



Statsbudsjettet 2022

Deloitte Norge

12.10.2021

Innhold

1	Næringsbeskatning	5
1.1	Konsernbidrag	5
1.2	Fradrag for kildeskatt på renter og royalty for NOKUS-deltakere	5
1.3	Presisering i rentebegrensingsregelen ved anvendelse av EK-basert unntak	6
1.4	Grunnrenteskatt for vannkraft – fradrag for selskapsskatt	6
1.5	Endringer i reglene om søksmålsadgang	6
1.6	Omtalesaker	7
1.6.1	Skattlegging av internasjonale selskap	7
2	Avgift	8
2.1	Unntaket fra merverdiavgift for naprapater og osteopater	8
2.2	Særavgift	8
2.2.1	Avgift på landbasert vindkraft	8
2.2.2	CO2-avgift	8
2.2.3	Reduksjon av elavgift	8
2.2.4	Avgift på forbrenning av avfall	8
2.2.5	CO2-avgift	8
2.3	Omtalesaker	8
2.3.1	Overgangsordningen ved avviklingen av 350-kronersgrensen og innføringen av VOEC-ordningen	8
2.3.2	Utredning av merverdiavgift på skadeforsikring	8
2.3.3	Avgiftsbehandlingen av omtvistede krav innenfor bygg og anlegg	9
3	Personbeskatning	9
3.1	Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser	9
3.2	Skattlegging av ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen	9
3.3	Formueskatt	10
3.3.1	Sats	10
3.3.2	Verdsettelsen av aksjer og driftsmidler mv.	10
3.3.3	Bunnfradrag	10
3.3.4	Bolig og fritidseiendom	10
3.3.5	Fiskeri- og oppdrettstillatelser	10
3.4	Jobbfradrag for unge	10
3.5	Reisefradrag	11
3.6	Skattefri fordel ved ansattes kjøp av aksjer mv. i arbeidsgiverselskapet	11
3.7	Endringer i opplysningsplikten til skattemyndighetene ved bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere	11
3.8	Endringer i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift	12
4	Vedlegg	13
4.1	Foreslåtte skattesatser og beløpsgrenser	13

Et budsjett med varslede endringer

Statsbudsjettet 2022

I Statsbudsjettet for 2022 kom det i all hovedsak oppfølgings saker som allerede er varslet tidligere, slik som konsernbidrag over landegrensene, forenklet rapportering for utenlandske arbeidstakere og skattlegging av ansatteopsjoner i oppstarts- og vekstselskap.

Finansdepartementet foreslår også en videre nedtrapping av formuesskatten på arbeidende kapital. Som kjent forventes det at den påtroppende regjeringen vil fremme en tilleggsproposisjon i november, og det blir derfor spennende å se i hvilken grad de foreslåtte endringene står seg, og hva vi har i vente når det reviderte budsjettet legges frem til våren neste år.

God lesning!

Spørsmål om endringene statsbudsjettet fører med seg?

Kontakt oss:



Daniel Herde

Partner / Advokat

+ 47 482 21 973

dherde@deloitte.no



Wensing Li

Partner / Advokat

+47 458 88 150

wensli@deloitte.no



Nikolai Nitschke Smith

Director

+47 976 90 507

nsmith@deloitte.no



Joanna Gaasemyr

Senior Manager / Advokat

+47 930 58 353

jgaasemyr@deloitte.no

Statsbudsjettet 2022: Skatte- og avgiftsnyheter

Deloitte analyserer skatte- og avgiftsnyhetene for næringslivet i statsbudsjettet for 2022.

Gjennomgangen er delt i tre deler. I del en tar vi for oss forslag i budsjettet på næringsbeskatning. Del to tar for seg avgifter og mva. Del tre personbeskatning. Til sist er det også vedlagt foreslåtte skattesatser og beløpsgrenser på personbeskatning.

1 Næringsbeskatning

1.1 Konsernbidrag

For å overholde Norges forpliktelser etter EØS-avtalen foreslår departementet å kodifisere gjeldende praksis der det gis adgang for norsk morselskap til å avgi konsernbidrag til utenlandsk datterselskap som er hjemmehørende, reelt etablert og har drevet reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat og som har et «endelig underskudd». I tillegg til at de alminnelige vilkårene for å avgi konsernbidrag må være oppfylt, som f.eks. krav om skattekonsern og lovlig utdelt konsernbidrag, innføres en rekke tilleggsvilkår der skattereglene i datterselskapets hjemstat også må tas i betraktning ved vurdering av om et underskudd er «endelig». Det er verdt å merke seg at det ikke gis fradrag dersom datterselskapet er eid indirekte gjennom et selskap som verken er hjemmehørende i Norge eller i datterselskapets hjemstat.

Et underskudd anses i all hovedsak som «endelig» når:

- Alle muligheter for utnyttelse av underskuddet er uttømt i datterselskapets hjemstat, det være seg fortid, nåtid eller fremtid, og grunnen til at underskuddet ikke kan benyttes skyldes faktiske forhold og ikke f.eks. mangel på rettslig grunnlag eller at underskuddet bortfaller som følge av tidsbegrensning.
- Virksomheten i datterselskapet er opphørt.
- Det er satt i gang en likvidasjonsprosess umiddelbart etter utgangen av det året konsernbidraget er ytet for, og prosessen må som hovedregel være gjennomført i løpet av dette året.

Selv om et underskudd anses for å være endelig, vil fradraget for ytet konsernbidrag hos det norske morselskapet kunne begrenses ytterligere. Det vil

kunne skje hvor beregning av fradrag etter norske regler gir et lavere underskudd enn etter skattereglene i datterselskapets hjemstat, noe som innebærer at man ikke bare kan legge til grunn underskuddet slik det fremstår i skattepapirene til det aktuelle datterselskapet. Selskapet må i tillegg foreta en egen beregning etter norske skatteregler.

