



Skatteetaten

Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift - fremtidig oppgavedeling m.v.

Samhandling på utlandsområdet

Ansvar	Skatt		NAV
Skatteplikt?	Bosatte	Skatteplikten går over etter en skatteavtale	Emigrerte
Utføres av	Skatt	NAV	
Forslag	Skatt		NAV

17. november 2010

Innhold

1	SAMMENDRAG	7
1.1	INNLEDNING	7
1.2	BAKGRUNN OG UTGANGSPUNKTER	7
1.3	REGLENE OM SKATTEPLIKT OG MEDLEMSKAP I FOLKETRYGDEN M.V.	8
1.4	DATAKILDER	9
1.5	PRINSIPPER M.V.	11
1.6	BOSATTE PERSONER, UTVANDRING	11
1.7	BOSATTE PERSONER SOM IKKE ER MEDLEM AV FOLKETRYGDEN	12
1.8	BRUKERE MED BEGRENSET SKATTEPLIKT	12
1.9	SYSTEMENDRINGER, INFORMASJONSFLYT M.V.	13
1.10	ARBEIDSGIVERAVGIFT	13
2	INNLEDNING	15
2.1	ARBEIDSGRUPPENS SAMMENSETNING OG ARBEIDSFORM	15
2.2	HØRING I FTATENE	16
2.3	BAKGRUNN	17
2.4	METODISK TILNÆRMING	18
2.5	AVGRENSNING - RAMMER FOR VIDERE ARBEID	19
2.6	AVHENGIGHETER	20
2.7	SPELILT OM PERIODISERING	21
3	REGLENE OM SKATTEPLIKT OG MEDLEMSKAP I FOLKETRYGDEN M.V.	23
3.1	INNLEDNING	23
3.2	REGLENE OM SKATTEPLIKT	23
3.2.1	REGLENE ETTER NORSK INTERNRETT	23
3.2.2	DOBBELTBESKATNING OG SKATTEAVTALER	24
3.2.3	OPPHØR AV SKATTEPLIKT ETTER INTERNRETTE	30
3.3	MEDLEMSKAP I FOLKETRYGDEN	31
3.3.1	PLIKTIG MEDLEMSKAP	31
3.3.2	OPPHØR AV MEDLEMSKAPET	31
3.3.3	FRIVILLIG MEDLEMSKAP	32
3.3.4	TRYGDEAVTALE	32
3.4	PROSESSUELT REGELVERK	33
3.4.1	SKATTEETATENS OPPGAVER, FTRL. § 24-1	33
3.4.2	NAV'S OPPGAVER, FTRL. § 24-2	34
3.4.3	DAGENS PRAKSIS	34
3.5	UTFORDRINGEN	35
4	DATAKILDER	37
4.1	INNLEDNING	37
4.2	FOLKEREISTERET SOM KILDE FOR OPPLYSNINGER OM "BOSATT"	37
4.3	VEDTAK OG REKRETFELSER PÅ MEDLEMSKAP I FOLKETRYGDEN	37
4.3.1	DOKUMENTASJON PÅ MEDLEMSKAP – OPPHOLD I NORGE	37
4.3.2	DOKUMENTASJON PÅ AT MAN IKKE ER MEDLEM – OPPHOLD I NORGE	38
4.3.3	DOKUMENTASJON PÅ MEDLEMSKAP – OPPHOLD UTENFOR NORGE	39
4.3.4	DOKUMENTASJON PÅ OPPHØR AV MEDLEMSKAP – OPPHOLD UTENFOR NORGE	40
4.3.5	OPPSUMMERING	40
4.4	PERSONER SOM MOTTAR YTELSE FRA NAV	41
4.5	OPPLYSNINGER OM ARBEIDSFORHOLD, SAMT SELVSTENDIGE NÆRINGSDRIVENDE	41
4.5.1	ARBEIDSGIVER- OG ARBEIDSTAKERREGISTERET (AA-REGISTERET)	42

4.5.2	MARITIMT AA-REGISTER (MAA).....	42
4.5.3	SFUS REGISTER.....	43
4.5.4	INFORMASJONSUTVEKSLING MELLOM REGISTRENE.....	43
4.6	OPPLYSNINGER OM SKATTEPLIKT TIL NORGE M.V.....	43
4.6.1	SKATTEMANNTALL.....	44
4.6.2	SPESELT OM OVERGANG FRA SKATTEMANNTALLSGRUPPE 14 TIL 10.....	45
4.6.3	FRIKAKSBREV.....	45
4.7	OPPLYSNINGER FRA ARBEIDSGIVER OM INNTEKT.....	45
4.7.1	LØNNS- OG TREKKOPPGAVER (LTO).....	45
4.7.2	NAV'S TILGANG TIL LØNNS- OG TREKKOPPGAVER.....	47
4.7.3	EDAG.....	47
4.7.4	AUTOMATISKE KONTROLLOPPGAVER UTLAND (AKU).....	48
4.8	FASTSETTE INNTEKTER, SKATTER OG TRYGDEAVGIFT.....	48
4.8.1	OVERSEENDELSE TIL NAV – PENSJONSOPPLYSNINGER.....	48
4.8.2	DITAJOPPLYSNINGER.....	49
4.9	OPPLYSNINGER OM LOVLIG OPPHOLD I RIKET.....	49
4.9.1	TILGANG TIL OPPLYSNINGER OM LOVLIG OPPHOLD I DAG.....	50
4.10	OPPLYSNINGER OM LAN FRA STATENS LANEKASSE FOR UTDANNING.....	50
4.10.1	DAGENS TILGANG TIL OPPLYSNINGENE.....	50
4.11	OPPLYSNINGER OM ARBEIDSGIVER.....	50
4.11.1	ENHETSREGISTRE I.....	50
4.11.2	STATEN SOM ARBEIDSGIVER.....	51
4.11.3	UTENLANDSKE ARBEIDSGIVERE.....	51
5	PRINSIPPER M.V.	53
5.1	ETATENES STRATEGIER.....	53
5.2	PRINSIPPER.....	53
5.2.1	KORREKT OG EFFEKTIV FASTSETTELSE OG INNKREVING.....	53
5.2.2	OPPGAVEDELINGEN SKAL I STØRST MULIG GRAD GJENSPEILE ETATENES KOMPETANSE.....	55
5.2.3	BRUKERNE SKAL OPPELVE OPPGAVEDELINGEN SOM TYDELLIG OG GODT KOMMUNISERT.....	56
5.3	DE TILFELLER HVOR SKATTEETATEN HAR ET FORSKUDD.....	56
6	BOSATTE, FTRL. § 24-1 FØRSTE LEDD, SML. SKTL. § 2-1	57
6.1	INNLEDNING.....	57
6.2	HVILKEN ETAT SKAL FASTSETTE TRYGDEAVGIFT FOR HVILKE BRUKERE.....	57
6.2.1	FORUTSETNINGER OG PRAKSIENDRING.....	57
6.2.2	ARBEID I UTLANDET.....	58
6.2.3	SPESELT OM FTRL. § 2-5.....	59
6.2.4	IT-LØSNING.....	60
6.2.5	SPESELT OM PENSJONISTER.....	60
6.3	HVILKEN INNTEKT.....	60
6.3.1	FORUTSETNINGER M.V.....	61
6.4	SATSER.....	61
6.4.1	FORUTSETNINGER.....	61
6.5	RISIKOFRAKTNINGER.....	62
6.6	OPPSUMMERING – FORSLAG.....	62
6.6.1	ANSVARET FOR FASTSETTELSE AV TRYGDEAVGIFT.....	62
6.6.2	UTGANGSPUNKET; TRYGDEAVGIFT ELLER IKKE.....	62
7	BOSATTE PERSONER SOM IKKE ER MEDLEM AV FOLKETRYGDEN	63
7.1	PERSONER HVOR ALL INNTEKT KOMMER FRA ARBEID I UTLANDET.....	63
7.2	ANSATTE I HOTELL- OG RESTAURANTDELEN PÅ TURISTSKIP REGISTRERT I NIS.....	63
7.3	SJØFOLK PÅ UTENLANDSKE SKIP.....	63
7.4	PENSJONISTER MED PENSJON FRA ANDRE EØS-STATER.....	63

8	BEGRENSET SKATTEPLIKT, FTRL. § 24-1 FJERDE LEDD SML. SKTL. § 2-3, M.V.	65
8.1	INNLEDNING	65
8.2	INNVANDRING TIL NORGE	65
8.3	INNTEKT FRA UTLANDET	66
8.4	GRUPPER BRUKERE	67
8.4.1	ARBEIDSTAKERE MED NORSK ARBEIDSGIVER	68
8.4.2	ARBEIDSTAKERE MED UTENLANDSK ARBEIDSGIVER	68
8.4.3	GRENSEGJENGERE	69
8.4.4	SELVSTENDIG NÆRINGSDRIVENDE	71
8.4.5	TRANSPORTARBEIDERE	72
8.4.6	ANSATTE I FLYSLSKAPER	72
8.4.7	LOKALT ANSATTE EØS-BØRGERE ANSATTE VED AMBASSADER M.V. I NORGE	73
8.4.8	PENSJONISTER SOM BETALER KILDESKATT	74
8.4.9	EØS-BØRGERE SOM ER FISKERE PÅ SKIP REGISTRERT I NIS ELLER NOR	75
8.4.10	SIØFOLK	75
8.4.11	LOKALT ANSATTE EØS-BØRGERE VED NORSKE AMBASSADER	76
8.4.12	ARTISTER	76
9	NØDVENDIGE ENDRINGER I SYSTEMER, INFORMASJONSFLYT OG ENKELTE PRAKSISENDRINGER	77
9.1	INNLEDNING	77
9.2	INFORMASJONSUTVEKSLING M.V.	77
9.2.1	OVERSENDELSE AV MEDLEMSKAPSOPPLYSNINGER FRA NAV TIL SKATTEETATEN	77
9.2.2	SKATTEETATEN MÅ HA KONTROLL PÅ MEDLEMSKAPSOPPLYSNINGENE	77
9.2.3	NAV INFORMERES OM DE MEDLEMMER NAV SKAL FASTSETTE TRYGDEAVGIFT FOR	77
9.2.4	FRIKATSBREV OVERSENDES FRA SKATTEETATEN TIL NAV	77
9.2.5	PERSONER SOM MOTTAR YTelser FRA NAV	78
9.3	FORSKUDD	78
9.3.1	TABELLKORT	78
9.3.2	INFORMASJON PÅ SKATTEKORTENE OM MEDLEMSKAP	78
9.4	PARAMETERSTYRING – TRYGDEAVGIFT ELLER IKKE?	79
9.4.1	SELVANGIVELSEN	79
9.4.2	SKATTEOPPGJØR	79
10	ARBEIDSGIVERAVGIFT	81
10.1	INNLEDNING	81
10.2	INTERNRETTLIG HJEMMEL FOR ARBEIDSGIVERAVGIFT INNENFOR EØS	81
10.2.1	AVKLARING AV HJEMMELSGRUNNLAGET FOR ARBEIDSGIVERAVGIFT	81
10.2.2	PLIKT FOR ARBEIDSGIVER TIL Å RAPPORTERE LØNN PÅ PERSONNIVÅ?	82
10.3	SPESIELT OM TRYGDEAVTALER	82
10.4	ANSVAR FOR OPPFØLGING AV ARBEIDSGIVERAVGIFT FRA UTENLANDSKT ARBEIDSGIVERE	82
10.4.1	PERSONER SOM OGSÅ ARBEIDER I EN ANNEN EØS-STAT	83
10.4.2	TRYGDEFORORDNINGEN ART. 17 – ANSVAR	83
10.5	ARBEIDSTAKER BETALER ARBEIDSGIVERAVGIFT	83
VEDLEGG I: SAMARBEIDSAVTALE MELLOM SKATTEETATEN OG ARBEIDS- OG VELFERDSETATEN		85
VEDLEGG II: ETATENES ORGANISERING M.V.		87
1.	INNLEDNING	87
2.	ARBEIDS- OG VELFERDSETATEN	87
2.1	NAV FORVALTNING	87
2.2	NAV INTERNASJONALT	87
2.3	INNKREVING AV ARBEIDSGIVERAVGIFT I NAV	87
2.4	ORGANISERING – FASTSETTELSE AV TRYGDEAVGIFT	88
2.5	ÅRSSYKLUS TRYGDEAVGIFT	88

3	SKATTESTATEN	88
3.1	SENTRALSKATTEKONTORETS ANSVARSOMRÅDE	89
3.2	SKATTEOPPKREVER UTLANDS ANSVARSOMRÅDE	90
3.3	LANDSDEKKENDE ANSVAR	90
3.4	REGIONERNES ANSVAR – ORGANISERING, M.V.	90
3.5	SKATTESTATENS ÅRSSYKLUS	90
	VEDLEGG III: FORSLAG TIL NY FTRL. § 24-1	93
	FORSLAG TIL LOV OM ENDRING AV LOV OM FOLKE TRYGD	93
	SÆRMERKNADER	93
	VEDLEGG IV FORKORTELSER, DOKUMENTER M.V.	95
	FORKORTELSER	95
	OFFENTLIGE DOKUMENTER	95
	DIREKTIVER OG FORORDNINGER	96

1 Sammendrag

1.1 Innledning

I *kapittel 1* presenteres et sammendrag av rapporten.

1.2 Bakgrunn og utgangspunkter

I rapportens *kapittel 2* gis en presentasjon av bakgrunnen for arbeidet, arbeidsform og metodikk. Avslutningsvis behandles avgrensninger og avhengigheter.

NAV og Skatteetaten innledet i januar 2010 et arbeid for å få et tettere samarbeid på utlandsområdet. Det ble nedsatt en felles arbeidsgruppe som i utgangspunktet skulle avklare informasjonsutveksling mellom etatene. Tidlig i arbeidet ble det klart at det var behov for en gjennomgang av arbeidsdelingen mellom etatene og enkelte tilgrensende spørsmål, og at dette måtet være fundamentet for videre arbeid.

Fellesinnkrevingen av skatt og trygdeavgift er basert på en underliggende forutsetning om at alle skattepliktige også er medlemmer av folketrygden. Det er til dels store forskjeller i regelverket. Praksis i dag er basert på at brukerne selv tar kontakt med NAV og Skatteetaten dersom han ikke er medlem av trygden. Brukerne i liten grad i stand til å foreta en slik vurdering, og konsekvensen er at det fattes en rekke materielt uriktige vedtak, og at brukernes interesser ikke ivaretas på en helhetlig måte. Arbeidsgruppens utfordring har vært å finne løsninger for samhandling og bruk av data som løser disse problemene.

Arbeidsgruppens medlemmer og arbeidsform er omtalt i 2.1. Versjon 0.8 av rapporten har vært på intern høring i begge etater, jf. avsnitt 2.2.

Arbeidsgruppen har valgt en metodisk tilnærming hvor man tar utgangspunkt i gjeldende rett. På samme måte legges grunnprinsippet om at Skatteetaten skal fastsette trygdeavgift til grunn. Innenfor denne rammen forsøkes det å modellere en best mulig løsning.

I rapportens *avsnitt 2.5* peker arbeidsgruppen på avgrensninger, og at det har vært nødvendig å prioritere enkelte område. Det som må utføres i forlengelsen er i stor grad:

- kvalitetssikring av rapporten, planlegging og gjennomføring av de foreslåtte tiltak
- en grundigere vurdering av regelverket om personvern og taushetsplikt
- konkrete forslag til lov- og forskriftsendringer
- næringsdrivende og pensjonister

I *avsnitt 2.6* pekes det også på en rekke avhengigheter til andre aktiviteter i etatene, som det ikke har vært mulig å forfølge i første halvår. Organisasjonsramme for disse tiltakene må også diskuteres. I første rekke gjelder dette:

- rutiner for elektronisk informasjonsutveksling
- informasjonstiltak mot felles brukere
- samhandling med Utlendingsdirektoratet
- felles identitetshåndtering
- overføring av oppgaver knyttet til arbeidsgiveravgift fra NAV Internasjonalt til Skatteoppkrever utland.
- innfordring
- kontrolltiltak

En spesiell utfordring, som behandles i *avsnitt 2.7*, er knyttet til *periodisering av inntekt*. De fleste er skattemessig bosatt i Norge gjennom et helt kalenderår, mens man kan endre medlemskapsstatus i trygden på et hvilket som helst tidspunkt. I dag er det begrensede muligheter for å håndtere dette. EDAG-prosjektet vil innebære at dette periodiseres på månedsnivå.

1.3 Reglene om skatteplikt og medlemskap i folketrygden m.v.

For å vise forskjellene som oppstår gis det i *kapittel 3* en presentasjon av gjeldende rett; reglene om skatteplikt til Norge og reglene om medlemskap i folketrygden, for å vise hvor forskjellene oppstår. I tillegg presenteres dagens regler for arbeidsdeling mellom etatene, samt praksis på dette området. Den arbeidsdeling som følger av loven, og arbeidsgruppens forslag til fremtid løsning tar utgangspunkt i reglene om skatteplikt til Norge. Også av denne grunn er det nødvendig med en gjennomgang av reglene om skatteplikt.

I *avsnitt 3.2* presenteres reglene om *skatteplikt til Norge*. Utgangspunktet er at man er skattemessig bosatt i Norge det år man oppholder seg her mer enn 183 dager i enhver 12 måneders periode.¹ I en del situasjoner vil man da være skattemessig bosatt også i et annet land, etter dette landets internrett. Konflikter mellom to lands skatteregler løses ved *skatteavtaler* for å forhindre dobbeltbeskatning. Innholdet i skatteavtalene kan variere.

Dersom man først er skattemessig bosatt i Norge er man skattepliktig for all inntekt og all formue. Dette kan begrenses av skatteavtale med en annen stat. Skatteavtalene inneholder en bestemmelse om hvor arbeidsinntekt skal beskattes, og det er noen særbestemmelser i de fleste skatteavtalene. For en person som er skattemessig bosatt i Norge vil arbeidsinntekt fra *Malaysia* ikke være skattepliktig, om denne er beskattet i Malaysia. Arbeidsinntekt fra alle andre land vil bli beskattet i Norge. I den utstrekning den også beskattes i arbeidslandet er det ulike metoder som anvendes for å unngå dobbeltbeskatning.

