvaliteten på beskatningen av utenlandske arbeidstakere på kortvarige opphold.

Andre regler som avhenger av riktige opplysninger fra skattyter, er bestemmelsene om *avkorting* av minstefradrag, personfradrag og innslagspunktene i trinnskatten. Har skattyter bare vært bosatt⁹ i Norge deler av året, skal disse fradragene og innslagspunktene i trinnskatten avkortes basert på antall hele og påbegynte måneder (12-deler) skattyter har vært bosatt i Norge i løpet av inntektsåret. Tilsvarende regler om avkorting gjelder for ikke-bosatt ved opphold i riket deler av året.¹⁰

For å beregne riktig antall 12-deler på skattekortet baserer Skatteetaten seg på de opplysninger skattyter gir ved søknad om skattekort. Hvis det er usikkert hvor lenge skattyter skal oppholde seg i Norge, eller det ikke gis opplysninger om oppholdets lengde ved skattekortsøknaden, vil skattekortet kunne bli feil. Skatteetaten har etablert rutiner for utskriving av skattekort for å sikre en mer korrekt forskuddsutskriving, ved at en del skattytere, der opphold i Norge er usikkert, får utskrevet skattekort med 6/12. Likevel vil en del skattytere få utskrevet skattekort med for mange 12-deler.

Antall 12-deler fra skattekortet blir overført til skattemeldingen. Skattyter har ved innsendelse av skattemeldingen opplysningsplikt om oppholdets lengde (som legges til

⁹ For de som blir bosatt, er avkorting bare aktuelt til og med det året vilkårene for å bli ansett bosatt er oppfylt.

¹⁰ Men disse kan altså kreve fradrag som bosatte hvis vilkårene i skatteloven § 6-71 er oppfylt.

grunn ved fastsettingen), men det er varierende i hvor stor grad skattytere endrer opplysningene om sitt opphold i Norge. Det betyr at det også ved fastsettingen blir lagt til grunn for mange 12-deler for en stor del skattytere i denne gruppen.

For inntektsåret 2014 var det om lag $\frac{1}{3}$ (70 000 personer) av skattyterne i skattemanntallsgruppe 14 og 18 med i hovedsak lønnsinntekt som fikk mindre enn 12/12 ved ligningen. De øvrige fikk fulle fradrag som bosatte. Ulike forutsetninger om 12-deler på forskuddsstadiet og ved fastsettingen gir opphav til tilbakebetalingsbeløp og restskatter.

Å få fastsatt flere tolvdelers oppholdstid enn det oppholdstiden skulle tilsi, vil medføre lavere uriktig skatt, og kan medføre at skattyter i liten grad betaler skatt på alminnelig inntekt og trinnskatt. Tabell 1 viser størrelsen på fullt og 1/12-dels fradrag og innslagspunkt samt skatteverdien av 1/12-dels fradrag og innslagspunkt. Skatteverdien av en tolvtedel (kolonnen lengst til venstre) illustrerer størrelsen på den maksimale skattefordelen som oppnås dersom antatt oppholdstid økes med 1/12-del.

Tabell 1 Fradrag og innslagspunkt i trinnskatten, 12/12-deler, 1/12 og skatteverdien av 1/12-dels fradrag og innslagspunkt. 2017-regler. Kroner

Frdrag/ trinnskatt	12/12-deler	1/12-del	1/12-del Skatteverdi
Minstefradrag for lønn og trygd	94 750	7 896	1 900
Personfradrag (klasse 1)	53 150	4 429	1 060
Personfradrag (klasse 2)	78 300	6 525	1 570
Trinnskatt etter trinn 1	164 100	13 675	130
Trinnskatt etter trinn 2	230 950	19 246	290
Trinnskatt etter trinn 3	580 650	48 388	4 410
Trinnskatt etter trinn 4	934 050	77 838	2 340

Kilde: Finansdepartementet.

Skattefordelen som oppnås for den enkelte, er avhengig av samlet inntekt. Man må ha en relativt høy månedsinntekt for å bli rammet av avkorting i trinn 3 og 4 (over om lag 48 000 kroner). Mange vil imidlertid oppnå en skattemessig fordel ved økte tolvdelers som grunnlag for størrelsen av minstefradrag, personfradrag og innslagspunktene i trinn 1 og 2 i trinnskatten.

Tabell 2 viser et regneeksempel på hva skatten blir for en person med inntekt på 100 000 kroner opptjent i løpet av tre måneders arbeidsopphold i Norge i tilfellet der personen får 12/12-deler (uten avkorting) og i tilfellet der personen får avkorting til 3/12-deler. Tabellen viser at uten avkorting vil skattyter i liten grad betale skatt på alminnelig inntekt eller trinnskatt. Skattyter betaler da i hovedsak trygdeavgift til Norge. Den samlede forskjellen i utlignet skatt mellom de to tilfellene utgjør om lag 15 600 kroner.

Tabell 2 Fastsetting av skatt uten og med avkorting av ordinære fradrag og innslagspunkt i trinnskatten. Skattyter har kun lønnsinntekt og ingen fradrag utover minstefradrag og personfradrag (skattekasse 1). Skatteregler 2017

	Uten avkorting 12/12-deler (kroner)	Med avkorting 3/12-deler (kroner)
Lønnsinntekt	100 000	100 000
Trygdeavgift	8 200	8 200
Skatt på alminnelig inntekt	684	15 126
Trinnskatt	0	1 174
Samlet skatt	8 884	24 500
Skatteandel	8,9 %	24,5 %
Differansen ved fastsatt skatt uten og med avkorting		15 616

Kilde: Finansdepartementet.

Eksemplet illustrerer betydningen fastsettingen av tolvdelar har for at beskatningen skal bli riktig. Avkorting gir sterke insentiver til å oppgi lengre oppholdstid enn det som er reelt eller unnlåte å opplyse om kortere oppholdstid enn det som er lagt til grunn ved fastsettingen. Uten avkorting etter oppholdstid får utenlandske skattytere med lave inntekter i Norge en lav skatteandel.

Arbeidstakere som kommer til Norge, kan kreve *standardfradrag* i stedet for en rekke ordinære fradrag. For skattytere som blir bosatt i Norge, gjelder fradraget kun de to første årene. Standardfradraget er 10 pst. av arbeidsinntekten og kan maksimalt utgjøre 40 000 kroner per år. Om lag 50 000 skattytere har de siste årene krevd standardfradrag. Standardfradraget må kreves i skattemeldingen, og man må derfor anta at en del som har krav på fradraget, ikke krever det ved ligningen og derfor ikke får utnyttet det. Standardfradraget er anslått å utgjøre en skatteutgift på i underkant av 300 mill. kroner i 2016. Provenygevinsten av å fjerne standardfradraget vil imidlertid være avhengig av i hvilken grad fradraget erstatter andre fradrag. I tabell 2 ovenfor er det ikke tatt hensyn til betydningen av standardfradraget. Dersom skattyter i dette eksemplet har standardfradrag ville det uten avkorting bare blitt betalt trygdeavgift og gjennomsnittsskatten ville blitt noe lavere både med og uten avkorting.

Skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet (pendlere), har krav på *fradrag for merkostnader* som påløper som følge av pendlingen. Det er ingen øvre grense for samlet fradrag til merkostnader for kost og losji for pendlere. I 2014 var det over 90 000 skattytere som krevde fradrag for kost, losji og besøksreiser, ved ligningen. En betydelig andel som krever fradragene, er pendlere fra andre EØS-land. I 2014 var en betydelig andel som krevde fradrag for merkostnader og besøksreiser statsborgere fra Øst-Europa. Gjennomsnittlig fradrag som ble krevd i 2014, var over 50 000 kroner per skattyter. Kontroller gjennomført av Skatteetaten har avdekket omfattende feilbruk/misbruk av ordningen. Regelverket blir oppfattet som komplisert, og kontroller for å sikre riktig etterlevelse er svært ressurskrevende. Skatteutgiften ved dette fradraget ble anslått til om lag 1 mrd. kroner i 2016.

2.3.2 Utenlandske arbeidstakere i Norge – utvikling over tid

Skattemanntallet og Skatteetatens registre er ikke av en slik kvalitet at det er mulig å identifisere ikke-bosatte som arbeider i Norge presist. Skattemanntallsgruppe 14 og 18 gir imidlertid en del informasjon over skattytere på midlertidig opphold. For inntektsåret 2014 var det i disse gruppene om lag 195 000 personer med positiv bruttolønn.¹¹ I denne gruppen vil det være både bosatte og ikke-bosatte utfra en skatterettslig vurdering. Det er også noen norske statsborgere i gruppen. Beregningene av økonomiske virkninger av en kildeskatteordning, jf. punkt 6.1, bygger på tallmaterialet fra skattemanntallsgruppe 14 og 18.

Oversikten nedenfor (tabell 3) gir migrasjonstall for arbeidsinnvandrere med d-nummer.¹² D-nummer er et registreringsnummer som tildeles personer som ikke er fast bosatt i Norge (etter folkeregisterloven), men som har en tilknytning til Norge som gjør at de trenger et administrativt identifikasjonsnummer. Selv om arbeidsinnvandrere med d-nummer ikke har meldt flytting til Norge etter folkeregisterloven, kan de være ansett skattemessig bosatt. Basert på statsborgerskap er de tre største gruppene i oversikten arbeidsinnvandrere fra Polen (om lag 25 pst.), Sverige (om lag 24 pst.), og Litauen (om lag 10 pst.). Grunnen til at samlet antall arbeidsinnvandrere i tabell 3 er betydelig høyere enn de 195 000 fra skattemanntallsgruppe 14 og 18, er i hovedsak at sistnevnte tall ekskluderer personer uten positiv bruttolønn. Personer med d-nummer kan også omfatte skattytere som ikke er med i utvalget fra skattemanntallsgruppe 14 og 18 på grunn av at de hadde næringsinntekt og lignende. Tabell 4 gir oversikt over tildelte d-nummer i perioden 2005 til 2015. Tabell 5 er SSBs statistikk over sysselsatte på korttidsopphold.