Videre kan det endelige underskuddet også reduseres dersom datterselskapet i løpet av de siste fem inntektsårene, inkludert det året konsernbidraget ytes for, har overført eller mottatt eiendel eller forpliktelse med latent gevinst/tap og latent gevinst/tap ikke er skattlagt/fradragsført hos datterselskapet. Underskuddet skal da reduseres tilsvarende den latente gevinsten/tapet på overføringstidspunktet.

Videre vil konsernbidraget kun avregnes mot underskudd som er oppstått i datterselskapet i løpet av det inntektsåret konsernbidraget ytes for, dvs. år 1. Det innebærer at kostnader som oppstår i likvidasjonsåret i år 2, ikke vil være omfattet. Det vil derfor være hensiktsmessig å tenke gjennom tidspunkt for endelig likvidasjon.

Underskudd som stammer fra tiden før morselskapet ervervet mer enn 9/10 av aksjene/ stemmene i datterselskapet, vil ikke kunne kreves dekket i avgitt konsernbidrag. Endelig, i den grad datterselskapets skattemessige inntekt økes eller underskuddet reduseres på annen måte i en etterfølgende endringssak i hjemstaten, vil fradraget for konsernbidraget reduseres tilsvarende.

Forslaget er foreslått å tre i kraft umiddelbart og med virkning fra inntektsåret 2021.

1.2 Fradrag for kildeskatt på renter og royalty for NOKUS-deltakere

Det skal trekkes kildeskatt av betaling av renter eller leie av visse fysiske eiendeler til nærstående selskap hjemmehørende i lavskatteland. NOKUS-beskatning innebærer at norske eiere blir skattlagt for sin del av overskudd i selskap hjemmehørende i lavskatteland under norsk kontroll. Dersom et NOKUS-selskap mottar kildeskattepliktige betalinger vil disse betalingene også inngå som en del av inntektene i NOKUS-selskapet som de norske eierne blir skattlagt for. For å motvirke denne dobbeltbeskatningen ble det innført unntak, blant annet at norske deltakere har rett til fradrag i norsk inntektsskatt tilsvarende deltakerens forholdsmessige andel av skatt «betalt» til Norge.

Kildeskattesatsen kan imidlertid reduseres med hjemmel i skatteavtale, slik at NOKUS-selskapet kan kreve refusjon av for mye fastsatt kildeskatt i etterkant, inntil tre år fra trekketidspunktet. Det er foreslått en presisering som fastslår at det ikke gis skattefradrag for

et større beløp enn deltakerens forholdsmessige andel av den kildeskatten selskapet ville ha vært forpliktet til å betale ved anvendelse av skatteavtalen mellom Norge og NOKUS-selskapets hjemstat. Det er verdt å merke seg at begrensningen gjelder uavhengig av om NOKUS-selskapet faktisk krever refusjon iht. en skatteavtale.

1.3 Presisering i rentebegrensningsregelen ved anvendelse av EK-basert unntak

Reglene for begrensning av rentefradrag i konsern inneholder en unntaksregel som innebærer at selskap kan kreve fullt fradrag for rentekostnader dersom det godtgjøres at forholdstallet mellom selskapets eller den norske delen av konsernets forholdstall mellom egenkapital og balansesum svarer til eller er høyere enn tilsvarende forholdstall i konsernregnskapet.

Det er kun visse regnskapsstandarder som er godkjent for denne sammenligningsøvelsen, herunder GAAP i EØS-land. Ettersom Storbritannia nå ikke lenger er en del av EØS, er det foreslått at UK GAAP blir inkludert i listen over aksepterte regnskapsstandarder.

Videre har unntaksregelen tidligere angitt at sammenligningen skal skje på grunnlag av selskapsregnskap eller konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet. Nå er det foreslått å presisere at sammenligningen for den norske delen av konsernet kan skje med grunnlag i en konsolidert balanseoppstilling, slik at det ikke må utarbeides fullt konsolidert regnskap for den norske delen av konsernet for å gjennomføre sammenligningen.

1.4 Grunnrenteskatt for vannkraft – fradrag for selskapsskatt

Regjeringen foreslår en omlegging av forholdet mellom selskapsskatt og grunnrenteskatt for vannkraftprodusentene. Forslaget henger sammen med omleggingen av grunnrenteskatten til en kontantstrømskatt som er innført fra og med 2021. Den foreslåtte omleggingen av forholdet til selskapsskatten skal også få virkning for inntektsåret 2021.

Forslaget er i tråd med det forslaget som ble sendt på høring i mai 2021. Omleggingen skal sikre at skatteartene virker bedre sammen, og regjeringen foreslår at selskapsskatten og grunnrenteskatten utskrives «sekvensielt», dvs. at utskrevet selskapsskatt på grunnrenteinntekten trekkes fra i grunnlaget for grunnrenteskatt.

Fradraget gjelder kun den delen av selskapsskatten som utskrives «grunnrenterelatert alminnelig inntekt», dvs.

grunnrenteinntekt fastsatt med fradrag for normale avskrivninger på driftsmidlene som knytter seg til grunnrenteskattepliktig inntekt. Eventuelt underskudd i «grunnrenterelaterte alminnelig inntekt» fremføres til fradrag i et senere år uten rente.

Grunnrenteskattesatsen økes for å kompensere for reduksjonen i skattegrunnlaget, og øker dermed fra 37 % til 47,4 % slik at en effektiv marginalsattesats på 59 % videreføres.