En person som har bodd mer enn 10 år i Norge og som flytter ut av Norge for å bo og arbeide i et annet land mister skatteplikten til Norge, etter norsk internrett, tidligst etter utløpet av det tredje år etter ved vedkommende flytter ut. Normalt vil beskatningsretten gå over til det andre landet på et tidligere tidspunkt, på grunn av skatteavtalens bostedsbestemmelse.

En person som ikke er skattemessig bosatt kan være skattepliktig for inntekt for arbeid i Norge, på norsk kontinentalsokkel, m.v. Også her vil skatteavtalene kunne begrense beskatningsretten. Normalt vil arbeidsinntekt fra en utenlandsk arbeidsgiver, som ikke har fast driftssted i Norge, ikke bli beskattet med mindre arbeidstakeren oppholder seg mer enn 183 dager² i Norge. I tillegg vil innleid arbeidskraft, normalt, skatte av lønnen til Norge.

I *avsnitt 3.3* presenteres reglene om *medlemskap i norsk folketrygd*. De fleste brukerne er *pliktige medlemmer* av folketrygden. Medlemskapet oppstår når vilkårene for medlemskap foreligger, og bortfaller når vilkårene ikke lenger er oppfylt. Innbetaling av trygdeavgift eller arbeidsgiveravgift er ikke en forutsetning for medlemskapet. Etter folketrygdloven er man medlem i folketrygden om man er bosatt³ i Norge eller arbeider i Norge eller på norsk kontinentalsokkel. Medlemskapet *opphører* når en person flytter ut av Norge *forutsatt at* oppholdet er ment å vare i minst ett år eller at han tar seg arbeid i utlandet. For personer som ikke er *pliktige medlemmer* i folketrygden er det mulig å søke om *frivillig medlemskap*. Kravet her er at man har en *sterk tilknytning til riket*.

Innenfor EØS er det en trygdeforordning. I tillegg har Norge inngått en rekke bilaterale trygdeavtaler. Avtalene og forordningen regulerer hvilket lands rett medlemskapet skal vurderes etter. Et hovedprinsipp er at man kun skal være medlem av en trygdeordning om gangen. Hovedregelen er at

¹ Eventuelt mer enn 270 dager i løpet av en 36 måneders periode

² Som fotnote 1.

³ Etter folketrygdloven er kravet for å være bosatt at oppholdet har vart eller er ment å vare minst 12 måneder.

man er medlem i trygdeordningen i *arbeidslandet*. Personer som arbeider i to land vil normalt være medlemmer i bostedslandet, forutsatt at de også arbeider der. For utsendte arbeidstakere er det, innenfor visse grenser, mulig å være medlem i utsenderlandets trygdeordning. Etter dagens trygdeforordning er det en rekke særbestemmelser for enkelte grupper. Det forventes at den nye trygdeforordningen trer i kraft innenfor EØS i løpet av første halvår 2011, og da oppheves de fleste særbestemmelsene.

I *avsnitt 3.4* presenteres det prosessuelle regelverket. Etter folketrygdlovens regler skal *Skatteetaten* fastsette trygdeavgift for alle personer som er skattemessig bosatt etter norsk internrett, selv om inntekten ikke beskattes i Norge. Skatteetaten skal også fastsette trygdeavgift for ikke-bosatte personer som har inntekt fra arbeid i Norge, på norsk kontinentalsokkel, m.v. For denne gruppen er det kun den inntekten som er undergitt norsk beskatning som skal danne grunnlag for trygdeavgiften. Skatteetaten skal også fastsette trygdeavgift for ikke skattepliktige borgere som arbeider på et NOR- eller NIS-skip. *Arbeids- og velferdsetaten* har ansvar for å fastsette all trygdeavgift som ikke er lagt til Skatteetaten. Avslutningsvis i avsnittet gis en oversikt over hvilken etat som fastsetter trygdeavgift for hvilke brukere.

I *avsnitt 3.5* peker vi på at praksis ikke er i samsvar med regelverket. Skatteetaten fastsetter kun trygdeavgift om inntekten er skattepliktig til Norge, mens NAV fastsetter trygdeavgiften når Skatteetaten ikke gjør dette. Praksis i Skatteetaten er at det fastsettes trygdeavgift av all inntekt som beskattes, med mindre brukeren dokumenterer ikke å være medlem. For brukere som har dokumentasjon, fra trygdeetaten i medlemslandet, som fremlegges for NAV er det en rutine som sikrer at Skatteetaten unnlater å fastsette trygdeavgift. For enkelte grupper brukere fastsettes det ikke trygdeavgift.

Dagens praksis innebærer at

- Skatteetaten fastsetter trygdeavgift for brukere som ikke er medlemmer i folketrygden,
- NAV har ikke oversikt over alle medlemmer de skal fastsette trygdeavgiften for og
- en rekke utenlandske arbeidstaker med korte arbeidsopphold i Norge har rettigheter hos NAV, men betaler ikke trygdeavgift.

1.4 Datakilder

Utgangspunktet for denne diskusjonen er at NAV ikke har et medlemsregister. Det er derfor nødvendig å modellere de tilgjengelige data i forhold til reglene om medlemskap i folketrygden. I *kapittel 4* peker vi på hvilke kilder som finnes og i hvilken utstrekning disse kildene blir utnyttet i dag. I forlengelsen av dette oppstår spørsmålet om hvorledes ulike data kan utnyttes på en bedre måte enn i dag.

I *avsnitt 4.2* nevnes *folkeregisteret* og hvilken rolle dette har i dag. Begge etaters løsninger bygger på folkeregisteret. Folkeregisteret har ikke negativ troverdighet. Generelt har folkeregisteret positiv troverdighet både i forhold til spørsmålet om skatteplikt til Norge og medlemskap i folketrygden. Dette er imidlertid ikke tilfelle for utlandsområdet, da reglene om folkeregistrering ikke er identiske med reglene om skatteplikt og medlemskap i trygden.

I *avsnitt 4.3* diskuteres hvilke dokumenter som i dag brukes for å bekrefte hvorvidt en bruker er medlem av folketrygden eller ikke.

For personer som *oppholder seg i Norge* fattes det normalt ikke vedtak om at en bruker er medlem av folketrygden. For en bruker som er medlem av trygdeordningen i en annen EØS-stat dokumenteres unntak fra medlemskap ved blankett E-101, som utstedes av trygdemyndighetene i

medlemslandet, og godkjennes av NAV Internasjonalt. Estimater er at 45 000 slike blanketter mottas i 2010. Innenfor de bilaterale trygdeavtaler finnes det tilsvarende løsninger. Det er etablert løsninger for oversendelse av disse vedtakene fra NAV Internasjonalt til Skatteetaten, hvor de registreres manuelt i SL.

Ved *opphold utenfor Norge* kan medlemskapet i folketrygden bekreftes med en E-101 innenfor EØS-området. NAV Internasjonalt utsteder ca. 1 800 slike blanketter årlig. Innenfor de bilaterale trygdeavtalene finnes det tilsvarende løsninger. Ved opphold utenfor disse landene kan man søke om frivillig medlemskap i folketrygden. Her vil NAV Internasjonalt fatte et vedtak om medlemskap. For tiden har ca. 4 000 personer utenfor Norge frivillig medlemskap i folketrygden. Disse vedtakene oversendes i dag til Skatteetaten, som ikke har noen registreringsløsning for disse. De blir kun registrert i arkiv- og journalsystemet.

I *avsnitt 4.4* peker vi kort på at det er mulig å bruke opplysninger om personer som mottar ytelser fra NAV. For enkelte ytelser skal det ikke være mulig å ikke være medlem i folketrygden. Dette er et punkt som i stor grad kan brukes som utgangspunkt for avklaringer, og *forfølges ikke* i det videre.

I *avsnitt 4.5* gis en presentasjon av ulike registre hvor arbeidsforhold blir registrert. I første rekke er dette Arbeidsgiver/arbeidstakerregisteret (AA-registeret), herunder Maritimt AA-register (MAA) og Sentralskattekontoret for utenlandssakers register (SFU) over arbeidsforhold. Med unntak av bagatellmessige arbeidsforhold vil det normalt foreligge rapporteringsplikt til ett av disse registrene. Det planlegges å få en utveksling av data mellom registrene tidlig i 2011. I tillegg er det rapporteringsplikt for selvstendig næringsdrivende som er bosatt i utlandet.

I *avsnitt 4.6* gis en oversikt over opplysninger om skatteplikt til Norge. Skatteetaten har et skattemanntall – en oversikt over personer som er skattepliktige til Norge. NAV har ikke tilgang til dette registeret. For personer som på forskuddstadiet vurderes som ikke skattepliktige skriver Skatteetaten et *fritaksbrev* som følge av begrensninger i skatteavtale med en annen stat. Med unntak av en mindre gruppe på ca. 3 000 brukere, oversendes ikke disse til NAV.

I *avsnitt 4.7* gis det en kort presentasjon av systemet med lønns- og trekkoppgaver. Alle norske arbeidsgivere har plikt til å sende lønns- og trekkoppgaver. Lønns- og trekkoppgaver fra personer som ikke er tatt opp i skattemanntall benyttes ikke av Skatteetaten, og oversendes heller ikke NAV i de tilfeller hvor NAV Internasjonalt fastsetter trygdeavgiften.

Alle inntektsstørrelser rapporteres på en LTO-kode som nærmere identifiserer parametere knyttet til inntekten. Vi peker på at det er muligheter for forbedringer på dette punktet. Det foreslås omfattende endringer i dette rapporteringssystemet, i regi av EDAG-prosjektet, som begge etater deltar i. I noen utstrekning mottas lønns- og trekkoppgaver fra andre land som automatiske kontrolloppgaver. Med unntak av slike fra de nordiske land kan disse ikke utleveres til NAV.

I *avsnitt 4.8* peker vi kort på at Skatteetaten oversender *pensjonsgivende inntekt og fastsatt trygdeavgift* til NAV. I tillegg har Skatteetaten lagret opplysninger knyttet til fastsatt skatt på postnivå i selvangivelsen. Det er etablert en løsning for oversendelse av disse opplysningene til NAV. Denne er ikke tilgjengelig for NAV Internasjonalt.

I *avsnitt 4.9* peker vi forhold rundt lovlig opphold i riket. Her vil Utlendingsdirektoratet være en kilde. I det vesentlige er kravet etter folketrygdloven basert på utlendingslovens kriterier. Med den nye utlendingsloven, som trådte i kraft 1. januar 2010, ble det åpnet for tidlig arbeidsstart for en rekke grupper, hvilket innebærer at det ikke foreligger vedtak som gir oppholdstillatelse. I tillegg er det en utfordring knyttet til utlendingsforvaltningens praksis med *tålt opphold*. Dette innebærer at utlendingsmyndighetene ikke foretar seg noe for å utvise en bruker som søker om fornyelse etter utløpet av fristen for dette, men som antas å få innvilget søknaden. Det må avklares om det er mulig å få nødvendige data fra Utlendingsdirektoratet.

Utgangspunktet for avsnitt 4.10 og 4.11 er særreguleringen i ftrl. § 2-5 om obligatorisk medlemskap i folketrygden for personer som oppholder seg utenfor riket. I avsnitt 4.10 peker vi kort på eksisterende tilgang til opplysninger om lån og stipend fra Statens lånekasse for utdanning. I avsnitt 4.11 presenteres sektorkoder i Enhetsregisteret, og en løsning for å identifisere den norske stat som arbeidsgiver.

1.5 Prinsipper m.v.

I kapittel 5 presenterer arbeidsgruppen de generelle prinsipper som foreslas lagt til grunn for fremtidig oppgavedeling og –utførelse. Med utgangspunkt i etatenes strategier oppstilles følgende prinsipper:

- Etatene skal legge til rette for en korrekt og effektiv fastsettelse og innkreving av arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for medlemmer av folketrygden
- Oppgavedelingen skal i størst mulig grad gjenspeile etatenes kompetanse
 - NAV skal ha kontroll på medlemskapsavgjørelser og fastsettelse av sats for trygdeavgift
 - Skatteetaten skal i størst mulig grad fastsette grunnlag for trygdeavgift og foreta beregning
- Brukerne skal oppleve oppgavedelingen mellom etatene som tydelig og godt kommunisert

Innenfor det første prinsippet ligger det flere elementer, i første rekke:

- Ansvar for den enkelte bruker plasseres så tidlig som mulig hos en av etatene
- Trygdeavgift skal fastsettes for medlemmene av folketrygden, og ingen andre
- Trygdeavgiften fastsettes en gang pr. inntekt

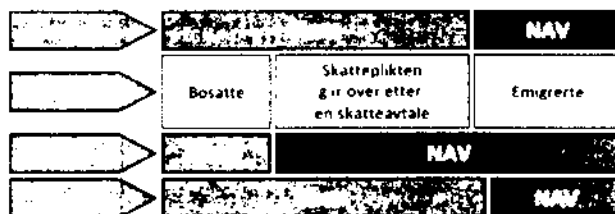
Disse prinsippene danner bakteppet for diskusjonene i de følgende kapitler.

I avsnitt 5.3 nevnes de tilfeller hvor Skatteetaten allerede har et forskudd. I disse tilfellene foreslås det at Skatteetaten fastsetter trygdeavgiften. Dette gjelder uavhengig av gruppe, men har størst praktisk betydning for nordmenn i utlandet.

1.6 Bosatte personer, utvandring

I kapittel 6 tar vi utgangspunkt i en person som er bosatt i Norge, men som flytter ut av riket for kortere eller lengre tid. Det grunnleggende spørsmålet er; hvilken etat skal fastsette trygdeavgift for hvilke brukere. Dersom Skatteetaten skal fastsette trygdeavgiften oppstår også spørsmålet om av hvilke inntekter trygdeavgiften skal fastsettes, og med hvilken sats. I dag er praksis, men ikke gjeldende rett, at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift av inntekter som er skattepliktige til Norge.

Hvilken etat som har ansvar for å fastsette trygdeavgift for hvilke brukere fremkommer av figuren til høyre. Lovens løsning er slik at Skatteetaten har ansvar for fastsettelse av trygdeavgift så lenge brukeren er skattemessig bosatt etter norsk internrett. Dagens praksis er



imidlertid at skatteetaten fastsetter trygdeavgift inntil beskatningsretten går over til et annet land etter skatteavtalens bostedsbestemmelse. Vårt forslag er at skatteetaten fastsetter trygdeavgift så lenge vedkommende er skattemessig bosatt etter norsk internrett. I denne perioden har man også selvangivelsesplikt. Det er ønskelig at Skatteetaten fastsetter trygdeavgiften i emigrasjonsåret, dersom man har et forskudd som er ment å dekke trygdeavgiften. Det er imidlertid behov for en avklaring av regelverket på dette punktet.

Det er noen *grunnleggende forutsetninger* for en slik utvidelse av personkretsen. Ved en utvidelse av personkretsen må man sikre at Skatteetaten ikke fastsetter trygdeavgift for personer som ikke er medlemmer av folketrygden. Det foreslås at Skatteetaten skal unnlate å beregne trygdeavgift for brukere hvor all arbeidsinntekt kommer fra arbeid i utlandet, med mindre det foreligger et vedtak fra NAV om at man er medlem. For personer som har norsk arbeidsgiver skal det beregnes trygdeavgift om oppholdet ikke overstiger 12 måneder. Det foreslås i tillegg en parameterstyring for å fange opp de som er obligatoriske medlemmer ved opphold utenfor riket, jf. ftrl. § 2-5, slik at disse får fastsatt trygdeavgift.

Derfor kreves det at Skatteetaten har oversikt over NAV Internasjonals vedtak om medlemskap i folketrygden for personer som oppholder seg i utlandet. Disse oversendes i dag fra NAV Internasjonalt til Skatteetaten, men Skatteetaten mangler en systemløsning for å registrere disse.

Dagens praksis er at selv om Skatteetaten fastsetter skatt og trygdeavgift for en bruker gjøres dette kun i den utstrekning *den aktuelle inntekten* er skattepliktig til Norge, etter reglene i den aktuelle skatteavtalen. Arbeidsgruppen foreslår at Skatteetaten skal fastsette trygdeavgift uavhengig av om inntekten er skattepliktig eller ikke. Det skal dog påpekes at det er få inntekter som ikke beskattes i Norge; arbeidsinntekt fra Malaysia, enkelte pensjoner fra USA og Frankrike. Noen av de grupper som behandles nedenfor i kapittel 8 kan også være skattemessig bosatt.

I dag fastsetter Skatteetaten trygdeavgift med de ordinære satser. For frivillige medlemmer som har en høyere avgiftssats fastsettes differansen av NAV Internasjonalt. Det foreslås at Skatteetaten fastsetter med den sats som skal betales. Dette krever at Skatteetaten er i stand til å håndtere vedtak om frivillig medlemskap i sine saksbehandlingssystemer, og en endring av en forskrift, slik at Skatteetaten får slik vedtakskompetanse.

1.7 Bosatte personer som ikke er medlem av folketrygden

I *kapittel 7* diskuteres noen grupper brukere som er skattemessig og trygderettslig bosatt i Norge, men som allikevel ikke er medlemmer av folketrygden. Dette følger enten av unntak i folketrygdloven eller av trygdeforordningen.

For personer som kun arbeider i utlandet er løsningen den samme som for de som har flyttet ut av riket, og de kan fanges opp på samme måte, se avsnitt 7.1.

Personer som arbeider i *hotell- og restaurantdelen på turistskip registrert i NIS* er omtalt i avsnitt 7.2. Disse er ikke medlemmer av folketrygden, jf. ftrl. § 2-12. Det er mulig å bruke data fra MAA for å identifisere disse personene. Det er også mulig å bruke MAA for å identifisere av- og påmønstring. Denne gruppen brukere er etter hvert blitt svært liten, og omfatter i praksis ansatte i Hurtigruten ASA.

Ansatte på skip som ikke er registrert i en EØS-stat, og heller ikke er bare-boatbefraktet av norsk rederi er omtalt i avsnitt 7.3. Disse er ikke medlemmer av folketrygden, men skal anses som medlemmer i hjemmeprioder.

Pensjonister med *all pensjon fra andre EØS-stater* er omtalt i avsnitt 7.4. Disse er ikke medlemmer av folketrygden, selv om de etter EØS-regelverket har krav på ytelser fra NAV.