Tabell 3 Migrasjonstall for arbeidsinnvandrere med d-nummer. Totaltall for målgruppen

År	Antall innreiste	Førstegangsinnreiste	Innreiste for andre gang eller fler	Antall utreiste i løpet av året	Netto innreiste	Totalt antall arb.innvandr. ved utgangen av året	Prosentvis endring
2003						69 006	
2004	29 187	29 187	0	27	29 160	98 166	42,3
2005	44 799	36 588	8 211	33 546	11 253	109 419	11,5
2006	64 978	55 926	9 052	34 613	30 365	139 784	27,8
2007	77 124	67 774	9 350	30 706	46 418	186 202	33,2
2008	77 893	68 489	9 404	35 797	42 096	228 298	22,6
2009	63 369	51 016	12 353	35 183	28 186	256 484	12,3
2010	57 931	43 537	14 394	31 195	26 736	283 220	10,4
2011	59 188	48 284	10 904	46 226	12 962	296 182	4,6
2012	66 974	55 860	11 114	37 812	29 162	325 344	9,8
2013	70 290	57 861	12 429	29 890	40 400	365 744	12,4
2014*	62 635	53 588	9 047	120 403	-57 768	307 976	-15,8

¹¹ I dette tallet er det tatt ut personer som hadde næringsinntekt, pensjonsinntekt og aksje- og kapitalgevinster eller -tap.

¹² Jf. Skatteetatens analysenytt 2/2016.

*Den sterke endringen i 2014 (fire siste kolonner) skyldes i hovedsak en opprydding i d-nummerdatabasen hvor om lag 90 000 ble fjernet, blant annet som følge av antakelser om de ikke lenger har skatteplikt til Norge. Det er forventet en tilsvarende nedgang for 2015 pga. tilsvarende opprydding m som i 2014.

Kilde: Skatteetaten.

Tabell 4 Tildelte d-nummer per år

År	Totalt	Herav rekvirert av Skatteetaten
2005	60 882	37 916
2006	88 690	58 611
2007	108 851	72 296
2008	113 635	73 617
2009	94 416	52 771
2010	78 709	45 482
2011	83 058	52 807
2012	97 171	61 827
2013	102 948	66 090
2014	100 599	61 593
2015	94 903	56 187

Kilde: Skatteetaten.

Tabell 5 Sysselsatte på korttidsopphold. Lønnstakere ikke registrert bosatt i Folkeregisteret. Avrundet til nærmeste tusen¹

År	Antall personer
2007	121 000
2008	141 000
2009	135 000
2010	127 000
2011	133 000
2012	148 000
2013	163 000
2014	165 000

¹ Selvstendig næringsdrivende og sjøfolk utenfor EØS-landene er ikke inkludert. Statistikken omfatter personer 15-74 år.

Kilde: SSB (Lønnstakere ikke registrert bosatt, etter landbakgrunn og næring (SN2007)).

2.4 Kildeskatteordninger i andre land

2.4.1 Sverige

Sverige innførte en særskilt kildeskatteordning for personer bosatt i utlandet allerede i 1992.¹³ Ordningen går under betegnelsen SINK – särskild *inkomst*skatt för utomlands bosatta. Det er i hovedsak pensjon og lønnsinntekter opptjent i Sverige som skattlegges i ordningen. Ordningen kan benyttes av begrenset skattepliktige – det vil si de som

¹³ Jf. lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

oppholder seg mindre enn seks måneder sammenhengende i Sverige. Skattyter vil kunne forbli i SINK-ordningen på ubestemt tid hvis vedkommende ikke overstiger grensen for å bli ansett som bosatt. Opprinnelig var skattesatsen 25 pst., men i 2014 ble satsen senket til 20 pst.¹⁴ – for «sjøinkomst» er satsen 15 pst. Det er om lag 200 000 personer i SINK-ordningen. 150 000 av disse er svenske pensjonister bosatt i utlandet.

Arbeidstaker må søke Skatteverket om å bli skattlagt under ordningen. I praksis velger nesten alle skattytere med begrenset skatteplikt SINK-beskatning.

I de fleste tilfeller er det arbeidsgiver (på vegne av arbeidstaker) som sender inn søknad. Hvis Skatteverket innvilger søknaden, treffes et særskilt vedtak (SINK-beslut) hvor skattesatsen fremgår. Vedtaket gir grunnlaget for arbeidsgivers løpende trekk. Skattytere som er i ordningen, skal ikke levere skattemelding og får ingen fradrag i skattegrunnlaget. Skattyter kan senere begjære endring av SINK-vedtaket, og i stedet bli skattlagt i det ordinære systemet. Slik endring forutsetter en aktiv handling fra skattyter, og skjer bare i svært få tilfeller.

2.4.2 Danmark

Danmark har spesialregler for ulike grupper utlendinger. Forskere og eksperter kan på nærmere vilkår skattlegges etter en flat sats på 26 pst. (pluss arbeidsmarkedsbidrag på 8 pst. av (100-26), dvs. totalt 31,92 pst.) av lønnsinntekter. Ordningen er begrenset til fem år. Andre inntekter skattlegges på vanlig måte. Skatt på brutto lønnsinntekt gjelder også ved såkalt arbeidsleie, dvs. hvor en utenlandsk arbeidstaker stilles til disposisjon for et dansk selskap. Satsen er her 30 pst. (pluss arbeidsmarkedsbidrag på 8 pst.) og skatten skal trekkes av det danske selskapet. Skattleggingen er endelig, og arbeidstaker skal ikke levere skattemelding.

2.4.3 Finland

Finland har også en kildeskatteordning for utenlandske arbeidstakere som oppholder seg mindre enn seks måneder i landet. Etter ordningen trekker arbeidsgiver endelig kildeskatt på 35 pst. Skattyter gis et månedlig fradrag på 510 euro i inntekten før kildeskatten trekkes – den effektive skattesatsen kan dermed bli vesentlig lavere enn 35 pst. Utenlandsk arbeidstaker kan søke om å bli skattlagt i det alminnelige systemet. Ved slik søknad må skattyter dokumentere all inntekt opptjent i Finland, inntekt opptjent i hjemstaten og ulike inntektsfradrag.

¹⁴ I et høringsnotat av 20. mars 2017 foreslås det å heve satsen tilbake til 25 pst. jf. <http://www.regeringen.se/rattsdokument/departementsserien-och-promemorior/2017/03/hoid-sarskild-inkomstskatt-for-utomlands-bosatta/>

2.4.4 Storbritannia

Systemet for beskatning av lønnsinntekter og pensjon i Storbritannia omtales gjerne som en kildeskatteordning (Pay-As-You-Earn - PAYE). Ordningen gjelder både for bosatte og ikke-bosatte. I dette systemet trekker arbeidsgiver (eventuelt en pensjonsinnretning) skatt og trygdeavgift fra lønn (eventuelt pensjon) i henhold til ulike koder (tilsv. skattekort) som mottas elektronisk fra Skatteetaten. Systemet er progressivt, og satsene for 2016/2017 er angitt i tabell 6.

Tabell 6 Skattesatser og beløpsgrenser i Storbritannia

Skattesats	Nedre inntektsgrense	Øvre inntektsgrense
Generell sats 20 pst.	11 001 GBP	43 000 GBP
Høy sats 40 pst.	43 001 GBP	150 000 GBP
Tilleggssats 45 pst.	Over 150 000 GBP	

* I bunn ligger et fradrag (personal allowance) på 11 000 GBP (gjelder for 2016/2017) For inntekter over 100 000 GBP avkortes fradraget med 1 GBP per 2 GBP i inntekt.

Kilde: HM Revenue & Customs, UK.

Inntektsåret for arbeidsinntekter går fra 6. april til 5. april. Ved slutten av inntektsåret ferdigstiller arbeidsgiver en årsoppgave over hva som er utbetalt i lønn, trukket i skatt og hvilke fradrag som er hensyntatt. I mange tilfeller vil lønsmottaker ikke ha plikt til å levere skattemelding. Det har sammenheng med at trukket skatt i PAYE-systemet normalt vil være riktig (Storbritannia har en svært enkel fradragsstruktur i PAYE-ordningen). Hvis skattyter har skattepliktige inntekter som ikke er blitt beskattet i PAYE-ordningen, som for eksempel næringsinntekt eller kapitalinntekt skal det leveres skattemelding (selvfastsetting). PAYE-ordningen har flere likhetstrekk med vårt gjeldende system for forskuddstrekk og leveringsfritak.

3 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

3.1 Innledning

For dårlig kvalitet ved beskatningen av utenlandske arbeidstakere skyldes flere forhold, blant annet komplisert regelverk, ufullstendig informasjonsgrunnlag, manglende etterlevelse, begrenset kontroll og systemmessige svakheter, jf. kapittel 2. Høy feilprosent ved skattleggingen av denne gruppen er uheldig og kan svekke skattesystemets legitimitet. Med utgangspunkt i dagens regler og saksbehandlingssystemer vil en vesentlig forbedring i kvaliteten på skattleggingen av denne gruppen neppe kunne skje uten betydelig omprioritering av Skatteetatens ressurser.

Både hensynet til at utenlandske skattytere skal betale riktig skatt i henhold til reglene og at regelverket for beskatning av utenlandske arbeidstakere skal være enkelt å administrere, tilsier at man bør vurdere å endre reglene. Riksrevisjonen ber også

Finansdepartementet vurderer endringer i regelverket for beskatning av utenlandske arbeidstakere mv., jf. punkt 2.2.