Overgangen til «sekvensiell skatt» vil gjelde hele skatteutskrivningen på grunnrenteskattepliktig virksomhet, dvs. uavhengig av om selskapene har nye investeringer som fradragsføres etter reglene for kontantstrømskattelegging eller ikke. Det er foreslått en overgangsregel for gjenstående fremførbart negativt grunnlag for grunnrenteskatt fra inntektsåret 2020; disse justeres med faktoren 0,78 for at fradragsverdien skal forbli uendret.

Ettersom grunnrenteskatt inngår i beregning av eiendomsskatt for kraftverk vil grunnrenterelatert selskapsskatt beregnes per kraftverk.

1.5 Endringer i reglene om søksmålsadgang

Finansdepartementet foreslår endringer i reglene om søksmålsadgang og -gjenstand. I tillegg foreslår departementet én felles søksmålsfrist. Endringsforslagene innebærer både innstramminger og utvidelser i søksmålsadgang. Reglene er foreslått å tre i kraft 1. januar 2022.

Departementet foreslår at det kun skal være søksmålsadgang over avgjørelser som det er adgang til å klage på. Endringsforslaget innebærer at det ikke lenger vil være adgang til å gå til søksmål mot skattemyndighetenes beslutning om å ikke ta opp en sak til endring etter skatteforvaltningsloven kapittel 12, altså i de såkalte avvisningsavgjørelsene. I praksis vil dette være klager som er innkommet etter utløpet av ettårsfristen i skatteforvaltningsloven § 13-4 tredje ledd siste punktum, og som i stedet behandles som anmodning om at skattemyndighetene tar saken opp til endring. Det vil heller ikke være adgang til å reise søksmål om skattemyndighetenes beslutning om ikke å avgjøre bindende forhåndsuttalelse etter skatteforvaltningsloven § 6-1. Skatteforvaltningsloven § 15-1, sammen med særregelen i § 15-2, vil etter endringsforslaget uttømmende regulere hva det kan reises søksmål om og hvem som har aktiv søksmålskompetanse. Blant annet er det tydeliggjort at tvisteloven § 1-3 om søksmålsgegenstand og partstilknytning ikke får anvendelse på skatteforvaltningens område.

I høringsrunden har flere sentrale aktører, herunder SFS og Sivilombudet pekt på at forslaget svekker skattepliktiges rettssikkerhet. For departementet synes hensynet til et klart og tydelig regelverk og god sammenheng mellom klage- og søksmålsregler være bærende for endringsforslag. Departementet anerkjenner imidlertid at det for å ivareta skattyters rettssikkerhet er nødvendig å etablere mekanismer som sikrer for god kvalitet og likebehandling, men at dette allerede er ivaretatt gjennom Skatteetatens instruks for vurderinger etter skatteforvaltningsloven § 12-1 fastsatt i juni 2020.

Departementet foreslår i tillegg at det skal gjelde én søksmålsfrist og at skattepliktige skal kunne benytte klageadgangen uten fare for at søksmålsadgangen går tapt under behandlingen av klagesaken, f.eks. der skattemyndighetene avviser en klage mer enn seks måneder etter at det påklagede vedtaket ble sendt skattepliktige. Endringsforslaget innebærer at det vil løpe en seks måneders frist fra avvisningsvedtaket. Dermed vil skattepliktige kunne benytte klageadgangen fullt ut uten fare for at søksmålsretten går tapt eller for å måtte pådra unødige kostnader ved å reise søksmål før klagen er ferdig behandlet, men for å avbryte søksmålsfristen. Endringsforslaget vil styrke skattepliktiges rettssikkerhet.

1.6 Omtalesaker

1.6.1 Skatting av internasjonale selskap

Den teknologiske utviklingen har i økende grad gjort det mulig for selskap å betjene et marked uten fysisk tilstedeværelse. Dette setter press på det eksisterende internasjonale skattesystemet, som i stor grad er basert på graden av virksomhetenes fysiske tilhørighet til statenes geografi. I tillegg har økt digitalisering og økning av immaterielle verdier medført at skattemyndighetene finner det krevende å kontrollere om konserninterne transaksjoner er priset i tråd med armlengdeprinsippet.

OECD har inntatt en ledende rolle i arbeidet med å forbedre det internasjonale skattesystemet, og gjennomførte «The Base Erosion and Profit Shifting Project» (BEPS) i perioden 2013-2015. Arbeidet med forbedringer av skattesystemet har fortsatt i forlengelsen av prosjektet og den 1. juli 2021 ble 130 medlemsland enige om å foreta endringer i de sentrale prinsippene for internasjonal beskatning som ligger til grunn for dagens skatteavtaler.

Løsningen som er fremforhandlet består av to hoveddeler omtalt som pilarer:

- *Pilar 1* dreier seg om hvordan beskatningsretten til selskapsoverskudd skal fordeles mellom land.
 - En andel av overskuddet skal skattlegges i de markedene hvor konsernet har inntjening, uavhengig av fysisk tilstedeværelse.
 - Konsern med global omsetning over EUR 20 milliarder og lønnsomhetsgrad over 10 prosent skal omfattes av ordningen.
- *Pilar 2* handler om minimumsbeskatning; hvor effektivt globalt skattenivå skal være minst 15 prosent for store multinasjonale konsern.
 - Målet er å begrense skattekonkurransen mellom stater og svekke insentiver til internasjonal skatteplanlegging og overskuddsflytting.
 - Konsern med global omsetning på mer enn EUR 750 millioner skal bli omfattet av ordningen.