1.8 Brukere med begrenset skatteplikt

I *kapittel 8* gir arbeidsgruppen en oversikt over ulike grupper med begrenset skatteplikt og hvilke utfordringer som ligger for den enkelte gruppe. For enkelte grupper har arbeidsgruppen foretatt en inngående vurdering, for andre antyder vi forbedringspotensialet. Det er, til dels, store ulikheter mellom de ulike gruppene, og det fremstår som nødvendig at vi i fortsettelsen arbeider med de enkelte gruppene, da de tiltak som kan settes inn varierer.

1.9 Systemendringer, informasjonsflyt m.v.

I *kapittel 9* peker arbeidsgruppen på noen hovedlinjer hva angår systemendringer, informasjonsflyt, m.v. I tillegg er det tatt med et avsnitt om betydning for etatene. I stor grad er dette forhold som er omhandlet lenger fremme i rapporten, men gjengis samlet.

Arbeidsgruppens forslag innebærer at Skatteetaten overtar oppgaver knyttet til *fastsetting* av trygdeavgift fra NAV. Datagrunnlaget er svært begrenset, men vi antar at med noen endringer i Skatteetatens systemer for å håndtere disse brukerne automatisk, vil det ikke føre til en økning i arbeidsbelastning for regionene. Snarere vil en del av forslagene føre til mindre arbeid for Skatteetaten, da forslagene vil kunne føre til mindre manuelt arbeid knyttet til ligningen av disse brukerne. Kostnadene ved systemendringer er ikke estimert.

For NAVs del innebærer forslaget at noe ressurser kan frigjøres fra arbeid knyttet til fastsettelse av trygdeavgift. Samtidig stiller forslagene større krav til oppfølging av medlemskapsvurderinger, slik at det vil være en ren omdisponering innenfor NAV Internasjonalt.

1.10 Arbeidsgiveravgift

Hovedtyngden av rapporten, og arbeidet i første halvår 2010, har vært knyttet til *trygdeavgift*. Arbeidsgiveravgift er kort omtalt i *kapittel 10*. I det vesentlige peker arbeidsgruppen på følgende områder:

Den *internrettslige hjemmelen* for å kreve arbeidsgiveravgift for medlemmer av folketrygden som arbeider i utlandet med utenlandsk arbeidsgiver er vanskelig tilgjengelig. Det er behov for å gjøre denne klarere. I forlengelsen av dette oppstår også spørsmålet om det bør oppstilles *en plikt for disse arbeidsgiverne* til å levere en lønns- og trekkoppgave eller annen dokumentasjon på arbeidstakernivå over lønn og andre godtgørelser.

Et tilgrensende problem oppstår knyttet til de bilaterale trygdeavtalene. I rapporten brukes *trygdeavtalen med USA* som et eksempel. Her er det flere norske arbeidsgivere som ønsker å flytte ansvaret for å utbetale lønn til et derværende datterselskap. Dette fører til en rettslig usikkerhet knyttet til plikten til å betale arbeidsgiveravgift, som må avklares.

Ansvaret for oppfølging av arbeidsgiveravgift for utenlandske arbeidsgivere ligger hos Skatteoppkrever utland (SU). Imidlertid innkrever NAV Internasjonalt arbeidsgiveravgift for en mindre gruppe. Dette bør overføres SU. Det er mer generelt behov for å evaluere informasjonsutvekslingen mellom NAV Internasjonalt og SU, og SUs oppfølging av disse arbeidsgiverne.

I den nye trygdeforordningen innføres en løsning som innebærer at arbeidsgiver og arbeidstaker kan avtale at arbeidstaker skal betale arbeidsgiveravgift på vegne av arbeidsgiver. Det er nødvendig å etablere en løsning slik at dette lar seg gjennomføre.

2 Innledning

Arbeids- og velferdsetaten og Skatteetaten innledet i januar 2010 et tett samarbeid for å komme til enighet om konkrete tiltak for å imøtekomme kjente utfordringer på områdene fastsettelse og innkreving av arbeidsgiveravgift og trygdeavgift. Det ble nedsatt en felles arbeidsgruppe som skulle utarbeide nasjonale rutiner for utveksling av nødvendig informasjon mellom etatene, samt avklare oppgavedelingen for fastsettelse og innkreving av arbeidsgiveravgift som NAV internasjonalt krever inn.

Det ble tidlig klart at det var behov for en mer grunnleggende gjennomgang av den lovbestemte oppgavedelingen knyttet til både trygdeavgift og arbeidsgiveravgift.

Praksis i dag er basert på at brukerne selv tar kontakt med NAV og Skatteetaten dersom han ikke er medlem av trygden. Dette krever at brukeren selv er i stand til å vurdere om han er medlem av trygden og at han ønsker å etterleve regelverket på en lojal måte. Dette stiller store krav til brukeren og det er neppe grunn til å anta at en alminnelig borger er i stand til å vurdere regelverket fullt ut. For brukeren kan konsekvensen bli at han er uten trygdedekning.

Dagens praksis er ikke i tilstrekkelig grad tilpasset økende ulikhet mellom reglene om skatteplikt og medlemskap i folketrygden, migrasjonsutviklingen, de senere års internasjonalisering av arbeidsmarkedet og mulighetene for utveksling av data mellom etatene.

De internrettslige reglene for skatteplikt og medlemskap er hver for seg komplekse, og blir ytterligere komplisert av internasjonale forhold. Dette skaper til dels uoversiktlige konsekvenser for oppgavedelingen mellom etatene, og bidrar til at trygdeavgift *fastsettes feil* eller *ikke fastsettes* i det hele tatt, og at *brukernes interesser ikke ivaretas på en helhetlig måte*.

Etatenes praksis er ikke fullt ut i tråd med den lovbestemte oppgavedelingen; NAV utfører enkelte oppgaver som etter loven ligger til Skatteetaten, mens Skatteetaten på sin side ikke utfører alle oppgaver som etter loven ligger til dem. I tillegg synes det som om fastsetting av trygdeavgift for enkelte inntekter ikke foretas av noen av etatene.

Dette dokumentet beskriver resultatet av utredningsarbeidet som har vært gjort i første halvår 2010. I dokumentet redegjøres det for gjeldende rett og dagens praksis i begge etater, tilgjengelige datakilder, hvilke prinsipper som ønskes lagt til grunn for fremtidig oppgavedeling mellom etatene, forslag til enkelte konkrete tiltak for å imøtekomme dagens utfordringer, samt en anbefaling for tiltak som bør vurderes i et lengre tidsperspektiv. Dokumentet er ment å legge grunnlag for videre samhandling mellom etatene, samt gi etatenes ledelse et grunnlag for å beslutte den videre retningen for samarbeidet.

2.1 Arbeidsgruppens sammensetning og arbeidsform

Arbeidsgruppen har bestått av følgende deltakere:

Fra Arbeids- og velferdsetaten

Hege Kristiansen	Prosessleder Arbeids- og velferdsdirektoratet
Hanne Willoch	(Arbeids- og velferdsdirektoratet)
Jørn Knudsen	(Arbeids- og velferdsdirektoratet)
Toni Kvalø	(Arbeids- og velferdsdirektoratet)
Martin Andresen	(NAV Internasjonalt)

Kirsten Jenssen (NAV Internasjonalt)

Fra Skatteetaten

Morten S. Hagedal (Prosessleder Skattedirektoratet)

Hanne Huser (Skattedirektoratet)

Randi Eng (Skattedirektoratet)

Bente Bøgestub (Skattedirektoratet)

Espen Kristiansen (Sentralskattekontoret for utenlandssaker)

Grethe Birkedal (Skatteoppkrever utland)

Hege Kristiansen fratradte i august 2010, og Elsebeth Holt kom inn som ny prosessleder fra NAV.

Arbeidsgruppen har gjennomført 4 felles arbeidsmøter, før rapporten ble sendt på høring. Etter dette er det avholdt et møte for ferdigstilling av rapporten. For konkret og målrettet arbeid har arbeidsgruppen vært delt i mindre grupper. De mindre gruppene har gjennomført arbeidsmøter ved behov. Leveransene fra de mindre gruppene har blitt forankret i fellesmøtene.

Prosesslederne har ved behov gjennomført planleggings- og statusmøter, i perioder ukentlig.

Arbeidsgruppen har funnet det formålstjenlig å redegjøre for arbeidet så langt i 2010 i en egen rapport. Hovedsakelig er det to årsaker til dette; for det første er det ønskelig med en kvalitets sikring og forankring i ulike fagmiljøer, for det annet vil dette utgjøre et felles fundament for det videre arbeidet.

Innholdet i rapporten er forankret med direktør Hilde Olsen, Arbeids- og velferdsdirektoratet, og avdelingsdirektør Jan Christian Sandberg, Skattedirektoratet, i et møte den 23. juni 2010.

Innholdet i rapporten har også vært drøftet i et uformelt møte med fagansvarlige i Arbeidsdepartementet og Finansdepartementet den 8. juni 2010.

2.2 Høring i etatene

Versjon 0.8 av rapporten, datert 11. september 2010, ble sendt på intern høring i etatene, med høringsfrist 22. oktober 2010. Det er innkommet 9 høringsuttalelser. I det alt vesentlige er høringsinstansene positive til arbeidet og forslagene.

Skatt øst skriver i sin høringsuttalelse:

I utgangspunktet vil vi bemerke at den fremlagte rapporten er meget omfattende og belyser områder der det er stort behov både for å etablere hensiktsmessig samhandling mellom etatene, for systemendringer og ikke minst behov for lovendringer. Skatt øst er derfor positiv til at disse behovene nå blir synliggjort og tatt tak i på overordnet nivå i begge etater.

...

Avslutningsvis vil vi bemerke at vi setter stor pris på at rapporten også vil kunne være en "døråpner" for bedre og mer hensiktsmessige systemløsninger i begge etater. Dette gjelder både etatenes interne systemer og systemer for å håndtere elektroniske samhandlinger mellom etatene. Vi ser frem til at det blir etablert en praktisk og fremtidsrettet landsdekkende samarbeidsrutine mellom NAV og skatteetaten knyttet til trygd og skatt over landegrensene.

Skatt Midt-Norge uttaler:

Det omfattende høringsnotatet kommer inn på de mest sentrale områdene der det er aktuelt med et nærmere samarbeid mellom etatene på utlandsområdet. Mye av det som fremkommer i rapporten er nytt stoff for enheten.

Utredningen viser en grundig og systematisk tilnærming til de ulike problemstillingen. Vi tror derfor dette vil gi et godt utgangspunkt for å rydde opp i en rekke forhold som framstår som "modne" for en sterkere grad av samordning og samhandling mellom etatene

NAV Internasjonalt uttaler:

Innledningsvis vil vi nevne at rapporten er svært omfattende og beskriver områdene og utfordringene på utenlandsområdet på en god og grundig måte. Vi er svært positive til samarbeidet mellom skatteetaten og NAV og er tilfreds med det arbeidet som er gjort. I tillegg har vi store forventinger til det fremtidige arbeidet og ønsker å bidra i dette.

Det er påpekt enkelte detaljer, som stort sett er korrigert i rapporten. Etter høringen er rapporten ferdigstilt.

2.3 Bakgrunn

Skatteetaten og NAV har etter folketrygdlovens kapittel 24 et felles, men ikke overlappende ansvar for å sikre folketrygdens inntekter ved fastsettelse og innkreving av trygdeavgift. Medlemskap i folketrygden utløser en plikt til å betale trygdeavgift, og lovens ordning er at pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift fastsettes og innkreves av Skatteetaten for personer som er skattemessig bosatte i Norge, og av inntekt som beskattes i Norge. NAV overtar ansvaret for fastsettelse og innkreving i visse tilfeller og for inntekt som etter loven faller utenfor Skatteetatens ansvarsområde.

Den lovbestemte oppgavedelingen er basert på forutsetningen om at det er sammenfall mellom skatteplikt og medlemskap i folketrygden. For at Skatteetaten og NAV skal kunne fastsette pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift som forutsatt, har etatene behov for å utveksle informasjon på individnivå om blant annet skattemessig status og medlemskap i folketrygden. Økt migrasjon og internasjonalt regelverk forsterker behovet for informasjonsutveksling og samhandling mellom etatene, ettersom disse faktorene bidrar til at det i stadig flere saker er avvik mellom skatteplikt og medlemskap i folketrygden.

Utfordringene knyttet til den lovbestemte arbeidsdelingen mellom etatene har vært kjent lenge, og er nevnt allerede i Skattedirektørens rundskriv av 26. april 1976.

I *NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov* påpekte utvalget at de så behov for at etatene i fellesskap gjennomgikk kompetansedelingen:

"Utvalget mener at det hadde vært en fordel med en nærmere vurdering av reglene om kompetansedelingen mellom skatteetaten og trygdeetaten. I praksis er det slik at skattemyndighetene behandler medlemmer som er skattepliktige til Norge. Mens trygdeetaten stort sett bare behandler de som ikke er skattepliktige til Norge.... Utvalget mener det er uheldig at regelverket ikke stemmer overens med praksis. Når utvalget likevel ikke foreslår noen endring i dette utkastet er det fordi vi mener spørsmålet må utredes nærmere i et samarbeid mellom skatteetaten og trygdeetaten."

Det samme gjorde Sivilombudsmannen i 2005 ved behandling av en klage på Skatteetatens saksbehandling.

Arbeidsdelingen har tidligere ikke vært gjenstand for en strukturert vurdering i samarbeid mellom etatene. Det er heller ikke etablert rutiner for utveksling av nødvendig informasjon eller annet systematisert samarbeid på nasjonalt nivå.⁴

⁴ Det foreligger en avtale mellom Skatt øst og NAV som regulerer informasjonsutveksling og samhandling.

Riksrevisjonen har ved revisjonen av utenlandsområdet i NAV i 2007, og ved revisjonen av grensesnittene mellom NAV og Skatteetaten i 2008, påpekt den manglende samhandlingen mellom etatene, og henstilt til at et samarbeid blir etablert:

"Forvaltningsapparatet på utenlandsområdet i NAV har i dag grunnleggende mangler knyttet til og samhandling mellom etater. Svakheter har vært påpekt av Riksrevisjonen gjennom mange år. Revisjonen viser blant annet;manglende rutiner for samhandling med andre etater, for eksempel Utlendingsdirektoratet og Skattedirektoratet"

Dok 1 (2007-2008) (AID)

"Revisjonen viser at tiltakene for å oppnå samhandling mellom Skatteetaten og NAV er utilstrekkelige. Manglende samhandling medfører at ikt-løsninger og registre utvikles i hver etat, der det primært legges vekt på å ta hensyn til egne oppgaver og målsetninger. Registerkvaliteten blir ikke tilpasset andre etaters oppgaveløsning. Manglende informasjonsflyt gjør at oppgavefordelingen mellom etatene blir uklar og medfører at brukerne ikke er sikret en ensartet behandling."

"Riksrevisjonen er kritisk til departementenes oppfølging av forvaltningen innen utenlandsområdet. Manglende registerkvalitet og informasjonsflyt gir grunnlag for feil ved vurderingen av utenlandske EØS borgers rettigheter og plikter i Norge. Dette gjelder blant annet forhold knyttet til fastsettelse av skatter og avgifter og vedtak om ytelser fra norsk trygdeordning."

Dok 1 (2009-2010) (FIN) (AD)

Begge etater er i tildelingsbrevene for 2010 pålagt å samarbeide for å løse utfordringen.

2.4 Metodisk tilnærming

I dette arbeidet har vi tatt utgangspunkt i dagens materielle regelverk og forsøkt å avklare hvilken arbeidsdeling og hvilke saksbehandlingsregler som best kan understøtte dette. Dette innebærer at vi har vurdert regelverket i forhold til tilgjengelige datakilder, etatenes behov for ulike data og muligheten for å utnytte disse, samt hvordan prosessene for utveksling av informasjon kan legges opp. I tillegg har vi forsøkt å finne frem til kjennetegn ved enkelte grupper som har et "problematisk" forhold til skatt og medlemskap i trygden. Dette må også vurderes i forhold til brukernes forventninger og hvilket servicenivå som er ønskelig på dette området. Den risiko som endringen innebærer er vurdert på et overordnet nivå.

I denne rapporten fremmer arbeidsgruppen en rekke forslag som vil bedre oppgaveutførelsen innenfor rammene av gjeldende rett. Det kan nok være hensiktsmessig å vurdere de materielle reglene om noen år. Man har da et bedre grunnlag for en slik vurdering. På dette punkt uttaler NAV Internasjonalt i sin høringsuttalelse:

Vi vil i den forbindelse også vise til behovet for forenklinger i kapitlene 2 og 23 i loven. Vi mener ikke at dette arbeidet skal gjøres som en del av dette prosjektet; ansvaret her ligger i NAV. En forenkling av lovverket vil gi et bedre utgangspunkt for å lykkes i det praktiske samarbeidet som skal foregå mellom etatene.

Fellesinnkrevingen av skatt og trygdeavgift fungerer utmerket for de aller fleste brukerne og er i tillegg effektiv. Vårt hovedfokus er hvordan fastsettelse og innkreving skal skje for de brukergrupper hvor dagens fellesinnkreving ikke fungerer optimalt, dvs. hvor det ikke er samsvar mellom skatteplikt og medlemskap i trygden. Det er ikke alle land hvor skattemyndighetene har ansvar for fastsettelse og innkreving av medlemsavgifter i trygdeordningene.⁵ Man kunne tenke seg at et alternativ hadde

⁵ Av OECDs 28 medlemsland, som har en nasjonal trygdeordning, har 17 land en løsning som innebærer at trygdemyndigheten selv innkrever medlemsavgiftene, mens 11 land har en løsning som innebærer at skattemyndighetene innkrever medlemsavgiftene, jf. OECDs publikasjon *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008), 2009*.

vært å flytte all fastsettelse og innkreving av medlemsavgiftene fra Skatteetaten til NAV. En vurdering av dette faller utenfor arbeidsgruppens område."

En av utfordringene i dag er at *data om brukere, skatteplikt, medlemskap i trygden og inntekter* i liten grad er tilgjengelige på tvers av etatsgrensene. Et siktemål har derfor vært å *forsøke å avklare hvilke data som er relevante, hvilke datakilder som finnes, hvor de finnes og om de kan gjøres tilgjengelige.*

Enkelte datatyper kan benyttes for å klargjøre om en person er medlem av trygden og om vedkommende er skattepliktig. Noen datatyper kan være indikatorer på om en person er medlem av trygden eller skattepliktig, mens andre data kan si noe om størrelsen av inntekt eller vedtak om inntekt.