3.2 Alternativ beskatningsordning – kildeskatt på brutto lønnsinntekt

I dette høringsnotatet vurderer departementet en alternativ beskatningsordning som vil kunne innebære en vesentlig forenkling for skattyter og skattemyndigheter, og som vil gi riktigere beskatning av skattytergruppen i samsvar med vedtatte regler.

Hensyn som kan tale for innføring av en kildeskatteordning på bruttoinntekt (rettssikkerhet, forutsigbarhet og administrative hensyn) må avveies mot hensynene til skattemessig likebehandling, nøytralitet i skattesystemet, statens inntekter fra denne skattytergruppen (provenyvirkninger) og fordelingsvirkninger. Inntektsskatt på *bruttoinntekt* tar mindre hensyn til individuell skatteevne fordi det ikke innrømmes fradrag for utgifter til inntekts ervervelse eller andre personrelaterte fradrag. En bruttobeskatning med flat sats vil heller ikke være progressiv.

En kildeskatteordning vil innebære at skattytere i ordningen fortløpende får fastsatt sin skatt i Norge (og ikke i året etter inntektsåret). Det skjer ved at arbeidsgiver foretar skattetrekk ved den enkelte lønnsutbetaling og gir melding om skattetrekket til skattemyndighetene. Arbeidsgiver vil trekke skatt etter en fast sats som er endelig (bruttobeskatning). Skatteforpliktelsen vil med dette være endelig oppgjort uten skattemelding og etterfølgende beregning av skatten. Denne type skatteordninger (fastsetting ved trekk) er velkjent i det norske skattesystemet: Artistskatt, skatt som betales ved lønnstrekk på Svalbard og kildeskatt på utbytte (fra 1. januar 2017) fastsettes etter slike modeller. Fastsetting ved trekk er særlig praktisk i de tilfellene det ikke er hensiktsmessig å pålegge den skattepliktige å levere skattemelding og inntektene kommer fra en inntektskilde der en tredjepart kan gjennomføre skattetrekket.

Etter EØS-avtalen er det i utgangspunktet ikke adgang til å forskjellsbehandle statsborgere fra andre EØS-land hvis de er i en *sammenlignbar situasjon* med en nasjonal borger. For inntekter opptjent i Norge (og utgifter knyttet til disse), vil bosatte og ikke-bosatte arbeidstakere normalt bli regnet for å være i sammenlignbare situasjoner.¹⁵ I *Gerritse*-saken (C-234/01)¹⁶ ble *tvungen* bruttobeskatning av en ikke-bosatt musiker underkjent av EU-domstolen som indirekte diskriminering på grunnlag av nasjonalitet (fordi den først og fremst rammet utlendinger og kunne gi hardere beskatning). Tvungen beskatning etter en kildeskatteordning kan medføre mindre gunstig beskatning enn etter ordinære regler. Departementet legger til grunn at

¹⁵ Dette vil kunne være annerledes for fradrag som retter seg mot personlige eller familiemessige forhold, jf. sak C-279/93 *Schumacker*.

¹⁶ Saken gjaldt fri bevegelighet av tjenester.

statsborgere i andre EØS-land må gis rett til å velge ordinær beskatning i stedet for beskatning etter en kildeskattmodell. EØS-borgere utgjør det store flertallet av utenlandske arbeidstakere på midlertid opphold i Norge.

Departementet legger til grunn at en slik valgadgang vil være tilstrekkelig til å tilfredsstille kravene etter EØS-retten. Det vises i den sammenheng til en avgjørelse¹⁷ fra *Högsta förvaltningsdomstolen* av 19. mai 2016 vedrørende valgadgangen i den svenske SINK-ordningen.

Skatteavtalenes ikke-diskrimineringsbestemmelser medfører ikke en tilsvarende begrensning. Det skyldes at disse bestemmelsene ikke forbyr forskjellsbehandling på bakgrunn av skattyters bosted. Departementet legger derfor til grunn at man ikke er forpliktet til å gi statsborgere fra land utenfor EØS en slik valgmulighet. Departementet foreslår at denne gruppen ikke skal ha valgadgang, se avsnitt 3.3.3.4.

3.3 Skattesubjekter i kildeskatteordningen

3.3.1 Arbeidstakere med begrenset skatteplikt (ikke-bosatte)

I det norske skattesystemet går det et sentralt skille mellom skattesubjekter med alminnelig skatteplikt (bosatte) og skattesubjekter med begrenset skatteplikt (ikke-bosatte). Det er bostedsbegrepet i skatteloven som avgjør skattyters skattemessige tilknytning.¹⁸ Alminnelig skattepliktige skal som hovedregel svare skatt til Norge av all inntekt og formue (globalskatteplikt). Begrenset skattepliktige skal bare betale skatt av inntekt (og formue) med særlig tilknytning til Norge, dvs. etter et kildeprinsipp. Skattytere som oppholder seg mer enn 183 dager i løpet av en 12-månedersperiode eller mer enn 270 dager i en 36-månedersperiode, anses skattemessig bosatt her med virkning fra og med det året skattyter overstiger kravet til antall dager. Mange utenlandske arbeidstakere som oppholder seg midlertidig i Norge, vil etter en stund oppfylle vilkårene for å bli ansett bosatt.

Departementet antar at det i utgangspunktet vil være en fordel å knytte en kildeskatteordning til eksisterende regler om skattemessig bosted. Hvis man begrenser ordningen til arbeidstakere med begrenset skatteplikt, kan man basere seg på det skillet som allerede følger av regelverket. Personlige skattytere med begrenset skatteplikt har i liten grad andre skattepliktige inntekter til Norge (enn arbeidsinntekter) og en avgrensning mot bosatte, som har alminnelig skatteplikt, vil gjøre det vesentlig enklere å utforme kildeskatteordningen. Departementet foreslår at

¹⁷ Jf. HFD 2016 ref. 36. Saken gjaldt konkret om skattyter etter EU-retten hadde krav på fradrag knyttet til personlige forhold mv. også innenfor kildeskatteordningen, jf. EU-domstolens avgjørelse i sak C-632/13 *Hirvonen*.

¹⁸ Plikten til å svare trygdeavgift til Norge følger folketrygdlovens bostedsregler.

ordningen i utgangspunktet skal gjelde for skattytere med begrenset skatteplikt som opptjener lønns- og eventuelle skattepliktige trygdeinntekter i Norge.

3.3.2 Utvidelse av ordningen

Ett av problemene med gjeldende regelverk er imidlertid bostedsvurderingen som skal gjøres etter sktl. § 2-1. Bostedsvurderingen har betydning for rekkevidden av skatteplikten til Norge, herunder retten til og omfanget av ulike fradrag. I mange tilfeller vil det være en fordel for skattyter å bli skattemessig bosatt i Norge på grunn av fradragsreglene. Selve bostedsvurderingen er i utgangspunktet enkel og baserer seg på det antall dager skattyter har oppholdt seg i Norge i løpet av en bestemt periode. Problemet er at arbeidstakers opphold i Norge ikke registreres og ofte er ukjent. Skatteetaten har i begrenset grad ressurser til å kontrollere om skattyter har anvendt reglene riktig/gitt korrekte opplysninger, eller om det som er lagt til grunn i forhåndsutfylt skattemelding, er riktig.

Fordi bostedsvurderingen i praksis er vanskelig og det samtidig kan være ønskelig å få flere på midlertidig opphold inn i kildeskatteordningen, er det grunn til å vurdere om det bør gå et skarpt skille ved bosatt/ikke-bosatt. Departementet anbefaler en konkret utvidelse, men ser det ikke som hensiktsmessig at kildeskatteordningen skal gjelde for de som blir bosatt utover det året de oppfyller bostedsvilkårene.

3.3.2.1 *Skattyter som blir bosatt i løpet av inntektsåret*

Det er et vilkår for å bli skattlagt i ordningen at skattyter ikke er skattemessig bosatt i Norge. For å lette administreringen av ordningen mener departementet likevel at skattyter bør ha mulighet til å være i ordningen ut det inntektsår vedkommende oppfyller vilkårene for å bli bosatt etter sktl. § 2-1. Med et slik regel vil man unngå at en del skattytere går ut av kildeskatteordningen (uttreden) og over til ordinær beskatning innenfor et inntektsår. I stedet vil overgangen til ordinær beskatning skje i forbindelse med et nytt inntektsår der det skrives ut skattekort basert på de alminnelige reglene. Det innebærer blant annet at utenlandske arbeidstakere som kommer til Norge, vil kunne omfattes av kildeskatteordningen ut det inntektsåret de ankommer uavhengig av oppholdstiden. Departementet foreslår at skattyter i en slik situasjon først skal skattlegges som alminnelig skattepliktig når de går ut av kildeskatteordningen. Med den foreslåtte løsningen unngår man at skattyter som skattlegges i kildeskatteordningen for arbeidsinntekter, kan ha *alminnelig* skatteplikt for andre inntekter.

For å motvirke at skattyter for eksempel realiserer en stor kapitalgevinst skattefritt, mener departementet at unntaket kun skal gjelde for skattytere som har kapitalinntekter under et fastsatt minstebeløp, se også punkt 3.4.3.

Det foreslås å regulere forholdet til bostedsreglene i ny § 19-5 i skatteloven. Øvrige vilkår for å være i ordningen gjelder uavhengig av den foreslåtte bestemmelsen i § 19-5.

3.3.2.2 *Andre bosatte arbeidstakere*

Departementet har også vurdert om en kildeskatteordning bør kunne omfatte utenlandske arbeidstakere som har vært bosatt i Norge i en lengre periode, men kommet til at man ikke vil anbefale det.