OECD estimerer at ovennevnte pilarer vil økt globale skatteinntekter med rundt \$ 100 milliarder. Økningen i skatteinntekter vil komme hovedsakelig fra pilar 2. Pilar 1 vil ikke øke skatteinntektene i like stor grad, men vil innebære en omfordeling av skatteinntekter mellom land.

Etter planen skal det gjenværende arbeidet knyttet til pilarene ferdigstilles i oktober 2021. Det legges opp til at reglene skal tas inn i nasjonal lovgivning i løpet av 2022 og ha virkning fra 2023. Finansdepartementet påpeker at innføring av reglene vil kreve et omfattende regelverksarbeid i Norge for å få dette på plass innen 2023.

Det gjenstår å se hvor store virkninger det foreslåtte regelverket vil få for norske virksomheter. Pilar 1 omfatter kun de største globale konsernene (OECD anslår at om lag 100 konsern i verden blir omfattet), og det usannsynlig at et lite norsk marked vil få tilordnet vesentlige skatteinntekter. Pilar 2 har visse likhetstrekk med dagens NOKUS-regler i Norge, og det gjenstår å se om det nye regelsettet vil få reelle skattemessige konsekvenser for norske virksomheter. Regelsettet skal kombineres med kildeskatt på visse inntekter der mottakeren er lavt beskattet. Det er sannsynlig at de nye reglene vil medføre nye rapporteringsforpliktelser; også for norske virksomheter.

2 Avgift

2.1 Unntaket fra merverdiavgift for naprapater og osteopater

Merverdiavgiftsunntaket for alternativ behandling ble fjernet fra 1. januar 2021, med unntak av behandling utført av autorisert helsepersonell, som fortsatt kan falle inn under unntaksregelen for helsetjenester. For behandling utført av osteopater og naprapater ble lovendringen utsatt i påvente av avklaring om disse skal kunne autoriseres etter helsepersonelloven. Det er lagt frem forslag om slik autorisering, men p.t. ikke avklart når dette vil tre i kraft. Regjeringen foreslår derfor at lovendringen utsettes til 1. juli 2022 for den som søker om autorisasjon innen to måneder etter at endringen i helsepersonelloven trer i kraft.

2.2 Særagift

2.2.1 Avgift på landbasert vindkraft

Regjeringen foreslår å innføre en avgift på landbasert vindkraft med 1 øre per produsert kWh etter at forslaget var på høring i sommer. Det er foreslått at avgiften skal omfatte konsesjonspliktige landbaserte vindkraftverk, og at den skal pålegges innehavere av konsesjon for vindkraftverk (konsesjonær). Avgiften utformes som en særagift, og inntektene fra avgiften vil tilfalle statskassen, men fordeles til vertskommuner. Bakgrunnen for forslaget er Stortingets ønske om å øke skattebyrden for vindkraftprodusentene, samt lokal kompensasjon. Siden avgrensningen til landbaserte vindkraftverk kan reise EØS-rettslige spørsmål om offentlig støtte som bør avklares med EFTAs overvåkingsorgan (ESA) trer avgiften i kraft fra den tid departementet bestemmer. Forutsatt at avgiften gjelder fra 1. januar 2022 skal avgift for 2022 først rapporteres og innbetales i 2023.

2.2.2 CO2-avgift

Regjeringen foreslår å øke CO2-avgiften på mineralske produkter, bensin, ikke-kvotepliktig luftfart, naturgass og LPG med 28% (utover prisjustering). Det foreslås imidlertid å redusere trafikksikringsavgiften for å kompensere noe for økt CO2-avgift.

Det foreslås også å innføre CO2-avgift på naturgass og LPG til veksthusnæringen.

2.2.3 Reduksjon av elavgift

Det foreslås å redusere den alminnelige avgiftssatsen for 2022 med 1,5 øre (etter prisjustering). Reduksjonen skal kompensere for høye strømpriser og for økningen av CO2-avgiften med 28%.

2.2.4 Avgift på forbrenning av avfall

Det foreslås å innføre en avgift på forbrenning av avfall på kr 192 per tonn CO2 for 2022. Formålet med avgiften er å bidra til kostnadseffektive reduksjoner av utslipp av

klimagasser. Det er foreslått avgiftsfritak for utslipp av CO2 ved forbrenning av farlig avfall og ved forbrenning av avfall dersom CO2 fanges og lagres (CCS).

2.2.5 CO2-avgift

Flypassasjeravgiften gjeninnføres i 2022 etter å ha vært midlertidig opphevet i 2020 og 2021 på grunn av pandemien.

2.3 Omtalesaker

2.3.1 Overgangsordningen ved avviklingen av 350-kronersgrensen og innføringen av VOEC-ordningen

Opprinnelig var overgangsordningen tilknyttet VOEC-ordningen foreslått avviklet fra og med 1. juli 2021, men departementet foreslår nå å videreføre deklarasjonsfritaket for varer med verdi under NOK 350 på ubestemt tid. Dette begrunnes i aktørens utfordringer med håndtering av mengden varer av lav verdi på grensen, samt risiko for dobbeltbeskatning av forbrukere, som samlet ville påvirket forbrukere negativt. Departementet legger opp til et tettere samarbeid med Skatteetaten og Tolletaten rundt løsninger som sikrer avgiftsinnbetaling for alle varer som innføres til Norge, men som samtidig sikrer en rask og effektiv vareflyt inn i Norge. Departementet vurderer det som hensiktsmessig å samtidig observere utviklingen i EU hvor tilsvarende avgiftsfritak trådte i kraft 1. juli 2020 og bygge på erfaringer herifra. Det legges opp til at Departementet skal komme nærmere tilbake til endelig avvikling av overgangsordningen ved Revidert Nasjonalbudsjett 2022.