Data – eller opplysninger – må knyttes til egenskaper som er relevante i forhold til *gjeldende materielt regelverk*. Av den grunn er det nødvendig med en ganske omfattende presentasjon av regelverket på området.

Det er ikke gjennomført noen brukerkartlegging, men vi legger til grunn at brukerne ønsker et servicenivå som innebærer at etatene har oversikt over medlemskapsstatus og skatteplikt. Med dagens regelverk er det neppe realistisk å ha en fullstendig oversikt.

Spørsmålet i forlengelsen av dette er hva vi realistisk kan forvente av en alminnelig bruker. I noen utstrekning må vi forvente en aktivitet eller handling hos denne. Spørsmålet for arbeidsgruppen er på hvilken måte vi kan tilrettelegge et grunnlag slik at brukeren i størst mulig grad får en oppfordring til å handle riktig.

2.5 Avgrensning - rammer for videre arbeid

Arbeidsgruppen har av kapasitetshensyn måttet avgrense aktivitetene i første halvår 2010.

Arbeidsgruppen har valgt å konsentrere seg om *arbeidsinntekt*. Næringsinntekt og pensjonsinntekt er nevnt på enkelte steder i rapporten, men dette er ikke hovedfokus. Det var nødvendig å prioritere noen områder, og det fremsto som mindre hensiktsmessig å prioritere pensjonsinntekt i og med at kildeskatt på pensjoner ble innført 1. januar 2010, og det gikk andre prosesser for å avklare hvordan dette skulle etableres.

Arbeidsgruppen har videre konsentrert sitt arbeid om kartlegging av gjeldende regelverk, etatenes praksis og tilgjengelige grunnlagsdata. På bakgrunn av dette har arbeidsgruppen beskrevet prinsipper som anbefales lagt til grunn for fremtidig oppgavedeling, samt vurdert tiltak på kort sikt for å imøtekomme utfordringene på området.

Hovedsiktemålet har vært å beskrive foreslåtte løsningsalternativer, ikke å utrede alle detaljer. Dette fører til at vi har gjort det som er nødvendig for å lage løsningsalternativene, men heller ikke mer. Dette gir et fundament for vurdering av alternativer, som arbeidsgruppen mener kan operasjonaliseres slik de er beskrevet. Som en del av oppfølgingen må de forutsetninger som er lagt til grunn kvalitetssikres.

I hovedsak er følgende oppgaver ikke gjennomført, og må prioriteres i den videre samhandlingen mellom etatene:

- *Kvalitetssikring, konsekvensvurdering, planlegging og gjennomføring* av tiltakene som er beskrevet i denne rapporten. I kvalitetssikring ligger både det å sikre at tiltakene medfører en reell forbedring ved at de reduserer antall feil i fastsettelsen og innkrevingen av trygdeavgift og

¹ Se imidlertid IMF Working Paper: Integrating Tax and Social Security Contributions Within a Unified Revenue Administration. The Experience of Central and Eastern European Countries, Peter Barrand, Graham Harriott, Stanford Ross, December 2004, hvor fordelene med fellesinnkreving er fremhevet.

arbeidsgiveravgift, og at de store gruppene av brukere fanges opp, samt at etatene har kunnskap om hvilke grupper som ikke fanges opp og derfor krever særskilte tiltak. I

konsekvensvurderingene må blant annet oppgaveomfang for hver enkelt etat synliggjøres. Planlegging og gjennomføring må også omfatte utarbeidelse av rutiner for samhandling.

- Det må foretas en bredere vurdering av forslagene i forhold til regelverket om *taushetsplikt og personvern*. Så langt har arbeidsgruppen lagt til grunn at det foreligger behandlingsgrunnlag, jf. pol. §8, da de foreslåtte løsninger er for å sikre at riktige vedtak fattes. På samme måte har gruppen lagt til grunn at det er unntak fra eventuell taushetsplikt etter fvl. § 13b, NAV-loven § 7 eller lignl. § 3-13 nr. 2 litra a.
- Utarbeidelse av konkrete *forslag til endringer, forenklinger og presiseringer av folketrygdloven kapitlene 23 og 24 og tilgrensende regelverk*. Det bør utarbeides et begrunnet forslag som langt på vei tilfredsstiller innholdet i en høring.
- En gjennomgang av utfordringer og løsninger for *næringsinntekt og pensjonsinntekt*.

2.6 Avhengigheter

Arbeidsgruppen ser at det pågående samarbeidet har grenseflater mot flere områder og prosesser i hver av etatene som det ikke har vært rom for å gå nærmere inn på i første halvår 2010, men som må sees i sammenheng med et videre samarbeid:

Rutiner for elektronisk informasjonsutveksling

Behovet for elektronisk samhandling og elektronisk tilgang til nødvendige opplysninger må kanaliseres inn i relevante, pågående prosesser i begge etater. Herunder blant annet EDAG, EESSI og begge etaters IKT-modernisering.

Informasjonstiltak mot felles brukere og brukergrupper

Bedre informasjon til felles brukergrupper om rettigheter og plikter knyttet til medlemskap er avgjørende for at etatenes brukere skal tilegne seg kunnskap om egen sak, og på et tidlig tidspunkt være i stand til å avklare med etatene eventuelle spørsmål knyttet til medlemskap og avgiftsplikt. Innhold i informasjon og kanalvalg må vurderes. Det må vurderes om Skatteetatens eksisterende kanaler for kommunikasjon med brukerne kan brukes til å informere om forholdet til trygden.

Samhandling med Utlendingsdirektoratet om tilgang til opplysninger om lovlig opphold

Utlendingsdirektoratet sender i dag noe informasjon om lovlig opphold til Skatteetaten. NAV mottar ikke opplysninger elektronisk om lovlig opphold. Det må avklares hvilke opplysninger NAV og Skatteetaten har behov for, og samhandling med UDI må etableres.

Felles identitetshåndtering

Både NAV og Skatteetaten har interesse av å samkjøre arbeidet med håndtering av identer. I forbindelse med blant annet EESSI vil NAV ha behov for å oppbevare og utveksle identer med andre lands myndigheter. På samme måte vil Skatteetaten få slike opplysninger etter sparedirektivet⁷ og i andre sammenhenger. Dette bør sees i sammenheng med pågående arbeid knyttet til folkeregisteret, herunder mulig utvikling av en felleskomponent for slik identitetshåndtering.

Overføring av oppgaver knyttet til arbeidsgiveravgift fra NAV Internasjonalt til Skatteoppkrevet utland

Det må avklares om NAV Internasjonalt skal slutte å innkreve arbeidsgiveravgift. I tillegg må eventuell overføring til Skatteetaten konsekvensvurderes, planlegges og gjennomføres.

⁷ Radets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger. Direktivet innebærer at opplysninger om innskudd m.v. skal utveksles. Så vidt forstås blir direktivet vedtatt som en del av EØS-avtalen i løpet av kort tid

Innfordring av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift

Spørsmålet er i liten grad behandlet. For avgift som betales frivillig er det ingen innfordring. Dersom avgift må innfordres, typisk ved de ordinære namsmyndighetene eller utnyttelse av egen namsmannskompetanse, er det et spørsmål om hvilken etat som er nærmest til å utføre slik innfordring. Problemet oppstår om avgift må innkreves i utlandet. *Skatteetaten* har i dag ingen rutiner for innkreving av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift utenfor rikets grenser. Det foreligger bistandsavtaler med en rekke land, men disse gjelder kun skatt. *NAV* har heller ingen rutiner for inndrivelse av avgiftskrav i utlandet. Den nye forordningen etablerer en gjensidig plikt til å bistå med innfordring. Arbeidsgruppen mener det *ikke trenger å være samme etat som har ansvaret for fastsettelse og inndrivelse.*

Kontrolltiltak

De endringer som foreslås har også en side til etatenes kontrollaktiviteter. Det er ikke foretatt noen videre vurderinger av hvilke forutsetninger og mulighetene etatene har for å iverksette kontrolltiltak på disse områdene.

2.7 Spesielt om periodisering

En spesiell utfordring er knyttet til periodisering. Skattemessig bosted endres normalt 1. januar⁸, mens man kan oppnå eller miste medlemskap i folketrygden når en realhandling foretas. Dette kan være en hvilken som helst dato. For Skatteetatens egen produksjon er det intet behov for å periodisere inntekten gjennom kalenderåret. Innrapporterte lønns- og trekkoppgaver fra arbeidsgivere er periodisert på kalenderår.⁹

EDAG-prosjektet legger opp til en felles rapportering fra arbeidsgiver til det offentlige. Denne rapporteringen vil skje løpende. Med EDAG vil vi få periodisert lønn gjennom hele inntektsåret. Dette vil avhjelpe dette problemet. Det gir ikke nødvendigvis et helt korrekt resultat, men må anses å være godt nok. I og med at EDAG forventes innført fra inntektsåret 2014 foretar arbeidsgruppen ikke noe videre for å løse utfordringene knyttet til periodisering.

⁸ Personer som har minst 10 års botid i Norge emigreres i praksis 1. januar. Personer med kortere botid kan emigrere også i løpet av året. Tilsvarende immigrasjon.

⁹ Det skal riktignok rapporteres til- og fradato for arbeidsforhold, men kvaliteten på dette punkt er dårlig, jf. avsnitt 4.7.1. Selv om denne hadde vært bedre ville det ikke ha løst problemene fullt ut.

3 Reglene om skatteplikt og medlemskap i folketrygden m.v.

3.1 Innledning

I forbindelse med innføring av folketrygdloven i 1967 ble det innført en ordning med felles innbetaling, innkreving og utligning av medlemsavgifter til folketrygden og skatt. En slik felles behandling ble ansett for å avlaste trygdeetaten og forenkle det arbeidet arbeidsgiverne var pålagt i relasjon til trygdeetaten. Da reglene for fastsetting og innkreving av avgifter til folketrygden ble utformet, ble det lagt vekt på at bestemmelsene skulle tilpasses skattemyndighetenes arbeidsoppgaver og rutiner i det eksisterende utlignings- og innfordringssystemet. Det ble tatt utgangspunkt i at det skulle fastsettes forskuddstrekk eller skrives ut forskuddsskatt for alle personlige skattepliktige, og at det i stor grad måtte innkreves trygdeavgift for de samme personene.

Da fellesinnkrevingen ble innført, ble det pekt på fordelene for arbeidsgiveren og ligningsmyndighetene ved at trekket for skatt og avgifter kunne foretas i én operasjon med felles trekk og felles trekkgrunnlag. Etter dagens innkrevingssystem skal skatt og avgifter fremdeles innkreves i én operasjon og på felles grunnlag.

Over tid har endret regelverk ført til at forskjellene mellom det trygderettslige og det skatterettslige har blitt mer ulikt. Når dette kombineres med en stadig økende migrasjon blir utfordringene relativt store.

For å vurdere fremtidig arbeidsdeling og hvordan man kan håndtere disse ulikhetene i praksis er det nødvendig med en innføring i de mest sentrale bestemmelsene knyttet til skatteplikt til Norge og medlemskap i norsk folketrygd. I og med at så vel lovens arbeidsdeling som den arbeidsdeling som praktiseres tar utgangspunkt i reglene om skatteplikt til Norge er det også for å forstå arbeidsdelingen nødvendig med en slik gjennomgang.

3.2 Reglene om skatteplikt

3.2.1 Reglene etter norsk internrett

Skatteplikten etter norsk internrett er basert på at man er *skattemessig bosatt*, jf. sktl. § 2-1.

Plikt til å betale skatt har enhver person som er skattemessig bosatt i Norge, jf. sktl. § 2-1 (2). En person er skattemessig bosatt i Norge i det året han har oppholdt seg her i landet i:

- mer enn 183 dager i løpet av enhver 12 måneders periode eller
- mer enn 270 dager i løpet av enhver 36 måneders periode.

Oppholder skattyter seg i Norge i mer enn 183 dager i det første inntektsåret, skal vedkommende anses bosatt her fra den første oppholdsdag. Strekker antall dager i oppholdsperioden(e) seg over to inntektsår, anses skattyteren bosatt i Norge fra og med 1. januar i det året oppholdet overskrider grensen. Tilsvarende gjelder for 270-dagersregelen.

Skatteplikten som bosatt gjelder hele året. Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet.

En person som ikke anses skattepliktig til Norge som bosatt kan være *begrenset skattepliktig* til Norge for enkelte inntekter. Reglene om begrenset skatteplikt følger av sktl. § 2-3. I var sammenheng er det arbeidsinntekt, pensjonsinntekt og inntekt som selvstendig næringsdrivende som er interessant.

3.2.2 Dobbelbeskatning og skatteavtaler

3.2.2.1 Spørsmål om skatteplikt til Norge – fremgangsmaten

Ved spørsmål om skatteplikt til Norge må en:

- først undersøke om det foreligger hjemmel for skattlegging i Norge etter norsk intern rett
- deretter undersøke om det er inngått skatteavtale med det annet land, og i så fall om denne begrenser retten til skattlegging av den formue eller inntekt saken gjelder og i tilfelle hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning. Skatteavtalen gir ikke hjemmel for skattlegging. Den kan bare innskrenke skatteplikten etter norsk intern rett.

Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat, eller hvis et konkret forhold faller utenfor skatteavtalens virkeområde, skal beskatningen gjennomføres etter intern rett.

3.2.2.2 Skatteavtale. skattemessig bosted

Dersom en skattyter bosatt i Norge etter norsk intern rett også anses bosatt i en annen stat etter vedkommende stats interne rett, vil det foreligge dobbelt bosted. Skatteavtalene inneholder regler om hvor en skattyter i forhold til skatteavtalen skal anses bosatt i slike tilfeller.

Hovedregelen i den nordiske skatteavtalen (NSA) er at en person er bosatt i en stat hvis han i henhold til lovgivningen i denne stat er skattepliktig der på grunnlag av bosted, jf. art. 4 nr. 1. Når den situasjonen oppstår at en fysisk person blir ansett for bosatt i flere stater etter interne regler i disse statene, bestemmer avtalen art. 4 nr. 2 at:

- Han skal anses for bosatt i det land hvor han disponerer fast bolig.
- Har vedkommende fast bolig i flere stater, er det avgjørende etter skatteavtalen, til hvilken av statene han har de «sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)».
- Kan det ikke bringes på det rene i hvilken stat dette er, eller disponerer vedkommende ikke fast bolig i noen av statene, anses han for å være bosatt i den av statene hvor han har vanlig opphold.
- Først dersom spørsmålet ikke er avgjort etter dette, vil han bli ansett for bosatt i den stat hvor han er statsborger.
- Løser heller ikke dette problemet, skal spørsmålet avgjøres ved avtale mellom landene.

Som følge av reglene om skattemessig bosted ved inn- og utflytting vil det ikke være uvanlig at skattyter anses bosatt i Norge etter intern rett og i en annen stat etter skatteavtalen.

En person kan være bosatt i utlandet etter skatteavtalen selv om han har beholdt bolig i Norge. Det er skattyter som må gjøre ligningsmyndighetene oppmerksomme på at det foreligger dobbelt bosted etter skatteavtalen og eventuelt kreve at bostedet etter avtalen skal flyttes fra Norge til den annen stat.

Før norske skattemyndigheter foretar en vurdering av hvor skattyter skal anses bosatt etter artikkel 4 nr. 2, må skattyter ha sannsynliggjort at han er bosatt i det annet land etter artikkel 4 nr. 1. Skattyteren må derfor legge frem tilstrekkelig dokumentasjon som viser at han er skattemessig bosatt i det annet land.

En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må for hvert år sannsynliggjøre at han er bosatt der etter skatteavtalens art. 4 nr. 1. En bekreftelse utstedt av skattemyndighetene i oppholdslandet om at han anses skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen (Certificate of Residence), vil i de fleste tilfeller være tilstrekkelig for å sannsynliggjøre skattemessig bosted etter art. 4 nr. 1. Bekreftelsen må være i original, angi hvilken tidsperiode den gjelder for og vise til skatteavtalen med Norge.

Norske ligningsmyndigheter skal alltid foreta en selvstendig vurdering etter kriteriene ovenfor, av om skattyter skal anses bosatt i Norge eller den annen stat etter skatteavtalen.

Når skattyter ikke sannsynliggjør at han er skattemessig bosatt i det annet land, skal han behandles som skatteavtalemessig bosatt i Norge.

Ved vurderingen etter art. 4 nr. 2 må det foretas en selvstendig vurdering av om skattyter har hatt fast bolig i henholdsvis Norge og oppholdslandet. Ved vurderingen av om skattyter fortsatt disponerer fast bolig i Norge, skal en skattyter ikke anses for å disponere bolig i Norge når den er leid ut i mer enn 2 år på slike vilkår at leieforholdet ikke kan sies opp av skattyter i utleieperioden. Er boligen utleid til nær familie eller «andre som ikke er på en armlengdes avstand» anses skattyter likevel å disponere boligen. Det samme gjelder når boligen i Norge er leiet ut på vilkår som gjør at skattyter uten for store vansker kan få faktisk råderett over boligen. Når en bolig er leiet ut på en tidsbestemt leieavtale med 3 måneders oppsigelsesfrist, anses utleier ikke å ha for store vanskeligheter med å få rådighet over boligen. Ved vurderingen av om skattyter har disponert fast bolig i oppholdslandet, skal det legges til grunn at et arbeidsopphold i et annet land på ca. et og et halvt år ikke har en slik midlertidig karakter at skattyter ikke kan etablere fast bolig i det annet land.

Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det bl.a. tas hensyn til:

- hvor skattyter arbeider,
- utenlandsoppholdets varighet,
- hvor arbeidsgiver hører hjemme,
- om skattyter driver selvstendig virksomhet i en av statene,
- hvorfra han forvalter sin eiendom,
- hvor familien oppholder seg og
- hvor han tilbringer sin fritid.

Selv om både økonomiske og personlige momenter skal hensyntas, skal det legges noe mer vekt på momenter av personlig art. For skattytere med nær familie, dvs. ektefelle/samboer og/eller mindreårige barn, vil det som regel være av avgjørende betydning hvor familien oppholder seg.

Ved vurderingen av hvor skattyter skal anses å ha vanlig opphold, er det hvor skattyter har oppholdt seg i den perioden utenlandsoppholdet varer, som skal vurderes. Hvor vedkommende disponerer fast bolig, hvor vedkommende har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser og hvor vedkommende har fast opphold, er kriterier som forutsetter vurdering over en viss tid. Varigheten av oppholdet er derfor et moment ved vurderingen. Dette innebærer at kortvarige opphold i en stat normalt ikke kan medføre at en person skal anses skattemessig bosatt der etter disse kriteriene i skatteavtalen.