En utvidelse av ordningen til også å gjelde personer med alminnelig skatteplikt mer generelt, for eksempel i en treårsperiode, reiser en del problemstillinger. Arbeidstakere som ikke er bosatt i Norge, vil normalt ikke ha annen skatteplikt hit enn for inntekt fra arbeid utført her (eventuelt også inntekt fra næringsvirksomhet). Bosatte utlendinger vil på den annen side ha alminnelig skatteplikt, dvs. for all inntekt (og formue). Hvis disse skattyterne inkluderes i kildeskatteordningen i en begrenset periode, oppstår spørsmålet hvordan man skal regulere øvrig skatteplikt – det vil si skatteplikt til Norge utover kildeskatt på arbeidsinntekter. Skattyter må uansett levere skattemelding for slik inntekt og formue. Det må da vurderes hvilke fradrag skattyter i en slik situasjon bør ha krav på. Det gir opphav til parallelle skatteregimer for ulike inntekter mv. som medfører at det må etableres nye regler og avgrensninger for hvordan dette skal skje.

Departementet vil derfor ikke anbefale ytterligere utvidelser. For de som blir bosatt, må en også kunne forvente at informasjonsgrunnlaget mv. med tiden blir bedre, og at behovet for særskilte og enklere regler dermed reduseres.

3.3.3 **Behandling av særlige grupper begrenset skattepliktige**

3.3.3.1 *Utenlandske sjøfolk*

Skatteloven § 2-3 første ledd h utvider skatteplikten til å omfatte inntekt opptjent ved arbeid om bord på skip utenfor norsk farvann. Etter bestemmelsen er utenlandske sjøfolk som arbeider på norsk-registrert fartøy i utgangspunktet skattepliktige til Norge, men det gjelder flere viktige unntak. For sjøfolk bosatt i utlandet skrives det i dag ikke ut skattekort. I stedet følger skattetrekket egne trekktabeller. Arbeidsgiver foretar trekk på bakgrunn av om vedkommende skal ha personfradrag i klasse 1 eller klasse 2, rett til sjømannsfradrag og eventuell trygdeavgiftsplikt.

Beskatningen av utenlandske sjøfolk om bord på norske skip fungerer i dag tilfredsstillende. Utenlandske sjøfolk utgjør en liten skattytergruppe og det er få arbeidsgivere. Ut fra formålet om å vurdere forenklinger og forbedringer i beskatningen av utenlandske arbeidstakere ser departementet foreløpig ikke behov for å inkludere denne gruppen i en eventuell kildeskatteordning.

3.3.3.2 *Utenlandske sokkelarbeidere*

Skatteloven § 2-3 gir blant annet hjemmel til å skattlegge en person som ikke er bosatt i Norge for inntekter opptjent «i riket». Riket omfatter ikke norsk kontinentalsokkel. Hjemmelen for å skattlegge arbeidsinntekt opptjent på kontinentalsokkelen finnes i

stedet i petroleumsskatteloven §§ 1 og 2. For at arbeidet skal være skattepliktig, må arbeidet være knyttet til «*undersøkelse etter og utvinning av undersjøiske petroleumforekomster og dertil knyttet virksomhet*».

Beskatningen av utenlandske sokkelarbeidere fungerer tilfredsstillende. Dette er en gruppe skattytere med relativt høye inntekter, og mange vil uansett ikke kunne være omfattet av en kildeskatteordning med inntektstak, jf. punkt 3.7. De fleste i gruppen er på såkalte nettolønnsordninger. På samme måte som for utenlandske sjøfolk mener departementet det ikke er hensiktsmessig å inkludere denne gruppen i en forenklet skatteordning.

3.3.3.3 *Utenlandske artister mv.*

Utenlandske artister på kortvarige oppdrag i Norge skattlegges normalt etter artistskatteloven. Slike inntekter blir skattlagt etter en bruttometode med en flat sats på 15 pst. Departementet foreslår ingen endringer i den eksisterende ordningen med kildeskatt for artister bosatt i utlandet, og den vil bestå ved siden av den nye kildeskatteordningen for utenlandske arbeidstakere. Artister som har oppdrag i Norge og samtidig opptjener vanlig lønnsinntekt her, vil derfor ha mulighet til å kombinere disse ordningene.

3.3.3.4 *Emigrerte nordmenn*

En viktig begrunnelse for kildeskatteordningen er at skattemyndighetene ofte har mangelfull informasjon om skattytere bosatt i utlandet som arbeider i Norge. For emigrerte nordmenn som tidligere har hatt en tilknytning det norske skattesystemet mv., kan dette argumentet være svakere. Øvrige begrunnelser for en kildeskatteordning kan imidlertid gjøre seg gjeldende på samme måte for emigrerte nordmenn som for andre ikke-bosatte. Det vil for eksempel være de samme utfordringene med å kontrollere oppholdets varighet, rettmessigheten av ulike fradrag mv.

Departementet foreslår derfor at emigrerte nordmenn som arbeider i Norge også skal omfattes av kildeskatteordningen. Emigrerte nordmenn gis ingen valgmulighet og skal skattlegges i kildeskatteordningen hvis vilkårene er oppfylt. Denne gruppen likebehandles dermed med ikke-bosatte fra land utenfor EØS. Skattyter som er bosatt i en annen EØS-stat og blir skattlagt for hele eller tilnærmet hele inntekten i Norge, jf. skatteloven § 6-71, kan kreve alminnelig beskatning etter denne bestemmelsen.

3.4 Skattegrunnlag i kildeskatteordningen

Skattegrunnlaget i ordningen vil være arbeidsinntekt som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d-f og § 2-3 annet ledd. Andre inntekter skattlegges ikke i ordningen og det vil ikke være noen samordningsmulighet mellom ulike skattegrunnlag. Det gis ikke fradrag i skattegrunnlaget og heller ingen fradrag i fastsatt kildeskatt. Skattegrunnlaget for kildeskatteordningen foreslås regulert i skatteloven §§ 19-1 og 19-2.

3.4.1 Arbeidsinntekt

For ikke-bosatte er arbeidsinntekter skattepliktige etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d til h og § 2-3 annet ledd om arbeidsleie. Aktuelle arbeidsinntekter for beskatning i en kildeskattordning vil være lønnsinntekter og annen godtgjørelse skattepliktig etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav d, e og f og § 2-3 annet ledd. Det vil blant annet si at honorar til styremedlemmer bosatt i utlandet, vil være omfattet av ordningen. Sykepenges utbetaling i arbeidsgiverperioden av privat arbeidsgiver, jf. ftrl. § 8-19, skattlegges som lønnsinntekt når mottaker oppholder seg i Norge, jf. Skatte-ABC *Utland – lønnsinntekter og pensjonsinntekter mv. kap. 2.2*. En privat arbeidsgiver skal derfor trekke kildeskatt av slike sykepenges utbetaling til arbeidstaker i ordningen.

Arbeidsinntekter som skattlegges i kildeskattordningen skal tidfestes etter kontantprinsippet, jf. de alminnelige reglene i sktl. § 14-3.

3.4.2 Virksomhetsinntekt

En skatteordning hvor skattyters skatteplikt fastsettes ved trekk og melding til skattemyndighetene, er særlig praktisk i de tilfeller det ikke er hensiktsmessig at skattyter leverer skattemelding og der det er en oppgavepliktig som betaler ut inntekten. For næringsdrivende vil inntekten komme fra ulike oppdragsgivere, og det vil være vanskelig å integrere denne beskatningen i en ordning som gjelder for lønnsinntekter. Departementet foreslår derfor at kildeskattordningen ikke skal gjelde for virksomhetsinntekter. Det vil si at skattyter som kommer til Norge for å utøve næring, ikke skal inngå i ordningen. Skattyter som i utgangspunktet er i ordningen og samtidig opptjener næringsinntekter, vil heller ikke kunne bli skattlagt i ordningen for lønnsinntekten.

3.4.3 Kapitalinntekt

Fysiske personer bosatt i utlandet vil normalt ikke være skattepliktige til Norge for kapitalinntekter. Et unntak gjelder skatteplikt på utbytteutdelinger fra norske selskaper, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav c, jf. sktl. § 10-13. Denne skatteplikten fastsettes gjennom en trekkordning der det utdelende selskapet er ansvarlig for å fastsette skatten. Departementet foreslår ingen endringer i denne skatteplikten, og den vil ikke berøre kildeskattordningen. Det vil si at en skattyter kan kombinere kildeskattordningen med kildeskatteplikt på utbytte. Begrenset skattepliktig kan også være skattepliktig til Norge for inntekt fra fast eiendom (og løsøre) som vedkommende eier eller rår over i riket, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav a. Det foreslås at arbeidstakere bosatt i utlandet som har slike inntekter, ikke skal kunne inngå i kildeskattordningen.

Skattyter i ordningen som blir skattemessig bosatt i løpet av året, blir værende i ordningen ut inntektsåret hvis øvrige vilkår er oppfylt, jf. punkt 3.3.2.1. I en slik situasjon blir skattyter skattlagt som alminnelig skattepliktig først fra det påfølgende inntektsår. Dette gjelder likevel ikke hvis skattyter har brutto kapitalinntekt over et

fastsatt minstebeløp, jf. punkt 3.3.2.1. I praksis vil det da være snakk om andre kapitalinntekter enn utbytte som illegges kildeskatt i Norge.