2.3.2 Utredning av merverdiavgift på skadeforsikring

Regjeringen tar på nytt opp spørsmålet om å innføre merverdiavgift på skadeforsikring, og samtidig fjerne finansskatten for denne sektoren. Departementet har arbeidet videre med å utrede spørsmålet, og utgangspunktet er fortsatt at skadeforsikring er egnet for merverdiavgift. I omtalesaken påpekes det at en slik omlegging reiser flere problemstillinger og at det fortsatt gjenstår et utredningsbehov. Utarbeidelse av høringsforslag vil være tidkrevende og det er for tidlig å anslå når et eventuelt lovforslag kan fremmes.

Departementets utgangspunkt er at skadeforsikringsselskapenes premieinntekter i prinsippet er egnet for merverdiavgift, og at merverdiavgift vil gi en mer nøytral beskatning enn dagens finansskatt. Det påpekes også at skadeforsikringsselskapene får fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader, og at konkurranseevnen vil styrkes ettersom merverdiavgiften likebehandler norske og utenlandske selskaper på det norske markedet. Blant spørsmålene som må utredes nærmere er hvorvidt alle type

skadeforsikringer skal omfattes, eller om enkelte forsikringsklasser bør holdes utenfor. Videre blir det et spørsmål hvordan merverdiavgiftsgrunnlaget skal fastsettes, særlig i tilfelle av etterfølgende forsikringsutbetalinger. Det må også vurderes hvor langt den norske beskatningsretten vil gå ved grensekryssende virksomhet, hvor det kan bli aktuelt å etablere et nytt sett av beskatningsregler i merverdiavgiftsloven for å sikre at det kun er det innenlandske forbruket som treffes. Det fremgår også av omtalesaken at det må foretas en nærmere analyse av de administrative og økonomiske konsekvensene av forslaget.

2.3.3 Avgiftsbehandlingen av omtvistede krav innenfor bygg og anlegg

I tråd med et anmodningsvedtak fra Stortinget ved behandlingen av revidert budsjett for 2021 fremlegger Regjeringen forslag til nye regler om avgiftsbehandlingen av omtvistede krav innenfor bygg og anlegg. Dersom forslaget vedtas vil plikten for entreprenører til å beregne merverdiavgift på omtvistede krav utsettes til det er avklart at oppdragsgiver aksepterer kravet. Det foreslås at de nye reglene ikke skal gjelde mellom nærstående parter.

Av proposisjonen fremgår at Finansdepartementet fraråder endringen, men at endringsforslaget likevel legges frem grunnet det ovenfor nevnte anmodningsvedtak. Ifølge Finansdepartementet krever en eventuell endring i alle tilfeller at endringen må notiseres til, og godkjennes av, ESA i henhold til prosedyrene for statsstøtte i EØS-avtalen.

3 Personbeskatning

3.1 Skatte- og avgiftssatser og beløpsgrenser

I statsbudsjettet for 2021 ble det foretatt lettelser i inntektsskatt for personer med økt frikortgrense og reduserte satser for trinnskatt. Lettelser videreføres i forslaget til skattesatser for 2022 hvor det i tillegg foreslås et jobbfradrag for unge under 29 år. Skatt på alminnelig inntekt holdes uendret på 22 %. Tabellen under viser foreslåtte skattesatser og beløpsgrenser for 2022 samt endringene fra 2021-2022.

Trinnskatt: Satsene i trinn 1 og 2 er foreslått redusert med 0,3 og 0,2 %-enheter, samt at innslagspunktene for samtlige 4 trinn økes i tråd med anslått lønnsvekst. Effektiv marginal skatteprosent på lønnsinntekt er uendret på 46,4%.

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

I formuesskatten økes innslagspunktet med 100 000 kr, skattesatsen holdes uendret. Verdien av fritidsbolig ble ikke oppjustert for 2021 som foreslått, for 2022 foreslås det en oppjustering med 10%. I tillegg foreslås det at primærbolig til en verdi av over 15 millioner skal gis en verdsettelsesrabatt på 50% og aksjer og driftsmidler en rabatt på 50 %. Formuesverdi av sekundærbolig foreslås økt med 5 %-enheter.

Foreldrefradrag foreslås økt for tillegget utover første barn. Dagens tillegg på 15 000 per barn foreslås økt til 25 000 kroner per barn.

Det foreslås et jobbfradrag for unge under 30 år på 23 500 kroner som kan redusere skatt med inntil 5170 kroner med tilstrekkelig inntekt.

Se avsnitt 4.1 «Foreslåtte skattesatser og beløpsgrenser» for fullstendig oversikt.

3.2 Skattlegging av ansatteopsjoner i selskap i oppstarts- og vekstfasen

Dagens opsjonsskatteordning for oppstartsselskap ble innført fra 2018. Det er senere endret flere ganger, med økning i beløpsgrenser og bedrifter som kan omfattes av ordningen. Det er også innført regler om egen rapportering om bruk av ordningen. Det har imidlertid vist seg at ordningen er lite brukt på grunn av kompliserte regler, mange vilkår for den ansatte og arbeidsgiver samt krav til oppfølging og rapportering.

Forslag til endrede regler om skattlegging av ansatteopsjoner i oppstartsselskaper har vært på høring hvor flere har vist til britiske og svenske ordninger og anbefalt at norske regler legges tettere opp mot disse ordningene.