Det er imidlertid ikke grunnlag for, verken i bestemmelsens ordlyd eller i kommentarene til OECDs mønsteravtale, å angi en nedre tidsgrense for at et opphold i en stat skal kunne føre til at en person anses skattemessig bosatt der etter skatteavtale.

I de tilfeller hvor skattyter blir ansett bosatt i flere stater fordi ligningsmyndighetene anser ham som bosatt der etter skatteavtalen, må skattyter selv ta opp dobbeltbeskatningen med kompetent myndighet i det land han mener seg bosatt, dvs. enten i Norge eller i utlandet. I Norge skal slike henvendelser rettes til Skattedirektoratet eller Finansdepartementet.

3.2.2.3 *Når foreligger dobbeltbeskatning*

Internasjonal juridisk dobbeltbeskatning foreligger når en skattyter ilegges sammenlignbare skatter på samme inntekt eller samme formue i to (eller flere) land for samme inntektsperiode.

3.2.2.4 *Generelt om forebygging av dobbeltbeskatning*

Personer som er skattepliktig som bosatt og selskaper eller andre innretninger som er hjemmehørende i Norge, er skattepliktige hit for hele sin formue og inntekt etter norsk intern rett (globalskatteplikt). (Dette følger av skatteloven § 2-1 (1), (7) og (9) og § 2-2 (1) og (6).) Dette gjelder som hovedregel uansett om formuen/inntekten befinner seg/ervertes innenlands eller utenlands. Formuen og inntekten i utlandet kan også være skattepliktig dit. Eventuell dobbeltbeskatning forebygges som hovedregel i det landet hvor personen er bosatt eller selskapet mv. er hjemmehørende. Dobbeltbeskatningen forebygges i Norge både gjennom regler i internretten og i skatteavtalene.

For å gjøre fremstillingen enklest mulig brukes den nordiske skatteavtalen (NSA) som eksempel, både fordi den i det alt vesentligste bygger på OECDs mønsteravtale og fordi den fremstår som representativ for de fleste av de avtalene Norge har inngått med industristater, selv om den er inngått mellom flere enn to stater.

Skatteavtalene skal hindre internasjonal juridisk dobbeltbeskatning av sammenlignbare skatter på samme inntekt eller samme formue i to (eller flere) land for samme inntektsperiode.

De fleste bestemmelsene i skatteavtalene er bestemmelser om at statene gir avkall på sin rett til å skattlegge. Etter sitt eget innhold hjemler derfor avtalene ikke skjerpet skattlegging i forhold til det som følger av intern rett. Det er vanlig oppfatning at det følger av norsk rett at inkorporerte skatteavtaler ikke kan lede til skjerpet beskatning i forhold til det som følger av intern rett. Dette er den vanlige forståelsen også i andre stater.

Det er allmenn enighet om at internasjonal dobbeltbeskatning er uheldig. Det kan stride både mot hensynet til rettferdighet og til økonomisk effektivitet. Spesielt har det vært fremholdt at internasjonal dobbeltbeskatning hemmer utviklingen av internasjonal handel og økonomisk samkvem ellers. Internasjonal dobbeltbeskatning er imidlertid ikke forbudt etter alminnelig folkerett og forebygges heller ikke av alminnelig folkerett. Slik forebygging må derfor reguleres særskilt, i intern rett eller i traktater (eller begge deler). Alminnelig folkerett antas bare å stille et vilkår om at det må være en eller annen relevant tilknytning mellom den aktuelle inntektsposten og den staten som skattlegger den.

Internasjonal dobbeltbeskatning kan forebygges gjennom anvendelse av ulike metoder i skatteavtaler. De aktuelle metodene som anvendes for å unngå dobbeltbeskatning er fordelingsmetoden, den alternative fordelingsmetoden og kreditmetoden.

- Fordelingsmetoden (unntaksmetoden) innebærer at inntekten eller formuesposten bare skal beskattes i ett av landene. Denne metoden innebærer at bostedsstaten unnlater å ta med i sitt beregningsgrunnlag den inntekt som etter skatteavtalen kan beskattes i den annen stat. Skatteavtalen med Malaysia er den eneste skatteavtalen Norge har inngått som operer med fordelingsmetoden for lønn.¹¹
- Den alternative fordelingsmetoden innebærer at den utenlandske inntekten medregnes i beskatningsgrunnlaget, men at den beregnede skatten skal settes ned med et beløp som tilsvarer den forholdsmessige del av skatten som faller på utenlandsinntekten.
- Kreditmetoden innebærer at begge land kan beskatte inntekten eller formuen, og at skattyter kan kreve at skatt som er betalt i utlandet kommer til fradrag i skatt (kreditfradrag) i det land skattyter er skattemessig bosatt eller hjemmehørende. Fradraget i skatt i det enkelte inntektsår

¹¹ Dette forutsetter at inntekten beskattes i Malaysia, jf. skatteavtalen med Malaysia art XX nr. 3.

kan ikke overstige den del av norsk skatt som faller på den inntekten/formuen som er beskattet i utlandet.

Hvis den stat som etter avtalen er tillagt beskatningsretten på et område ikke benytter seg av denne retten, vil den andre staten som hovedregel ikke ha rett til å beskatte inntekten, selv om internrettslig hjemmel foreligger. Imidlertid er det bestemmelser om subsidiær beskatningsrett i visse skatteavtaler.

De fleste av Norges skatteavtaler bygger i hovedsak på kreditmetoden. De avtaler som er trådt i kraft før 1992 bygger i hovedsak på fordelingsmetoden fra norsk side (men ikke alltid fra den annen stats side). Disse avtalene inneholder også bestemmelser om anvendelse av kreditmetoden for visse typer inntekter.

3.2.2.5 Intern rett

Intern rett har regler for å forebygge dobbeltbeskatning:

- sktl. § 2-1 (10). 1-årsregelen for lønnsinntekt
- sktl. §§ 16-20 til 16-29. Fradrag i norsk skatt for skatt betalt til fremmed stat (kreditmetoden)
- sktl. §§ 16-30 til 16-33. Fradrag i norsk skatt ved skattlegging av utbytte mv. fra utenlandsk datterselskap
- sktl. § 2-37 (4). FIN kan samtykke i at person som er skattepliktig som bosatt/selskap hjemmehørende i Norge med minst 95 % eierandel i utenlandsk aksjeselskap anses som direkte eier av tilsvarende andel av selskapets eiendommer og anlegg i utlandet
- sktl. § 2-35. Om formue og inntekt som skattlegges på Svalbard
- sktl. § 6-15. Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt. I visse tilfeller kan det gis fradrag i norsk inntekt for den utenlandske skatten. Dersom inntekt oppebåret i utlandet skattlegges både i utlandet og i Norge, har skattyteren ved den norske ligningen rett til fradrag for den utenlandske skatten i inntekten, jf. sktl. § 6-15. Dette gjelder ikke hvis skattyteren gis kreditfradrag i norsk skatt for samme skattebeløp etter regelen i sktl. §§ 16-20 til 16-28 eller § 16-30 flg. Dersom inntekt oppebåret i utlandet ikke skattlegges i Norge enten etter intern rett eller skatteavtale, kan det ikke kreves fradrag etter sktl. § 6-15 for skatt betalt i utlandet på denne inntekten. Det er en betingelse for fradrag at det gjelder endelig fastsatt utenlandsk skatt som godtgjøres å være betalt og at den utenlandske skatten ligger innenfor eventuell begrensning i skatteavtale.

3.2.2.6 Særlig om lønnsinntekt opptjent i utlandet

Intern rett, generelt

Hovedregel

I henhold til norsk intern rett, vil personer som er bosatt i Norge som hovedregel være skattepliktige til Norge for inntekt av lønnsarbeid utført i utlandet.

1-årsregelen, generelt

1-årsregelen i sktl. § 2-1 (10) og FSFIN § 2-1 er en regel om nedsettelse av skatt og ikke en regel om opphør av alminnelig skatteplikt. Det gis bare nedsettelse av skatt på lønnsinntekt som er ervervet under utenlandsoppholdet. Skattenedsettelsen beregnes etter de samme prinsipper som ved anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden. Regelen gjelder ikke trygdeavgift. Skatt på formue og annen inntekt kan ikke settes ned etter 1-årsregelen.

Skattyteren kan velge om han vil påberope seg 1-årsregelen eller reglene i skatteavtale om unngåelse av dobbeltbeskatning.

For at skattyter skal få skattenedsettelse på lønnsinntekt opptjent i utlandet må følgende vilkår være oppfylt:

- utenlandsoppholdet må være et arbeidsopphold
- utenlandsoppholdet må være av minst 12 måneders sammenhengende varighet
- skattyters opphold i Norge må ikke overstige seks dager i gjennomsnitt hver hele måned
- Norge må ikke, i skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst, ha eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Det stilles ikke krav om at oppholdslandet faktisk skattlegger lønnen
- arbeidet må ikke hovedsakelig finne sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokler.

Dette innebærer blant annet at 1-årsregelen normalt ikke gjelder for norske sjøfolk i internasjonal fart.

Skatteavtale

Lønnsinntekter i privat tjeneste, hovedregel

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønnsinntekt og annen lignende godtgjørelse i privat tjeneste kan skattlegges i arbeidsstaten, jf. f.eks. art. 15 nr. 1 i NSA.

Lønnsinntekter i privat tjeneste, «183-dagers regelen»

En viktig unntaksbestemmelse til denne hovedregel er den såkalte 183-dagers regelen, jf. f.eks. NSA art. 15 nr. 2. Ifølge denne unntaksbestemmelsen skal lønnsinntekt i privat tjeneste bare beskattes i arbeidstakerens bostedsstat (Norge) når alle vilkårene nedenfor er oppfylt:

- a) Mottakeren oppholder seg i den annen stat i et eller flere tidsrom som til sammen ikke overstiger 183 dager i løpet av en tolv-måneders periode som begynner eller slutter i det angjeldende skatteår; og
- b) godtgjørelsen er betalt av, eller på vegne av en arbeidsgiver som ikke er bosatt i denne annen stat;
- c) godtgjørelsen ikke belastes et fast driftssted eller et fast sted som arbeidsgiveren har i denne annen stat samt
- d) det ikke er tale om utleie av arbeidskraft.

Hvis alle vilkårene ovenfor er oppfylt, skal lønnsinntekten bare beskattes i Norge. Norge har eksklusiv beskatningsrett.

Lønnsinntekt i offentlig tjeneste

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønn fra offentlige kilder kan beskattes i den stat som utbetalingen skrives fra, se f.eks. NSA art. 19 nr. 1. Dette gjelder også utbetaling av lønn fra regionale og kommunale myndigheter. Også lønn fra mer frittstående statsinstitusjoner omfattes av bestemmelsen, som f.eks. universiteter eller andre utdannings- eller forskningsinstitusjoner.

Det er ikke noen betingelse for artikkelens anvendelse at det gjelder lønn under «utøvelse av offentlige funksjoner». Dette vil imidlertid kunne være et vilkår i andre avtaler. I de fleste skatteavtaler omfatter ikke bestemmelsen om offentlig tjeneste lønnsarbeid knyttet til det offentlige forretningsvirksomhet, se f.eks. NSA art. 19 nr. 3. Et eksempel på slik offentlig forretningsvirksomhet er Arcus AS. Utbetales godtgjørelsen fra en annen stat mv. skal inntekten som hovedregel unntas fra beskatning i Norge. Skatteavtalene har forskjellige regler for hvordan inntekten skal behandles ved ligningen i Norge.

Etter NSA kommer den alternative fordelingsmetoden direkte til anvendelse.

3.2.2.7 Særlig om pensjon, livrente mv. utbetalt fra utlandet

Intern rett

Pensjon, livrente mv. utbetalt fra utenlandsk privat firma eller offentlig myndighet til personer bosatt i Norge, er skattepliktige hit. Dette gjelder også pensjoner utbetalt fra internasjonale organisasjoner og institusjoner, herunder FN og NATO, selv om lønnsinntekt ville vært skattefri.

Skatteavtale

Skatteavtalene har forskjellige regler om i hvilket land pensjon skal beskattes. Etter noen skatteavtaler kan alle pensjoner beskattes i utbetalingslandet. Etter andre skatteavtaler skal alle eller visse typer pensjoner bare beskattes i Norge som bostedsland.

Etter NSA art. 18 nr. 1 kan offentlig og privat pensjon, livrente og utbetaling i henhold til sosiallovgivningen (tilsvarende norsk folketrygdlov mv.) skattlegges både i den stat der utbetalingen finner sted og i Norge. Dobbeltbeskatning skal unngås ved anvendelse av kreditmetoden art. 25 nr. 5 a).

Kan pensjonen beskattes i utbetalingslandet og skatteavtalen anvender kreditmetoden for å unngå dobbeltbeskatning, skal pensjonen også beskattes i Norge.

Kan pensjoner beskattes i utbetalingslandet og skatteavtalen anvender fordelingsmetoden (unntaksmetoden) for å unngå dobbeltbeskatning, skal pensjonen unntas fra beskatning i Norge.

3.2.2.8 Skatteavtale

Generelt

Etter skatteavtalene er hovedregelen at bostedsstaten/den stat selskapet er hjemmehørende, har beskatningsresten til inntekt av virksomhet, jf. f.eks. NSA:

- når det gjelder virksomhet (forretningsvirksomhet), jf. art. 7 nr. 1,
- når det gjelder virksomhet drevet gjennom utøvelse av fritt yrke e.l., jf. art. 14 nr. 1.

Fast driftssted/fast sted

For virksomhet, herunder fritt yrke, er regelen at dersom utøvelsen skjer gjennom fast driftssted/fast sted, kan beskatningen skje i den stat der det faste driftssted eller det faste sted befinner seg. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal overskudd ved fast driftssted/fast sted også beskattes i Norge. Ellers skal overskuddet unntas fra beskatning i Norge.

Fritt yrke

Inntekt av fritt yrke kan etter NSA art. 14 nr. 1 b) også beskattes i den stat hvor virksomheten er utøvet hvis vedkommende har oppholdt seg i arbeidsstaten i mer enn 183 dager i en 12 måneders periode. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal overskuddet også beskattes i Norge. Ellers skal overskuddet unntas fra beskatning i Norge.

3.2.2.9 Fast driftssted

Definisjon

«Fast driftssted» er i avtalene definert som «et fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet», jf. art. 5 nr. 1 i NSA. Skatteavtalens begrep «fast driftssted» er mer omfattende enn grunnlaget for stedbunden beskatning i sktl. § 3-3.

Eksempler på fast driftssted

Forutsatt at betingelsene i NSA art. 5 nr. 1 er oppfylt, angir NSA art. 5 nr. 2 og 3, en del eksempler på fast driftssted:

- sted hvor foretak har sin ledelse

- filial
- kontor
- fabrikk
- verksted
- bergverk, olje- eller gasskilde, steinbrudd eller annet sted hvor naturforekomster utvinnes
- sted for et bygningsarbeid, anleggs-, installasjons- eller monteringsprosjekt eller virksomhet som består av planlegging, overvåking, rådgivning eller annen hjelpende personalinnsats i forbindelse med slikt prosjekt, hvis varighet overstiger 12 måneder.

Eksempler på aktiviteter som ikke utgjør fast driftssted

NSA har i art. 5 nr. 5 en oppregning av aktiviteter som ikke anses å være fast driftssted. Felles for alle disse er at det gjelder aktiviteter som er av forberedende art eller er en hjelpevirksomhet.

Dette gjelder når:

- det gjøres bruk av innretninger utelukkende til lagring, utstilling eller utlevering av varer som tilhører foretaket
- varelager som tilhører foretaket opprettholdes utelukkende for lagring, utstilling eller utlevering
- varelager som tilhører foretaket opprettholdes utelukkende for bearbeidelse ved et annet foretak
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende til innkjøp av varer eller til innsamling av opplysninger for foretaket
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende for å drive annen virksomhet som for foretaket er av forberedende art eller har karakter av hjelpevirksomhet
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende for en kombinasjon av de ovenfor nevnte aktiviteter, forutsatt at resultatet av det faste forretningsstedets samlede virksomhet som skriver seg fra denne kombinasjonen, er av forberedende art eller har karakter av en hjelpevirksomhet.

3.2.3 Opphør av skatteplikt etter internretten

For at det skattemessige bosted i Norge skal opphøre må skattyter ha tatt *fast opphold* i utlandet. Det faktiske *oppholdet i Norge* må ikke overstige 61 dager per inntektsår i utflyttingsfasen. I tillegg må verken skattyter eller hans nærstående (ektefelle, samboer, barn) eie, leie eller på annen måte *disponerer bolig* i Norge i utflyttingsfasen. Reglene om utflytting står i sktl. § 2-1 (3). Det kan ikke tas stilling til spørsmål om opphør av skattemessig bosted etter internretten på forskuddsstatiet året før man faktisk oppfyller vilkårene.

Det foreligger forskjellige regler i forhold til tidspunktet for emigrasjon for om skattyter har vært bosatt mer eller mindre enn 10 år i Norge.

For skattyter som har bodd minst 10 år i Norge før det inntektsåret han tar fast opphold i utlandet, opphører skatteplikten etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsåret vedkommende tok fast opphold i utlandet. Alle vilkårene må være oppfylt i disse tre årene.

For skattyter som har bodd mindre enn 10 år i Norge før det inntektsåret han tar fast opphold i utlandet, opphører det skattemessige bosted i Norge i det inntektsår samtlige av de tre vilkårene er oppfylt.

Skattyter kan ha fritidsbolig eller annen fast eiendom i Norge etter utflyttingen uten at det er til hinder for at hans skattemessige bosted i Norge opphører. Dette gjelder boenheter som ikke regnes som bolig og andre boenheter som er anskaffet minst fem år før det året han flyttet til utlandet.

3.3 Medlemskap i folketrygden

Medlemskap i folketrygden kan være pliktig eller frivillig. Frivillig medlemskap gis etter søknad, full eller begrenset dekning, mens pliktig medlemskap stort sett gis med full dekning.

3.3.1 Pliktig medlemskap

Vi har pliktig medlemskap i folketrygden for følgende grupper:

Alle som oppholder seg i Norge når oppholdet er ment å vare, eller har vart i minst 12 måneder, under forutsetning at oppholdet er lovlig – jf. ftrl. § 2-1.