3.4.4 Pensjon mv.

Kildeskatt på pensjon mv. er skattepliktig etter egne regler, jf. sktl. § 2-3 fjerde ledd. Skattesatsen er i utgangspunktet 15 pst. på brutto utbetaling men den kan være lavere som følge av skatteavtale. Departementet foreslår ingen endringer i reglene om kildeskatt på pensjon. Skattytere i utlandet som mottar pensjon fra Norge og samtidig har arbeidsinntekt her, kan bli skattlagt i den nye kildeskatteordningen for *lønnsinntekten*. Pensjonsinntekten vil bli skattlagt etter reglene om kildeskatt på pensjon. Hvis skattyter velger beskatning etter de alminnelige reglene for pensjonsinntekten, jf. sktl. § 6-71, vil man ikke kunne inngå i kildeskatteordningen for lønnsinntekten.

3.5 Formuesskatt

Begrenset skattepliktige er normalt ikke formuesskattepliktige til Norge. Visse unntak gjelder, for eksempel for fast eiendom (og løsøre) som vedkommende eier eller rår over i Norge. Departementet foreslår ingen endringer i formuesskatteplikten, og skattytere som er i kildeskatteordningen, vil fortsatt måtte svare formuesskatt av fast eiendom mv. i Norge. Det vil si at det skal skrives ut skattetrekksmelding med forskuddsskatt og skattemelding som angir grunnlaget for formueskatten for ikke-bosatte i ordningen som er formuesskattepliktige. Tall fra tidligere inntektsår viser at dette gjelder et begrenset antall skattytere.

3.6 Trygdeavgift

Trygdeavgift er en bruttoskatt på personinntekt som skal svares av medlemmer av folketrygden. Medlemmer av folketrygden er de som er «bosatt i Norge» etter *folketrygdloven*.¹⁹ Reglene om bosted suppleres av en særskilt regel for (utenlandske) arbeidstakere i Norge og på norsk sokkel. Denne gruppen vil normalt være pliktige medlemmer av folketrygden.

Interne regler suppleres av trygdeavtaler og rådeordning nr. 883/2004/EU som er intern norsk rett etter EØS-avtalen. Forordningen gjelder EØS-borgere og bygger på et prinsipp om at arbeidstakere bare skal ha trygdedekning i én stat. Motstykket er at det bare skal svares trygdeavgift til én stat. Den alminnelige regelen er at arbeidstakeren skal omfattes av reglene i den stat der arbeidet utføres, selv om vedkommende er bosatt i en annen stat. Det gjelder et unntak hvis arbeidstaker blir sendt ut av arbeidsgiver for å jobbe i et annet land. I slike tilfeller skal arbeidstakeren ha trygdedekning i

¹⁹ Ved innflytting anses man bosatt i Norge hvis oppholdet er «ment å vare eller har vart i minst 12 måneder.», jf. folketrygdloven § 2-1.

utsendelsesstaten, hvis oppholdet varer mindre enn 24 mnd. Arbeidstaker som utfører arbeid i mer enn en stat, kan likevel ha tryggedekningen i bostedsstaten hvis en vesentlig del (minimum 25 pst.) av arbeidet utføres der.

En kildeskatteordning skal ikke gjøre endringer i reglene om hvem som er pliktig til å betale trygdeavgift til Norge. Det følger de alminnelige reglene i folketrygdloven § 23-3 jf. skatteloven § 12-2 og suppleres av trygdeavtaler og rådsforordning nr. 883/2004. Satsen i kildeskatteordningen forutsetter at vedkommende er pliktig til å betale trygdeavgift til Norge. Hvis vedkommende ikke skal betale trygdeavgift (eller avgift med lavere sats)²⁰, må det skrives ut kildeskattekort redusert med gjeldende trygdeavgiftssats, jf. kapittel 4. At skattleggingen må tilpasses plikten til å betale trygdeavgift, blir dermed som i det alminnelige skattesystemet.

3.7 Skattesats og inntektstak i kildeskatteordningen

Formålet med en kildeskatteordning er å sikre riktigere beskatning i henhold til reglene av utenlandske arbeidstakere på midlertidige opphold og samtidig bidra til vesentlige forenklinger i beskatningsprosessen. En kildeskatteordning vil også gi stor grad av forutsigbarhet for den aktuelle skattytergruppen. For å nå disse målene må ordningen utformes slik at den blir benyttet av en større andel av skattyterne i den aktuelle gruppen.

Administrativ enkelhet må veies mot andre hensyn. En lav, flat skattesats vil gjøre det attraktivt for mange å benytte ordningen, men samtidig vil høyinntektsgrupper få en særlig gunstig beskatning. En gjennomsnittlig skattesats og marginalsatt på 20 pst. (som er skattesatsen i den svenske SINK-ordningen) fremstår som spesielt gunstig i høyere inntektsintervaller. En så lav, flat skatt svekker hensynet til rettferdighet i personbeskatningen, skattesystemets legitimitet og gir et betydelig provenytab sammenlignet med ordinær beskatning. Gjennomsnittsskatten for utenlandske arbeidstakere på midlertidig opphold anslås til 23,6 pst. i 2014, jf. tabell 7.

Departementet mener kildeskatteordningen ikke bør fremstå som vesentlig gunstigere enn ordinær skattlegging for det store flertallet av skattytere. Departementet mener derfor at skattesatsen i en kildeskatteordning bør settes noe høyere enn i Sverige. Departementet mener at satsen bør ligge i intervallet 22-25 pst.

I tillegg mener departementet det bør settes et inntektstak i ordningen, slik at de som har inntekter over dette taket, ikke kan velge kildeskatt, men vil bli skattlagt i tråd med alminnelige regler. Departementet foreslår at kildeskatteordningen begrenses til skattytere som har bruttoinntekter under nivå 3 i trinnskatten. Det tilsvarer 580 650 kroner i 2017. Forslag til bestemmelse om inntektstak er tatt inn i lovutkastet, jf. sktl. ny § 19-3.

²⁰ Aktuelt for arbeidstakere utsendt fra USA og Canada, jf. bilaterale trygdeavtaler med disse landene.

Et inntektstak vil innebære at noen flere skattytere på midlertidige opphold vil falle utenfor ordningen. På bakgrunn av tall fra 2014 vil dette likevel gjelde relativt få skattytere, anslagsvis mindre enn 10 pst. av alle skattytere som antas å kunne inngå i kildeskatteordningen om det ikke var et inntektstak. Et inntektstak vil gjøre kildeskatteordningen noe mer komplisert. Når skattyter kommer til landet, kan usikkerhet om skattyters forventede inntekt bety at det blir usikkert om skattyter skal kunne omfattes av kildeskatten eller ikke. For skattytere som må gå over fra kildeskatt til alminnelig skatt innenfor et inntektsår, må det skrives ut alminnelig skattekort hvor det tas hensyn til allerede innbetalt kildeskatt mv. Ved en slik utreden av kildeskatten er det typisk trukket for lite skatt løpende mens skattyter var i kildeskatteordningen.

Et inntektstak øker marginals-katten betraktelig på det nivået inntektstaket settes. Det svekker insentivene til å jobbe for en inntekt ut over inntektstaket fordi skatten på den neste tjente kronen (marginals-katten) blir høy og over 100 pst. Skattetrekk og restskatt kan også bli høy for personer som må gå over fra kildeskatt til ordinær beskatning. Slike virkninger kan bidra til uheldige skattemessige tilpasninger. Departementet antar at dette ikke vil gjelde mange ettersom de fleste utenlandske skattytere har betydelig lavere inntekter.

4 GJENNOMFØRING AV BESKATNINGEN I KILDESKATTEORDNINGEN (FASTSETTING, RAPPORTERING OG BETALING AV SKATT)

4.1 Innledning

For personer bosatt i utlandet som kommer til Norge for å arbeide, vil første møte med skattekontoret være ved søknad om skattekort og d-nummer (ev. fødselsnummer). På bakgrunn av opplysninger personen gir, må skattekontoret ta stilling til om vedkommende skal skattlegges i kildeskatteordningen eller i det alminnelige systemet. Departementet foreslår å endre skattebetalingsloven § 4-4 første ledd slik at skattyter (og arbeidsgiver) har plikt til å gi opplysninger som er nødvendige for at skattekontoret skal kunne skrive ut kildeskattekort.

Selv om personen som tar opphold i Norge har til *hensikt* å bli her i mer enn seks måneder, får ikke dette betydning i kildeskatteordningen. Det vil si at personer som blir registrert bosatt og får tildelt fødselsnummer etter reglene i *folkeregisterloven* også skal inngå i ordningen (hvis øvrige vilkår er oppfylt). Det er den skattemessige tilknytningen som er avgjørende, jf. punkt 3.3.

Hvis vilkårene i ordningen er oppfylt, skal personen få utskrevet skattekort i tråd med satsen i kildeskatteordningen (kildeskattekort). Hvis vedkommende fremlegger dokumentasjon (for eksempel arbeidskontrakt) eller på annen måte sannsynliggjør at inntektstaket vil bli oversteget, skal personen få utskrevet skattekort i tråd med ordinære regler. Det samme gjelder om vedkommende forventer å ha næringsinntekt (eller inntekt fra fast eiendom i Norge). Hvis skattyter er statsborger i et annet EØS-

land, må vedkommende få mulighet til å velge beskatning etter ordinære regler. Skattyter som tidligere har vært skattlagt etter de alminnelige reglene, men som oppfyller vilkårene i kildeskatteordningen, må på samme måte kunne komme inn i kildeskatteordningen, men bare for fremtidige inntektsår.

Arbeidsgiver skal foreta skattetrekk i henhold til utskrevet kildeskattekort. Når skattyter ikke lenger oppfyller vilkårene for å være i ordningen (dvs. hvis inntektstaket overstiges eller skattyter har inntekter som ikke kan kombineres med kildeskatteordningen), må det skrives ut nytt skattekort i tråd med alminnelige regler. Det er behov for å etablere regler eller rutiner som gjør at det skrives ut nytt skattekort når skattytere ikke lenger oppfyller vilkårene for å være i kildeskatteordningen. Det kan være aktuelt å vurdere om skatteetaten kan sende melding til arbeidsgiver/arbeidstaker om at det skal skrives ut nytt skattekort, eller om det bør legges inn beløpsgrenser med inntektstaket i kildeskattekortet.