Det foreslås følgende endringer fra dagens ordning:

- Skattlegging som kapitalinntekt med 31,68 % til forskjell fra dagens regler som innebærer beskatning som lønn med skattesats opp mot 46,4%.
- Maksimal fordel under ordningen på 1 000 000 kroner ved innløsning fjernes fra 2022.
- Ikke arbeidsgiveravgift for arbeidsgiver uavhengig av verdi ved innløsning av opsjon fra 2022.
- Aksjer må verdsettes ved tildeling og opsjonens innløsningskurs må være lik eller høyere enn markedsverdi på aksjene.
- Maksimal verdi på underliggende aksjer må ikke overstige 3 mill. kroner per ansatt på tildelingstidspunktet.
- Maksimal samlet verdi på underliggende aksjer på selskapsnivå på tildelingstidspunkt kan ikke overstige 60 mill. kroner.

- Endringer i vilkår for å kunne delta i ordning på selskapsnivå slik at selskaper med inntil 50 årsverk og samlet omsetning og balansesum er lavere enn 80 mill. kroner vil kunne kvalifisere. Tidligere grense var 25 årsverk og 25 mill. i omsetning/balansesum.
- Vilkår knyttet til selskapets alder foreslås utvidet fra 6 til 10 år.
- Overgangsregler i forhold til gjeldende ordning.

Ordningen innebærer statsstøtte og krever godkjenning av ESA. Ordningen ligger imidlertid innenfor rammen til den svenske ordningen som er godkjent av Europakommisjonen.

De fleste høringsinnspillene som skulle utvide eller forenkle regelverket ble avvist av departementet. Det gjenstår å se om justeringene er tilstrekkelig for at ordningen blir mer brukt enn dagens regler. Kompleksiteten er fortsatt høy, selv om den skattemessige behandlingen har blitt mer lempelig.

Reglene foreslås innført straks med virkning fra med virkning fra henholdsvis 12. oktober 2021 og fra inntektsåret 2022.

3.3 Formueskatt

3.3.1 Sats

Formuesskattesatsen foreslås videreført uendret med 0,85 % for 2022.

3.3.2 Verdsettelsen av aksjer og driftsmidler mv.

Verdsettelsen av arbeidende kapital foreslås redusert fra 55 % til 50 %, gjennom at det fra 2022 gis 50 % verdsettelsesrabatt på aksjer og driftsmidler mv. samt tilhørende gjeld. Det varsles samtidig at Finansdepartementet ikke vil gå videre med forslaget fra Meld. St. 19 (2016–2017) om en særskilt verdsettelsesrabatt for hoteller og overnattingssteder, da dette etter dialog med ESA oppfattes utfordrende opp mot EØS-regelverket, samtidig som økning i verdsettelsesrabatt de senere årene har medført at den effektive formuesskattesatsen for hoteller og overnattingssteder reelt sett er lavere nå enn den var tilbake i 2013.

3.3.3 Bunnfradrag

Bunnfradraget for formuesskatt foreslås økt fra NOK 1 500 000 (NOK 3 000 000 for ektefeller) til NOK 1 600 000 (NOK 3 200 000 for ektefeller) fra 2022. Samtidig foreslås endring i vilkårene for bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten, slik at det ikke lenger skal stilles krav om rett på personfradrag etter skatteloven § 15-4 for at det den

formursskattepliktige skal ha rett på bunnfradrag i den kommunale delen av formuesskatten. Endringen vil ha betydning for ikke-bosatte skattytere som er skattepliktig for formue til Norge.

3.3.4 Bolig og fritidseiendom

Verdsettelsen av primærbolig foreslås med virkning fra 2022 økt til 50 % for den delen av verdien som overstiger NOK 15 000 000. Verdsettelsen vil som tidligere være 25 % av beregnet eller dokumentert omsetningsverdi opp til og med NOK 15 000 000.

For sekundærbolig foreslås verdsettelsen økt fra 90 % til 95 % av beregnet eller dokumentert omsetningsverdi fra 2022.

For fritidsbolig foreslås en generell oppjustering av formuesverdi med 10 % fra 2022. Det vises for øvrig også forslag om nye regler for verdsettelse av fritidsboliger som p.t. er ute på høring, og vil innebære vesentlige endringer i hvordan verdigrunlaget fastsettes.

3.3.5 Fiskeri- og oppdrettstillatelser

Det foreslås med virkning fra 2022 å oppheve praksisen med at ikke-tidsbegrensede fiskeritillatelser og tillatelser til å drive fiskeoppdrett (akvakultur) ervervet før 1. januar 1998 ikke medtas i formuesskattegrunlaget. Unntaket har vært forankret i fastsettingspraksis. Forslaget vil i hovedsak ha betydning for eiere av oppdrettstillatelser, hvor ca. 25 % er ervervet før 1998 og derfor ikke tidligere har vært gjenstand for formuesbeskatning.

Det gis i tillegg også føringer på hvordan formuesverdien av oppdrettstillatelser skal fastsettes. Utgangspunktet er lovens hovedregel om fastsetting til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 4-1, men etter Finansdepartementets oppfatning innrapporterer de fleste virksomhetene i oppdrettsnæringen formuesverdier som er betydelig lavere. Departementet mener at dagens auksjonspriser kan gi et godt utgangspunkt for verdsettelsen av oppdrettstillatelser, og forutsetter at nærmere veiledningsmateriale utarbeides av Skatteetaten i samråd med Finansdepartementet. Det varsles i tillegg at det på lengre sikt vurderes innført en forskriftsfestet sjablongmodell for verdsettelsen.

3.4 Jobbfradrag for unge

For å styrke arbeidsinsentivene for unge under 30 år forslår regjeringen et jobbfradrag på inntil kr 23 500 kroner. Fradraget kan gi en redusert skatt på inntil 5170 kroner. Med inntekt over 300 000 kroner trappes fradraget ned slik at det ikke gis noen effekt av fradraget over 535 000 kroner i inntekt.