Arbeidstakere i Norge eller på den norske kontinentalsokkelen, og som arbeider her under 12 måneder, er medlemmer etter ftrl. § 2-2 under forutsetning av at de har lovlig adgang til å arbeide i Norge.

Medlemmer i trygden som flytter til Svalbard beholder medlemskapet. Personer som ikke er medlemmer, blir medlem hvis vedkommende arbeider for norsk arbeidsgiver på Svalbard, jf. ftrl. § 2-3.

Videre er det pliktig medlemskap etter ftrl. § 2-5 for noen persongrupper utenfor Norge. I de tilfelle hvor norsk statsborgerskap er nevnt følger det av likebehandlingsprinsippet etter EØS-avtalen art. 4 at alle EØS-borgere omfattes på lik linje. De som omfattes er:

- EØS-borgere, og ansatte på norsk skip med unntak for cateringansatte på turistskip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS).
- EØS-borgere, og ansatte i den norske stats tjeneste i utlandet.
- EØS-borgere, som studerer i utlandet med lan eller stipend fra Lånekassen.
- Personer som arbeider midlertidig i utlandet for arbeidsgiver med plikt til å betale arbeidsgiveravgift i Norge.

Medlemskap i folketrygden medfører plikt til å betale trygdeavgift dersom medlemmet har arbeidsinntekt, jf. ftrl. § 23-3. Trygdeavgiften blir beregnet av personinntekt og pensjon. Avgiftssatsene for året 2010/2011¹¹ er:

	2010	2011
Pensjon	3,0 %	4,7 %
Personinntekt	7,8 %	7,8 %
Næringsinntekt	11,0 %	11,0 %

For 2010 betales det ikke trygdeavgift for inntekt inntil 39.600, og avgiften må ikke utgjøre mer enn 25 prosent av den del av inntekten som overstiger 39.600. I statsbudsjettet for 2011 er grensen foreslått videreført.

3.3.2 Opphør av medlemskapet

Reglene om opphør av pliktig medlemskap er hjemlet i ftrl. § 2-14.

Pliktig medlemskap i folketrygden etter ftrl. § 2-1 (bosatt) opphører når en person flytter til utlandet, når oppholdet er ment å vare minst ett år, eller med en gang hvis vedkommende tar seg arbeid i utlandet.

¹¹ Økningen i trygdeavgift for pensjonister fra og med 2011 er en konsekvens av pensjonsreformen.

Medlemskapet som arbeidstaker etter ftrl. § 2-2 opphører senest en måned etter arbeidsforholdets slutt.

Medlemskapet etter ftrl. § 2-5 varer opptil tre måneder etter at tjenesten eller studiene er avsluttet.

Pliktig medlemskap opphører straks dersom et medlem begynner å arbeide i utlandet eller på et skip registrert i utlandet.

3.3.3 Frivillig medlemskap

Personer som ikke er pliktige medlemmer, men som har sterk tilknytning til Norge kan etter søknad få frivillig medlemskap både under opphold i utlandet og i Norge.

Personer som skal oppholde seg i Norge uten å bli pliktig medlem kan etter søknad få innvilget et frivillig medlemskap etter ftrl. § 2-7. Det er et vilkår for medlemskapet at søker har en sterk tilknytning til det norske samfunn. Dette vil i praksis gjelde skoleelever/studenter som skal på skole under ett år, eller personer som skal være i Norge mer enn tre måneder for å besøke nære slektninger, samt arbeidstakere ved utenlandsk ambassade eller internasjonale organisasjoner.

Personer som skal oppholde seg i utlandet uten å være pliktige medlemmer kan søke om frivillig medlemskap etter ftrl. § 2-8. Det er et vilkår at vedkommende må ha vært medlem i folketrygden i tre av de siste fem kalenderår før utreise. Videre er det et vilkår at vedkommende har nær tilknytning til det norske samfunnet, som regel via studier, arbeid, eller som pensjonist.

Det frivillige medlemskapet kan enten omfatte deler av folketrygdloven eller fullt medlemskap. Det er mulig å velge mellom 3 ulike alternativer.

1. Helseøelen omfatter stønad til helsetjenester og engangsstønad ved fødsel og adopsjon (kan søkes om rett til sykepenger og fødselspenger)
2. Pensjonsdelen omfatter alderspensjon, uførepensjon, ytelser til gjenlevende ektefelle, barnpensjon, dagpenger ved arbeidsledighet, stønad til mor eller far, stønad ved gravferd, grunn- og hjelpestønad, medisinsk rehabilitering og yrkesrettet attføring, samt stønad til tidligere familiepleier.
3. Fullt medlemskap som omfatter alle lovens kapitler.

Avgiftssatsene for de ulike alternativene varierer ut fra om arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift i Norge og om medlemmet er skattepliktig til Norge eller ikke. Satsene er hjemlet i forskrift til ftrl. § 23-4 og endres årlig.

Opphør av frivillig medlemskap, jf. ftrl. § 2-15

For den som er frivillig medlem under opphold i Norge, jf. ftrl. 2-7, opphører medlemskapet når vedkommende flytter fra Norge. Tilsvarende vil frivillig medlemskap under opphold i utlandet jf. ftrl. § 2-8 opphøre når medlemmer kommer tilbake. Et frivillig medlemskap opphører også hvis ikke avgiften blir betalt.

3.3.4 Trygdeavtale

Hovedregelen etter trygdeavtalene er at man skal være medlem i trygdeordningen i det landet man utfører arbeid. Det er særlige regler for arbeidstakere som i et begrenset tidsrom skal arbeide for sin arbeidsgiver i et annet land (utsendte arbeidstakere).

EØS-avtalen om trygd er i praksis den viktigste avtalen som gjør unntak fra folketrygdlovens regler. Rådsforordning 1408/71 kapittel II artikkel 13 -17 har regler som angir hvilket lands lovgivning som skal gjelde for EØS-borgere som flytter innenfor EU/EØS området for å arbeide (lovvalgsregler).

Det er vedtatt en ny trygdeforordning, 883/04, som har trådt i kraft innenfor EU. Den forventes å tre i kraft første halvår 2011 innenfor EØS.

Det er et hovedprinsipp at en person kun skal være medlem i ett land, jf. art. 13 i Rfo 1408/71.

Hovedregelen er at arbeidstakeren eller den selvstendige næringsdrivende skal være medlem i trygden der de arbeider, jf. art. 13 nr 1.

De viktigste unntakene fra prinsippet om trygdemedlemskap i arbeidslandet er bestemmelsene i art. 14 nr. 1 a og 14 a i forordningen om utsendte arbeidstakere og næringsdrivende.

Unntakene innebærer at en EØS-borger som skal arbeide for sin arbeidsgiver i utlandet inntil 12 måneder på visse vilkår beholder trygdemedlemskapet i hjemlandet. Det kan søkes om ytterligere 12 måneders forlengelse av medlemskapet. Det samme gjelder for næringsdrivende som sender seg selv ut. Etter ny forordning er forlengelsesadgangen fjernet, men første gangs utsendning kan vare i inntil 24 måneder.

Rfo 1408/71 inneholder videre særlige medlemskapsbestemmelser for enkelte yrkesgrupper som bla sjøfolk, internasjonale transportarbeidere (f.eks. besetningen på fly), og for personer som arbeider i flere land.

- EØS-borgere som arbeider om bord på skip skal som hovedregel være omfattet av trygdelovningen i det landet skipet er registrert, jf. art. 13 nr. 2 c.
- Internasjonale transportarbeidere skal som hovedregel være medlem i det landet hvor arbeidsgiver har sitt sete, jf. art.14 nr. 2 a. Hvis de hovedsakelig arbeider i bostedlandet blir de medlem der.¹²
- Personer som arbeider i flere land skal være underlagt trygdelovgivningen der de er bosatt hvis de utfører en del av arbeidet sitt der. Hvis de ikke bor i noen av landene de arbeider skal de være medlemmer i trygden i det landet hvor arbeidsgiver har sitt sete, jf. artikkel 14 nr. 2 b

Etter bestemmelsen i lovvalgsreglene artikkel 17 kan landene i mellom avtale annet lovvalg for enkeltpersoner eller grupper, enn det som følger av de ordinære lovvalgsreglene.

Denne adgangen er relativt vid, så lenge det alternative lovvalget er i arbeidstakers / den næringsdrivendes egen interesse. En slik interesse kan for eksempel oppstå fordi vedkommende ønsker å beholde tilknytningen til et bestemt lands pensjonssystem. Det er NAV Internasjonalt som inngår avtaler etter art. 17 i enkeltsaker, mens myndigheten til å inngå avtale for grupper av personer ligger til Arbeidsdepartementet. Bestemmelsene i art. 17 er videreført i art. 16 i Forordning 883/2004.

3.4 Prosessuelt regelverk

3.4.1 Skatteetatens oppgaver, ftrl. § 24-1

Skatteetatens oppgaver fremkommer av ftrl. § 24-1:

For et medlem som etter skatteloven anses for å være bosatt i Norge, fastsettes den pensjongivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene av det skattekontor som fastsetter skatten for vedkommende inntektsår.

Når det gjelder inntekt som er skattepliktig til Svalbard, fastsetter ligningsmyndighetene for Svalbard den pensjongivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene.

Når det gjelder lønn fra staten til medlem som er norsk statsborger, ansatt i den norske stats tjeneste og bosatt i utlandet etter skatteloven, fastsettes den pensjongivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene av det skattekontor som departementet bestemmer. Det samme gjelder for et medlem som er norsk statsborger og arbeidstaker hos en slik person.

¹² Disse særreglene om transportarbeidere faller ut i ny forordning. Transportarbeidere vil gå under de generelle reglene om arbeid i to eller flere land.

For inntekt som er skattepliktig etter skatteloven § 2-3, petroleumsskatteloven eller artistskatteloven fastsettes den pensjonsgivende inntekten, trygdeavgiften og pensjonspoengene av det skattekontor som departementet bestemmer. Det samme gjelder for et medlem som ikke er skattepliktig til Norge, når medlemmet er bosatt i utlandet og er ansatt på norskregistrert skip eller på et utenlandsregistrert skip leid av et norsk rederi som har ansvaret for bemanning og utrustning (bareboat-befraktet skip).

Skatteetaten ble med virkning fra 2008 omorganisert i to nivåer, Skattedirektoratet som øverste organ og et regionalt nivå.

Personer som er skattepliktige som *bosatte*, jf. første ledd, er som hovedregel skattepliktig i den kommunen hvor vedkommende var bosatt 1. november i året før inntektsåret, jf. sktl. § 3-1. Den region som har ansvaret for den aktuelle kommune fastsetter da skatt og trygdeavgift.¹³

Personer med begrenset skatteplikt, jf. fjerde ledd, lignes enten av aktuell region, eller ved sentralskattekontoret for utlandssaker.¹⁴

Etter ftrl. § 24-1 første ledd skal Skatteetaten også fastsette pensjonspoeng. Disse oversendes imidlertid ikke NAV, som foretar en egen beregning av pensjonspoengene når ytelser beregnes. Til og med 2007 ble pensjonspoeng beregnet og oppgitt på skatteoppgjøret. Dette ble ikke gjort i 2008, men ble gjort for 2009. Det er usikkert hva som blir praksis fremover. Det er imidlertid på det rene at NAV ikke ønsker disse pensjonspoengene oversendt.

3.4.2 NAVs oppgaver, ftrl. § 24-2

Etter ftrl. § 24-2 første ledd er NAVs kompetanse til å fastsette trygdeavgift negativt avgrenset til kun å omfatte medlemmer som ikke omfattes av ftrl. § 24-1. Noe unøyaktig innebærer dette at NAV kun skal fastsette trygdeavgift for inntekt opptjent i utlandet av personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge.

§ 24-2 andre ledd innskrenker imidlertid Skatteetatens kompetanse etter § 24-1 første ledd. For medlemmer som mottar uføre- eller avtalefestet pensjon er det i følge ftrl. § 24-2 annet ledd NAV som har kompetansen til å fastsette pensjonspoengene. I lys av at pensjonspoeng ikke oversendes fra Skatteetaten til NAV har dette imidlertid ingen praktisk betydning for grenseflaten mellom etatene.

NAVs myndighet til å fastsette og innkreve trygdeavgift for medlemmer i utlandet som ikke blir skattlagt av norske myndigheter er hjemlet i forskrift av 30. april 1997 i medhold av ftrl. § 24-5 første ledd, jf. § 24-2 første ledd.

Forskriften omfatter medlemmer med inntekt som ikke blir beskattet her i landet etter de ordinære skattelover eller loven om skatt til Svalbard, og som har slik inntekt som regnes som pensjonsgivende etter folketrygdloven, og/eller har pensjonsinntekt eller annen inntekt som anvendes som grunnlag for beregning av trygdeavgift.

Det følger av forskriften § 5 at Arbeids- og velferdsdirektoratet innkrever trygdeavgift etter de samme regler som for skatt.

3.4.3 Dagens praksis

Mens folketrygdloven tar utgangspunkt i skatteplikt etter norsk internrett, tar praksis utgangspunkt i hvorvidt en person eller inntekt beskattes i Norge, etter skatteavtalene. I Lignings-ABC¹⁵ er dette formulert slik:

Ligningsmyndighetene fastsetter grunnlaget og utligner trygdeavgift for medlemmer av folketrygden når vedkommende er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett og skatteavtale. I disse tilfeller sørger ligningsmyndighetene for beregning av pensjonspoeng. Dette gjelder også når skattyter får nedsettelse av

¹³ Om sentral ligning for enkelte grupper, se vedlegg II.

¹⁴ Om ansvarsdelingen mellom Skatteetatens regioner og Sentralskattekontoret for utlandssaker, se vedlegg II.

¹⁵ Lignings-ABC 2010, under oppslagsordet Personinntekt – trygdeavgift/pensjonspoeng, avsnitt 2.4

skatt etter 1 årsregelen eller har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden eller fordeling med progresjon.

I tillegg fastsetter ligningsmyndighetene grunnlaget og utligner trygdeavgift for følgende medlemmer:

- person som er begrenset skattepliktig etter sktl. § 2-3, petroleumsskatteloven eller artistskatteloven
- person som ikke er skattepliktig til Norge, når han eller hun er bosatt i utlandet og er ansatt på et norskregistrert skip eller på et utenlandsregistrert skip leid av et norsk rederi som har ansvaret for bemanning og utrustning (bareboat-befraktede skip)
- person som er bosatt utenfor Norge og som er norsk statsborger og arbeidstaker i den norske stats tjeneste.

I andre tilfeller enn de som er nevnt ovenfor, er det NAV som fastsetter/oppkrever trygdeavgift og beregner pensjonsgivende inntekt.

NAV har ingen fullstendig oversikt over hvilke brukere som ikke får fastsatt trygdeavgift av Skatteetaten, så det er enkelte brukere som ikke fanges opp. De grupper som får trygdeavgiften fastsatt av NAV Internasjonalt er:

Gruppe	Ca. antall
<i>Personer i utlandet</i>	
Pensjonister	7 400
Frivillige og pliktige medlemmer	3 000
Lokalt ansatte EØS-borgere ved norske ambassader	60
<i>Personer i Norge</i>	
Grensegjengere med jobb i Norge	3 000
Ansatte i langtransport	200
Ansatte i norsk flyselskap	250
EØS-borgere ved ambassader i Norge	70
Ansatte ved utenlandske skoler og internasjonale organisasjoner	150
EØS-fiskere på NOR/NIS-registrerte skip	300
Pensjonister med pensjon fra Frankrike og USA	200
Totalt	14 500

3.5 Utfordringen

Dagens praksis forutsetter at NAV har oversikt over når et medlemskap i trygden opphører, og når et medlem i trygden ikke lenger er skattepliktig. NAV har intet register over pliktige medlemmer i folketrygden, og følgelig heller ikke oversikt over når medlemskapet for den enkelte opphører. Det er derfor ikke mulig for NAV å sende dokumentasjon til Skatteetaten på opphør av pliktig medlemskap, med mindre vedkommende selv kontakter NAV for å be om det.

Dette betyr at Skatteetaten i flere tilfeller vil trekke trygdeavgift for personer som ikke er medlemmer i folketrygden. Det vil typisk være personer som bor i Norge og arbeider i et annet EØS-land, eller på skip registrert i et annet EØS-land. Disse skal etter hovedregelen i EØS-avtalens trygderegler ikke være medlemmer i Norge. Tilsvarende problemer vil kunne oppstå når medlemmer tar seg arbeid i utlandet. Som hovedregel mister de medlemskapet i folketrygden, men kan fortsette å være skattepliktige til Norge.

Når det gjelder NAVs praksis om å fastsette trygdeavgift når Skatteetaten ikke gjør det, er problemet at NAV ikke uten videre vet hvilke pliktige medlemmer som ikke er skattepliktige til Norge. NAV

fastsetter trygdeavgiften i de tilfeller de får opplysninger om at vedkommende medlem ikke betaler trygdeavgift sammen med skatten. Når det gjelder persongrupper som grensegjengere, utsendte arbeidstakere etter trygdeavtaler og ved frivillig medlemskap i utlandet får NAV i stor grad slik informasjon, enten av skatteetaten, arbeidsgiver eller medlemmet selv. For pensjonistenes del har imidlertid NAV oversikt, da de utbetaler pensjonen.

Utenlandske arbeidstakere med kortere arbeidsopphold i Norge vil som hovedregel bli medlemmer i folketrygden fra første arbeidsdag, mens de etter skatteavtale kan være unntatt for beskatning i Norge.

Vi har i dag ingen fulldekkende rutiner for informasjonsutveksling og fastsettelse av trygdeavgift i disse tilfellene. Dette fører til at mange utenlandske arbeidstakere vil få trygderettigheter og -ytelser fra Norge, samtidig som det ikke betales trygdeavgifter for medlemskapet.

4 Datakilder

4.1 Innledning

I kapittel 3 har vi gjennomgått de materielle reglene på området. I stor grad er medlemskap i folketrygden, og skatteplikten til Norge, avhengig av egenskaper ved person, arbeidsforhold, inntekt, tillatelse til opphold i riket m.v.

I dette kapitlet peker vi på kilder som kan være hjelpemidler i denne vurderingen. Siktet er å sørge for en automatisert behandling av brukerne. I stor grad er de aktuelle data eller registre knyttet til saksbehandlingen i en av etatene. I noen utstrekning er det derfor nødvendig å beskrive saksflyt internt i etatene.