Ved overgang til alminnelig beskatning vil innbetalt skatt i kildeskatteordningen bli omgjort til forskuddstrekk i det alminnelige systemet. Omgjøring av skattetrekk til forskuddstrekk i slike tilfeller foreslås regulert i skattebetalingsloven ny § 5-17.

Når skattyter har *flere arbeidsgivere* og samlet bruttoinntekt i løpet av et inntektsår overstiger inntektstaket i ordningen, kan det på samme måte være behov for å etablere regler eller rutiner som gjøre at det skrives ut nytt skattekort i tråd med alminnelige regler. Beregning og trekk i samsvar med de alminnelige regler vil være kompliserende, men trolig vil dette bare gjelde få skattytere (dvs. de som både har flere arbeidsgivere og inntekt over inntektstaket).

Når de skattemessige bostedsvilkårene er oppfylt, skal skattyter tre ut av ordningen, men først med virkning for det påfølgende inntektsåret, hvis vilkårene for øvrig er oppfylt jf. punkt 3.3.2.1. Kontroll med oppholdets varighet blir derfor viktig for å kunne vurdere vilkårene i ordningen. Skatteetaten må etablere gode og effektive rutiner for å avklare skattemessig bostedsstatus for de som er i ordningen. Det vil være avgjørende for at ordningen ikke skal kunne benyttes av enkelte i en lengre periode enn det som følger av reglene. Departementet antar at den informasjonen arbeidsgiver rapporterer inn månedlig gjennom a-opplysningsloven, kan gi mer treffsikker kunnskap om oppholdets varighet – det vil si mer treffsikker kunnskap enn forutsetninger lagt til grunn ved utskriving av skattekort. Hensikten er å kunne ta i bruk et bedre og bredere datagrunnlag ved vurdering av skattyters bostedsstatus generelt og opp mot vilkårene i kildeskatteordningen.

4.2 Fastsetting, rapportering og betaling av skatten

Departementet foreslår at skatten i kildeskatteordningen skal fastsettes av arbeidsgiver ved gjennomføring av skattetrekk i bruttoinntekten. Det vil si at arbeidsgiver både fastsetter grunnlaget for kildeskatt og beregner kildeskatten.

Fastsettingen ved trekk skal nærmere bestemt skje ved at arbeidsgiveren holder det skattepliktige beløp tilbake (foretar skattetrekk) ved lønnsutbetalingen og sender melding til skattemyndighetene. Arbeidsgiver plikter deretter å innbetale trekket til skattemyndighetene. Forslaget innebærer at skatt i kildeskatteordningen fastsettes fortløpende ved hver enkelt betaling og rapportering av skattetrekk gjennom anmeldingen, og ikke som en samlet skattefastsetting for et helt inntektsår. Departementet foreslår at skattetrekket skal oppbevares på skattetrekkskonto og betales inn i tomånedlige terminer, jf. skattebetalingslovens hovedregel. Arbeidsgiver vil være ansvarlig for kildeskatt (inntektsskatt og trygdeavgift), jf. skattebetalingsloven § 16-11 annet ledd og vil ha ansvar for riktig skattetrekk etter reglene i skattebetalingsloven § 16-20, jf. utkast til ny § 16-22.

Det foreslås at de alminnelige reglene i skatteforvaltningsloven § 9-4 om trekkpliktiges adgang til å endre fastsettingen skal gjelde for kildeskatteordningen. I en kildeskatteordning vil skatten bli fastsatt uten at skattemyndighetene treffer vedtak – i stedet skjer fastsetting ved arbeidsgivers trekk, jf. ovenfor. De alminnelige klagereglene i skatteforvaltningsloven kommer derfor ikke til anvendelse hvis skattyter mener at det er trukket og fastsatt for mye skatt. De skattepliktige kan i stedet søke om refusjon av for mye betalt skatt, jf. skatteforvaltningsloven § 9-6 dersom de mener at den trekkpliktige (arbeidsgiver) har trukket for mye skatt. Departementet foreslår at de alminnelige reglene om endring uten klage i skatteforvaltningsloven kapittel 12 skal gjelde dersom skattemyndighetene avdekker at arbeidsgivers skattefastsetting er uriktig (endring av skattefastsetting overfor trekkpliktig). Slik endring av fastsettingen vil være et enkeltvedtak som det kan klages på.

Skattyter som bare har inntekt som skattlegges i kildeskatteordningen, skal ikke levere skattemelding. Hvis skattyter er formuesskattepliktig eller har andre skattepliktige inntekter til Norge, må det leveres skattemelding på vanlig måte.

Departementet viser til forslag til endringer i skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven, jf. punkt 7.2 og 7.3.

4.3 Særlige spørsmål

Arbeidsleie

Ved såkalt arbeidsleie foreslår departementet at ansvaret for oppfyllelse av trekkplikten i en kildeskatteordning skal ligge både på oppdragsgiver og oppdragstaker, jf. skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd.

Utenlandske arbeidsgivere

Utenlandske arbeidsgivere har plikt til å foreta trekk for lønnsinntekt som er *skattepliktig* til Norge. Hvis arbeidsgiver ikke er etablert i Norge, vil arbeidstakers skatteplikt bare foreligge hvis det er snakk om såkalt arbeidsleie, eller når skattyter er bosatt i Norge.

Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

For de som skattlegges i kildeskatteordningen, vil trygdeavgiften bli trukket av arbeidsgiver ved lønnsutbetalingen. Satsen i kildeskatteordningen må derfor ta hensyn til at en utenlandsk arbeidstaker normalt også vil betale trygdeavgift og at trygdeavgiften inngår i kildeskattesatsen. Hvis arbeidstaker ikke skulle ha plikt til å betale trygdeavgift til Norge (eller avgift med lavere sats), skal vedkommende få utskrevet kildeskattkort med redusert sats.

Arbeidsgiver skal på vanlig måte betale arbeidsgiveravgift etter gjeldende satser av arbeidsinntekt som blir skattlagt i kildeskatteordningen.

Feriepenger

Arbeidsinntekter skattlegges som hovedregel etter kontantprinsippet, jf. skatteloven § 14-3 første ledd, det vil si i det året lønnen utbetales eller forfaller til betaling. Etter ferieloven § 11 er utgangspunktet at feriepenger utbetales året etter opptjeningsåret, og slike utbetalinger er som hovedregel trekkfrie (men ikke skattefrie), jf. skattebetalingsloven § 5-7.

For skattyter som (fortsatt) er i kildeskatteordningen på tidspunktet feriepengene utbetales, antar departementet at man ikke trenger nærmere regulering av hvordan trekket skal gjennomføres. Departementet presiserer likevel at unntaket fra plikten til å foreta *forskuddstrekk* i feriegodtgjørelse mv., jf. skattebetalingsloven § 5-7, ikke gjelder for *skattetrekk* i kildeskatteordningen. Her skal man i stedet foreta skattetrekk i tråd med kildeskattkortet for alle utbetalinger gjennom året.

For skattyter som har opptjent feriepenger i kildeskatteordningen, men skattlegges etter de alminnelige reglene på tidspunktet for utbetaling av godtgjørelsen, trenger man heller ingen nærmere regulering av hvordan trekket skal gjennomføres. Ved utskriving av skattkort må det på vanlig måte tas hensyn til at skattyter har opptjent feriepenger året før. Feriepengegrunnlaget vil være kjent for Skattekontoret, slik at man kan ta hensyn til det ved fastsetting av trekket.

For skattyter som har opptjent feriepenger i kildeskatteordningen, men ikke har skattkort på utbetalingstidspunktet²¹, kan det være behov for å se nærmere på trekkplikten. Ved utflytting skal arbeidsinntekt skattlegges som om den var utbetalt på utflyttingstidspunktet, jf. skatteloven § 14-3 fjerde ledd b. I ferieloven § 11 tredje ledd følger det videre at ved opphør av arbeidsforhold, skal alle opptjente feriepenger utbetales siste vanlige lønnsdag før fratreden. Hvis utbetalingen likevel skjer etter at skattkortet er utløpt, foreslår departementet at arbeidsgiver skal trekke skatt av

²¹ Vedkommende kan for eksempel ha reist tilbake. For personer på midlertidig opphold skrives det heller ikke ut skattkort automatisk ved årsskiftet.

beløpet i samsvar med kildeskattesatsen. Det vil gi riktig beskatning jf. tidfestingsregelen i skatteloven § 14-3 fjerde ledd b. Departementet foreslår at man regulerer slik trekkplikt nærmere i forskrift til § 5-4a i skattebetalingsloven.

5 UTTREDEN AV KILDESKATTEORDNINGEN

Uttreden av kildeskatteordningen kan skje på flere måter. For det første kan det skje ved at skattyter med *valgmulighet* velger overgang til ordinær beskatning, det vil si i tråd med de alminnelige reglene i skatteloven. Slik overgang innenfor et inntektsår vil gi noe merarbeid for etaten. Departementet foreslår at vilkår for slik valgfri uttreden fastsettes i forskrift. Forskriftshjemmel er inntatt i lovutkastet, jf. ny § 19-7 i skatteloven.

Uttreden kan også skje fordi vilkårene for å være i ordningen ikke lenger anses oppfylt. Det kan skyldes at skattyter ved et nytt inntektsår er blitt skattemessig bosatt i Norge, at vedkommende opptjener andre inntekter som ikke kan kombineres med kildeskatteordningen (typisk næringsinntekter) eller ved at inntekten overstiger inntektstaket.