Endringen får skattemessig effekt med lønnsinntekter over 104 000 kroner, full effekt av fradraget oppnås med en inntekt på 150 000 kroner.

3.5 Reisefradrag

Regjeringen foreslår å legge om reisefradraget for reiser mellom hjem og arbeid for å forenkle satsstrukturen og ta hensyn til at det er mindre fleksibilitet i valg av reisemåte i mindre sentrale strøk.

Dagens sats for reisefradrag trappes ned ved årlig reise over 50 000 km fra 1,56 kroner per km til 0,76 kroner. Det foreslås en felles sats uavhengig av årlige arbeidsreiser til 1,65 kroner per kilometer.

I tillegg foreslås en differensiering av bunnbeløpet (egenandel) slik at reiser fra mindre sentrale områder får redusert bunnbeløp fra 23 900 kroner til 14 000 kroner. Redusert bunnbeløp kan redusere årlig skatt med 2 178 kroner. Det foreslås å benytte SSBs sentralitetsindeks med utgangspunkt i bostedskommune slik at bosatte i sentralitetsklasse 1-3 gis det lave bunnbeløpet.

For å unngå EØS-strid foreslås det at bosatte innen EØS gis det lave bunnbeløpet, mens bosatte utenfor EØS gis høyt bunnbeløp.

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

Skattefri rabatt for ansattes kjøp av aksjer i arbeidsgiverselskapet har økt i flere omganger de siste årene. I revidert nasjonalbudsjett for 2021 ble skattefri rabatt økt til kr 7 500, med en maksimal prosentsats på 25 %.

Regjeringen foreslår en mindre endring ved å øke prosentsatsen til 30 %, mens beløpsgrensen på 7 500 kroner holdes uendret.

Endringen innebærer at maksimal skattefri rabatt på kr 7 500 kan oppnås raskere ved for eksempel kjøp av aksjer med markedsverdi på 25 000 kroner og 30 % rabatt.

Det foreslås at endringen får virkning fra 2022.

3.7 Endringer i opplysningsplikten til skattemyndighetene ved bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere

Departementet foreslår endringer i reglene for næringsdrivende og offentlige organers opplysningsplikt til skattemyndighetene ved bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere.

Oppdragsgivere som engasjerer utenlandske oppdragstakere plikter som hovedregel i dag å gi

opplysninger til norske skattemyndigheter om dette innen 14 dager etter oppstart av virksomheten i Norge. Opplysningsplikten gjelder bare dersom oppdraget utføres av en person bosatt i utlandet eller et selskap hjemmehørende i utlandet. Den opplysningspliktige skal gi skattemyndighetene opplysninger om det aktuelle oppdraget, hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden, opplysninger om underoppdrag to ledd nedover i kontraktskjeden og ett ledd oppover. Den utenlandske oppdragstaker plikter å gi opplysninger om egne arbeidstakere som skal benyttes for å utføre oppdraget.

Regelverket knyttet til opplysningsplikt ved bruk av utenlandske oppdragstakere innebærer et betydelig ansvar for norske oppdragsgivere mht. kontraktskjeden nedover når de engasjerer utenlandske oppdragstakere. Det er i tillegg korte frister mht. oppfyllelse av opplysningsplikten noe som forsterker byrden for de opplysningspliktige.

Bakgrunnen for at departementet foreslår forenklinger i regelverket er at EFTAs overvåkningsorgan ESA i 2016 åpnet tilsynssak mot Norge som følge av mottatte klager om at reglene om opplysningsplikt ved bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere strider mot EØS-avtalens prinsipper om fri flyt over landegrensene.

Departementet mener de foreslåtte regelendringene vil gjøre opplysningsplikten mindre belastende for de opplysningspliktige uten at de svekker skattemyndighetenes tilgang til nødvendige opplysninger. De foreslåtte regelendringene har nylig vært sendt på høring. Høringsforslaget var utarbeidet etter konsultasjon med ESA. Deloitte Advokatfirma har gitt innspill i høringsrunden. Deloitte Advokatfirmas generelle oppfatning er at til tross for at de foreslåtte endringene vil føre til visse forenklinger for opplysningspliktige går opplysningsplikten fortsatt lenger enn det som er nødvendig. Bakgrunnen for dette er at departementet etter vår oppfatning bør se nærmere på om nødvendige opplysninger kan gis i a-meldingen slik at den særskilte opplysningsplikten ved bruk av utenlandske oppdragstakere blir overflødig. Ettersom opplysningsplikten fortsatt går lenger enn det som er nødvendig vil etter vår oppfatning den fortsatt stride mot EØS-avtalen når det gjelder oppdragstakere hjemmehørende i EØS-området.

De foreslåtte regelendringene omfatter endrede frister for oppfyllelse av opplysningsplikten. Videre foreslås det at skattemyndighetene gis adgang til å kunne gjøre unntak fra utenlandske oppdragstakeres plikt til å sende inn månedlig a-melding forutsatt at det er søkt om og innvilget fritak for skattetrekk for de aktuelle ansatte av norske myndigheter. Departementet

foreslår også en adgang til forenklet rapportering av rammeavtaler, ved at rapportering av hvert enkelt avrop under rammeavtalen forenkles. Videre foreslår departementet å gi adgang for skattemyndighetene til, etter søknad, å innvilge fritak fra plikten til å levere skattemelding for utenlandske foretak som ikke er skattepliktige til Norge.

Departementet foreslår at endringene trer i kraft 1. januar 2022.