NAV har intet medlemsregister. Dette fører til at vi må bruke andre kilder for å avgjøre om en bruker er medlem av folketrygden eller ikke. Store deler av dette kapitlet er nettopp å vurdere hvilke data som kan brukes for å avgjøre om en bruker er medlem av folketrygden eller ikke. Det er to ulike grupper datakilder som er relevante; vedtak og annen dokumentasjon som NAV er i besittelse av som sier noe om medlemskap og andre data som kan brukes for å modellere i forhold til medlemskapsbetingelsene.

4.2 Folkeregisteret som kilde for opplysninger om "bosatt"

Folkeregisteret er et grunndataregister over den bosatte befolkning. Kriteriene for å være bosatt i folkeregisteret avviker fra bosatt-begrepet både i folketrygdloven og i skatteloven.

I hovedsak innebærer det at man ikke kan bruke status *bosatt* som parameter for å styre saksbehandlingen. Skatteetatens skattemanntall, jf. avsnitt 4.6.1 er for de som anses skattemessig bosatt basert på folkeregisteret, dog slik at det er et krav om at vedkommende har vært folkeregistrert bosatt i en gitt periode før denne statusen oppstår, jf. 4.6.2.

Det er mulig å bruke den samme tilnærmingen for kravet bosatt etter folketrygdloven. Her vil man kunne konstatere at man er bosatt etter ftrl. § 2-1 annet ledd 12 måneder etter den dato som er registrert som grunnlag for innvandring i folkeregisteret.

4.3 Vedtak og bekreftelser på medlemskap i folketrygden

Det finnes vedtak og bekreftelser på medlemskap i folketrygden og vedtak og bekreftelser på at noen ikke er medlem. Formålet i dette avsnittet er å peke på hva som finnes av dokumentasjon for medlemskap og ikke medlemskap.

Utover dette kan NAV bekrefte et medlemskap. Dette innebærer i så fall ikke annet enn at man bekrefter at vilkårene for medlemskap i trygden er oppfylt, eller at de ikke er oppfylt.

4.3.1 Dokumentasjon på medlemskap – opphold i Norge

De aller fleste som kommer til Norge og som skal være medlemmer i folketrygden, blir det automatisk som følge av at de enten tar arbeid her, eller kommer hit for å oppholde seg i en periode utover 12 måneder. Disse personene vil NAV for en stor del ikke kjenne til med mindre de tar kontakt med NAV, enten i forbindelse med at de setter frem krav om en ytelse, eller fordi de ønsker å få avklart medlemskapet i folketrygden (for eksempel som følge av forutgående kommunikasjon med Skatteetaten eller HELFO). NAV har i dag ingen praktisk mulighet til å fatte vedtak om medlemskap for alle personer som kommer til Norge.

4.3.1.1 Bekreftelser på pliktig medlemskap

Dersom bruker setter frem et krav om en ytelse fra NAV, og medlemskaps spørsmålet ikke er avgjort særskilt forut for kravet, inngår medlemskapsvurderingen i behandlingen av ytelsessaken. Det

produseres da ikke et eget vedtak om medlemskap. NAV har heller ikke et eget medlemskapsregister hvor slike vurderinger registreres

Dersom bruker har behov for å bekrefte pliktig medlemskap (for eksempel fordi HELFO krever det), utsteder NAV dokumentasjon på forespørsel. Både NAV Internasjonalt og NAV Forvaltning utsteder slik dokumentasjon. Dokumentasjonen har som regel vært utstedt i form av et fritekstbrev i Word, som arkiveres i brukers saksmappe eller i egne permer. Det er derfor uråd å si noe om det årlige antallet, men erfaringene fra større, tidligere, trygdekontor indikerer at omfang er ikke helt ubetydelig. Et grovt anslag er at NAV skriver ut ca 2 000 slike bekreftelser årlig.

4.3.1.2 Vedtak om medlemskap

Vedtak om at brukeren er medlem fattes kun dersom bruker ber om å få avklart medlemskaps spørsmålet særskilt eller bruker søker om frivillig medlemskap.

NAV har ingen saksbehandlingsløsning for å behandle søknader om frivillige medlemskap under opphold i Norge, og ettersom man heller ikke har noen registreringsløsning for vedtak som fattes, er det ikke mulig å si noe sikkert om antall vedtak. Normalt vil disse brukerne ikke ha arbeidsinntekt, og er mindre interessante i denne sammenheng.

Frivillig medlemskap for personer som oppholder seg i Norge avgjøres av NAV Forvaltning. Det kan innvilges helt eller delvis medlemskap i folketrygden. Graden av medlemskap er bestemmende for størrelsen på trygdeavgiften.

Det synes som om NAV forvaltning i noen utstrekning fatter vedtak, også for personer med pliktig medlemskap. Dette indikerer at det ikke nødvendig oppfattes som klart for saksbehandler hva slags medlemskapsbetingelser som skal være oppfylt i det enkelte tilfelle.

I en del tilfeller vil en person som bor og arbeider i Norge også arbeide i utlandet, enten som utsendt arbeidstaker eller i tillegg til en jobb i Norge. I disse tilfellene vil det foreligge et vedtak om medlemskapet, i form av en E-101 eller tilsvarende, jf. nedenfor 4.3.3.

4.3.2 Dokumentasjon på at man ikke er medlem – opphold i Norge

4.3.2.1 Unntak fra medlemskap i Norge for personer som kommer fra et land Norge har inngått trygdeavtaler med

Internasjonaliseringen av arbeidsmarkedet medfører at et økende antall personer kommer til Norge for å arbeide eller drive næring uten at de skal være medlemmer i folketrygden. Arbeidstakere eller næringsdrivende som er utsendt fra et annet land for å arbeide i Norge i en begrenset periode skal ikke være medlemmer i folketrygden. Innenfor EØS, og mellom de land som har inngått trygdeavtaler, dokumenteres unntak fra medlemskap i folketrygden med en blankett eller lignende fra trygdemyndighetene i det landet hvor bruker skal være medlem.

Innenfor EØS-området dokumenteres unntak fra medlemskap i folketrygden med en blankett E-101. Blanketten sendes til NAV Internasjonalt som godkjenner og registrerer denne. NAV Internasjonalt forventer å motta om lag 45 000 E-101 i 2010. Det har vært en betydelig økning i antall E-101 de siste årene, og antallet antas å overstige antallet brukere.

Det er mulig å utstede E-101 retroaktivt. Dette har som konsekvens at det er ikke er mulig å ha full oversikt over medlemmer på et gitt tidspunkt.

Rådsforordning (EØF) 883/04 innebærer enkelte endringer i forhold til utvekslingen av informasjon tilsvarende E-101 mellom trygdemyndighetene i EØS-området. Når det gjelder personer som arbeider i flere land vil det være bostedslandet som fastsetter hvilket lands trygdelovgivning arbeidstakeren skal være omfattet av. Denne fastsettelsen er i første omgang midlertidig og vil kunne endres på visse vilkår. Dette vil kunne medføre at vi får langt flere saker hvor E-101 (eller tilsvarende SED) utstedes retroaktivt.

Innenfor de bilaterale trygdeavtalene eksisterer tilsvarende blanketter/løsninger som for E-101, men volumet er betraktelig mindre. Unntak etter de bilaterale avtalene gjelder for de fleste kun pensjonsdelen, dette gjelder særlig personer som omfattes av avtalene med USA og Canada. NAV Internasjonalt forventer å motta om lag 1 000 slike meldinger i 2010.

Det er etablert løsninger for oversendelse av dokumentasjon på unntak fra medlemskap i folketrygden til Skatteetaten. Hos Skatteetaten er disse tilgjengelig i saksbehandlingssystemet for ligning. Dette innebærer at – fra og med 2010 – vil Skatteetaten ha en fullstendig oversikt over vedtak om personer som er unntatt fra medlemskap på dette grunnlaget.¹⁶

Pensjonister som kommer til Norge fra et annet EØS-land, og som mottar pensjon fra det andre landet, er ikke medlemmer i trygden i Norge og skal heller ikke betale trygdeavgift. I noen tilfelle vil de ha helserettigheter i Norge, dette dokumenteres med en E-121 som medlemslandet sender til HELFO. NAV har ikke oversikt over disse blankettene. Innen Norden utstedes imidlertid ikke blanketten. Volum er svært begrenset.

4.3.2.2 *Bekreftelse på at personer ikke er medlem i folketrygden under korte opphold her*

For personer som kommer til Norge for å oppholde seg her i under 12 måneder (uten at de skal arbeide her), utstedes det ikke rutinemessig dokumentasjon fra NAV på at disse ikke er medlemmer i folketrygden. NAV kommer ikke i kontakt med disse personene med mindre de setter frem krav om frivillig medlemskap, i forbindelse med krav om en ytelse, eller de kontakter NAV for å få bekreftet at de ikke er medlemmer i folketrygden.

4.3.2.3 *Vedtak om at bruker ikke er medlem i folketrygden under korte opphold i landet*

Jf. over, vedtak fattes kun dersom bruker søker om frivillig medlemskap.

4.3.2.4 *Vedtak om unntak fra pliktig medlemskap for person som kommer fra land Norge ikke har trygdeavtale med*

Det kan også etter søknad gis unntak fra pliktig medlemskap for personer som ikke omfattes av noen trygdeavtale. Etter forskrift til ftri § 2-13 skal det gis unntak for personer som skal arbeide i Norge under ett år, dersom vedkommende selv kan godtgjøre at han eller hun har tilfredsstillende dekning fra utenlandsk trygdeordning.

4.3.3 Dokumentasjon på medlemskap - opphold utenfor Norge

I utgangspunktet vil personer som tar arbeid i et annet land, eller oppholder seg i et annet land utover 12 måneder, miste medlemskapet i folketrygden. I mange tilfeller vil det imidlertid være unntak fra dette utgangspunktet, enten fordi personen arbeider for den norske stat og dermed skal være pliktig medlem i henhold til folketrygdloven,¹⁷ eller fordi den enkelte trygdeavtale som Norge har inngått tilsier det. En person kan også søke om frivillig medlemskap i folketrygden.

I førstnevnte tilfelle blir det ikke systematisk fattet et vedtak om medlemskap, ei heller systematisk utstedt annen form for dokumentasjon på medlemskap i folketrygden. NAV utsteder imidlertid dokumentasjon på forespørsel fra bruker. I tilfeller hvor det er trygdeavtalene som gir føringer for medlemskap i folketrygden, vil dokumentasjon bli utstedt i form av en blankett E-101 eller tilsvarende.

¹⁶ I og med at E 101 kan utstedes retroaktivt vil dekningsgraden for personer ikke være fullstendig. Tilsvarende antas det å bli med SED under den nye trygdeforordningen. I tillegg ligger det en forsinkelse knyttet til saksbehandlingstiden hos NAV Internasjonalt, rekvirering av D nummer og oversendelse til Skatteetaten.

¹⁷ Om dette se nedenfor, avsnitt 4.11.

4.3.3.1 Bekreftelse på medlemskap i Norge under opphold i et land Norge har trygdeavtale med

For utsendte arbeidstakere og næringsdrivende innen EØS-området, utsteder NAV Internasjonalt blankett E-101. Tilsvarende blanketter benyttes i forhold til andre land som Norge har inngått trygdeavtale med. Det utstedes til sammen om lag 1 800 blanketter hvert år.

Pensjonister som mottar pensjon fra Norge, og som oppholder seg i et annet EØS-land, har rett til helsetjenester for Norges regning, og skal derfor betale trygdeavgift. For å dokumentere en slik rett, utsteder HELFO blankett E-121. Blanketten utstedes ikke innen Norden.

4.3.3.2 Bekreftelse på medlemskap i andre tilfeller

NAV Internasjonalt utsteder på forespørsel vedtak om og/eller dokumentasjon på medlemskap i folketrygden til personer som oppholder seg utenfor Norge i mer enn 12 måneder. Et grovt anslag er ca 2 000 slike saker pr. år.

NAV Forvaltning utsteder på forespørsel dokumentasjon på medlemskap i folketrygden til personer som oppholder seg utenfor Norge i inntil 12 måneder. Et grovt anslag er ca 1 500 slike saker pr. år.

4.3.3.3 Vedtak om frivillig medlemskap

Personer kan på visse vilkår søke om frivillig medlemskap i folketrygden under opphold i utlandet. NAV Internasjonalt fatter vedtak i disse sakene. For tiden er det ca. 4 000 personer som har frivillig medlemskap mens de oppholder seg utenfor Norge.

Det kan innvilges helt eller delvis medlemskap i folketrygden. Graden av medlemskap er bestemmende for størrelsen på trygdeavgiften.

4.3.4 Dokumentasjon på opphør av medlemskap - opphold utenfor Norge

Det fattes ikke systematisk vedtak om opphør av medlemskap for personer som oppholder seg utenfor Norge. På samme måte som for personer som automatisk blir medlemmer i folketrygden ved opphold i Norge, vil medlemskapet automatisk opphøre når lovens vilkår ikke lenger er oppfylt.

Skatteetatens praksis er at man fastsetter trygdeavgift med mindre brukeren fremlegger dokumentasjon på at han ikke er medlem, i form av en bekreftelse fra NAV. Dette fører til at en rekke henvendelser fra brukere som er skattepliktige til Norge, men ikke er medlemmer av folketrygden.¹⁸

4.3.5 Oppsummering

Sammenfatningsvis kan det som er beskrevet ovenfor sammenstilles i denne tabellen:

	Unntak fra medlemskap / delvis medlemskap	Medlemskap	Nasjonal kilde
E-101	Ca. 45 000 meldinger årlig	Ca. 1 300 personer	NAV Internasjonalt
Blanketter/bekreftelser etter bilaterale avtaler	1 000	500	NAV Internasjonalt
Medlemmer utenfor Norge utover 4 år	n/a	2 300	NAV Internasjonalt
Vedtak frivillig medlemskap i utlandet	n/a	4 000 personer	NAV Internasjonalt
Vedtak frivillig medlemskap i Norge		Ukjent, men lavt antall	NAV Forvaltning

¹⁸ I juli 2010 foretok Skatteetaten en mindre praksisendring, slik at personer som har all arbeidsinntekt fra arbeid i utlandet med utenlandsk arbeidsgiver ikke lenger trenger en bekreftelse fra NAV.

Bekreftelser på medlemskap/ikke medlemskap ved opphold utenfor Norge	200 (anslag)	2 000	NAV Internasjonalt
Bekreftelser på medlemskap/ikke medlemskap ved opphold i Norge	Ukjent, med lavt antall	1 500 (anslag)	NAV Forvaltning

Datakvaliteten varierer sterkt. Generelt kan man si at det er god datakvalitet på tall for NAV Internasjonalt (dvs. tall for pliktig og frivillig medlemskap for personer bosatt utenfor Norge, samt tall for lovvalg /unntak (E101, art. 17 og bilaterale trygdeavtaler). Unntaket er rene bekreftelser på medlemskapsforhold. Noen av disse registreres som såkalte journalsaker (som ikke kan sorteres statistisk), mens de fleste vurderes å være søknader og behandles som sådan.

Når det gjelder saker som behandles i NAV Forvaltning, er tallene rene estimater, basert på erfaringer fra noen tidligere (litt større) trygdekontorer. Det finnes ingen registreringsløsninger eller tilgjengelige data for det arbeidet NAV Forvaltning gjør på dette området. Estimater gjort for saker som ligger i NAV Forvaltning må derfor kun tas som en indikasjon på omfanget (et "guesstimate"), og ikke registertall.

4.4 Personer som mottar ytelser fra NAV

Som det fremkommer i avsnitt 4.3 skal det foretas en vurdering av om en bruker er medlem av folketrygden når vedkommende søker om en ytelse. Utfallet av vurderingen om vedkommende er medlem blir *ikke* registrert.

Imidlertid vil det være slik at en rekke personer som mottar enkelte ytelser fra NAV er vurdert til å være medlemmer av folketrygden. Som et generelt utgangspunkt kan vi legge til grunn at det ikke skal være mulig å motta visse ytelser fra NAV, samtidig som man er vurdert til ikke å være medlem av folketrygden.

Det er en mulighet for å samkjøre NAVs utbetalinger mot dokumentasjon på medlemskap, evt modellert medlemskap, for å vurdere om det er motsetninger.

Et annet alternativ er å bruke lønns- og trekkoppgaver fra NAV, jf. nedenfor under avsnitt 4.7.1, hvor en rekke kontante ytelser blir rapportert til Skatteetaten.

Spørsmålet forfølges ikke videre i rapporten. Det kan enten betraktes som en intern kontroll i NAV eller som et spørsmål knyttet til parametersetting på Skatteetatens side.

4.5 Opplysninger om arbeidsforhold, samt selvstendige næringsdrivende

I mange tilfelle har arbeidsgiver rapporteringsplikt over arbeidsforhold, og opplysningene blir lagret i et register. Dette blir behandlet i dette avsnittet.

Etter en opprydning i regelverket, med ikrafttredelse 1. januar 2008 er dette i større grad enn tidligere harmonisert. Arbeidsgiver har rapporteringsplikt til ett register for de fleste arbeidsforhold som ikke er bagatelmessige. Regelverket er ikke til hinder for at en arbeidsgiver rapporterer informasjon om en ansatt i flere registre. Et uttalt siktemål ved endringene i 2007 var å unngå dobbeltregistrering. Strengt tatt var måsetningen å unngå plikt til dobbeltregistrering. For en arbeidsgiver kan det i enkelte tilfelle være mer rasjonelt å beholde registreringen i AA-registeret, i tillegg til å rapportere informasjon om en ansatt til SFU, fremfor å sende en avgangsmelding til AA-registeret.

Rapporteringsplikten inntreffer kort tid etter at arbeidsforholdet starter. Dersom rapporteringsplikten overholdes er dette en første indikasjon på at vedkommende *arbeider* i Norge.

Skatteetaten bruker i liten grad AA-registeret i sin saksbehandling i dag.¹⁹ NAV bruker registeret i større grad for å vurdere medlemskap, jf. ftrl. § 2-2.

4.5.1 Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (AA-registeret)

Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (AA-registeret) forvaltes av NAV, og er opprettet med hjemmel i ftrl. § 25-1. Det er en egen forskrift om dette registeret.²⁰

I utgangspunktet har alle arbeidsgivere plikt til å være registrert. Dette skjer ved melding til Enhetsregisteret, jf. forskriften § 4. Registrering av arbeidsgivere er basert på arbeidsgivers lokasjon, slik at en juridisk enhet kan ha flere lokasjoner, kalt BEDR-nummer.