For de to siste tilfellene, det vil si når inntektstaket overstiges eller vedkommende har andre inntekter, skal overgangen skje umiddelbart i inntektsåret. Det vil si at innbetalt kildeskatt skal bli regnet som forskuddstrekk etter alminnelige reglene. I slike tilfeller må det skrives ut nytt skattekort i tråd med alminnelige regler og skattyter vil måtte levere skattemelding på vanlig måte. Disse overgangene vil gi noe merarbeid. Basert på informasjon om skattytergruppen fra tidligere ligninger vil dette likevel gjelde relativ få i gruppen og departementet antar at omfanget av slike tilfeller ikke blir stort.

6 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

6.1 Økonomiske konsekvenser

For å vurdere de økonomiske konsekvensene av kildeskatteordningen tas det utgangspunkt i registrerte personer i skattemanntallsgruppe 14 og 18 (personer på midlertidig opphold). Tabell 7 viser antall, inntektsfordeling og skatteandel for disse personene ved ligning i 2014.

Tabell 7 Utenlandske arbeidstakere på midlertidig opphold i 2014. Personer registrert i skattemanntallsgruppe 14 og 18 med positiv bruttolønn¹

Bruttolønn	Antall	Gjennomsnittlig skatt som andel
		av bruttolønn. Prosent
0-50 000	55 500	4,2
50 000 - 100 000	28 500	13,8
100 000 - 200 000	35 600	16,6
200 000 - 400 000	46 600	20,9
400 000 - 600 000	18 700	25,4
600 000 og over	10 400	34,1

I alt	195 300	23,6
-------	---------	------

¹ Her inngår foruten lønn enkelte typer utgiftsgodtgjørelser og verdien av skattepliktige naturalytelser ytelser som erstatter lønn, eksempelvis sykepenger. Personer med næringsinntekt, aksje- og kapitalgevinst/tap og pensjonsinntekt er tatt ut.

² Minstefradraget, personfradraget og innslagspunktene i toppskatten beregnes til 1/12 for hver måned arbeidstakeren er antatt å være i landet.

Kilder: Skattedirektoratet og Finansdepartementet.

Det er store utskiftninger i disse skattemanntallsgruppene fra år til år, og manntallsgruppene kan omfatte en del skattytere som har blitt skattemessig bosatt og derfor i prinsippet hører hjemme i en annen manntallsgruppe. Dette gjør tallene usikre som utgangspunkt for å beregne konsekvensene av en kildeskatteordning.

Tabell 7 viser at den gjennomsnittlige skattesatsen for utvalget som helhet var 23,6 pst. i 2014. Selv om gjennomsnittlig skatteprosent for hele gruppen er så pass høy, er det mange med relativt lave inntekter og et begrenset antall med inntekt over 600 000 kroner. Gjennomsnittlig bruttolønn var i overkant av 200 000 kroner, og personen med medianbruttolønn hører til i inntektsgruppen med bruttolønn mellom 100 000 og 200 000 kroner. At det er mange med lave inntekter, har blant annet sammenheng med at de har hatt relativt kort arbeidstid i Norge.

Variasjonen i gjennomsnittlig skatt i prosent av bruttoinntekten er stor innenfor de enkelte inntektsgruppene. Innenfor hvert inntektsintervall synker gjennomsnittsskatten med økt oppholdstid, slik at skattytere med kortest opphold har høyest skatteandel innenfor hvert enkelt intervall. Dette skyldes i stor grad at minstefradraget, personfradraget og innslagspunktene for toppskatten (nå trinnskatten) skal avkortes etter oppholdstid. Det betyr for eksempel at en person som har tjent 50 000 kroner i løpet av et opphold på to måneder i Norge, får mindre fradrag og dermed betaler mer skatt enn en person som har tjent 50 000 ved et opphold på fire måneder.

Relativt mange personer som er lignet med fulle fradrag/innslagspunkt har svært lav inntekt (eksempelvis om lag 30 000 av de med inntekt under 50 000 kroner). Det kan skyldes at minste- og personfradrag samt innslagspunkter ikke avkortes rettmessig etter faktisk oppholdstid.

En kildeskatteordning med en sats i intervallet 22-25 pst. og et inntektstak på nivå med innslagspunktet i trinn 3 i trinnskatten (580 650 kroner i 2017) vil avgrense kildeskatteordningen mot personer med høyere inntekt. I et progressivt skattesystem som det norske er det personer med relativt høy inntekt som vil tjene mest på å inngå i kildeskatteordningen. Et inntektstak er dermed nødvendig for å hindre provenytab ved en kildeskatteordning og sikre at ordningen ikke blir for gunstig for arbeidstakere bosatt i utlandet sammenlignet med den ordinære beskatningen av alminnelige skattytere.

Departementet legger til grunn at innføringen av en kildeskatteordning skal skje uten provenykostnad for staten. Departementet har utført beregninger av en kildeskatteordning med sats på 22-25 pst., med et inntektstak på nivå med innslagspunktet i trinn 3 i trinnskatten og med en avvikling av standardfradraget for grupper som omfattes av kildeskatten. Beregningene viser at ordningen kan utformes uten provenykostnad for staten innenfor disse forutsetningene. Det anslås at om lag en firedel til om lag halvparten av de utenlandske arbeiderne vil inngå i kildeskatteordningen. Fjerningen av standardfradraget bidrar til at ordningen kan bli uten provenytap og gjør at flere vil se seg tjent med å inngå i kildeskatteordningen.

Som vist til under 3.7, vil inntektstaket i ordningen kunne svekke motivasjonen til å jobbe utover inntektstaket og kan dermed føre til skattemotiverte tilpasninger. Departementet antar at det ikke vil være mange personer som berøres av inntektstaket og at eventuelle negative virkninger derfor blir svært begrenset.

Fordelingen av skatteinntektene mellom kommuner, fylkeskommuner og fellesskatt til staten fra skattesatsen på alminnelig inntekt fastsettes i de årlige budsjettene. Forslaget om å innføre bruttoskatt for begrenset skattepliktige vil kunne påvirke denne fordelingen. Det legges opp til at denne virkningen innarbeides ved fastsettelse av opplegget for kommuneøkonomien.

6.2 Administrative konsekvenser

Departementet ser flere forenklinger for skattyter og skattemyndigheter ved den foreslåtte kildeskattemodellen med flat sats kombinert med et inntektstak. Ordningen reduserer flere viktige feilkilder i beskatningen av denne gruppen. De som er i ordningen, vil ikke lenger ha krav på fradrag, og skatten vil være oppgjort ved arbeidsgivers trekk og melding, det vil si uten etterfølgende skattemelding (selvangivelse) og beregning av skatten. For de som er i ordningen, vil problemstillinger knyttet til utbetaling av tilgodebeløp og innkreving av restskatter bli borte. Fordi det verken er fradrag eller trinnskatt i kildeskatten, faller også problemene med avkortning av fradrag mv. etter oppholdstid bort for de som omfattes av ordningen. Skattedirektoratet anslår på usikkert grunnlag at den foreslåtte kildeskatten kan gi en ressursbesparelse til veiledning og saksbehandling av denne skatteydergruppen på om lag 10-20 årsverk årlig. Staten må også sørge for bedre kontroll med oppholdets varighet for at ordningen ikke skal kunne benyttes i en lengre periode enn det som følger av reglene.

Departementet foreslår å avgrense ordningen mot bosatte, og bostedsreglene vil derfor fortsatt være sentrale ved beskatningen av denne gruppen. Departementet antar at etaten bør kunne ta i bruk informasjon om lønnsutbetalinger gjennom a-ordningen som grunnlag ved bostedsvurderingen.

Det er usikkert hvor mange skattytere som vil bli omfattet av en kildeskatteordning. Det beror særlig på at EØS-borgere vil kunne velge beskatning etter alminnelige regler.

Beregningene som er omtalt i punkt 6.1, indikerer at om lag halvparten til tre firedeler av gruppen kildeskatten er ment for, kan komme til å velge ordinær beskatning framfor kildeskatt. Jo flere som velger kildeskatteordningen, desto større blir forenklingsgevinsten.

Ved å fastsette et inntektstak i ordningen oppstår enkelte nye problemstillinger. De som er i ordningen og tjener over inntektstaket, vil måtte gå ut av ordningen og i stedet bli skattlagt etter de alminnelige reglene. I slike tilfeller må det skrives ut nytt skattekort. Slike overganger kan medføre restskatt for den enkelte skattyter fordi trekket gjennom året har vært for lavt. Det er likevel et begrenset antall skattytere i datagrunnlaget som tjener over inntektstaket (om lag 12 000 personer). Videre må en regne med at de som ved utskriving av skattekort vet at de vil tjene over denne terskelen, ikke vil gå inn i ordningen.

En god del av de utenlandske arbeidstakerne (om lag 23 pst. i datagrunnlaget) hadde lønn fra mer enn en arbeidsgiver/tredjepart. For personer med lønnsutbetaling fra flere arbeidsgivere vil det være vanskelig å fastslå nøyaktig når inntektstaket nås. I 2014 betalte om lag 4 000 personer i datagrunnlaget toppskatt og hadde lønn mv. fra flere arbeidsgivere/tredjeparter.²² Det kan medføre restskatteproblematikk for enkelte.

Videre vil inntekt fra næringsvirksomhet samme år medføre at man ikke kan omfattes av kildeskatten og vil kunne gi restskatte- og tilbakebetalingsbeløp ved overgang til ordinær beskatning. Ikke-bosatte kan kombinere kildeskatt på utbytte, pensjon og artistskatt med å være i ordningen. De som oppfyller bostedsvilkårene mens de i ordningen, kan bli værende i kildeskatten ut året. Dette gjelder likevel ikke hvis de har kapitalinntekter over et fastsatt beløp. Det vil bli opplyst ved utskriving av skattekort hvilke inntekter som ikke kan kombineres med beskatning i kildeskatteordningen.