3.8 Endringer i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift

Regjeringen mener at ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift i hovedsak bør videreføres slik den er i dag. Departementet mener det er behov for å endre særreglene om ambulerende virksomhet for å tilpasse reglene til økt bruk av hjemmekontor og foreslår endringer som ivaretar formålet med soneinndelt beregning av arbeidsgiveravgift som er å opprettholde bosetting i områder med særskilte utfordringer.

Hovedregelen ved beregning av arbeidsgiveravgift er at arbeidsgiver skal bruke avgiftssatsen som gjelder i den sonen hvor virksomheten skal være registrert etter enhetsregisterloven. Dersom arbeidsgiver driver virksomhet på flere steder, skal det som utgangspunkt registreres underenheter for hvert sted.

Det gjelder unntak fra dette ved såkalt ambulerende virksomhet (virksomhet der *hoveddelen* av en arbeidstakers arbeid utføres i én annen sone enn der arbeidsgiver er registrert og arbeidsgiver på grunn av virksomhetens art ikke er pålagt å registrere underenhet i sonen der arbeidet utføres). For ambulerende virksomhet skal satsen i denne andre sonen brukes på den delen av lønn mv. som knytter seg til dette arbeidet.

Fjernarbeid har økt betydelig i omfang under koronapandemien, og en antar at omfanget av fjernarbeid vil være betydelig også fremover. Det foreslås derfor at unntaket for ambulerende virksomhet skal omfatte alle tilfeller der *hoveddelen* av arbeidstakerens arbeid i løpet av kalendermåneden utføres utenfor registreringssonen uavhengig av om arbeidet utføres i en eller flere andre soner.

Regjeringen foreslår følgende endringer:

- Ambulerende virksomhet skal kunne benytte seg av avgiftssatsen i den sonen arbeidet utføres dersom *hoveddelen* av alt arbeid som utføres gjøres utenfor registreringssonen. Det

er ikke lenger et krav om at hoveddelen av arbeidet må gjøres i én sone.

- Der arbeidstaker utfører *hoveddelen* av sitt arbeid som fjernarbeid utenfor arbeidsgivers registreringszone (eksempelvis fra hjemmekontor), skal satsen i arbeidstakers bostedskommune i henhold til Folkeregisteret benyttes.
- Arbeidsgivere som leverer finansielle tjenester, eller yter hovedkontortjenester mv. innenfor et konsern, kan ikke benytte seg av differensiert sats for noen del av virksomheten når disse tjenestene utgjør hovedaktiviteten.

Forslaget innebærer at en arbeidsgiver registrert i en sone med redusert sats, og som har ansatte som utfører hoveddelen av arbeidet utenfor registreringssonen ved fjernarbeid eller ved stedbundet arbeid i flere andre soner, må bruke en høyere sats på denne delen av arbeidet hvis de ansatte er bosatt i en sone med høyere sats enn den som gjelder der arbeidsgiver skal være registrert. Motsvarende kan arbeidsgiveren bruke en lavere sats i slike tilfeller dersom de ansatte er bosatt i soner med lavere sats enn i registreringssonen, men dette vil altså være valgfritt.

Soneinndelingen er noe endret som følge av kommunesammenslåing slik at samme kommune kan ha ulike satser, men da basert på grunnkretser (små, stabile, geografiske enheter).

4 Vedlegg

4.1 Foreslåtte skattesatser og beløpsgrenser

	Forslag 2022	Endring fra 2021
Skatt alminnelig inntekt	22 %	(ingen endring)
Utbytte oppjusteringsfaktor	1,44	Effektiv skattesats på utbytte uendret på 31,68 %
Marginalskattesats lønn	46,4 %	(ingen endring)
Trinnskatt innslagspunkt	Trinn 1: 190 350 - 1,4 %	Endring i innslagspunkter og mindre sats-endring i trinn 1 og 2
	Trinn 2: 267 900 - 3,8 %	
	Trinn 3: 670 800 - 13,2%	
	Trinn 4: 1 052 200 -16,2%	
Personfradrag	kr 54 000	3,0 %
Frikort	kr 61 800	+ kr 1 800
Minstefradrag lønnsinntekt – sats	48 %	2 %-enheter
Minstefradrag lønnsinntekt - øvre grense	kr 109 950	3,0 %
Minstefradrag i pensjonsinntekt – sats	40 %	3 %-enheter
Minstefradrag i pensjonsinntekt - øvre grense	kr 90 800	2,4 %
Reisefradrag sats per km	1,65 kr	Satsendring samt ikke redusert sats over 50 000 km
Reisefradrag bunnbeløp	23 900/14 000 kr	Redusert bunnbeløp for enkelte kommuner
Formuesskatt		
- Innslagspunkt	kr 1 600 000	+ kr 100 000
- Primærbolig høy verdi – verdsettelsesrabatt	50 %	-25 % enheter
- Sekundærbolig verdsettelsesrabatt	5 %	- 5 % enheter
- Aksjer – verdsettelsesrabatt	50 %	- 5 % enheter
- Fritidsbolig – justeringsfaktor	10 %	Oppjustering med 10%
Foreldrefradrag tillegg utover ett barn	kr 25 000	+ kr 10 000 per barn
Skattefri rabatt ansattes kjøp av aksjer	30 %	Økning fra 25%, maksimal rabatt kr 7500 uendret



Deloitte AS and Deloitte Advokatfirma AS are the Norwegian affiliates of Deloitte NSE LLP, a member firm of Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.no for a more detailed description of DTTL and its member firms.

Deloitte Norway conducts business through two legally separate and independent limited liability companies; Deloitte AS, providing audit, consulting, financial advisory and risk management services, and Deloitte Advokatfirma AS, providing tax and legal services.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte's 330,000 people make an impact that matters at www.deloitte.no.