Det vil oppstå merarbeid for skattemyndighetene hvis skattyter som er omfattet av kildeskatteordningen, *velger* å gå ut av ordningen. Slik uttrekken vil være aktuelt for de som etter en nærmere vurdering ser seg tjent med beskatning etter alminnelige regler. Det er vanskelig å forutsi omfanget av slike overgangstilfeller. Det bør vurderes tidsfrister for å velge slik overgang.

På grunn av de systemtilpasninger mv. som må gjennomføres i Skatteetaten, vil ikrafttredelse av en kildeskatteordning først kunne skje med virkning fra 2019.

²² Inkluderer også personer som betaler toppskatt etter avkortning av innslagspunktene etter oppholdstid.

7 UTKAST TIL LOVBESTEMMELSER

7.1 Bestemmelser i skatteloven

Kapittel 19. Særregler ved skattlegging av arbeidstakere bosatt i utlandet
(kildeskatteordning)

§ 19-1. Anvendelsesområde

Bestemmelsene i dette kapittel gjelder beskatning av person for inntekt som er skattepliktig etter § 2-3 første ledd d-f eller § 2-3 annet ledd.

§ 19-2. Skatt på bruttoinntekt

Det gis ingen fradrag i inntekt som skattlegges etter bestemmelsene i dette kapittel.

§ 19-3. Inntektstak

Har skattyter årlig brutto arbeidsinntekt, jf. § 19-1 over et fastsatt inntektstak, skal skattlegging skje etter skattelovens alminnelige regler for hele inntekten.

§ 19-4. Andre inntekter

Har skattyter andre skattepliktige inntekter enn nevnt i § 19-1, skal vedkommende skattlegges etter skattelovens alminnelige regler for alle inntekter. Skattlegging etter bestemmelsene i dette kapittel kan likevel kombineres med skatteplikt for kildeskatt på pensjon mv. jf. § 2-3 fjerde ledd, kildeskatt på utbytte jf. § 10-13 og med inntekt som skattlegges etter artistskatteloven.

§ 19-5. Forholdet til bostedsreglene

Skattyter i ordningen som blir bosatt i riket jf. § 2-1, skattlegges etter skattelovens alminnelige regler, men først for inntektsåret etter det inntektsår vilkårene i § 2-1 er oppfylt. Første punktum gjelder ikke hvis skattyter har kapitalinntekt over et fastsatt beløp.

§ 19-6. Valgfrihet

Statsborger i en annen EØS-stat kan i stedet velge å bli skattlagt etter skattelovens alminnelige regler.

§ 19-7. Forskrift

Departementet kan gi forskrift om inntektstak for arbeidsinntekt, jf. § 19-3, inntektstak for kapitalinntekt, jf. § 19-5 annet punktum og vilkår for valgfrihet jf. § 19-6.

[Nåværende kapittel 19 blir nytt kapittel 20.]

7.2 Bestemmelser i skatteforvaltningsloven

I § 8-2 gjøres følgende endring:

Nytt femte ledd:

(5) Skattyter som bare har skattepliktig inntekt som skattlegges etter kapittel 19 i skatteloven (kildeskatteordning), er fritatt fra å levere skattemelding.

I § 8-8 første ledd gjøres følgende endring:

(1) Arbeidsgivere som skal foreta lønnstrekk for skatt etter Svalbardskatteloven, ~~og Jan Mayen-skatteloven~~ **og skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning)**, skal levere melding om foretatt lønnstrekk etter reglene i a-opplysningsloven.

I § 9-1 tredje ledd gjøres følgende endring:

(3) Trekkpliktige fastsetter grunnlaget for **kildeskatt etter skatteloven kapittel 19**, artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, ved levering av melding om trekk som nevnt i § 8-8.

I § 9-2 annet ledd gjøres følgende endring:

(2) Trekkpliktige beregner **kildeskatt etter skatteloven kapittel 19**, artistskatt, skatt av utbytte som er skattepliktig etter skatteloven § 10-13, og skatt som skal beregnes etter Svalbardskatteloven § 3-1, av grunnlaget som er fastsatt etter § 9-1 tredje ledd.

I § 9-4 første ledd annet punktum gjøres følgende endring:

(1) Trekkpliktige etter **skattebetalingsloven § 5-4a. første ledd (kildeskatteordning)**, Svalbardskatteloven § 3-1, Jan Mayen-skatteloven og artistskatteloven kan på samme måte endre opplysninger i levert melding om trekk.

I § 12-10 gjøres følgende endring:

§ 12-10. Endring av skattefastsetting overfor trekkpliktige ~~etter artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven~~

Skattemyndighetene kan treffe vedtak om endring av skattefastsetting etter § 12-1 overfor den som har trekkplikt etter **skattebetalingsloven § 5-4a første ledd (kildeskatteordning)**, artistskatteloven, Svalbardskatteloven og Jan Mayen-skatteloven.

7.3 Bestemmelser i skattebetalingsloven

I § 4-4 første ledd gjøres følgende endring:

(1) Skattyter plikter å sende de meldinger og å gi de opplysninger som er nødvendige for at skattekontoret skal få fastsatt og regulert forskuddstrekk, ~~og forskuddsskatt~~ **og skattetrekk jf. § 5-4a. første ledd** i samsvar med bestemmelsene i denne del av loven.

I § 5-1 første ledd gjøres følgende endringer:

(1) Før inntektsårets begynnelse skal skattekontoret utstede skattekort som angir ~~forskuddstrekkets~~ størrelse og hvordan ~~forskuddstrekk~~ skal gjennomføres, for alle skattytere som må forutsettes å få trekkpliktig inntekt av betydning. Skattekontoret kan når som helst i løpet av inntektsåret utstede nytt skattekort når det er gjort feil ved skattekortet, eller når andre særlige grunner gjør det urimelig å ikke utstede nytt skattekort. Skattekort gjøres tilgjengelig for arbeidsgiver elektronisk.

I § 5-4a. gjøres følgende endringer:

§ 5-4a. ~~Plikt til å foreta skattetrekk i aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær og i utbyttekompensasjon~~

(1) **Arbeidsgiver som utbetaler lønn mv. til skattyter etter reglene i skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning), plikter å foreta skattetrekk i henhold til det til enhver tid gjeldende skattekortet og reglene om skattetrekk av slike utbetalinger i dette kapitlet.**

[Nåværende første, annet og tredje ledd blir annet, tredje og nytt fjerde ledd.]

Ny § 5-10b. skal lyde:

§ 5-10b. *Gjennomføring av skattetrekk i inntekt som skattlegges etter reglene i skatteloven kapittel 19 (kildeskatteordning)*

(1) Skattetrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med skattyteren. Skattetrekket gjennomføres når det oppstår adgang for skattyteren til å få godtgjørelsen utbetalt, selv om oppgjør for denne først finner sted på et senere tidspunkt.

(2) Arbeidsgiveren har plikt til å sørge for at det blir gjennomført skattetrekk også i tilfeller der skattyteren selv innkrever sin godtgjørelse. Skattyteren plikter da å innbetale skattetrekket til arbeidsgiveren.

(3) Når skattyteren mottar naturalytelser, skal arbeidsgiveren gjennomføre skattetrekk så langt de kontante ytelser rekker. Er det ikke dekning for det samlede beregnede trekk i de kontante ytelsene, plikter arbeidsgiveren straks å melde fra om forholdet til skattekontoret.

I § 5-11 gjøres følgende endringer:

§ 5-11. *Opplysninger om forskuddstrekk mv.*

(1) Arbeidsgiver skal ukrevet levere opplysninger om forskuddstrekket for hver kalendermåned etter reglene i a-opplysningsloven. **Det samme gjelder for skattetrekk etter § 5-4a. første ledd (kildeskatteordning).** Forsikringsselskap som er trekkpliktig etter § 5-4 tredje ledd, skal levere opplysninger om foretatt forskuddstrekk etter reglene i a-opplysningsloven. Selskap mv. som er trekkpliktig etter § 5-4 annet ledd, skal levere opplysninger på den måte som departementet bestemmer.

I § 5-12 første ledd gjøres følgende endring:

(1) Forskuddstrekk etter § 5-4 tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Den som foretar trekket skal sette beløpet inn på særskilt bankkonto (skattetrekkskonto). **Det samme gjelder skattetrekk etter § 5-4a. første ledd (kildeskatteordning).**

Ny § 5-17 skal lyde:

§ 5-17. Omgjøring av skattetrekk i kildeskatteordningen

Trukket skatt etter § 5-4a. første ledd, og betalt skatt jf. § 10-14 omgjøres til forskudd på skatt når skattyter trer ut av kildeskatteordningen innenfor et inntektsår, jf. reglene i skatteloven kapittel 19.

Ny § 10-14 skal lyde:

§ 10-14. Skattetrekk i kildeskatteordningen

For betaling av trukket skatt etter § 5-4a. første ledd, jf. skatteloven kapittel 19, gjelder § 10-10 tilsvarende.

Ny § 16-22 skal lyde:

§16-22. Ansvar for skattetrekk i kildeskatteordningen

Dersom skattetrekk etter § 5-4a. første ledd ikke blir foretatt i samsvar med reglene i kapittel 5 eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med § 10-14, gjelder § 16-20 tilsvarende.

7.4 Øvrige bestemmelser

I forskrift til skatteloven foreslås det nærmere regulert vilkår for valgfrihet, inntektstak mv. jf. utkast til forskriftshjemmel i skatteloven § 19-7.

I Stortingets årlige skattevedtak må satsen for skatt på bruttoinntekt (med og uten trygdeavgift) fastsettes.