Arbeidsgivere som skal rapporteres er de som har ansatte i arbeid i Norge, på Svalbard, Jan Mayen og de norske biland. I tillegg foreligger det rapporteringsplikt for andre arbeidsgivere som har plikt til å betale arbeidsgiveravgift, jf. ftrl. § 23-2, smf. lignl. § 6-2, som faller inn under forskriften.

Plikten til å rapportere arbeidstakere fremkommer av forskriften § 5. Noe unøyaktig har man rapporteringsplikt for alt annet enn bagatelmessige arbeidsforhold; ved oppstart av arbeidsforholdet, ved endring i arbeidsforholdet og ved opphør av arbeidsforholdet.

Det følger av forskriften § 5 nr. 1 annet ledd at arbeidsgiver "ikke har meldeplikt når

- a) lønnsutbetalingen til arbeidstakeren er fritatt for arbeidsgiveravgift etter bestemmelsene i folketryktdloven § 23-2 sjetten til åttende ledd [..]
- b) arbeidstakeren er utenlandsk statsborger i arbeid for en internasjonal organisasjon med sete i Norge [eller]
- c) arbeidstakeren skal rapporteres til skattekontoret i henhold til ligningsloven § 6-10." jf. nedenfor avsnitt 4.5.3.

Det er også en selvstendig plikt til å rapportere om en arbeidstaker forlater Norge for mer enn 12 måneder i forbindelse med tjenesten eller ved kortere fravær av samme årsak og lønnen fra Norge opphører, jf. forskriften § 5 nr. 2 fjerde ledd annet og tredje punktum.

Dekningsgraden er usikker. ID-kort på bygge- og anleggsplasser ble innført i 2008, erfaringene fra dette indikerer at kvaliteten ikke var god. Innføringen av ID-kort førte imidlertid til en kraftig forbedring innenfor bygge- og anleggsbransjen.

Taushetsplikt er særskilt regulert i ftrl. § 25-1 tredje ledd, jf. forskriften § 9, slik at taushetsplikten ikke er til hinder for at Skatteetaten har tilgang til registeret.

4.5.2 Maritimt AA-register (MAA)

Det samme rettslige grunnlaget styrer også rapportering for ansatt på *fartøy og flyttbar innretning*. Her er reglene om rapporteringsplikt noe annerledes, jf. forskriften § 6. Ulighetene skal kort omtales her.

Plikten til å sende meldinger til MAA-registeret er knyttet til skip og flyttbare innretninger som er registrert i

- NOR
- NIS

¹⁹ Årsaken til dette er at man snarere benytter lønns- og trekkoppgaver fra arbeidsgiver når man skal fastsette inntekten. På forskuddsstatiet har man i liten grad behov for de opplysninger som er registrert i AA-registeret, men unntak av ev. kontroll.

²⁰ FOR 2008-08-18 nr 942: Forskrift om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret

- annet register, om arbeidsgiver har plikt til å betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse til vedkommende.

MAA inneholder også hvilket skip vedkommende arbeider på, hva slags skip det er og om stillingstype. Det er de aktuelle arbeidsperiodene som skal registreres, jf. forskriften § 6 nr. 3 første ledd litra a.

Dekningsgraden er usikker, men den antas å være rimelig god.

Etter ftrl. § 2-12 er ikke ansatte i "hotell- og restaurantvirksomhet om bord på turistskip registrert i norsk internasjonalt skipsregister" medlemmer av folketrygden. Det er mulig å finne disse personene i MAA, basert på opplysninger om stillingskode og skipskode. I praksis er dette stillingskode 1910 og skipskode NIS SF 2091 (og arbeidsgiver er Hurtigruten ASA).

4.5.3 SFUs register

Det er en egen rapporteringsplikt etter ligningsloven § 6-10, som retter seg mot utenlandske næringsdrivende og deres arbeidstakere *i riket eller på kontinentalsokkelen*.

Bakgrunnen for denne rapporteringsplikten er at Skatteetaten så raskt som mulig skal få opplysninger om skattepliktig virksomhet i Norge.

Med utgangspunkt i lignl. § 6-10 har næringsdrivende og offentlig virksomhet²¹ plikt til å rapportere oppdrag gitt til personer eller selskaper hjemmehørende i utlandet. Rapporteringsplikten gjelder også underoppdrag. Det er også plikt til å innrapportere arbeidstakere.

Som for AA-registeret må arbeidsforholdet være av et visst omfang før det inntreffer rapporteringsplikt.

I SFUs register er arbeidstakerne knyttet til det enkelte oppdrag.

Dekningsgraden er innenfor enkelte områder og bransjer rimelig god, mens den innenfor andre områder står noe tilbake. Det er ikke gjennomført noen omfattende analyse, men SFU rapporterer at de kommer over en del næringsdrivende og arbeidstakere på et senere tidspunkt enn rapporteringsplikten skulle tilsi.

4.5.3.1 Spesielt om selvstendig næringsdrivende

Lignl. § 6-10 omfatter også selvstendig næringsdrivende. Dersom leverandøren for et oppdrag er selvstendig næringsdrivende vil dette også være omfattet av rapporteringsplikten.

Dette innebærer at SFU har et register over selvstendig næringsdrivende innenfor sitt ansvarsområde.

4.5.4 Informasjonsutveksling mellom registrene

Det arbeides for å etablere en informasjonsutveksling mellom AA-registeret og SFUs register, slik at AA-register kan representere alle arbeidsforhold som er rapportert. Innføring av system for ligning har forsinket en slik løsning, som ventes satt i produksjon ved innføringen av SL10, i månedsskiftet januar/februar 2011.

4.6 Opplysninger om skatteplikt til Norge m.v.

Skatteetaten oppretter hvert år et sentralt skattemanntall som gir oversikt over personer som er skattepliktige til Norge, jf. avsnitt 4.6.1. Alle som er folkeregistrert bosatte tas opp i skattemanntallet. Utover dette tas personer med begrenset skatteplikt opp etter en konkret vurdering.

²¹ De som ikke faller inn under næringsdrivende eller offentlig virksomhet, dvs. privatmarkedet, har ingen rapporteringsplikt til SFU. I disse tilfellene vil arbeidsgiver ha plikt til å rapportere arbeidsforholdet til AA-registeret.

Regionene har en praksis som innebærer at man vurderer skatteplikten på forskuddsstadiet, og avhengig av resultatet av denne vurderingen kan man enten få et skattekort og bli tatt opp i skattemanntallet eller få et fritaksbrev (se avsnitt 4.6.3).

SFU har en praksis som innebærer at de som blir innrapportert etter lignl. § 6-10, jf. avsnitt 4.5.3, tas opp i manntall. Unntaket er selvstendige næringsdrivende hvor det foretas en vurdering av skatteplikt på forskuddsstadiet, og vedkommende blir enten tatt opp i skattemanntallet eller det skrives ut et fritaksbrev.

4.6.1 Skattemanntall

Noe unøyaktig kan det sies slik at alle saksbehandlingssystemene er knyttet opp til sentralt skattemanntall, og at det er status i sentralt skattemanntall som fører til at opplysninger om vedkommende bruker blir behandlet. Dersom en person ikke er tatt opp i sentralt skattemanntall vil vedkommende ikke få forhåndsutfylt selvangivelse og det fattes ikke ligningsvedtak,¹⁰ med mindre brukeren sender inn en selvangivelse.

Dersom en person blir tatt opp i sentralt skattemanntall i løpet av ligningsperioden, vil vedkommende få tilsendt en papirversjon av selvangivelsen og vil bli lignet på vanlig måte.¹¹

Fra og med ligningsåret 2009 er det en rutine som innebærer dersom det innkommer en LTO på en bruker, med gyldig fødselsnummer eller D-nummer, og det er trukket forskudd, vil vedkommende bli tatt opp i sentralt skattemanntall. For 2009 gjaldt dette 9 000 brukere, de fleste av disse tilhører SFU.

Det er ulike grupper skattepliktige, og skattemanntallet brukes også for å skille disse gruppene fra hverandre. Enkelte skattytere skal behandles på andre måter enn "hovedløpet". Med dagens løsning i SL er tilknytning til en skattemanntallsgruppe avgjørende for behandlingen.

For den bosatte befolkning er skattemanntallet basert på folkeregisteret, ellers brukes folkeregisteret kun for enkelte opplysninger om personen.

De – i denne sammenheng – viktigste skattemanntallsgruppene er:

Gruppe Karakteristika ved gruppen

- | | |
|-----------|--|
| 10 | Alminnelig skatteplikt som bosatt
Ved innvandring i folkeregisteret blir man automatisk satt i gruppe 14, og flyttes maskinelt til 10 etter 4 år, om skattekontoret ikke flytter vedkommende manuelt. Man må være folkeregistrert bosatt for å være i denne skattemanntallsgruppen. |
| 13 | Man settes automatisk i skattemanntallsgruppe 13 året etter at man melder utvandring i folkeregisteret og blir i denne gruppen til man manuelt flyttes derfra. |
| 14 | Midlertidig opphold
Denne skattemanntallsgruppen gjelder personer som er skattepliktige til Norge med midlertidig opphold. Her skal også registreres personer som ikke er bosatt i Norge, men som har arbeidsopphold her. Ved innvandring plasseres alle skattytere over 12 år automatisk i skattemanntallsgruppe 14. En person som skal ha varig opphold i Norge flyttes automatisk til skattemanntallsgruppe 10, jf. avsnitt 4.6.2. En skattyter kan også manuelt bli overført til skattemanntallsgruppe 13 dersom det viser seg at vedkommende kun har et meget kortvarig opphold i Norge. |

¹⁰ Enkelte personer er tatt opp i skattemanntallsgruppe 30, fordi de eier formue i Norge, f.eks. hytte. For denne gruppen kommer kun det som knyttes til formuesgjenstanden og ikke bosatte i Norge som mottar styrehonorar på selvangivelsen. Det vurderes å gjøre dette mer treffende i forhold til skatteplikten til Norge.

¹¹ På grunn av mangler i skattemanntallet er det enkelte brukere som ikke får tilsendt selvangivelse. Dette berører ikke plikten til å levere selvangivelse, jf. lignl. § 4-2. Enkelte slike brukere vil også levere selvangivelse, eller Skatteetaten kan på annen måte oppdage disse brukerne. I disse tilfellene vil personene bli tatt opp i skattemanntallet på ligningsstadiet.

Gruppe **Karakteristika ved gruppen**

- 35** Pensjonister som helt eller delvis er fritatt for kildeskatt.
- 36** Pensjonister som ber seg lignet som om de var skattemessig bosatte i Norge.
- 37** Pensjonister med 15 % kildeskatt.
- 70** Diplomater m.v.
Denne gruppen omfatter diplomater, ansatte i norsk utenriktjeneste og visse andre grupper som ligningsmessig behandles på samme måte.

Datakvaliteten er noe usikker. Deier av ligningsforvaltningsprosessen er basert på at brukeren selv opplyser om egne forhold. Dersom en person for eksempel ikke melder innvandring til folkeregisteret vil man ikke komme i skattemanntallsgruppe 10. På samme måte vil man normalt ikke bli flyttet ut av gruppe 10, om man ikke melder utvandring til folkeregisteret. Det foreligger kun anekdotiske bevis for manglende kvalitet.

I og med at folkeregisteret brukes som kilde vil også problemer med doble identer²⁴ der bli overført til skattemanntallet

4.6.2 Spesielt om overgang fra skattemanntallsgruppe 14 til 10

Ved innvandring i folkeregisteret tas man opp i skattemanntallsgruppe 14. Dersom ingen manuelt har endret dette på et tidligere tidspunkt overføres man maskinelt til skattemanntallsgruppe 10 fire år etter innvandringen. "Fireårsregelen" har en sammenheng med de tidligere reglene om standardfradrag for utlendinger. Standardfradraget kan nå kreves kun i to år, mot tidligere fire år, og det er vanskelig å se rasjonelle grunner til at man ikke kan etablere en løsning som innebærer at man flyttes automatisk etter to år. Dette antas samtidig å være mer dekkende for overgangen til skattemessig bosted i Norge etter den aktuelle skatteavtalen.

4.6.3 Fritaksbrev

For personer, hvis inntekt vurderes som ikke skattepliktige vil Skatteetaten skrive ut fritaksbrev. Dette er et brev som bekrefter at en angitt inntekt ikke er skattepliktig til Norge.

Disse opplysningene oversendes normalt ikke NAV. Det er ikke systemstøtte for produksjon av disse brevene. Enkelte regioner registrerer det i saksbehandlingssystemene (SL), men da bare for personer som er tatt opp i skattemanntallet.²⁵

For grensegjengere, og muligens noen andre mindre grupper, er det, imidlertid, en praksis som innebærer at NAV Internasjonalt får kopi av de fritaksbrev som skrives ut av regionene.

4.7 Opplysninger fra arbeidsgiver om inntekt

4.7.1 Lønns- og trekkoppgaver (LTO)

Arbeidsgiver plikter å sende arlige lønns- og trekkoppgaver som viser hvor mye en arbeidstaker har mottatt i lønn og andre ytelser foregående år, jf. lignl. § 6-2. Oppgavene skal sendes inn i januar året etter inntekståret.

²⁴ Dersom en og samme person har to ulike aktive D-nummer eller fødselsnummer kalles det for dubletter. Det finnes enkelte slike. Volum er ukjent, og lar seg vanskelig måle. Skatteetaten har interne kontroller for å finne frem til de åpenbare tilfeller (dvs. hvor alle opplysninger er identiske). Det er etablert rutiner for kvartalsvise gjennomgang, og kvaliteten antas å bli noe bedret på grunn av dette.

²⁵ F.eks. vil dette gjelde personer som er tatt opp i skattemanntallet som bosatt, men har inntekt som ikke er skattepliktig.

Rapporteringsplikten gjelder alt arbeid i Norge og for lønn fra norske arbeidsgivere. Innenfor dette er plikten avgrenset etter en egen *forskrift om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet*.

For arbeid utført i utlandet for utenlandsk arbeidsgiver er det ingen rapporteringsplikt, uavhengig av om arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift.²⁶

De LTO som mottas fra arbeidsgiver blir registrert i en egen database. Fra denne databasen plukkes LTO som gjelder brukere som er tatt opp i skattemanntallet. Skatteetaten benytter i dag ikke LTO for personer som ikke er tatt opp i skattemanntallet. Teorien skal disse sendes til skattermyndighetene i brukers bostedsland.²⁷

I og med at plikten til å sende lønns- og trekkoppgave ikke er begrenset til personer som er skattepliktige vil det også være oppgaver for personer som er medlemmer av trygden, uten at de er skattepliktige.

Lønns- og trekkoppgavene er basert på koder ut fra inntektstype. Disse kodene angir hva slags ytelse arbeidstaker har mottatt, samt en angivelse av om den aktuelle ytelse er grunnlag for arbeidsgiveravgift eller ikke. Kodene fastsettes for det enkelte ligningsår.

De mest relevante lønnskoder²⁸ i vår sammenheng er:

Kode	Kort beskrivelse
111-A	Lønn, honorar mv.
113-A	Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i utlandet. Det skal også rapporteres tidsrom og land arbeidet er utført i (ev. hvilken kontinentalsokkel arbeidet er utført på).
115-(A)	Lønn mv. fra utenlandsk diplomatisk eller konsulær stasjon og [sic] som ikke er skattepliktig i Norge.
117-(A)	Trekkpliktig hyretillegg.
126-(A)	Utenlandske sjøfolk som er trygdet i Norge uten å være skattepliktige.
127-A	Lønn fra den norske stat opptjent i utlandet Kun for personer som er skattemessig bosatt i utlandet. Det skal rapporteres på land og tidsrom.
129	Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i Norge som ikke er avgiftspliktig.
143-A	Lønn ved arbeidsmarkedstiltak.
961-(A)	Lønn mv. for arbeidstaker ansatt på nettolønnsordning – arbeid utført i Norge.
971-(A)	Lønn mv. for arbeidstaker ansatt på nettolønnsordning – arbeid utført i utlandet.

Datakvaliteten for norske arbeidsgivere antas å være god og tilnærmet alle LTO kommer inn før selvangivelsen blir satt i produksjon. Etter at det ble åpnet mulighet for at arbeidsgivere kunne levere LTO via Altinn har stadig flere benyttet seg av denne muligheten.

På utlandsområdet er imidlertid kvaliteten noe dårligere enn ellers. Fra Skatt Østs høringsuttalelse hitsettes:

Vår erfaring er at det også blant norske oppgavegivere er svært varierende oppgavekvalitet - spesielt gjelder dette innberetning knyttet til lønnsytelser over landegrenser. I den sammenhengen vil vi trekke frem følgende områder der vi har påvist mangelfull eller feil innberetning fra arbeidsgivere i større omfang enn "normalt":

²⁶ Det synes som om en slik plikt følger av den nye gjennomføringsforordningen art 21.1.

²⁷ Oppgavene inneholder imidlertid ikke bostedsland og det er ikke enkelt å identifisere dette

²⁸ I tillegg til LTO kodene for lønn er det en tilsvarende inndeling for utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser, delt mellom trekkpliktige og trekkfrie ytelser

- *Opplysninger om arbeidsperiode eller antall arbeidsdager i Norge som enten innberettes som D101 3112 eller ikke opplyses i det hele tatt. Dette er avgjørende både for korrekt fastsettelse av 12 deler og ved vurdering av når personen har oppfylt vilkåret "skatteplikt som bosatt" etter internrett. Arbeidstakere som jobber hos arbeidsgivere som innberetter korrekt arbeidsperiode vil da bli beskattet hardere (reduerte 12-deler) enn dem som er ansatt hos arbeidsgivere som har sendt inn mangelfulle eller manglende opplysninger. Dette er svært uheldig.*
- *En annen vesentlig feilkilde finner vi hos enkelte arbeidsgivere som har nettolønnsavtale med sine ansatte ved arbeidsopphold i utlandet. Når oppgrossing av nettolønnsytelser skjer med utenlandsk skatt (enten faktisk eller antatt skatt som ofte fremkommer som "kr 0"), vil dette normalt medføre en betydelig underrapportering i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, trygdeavgift og som grunnlag for beskatning.*
- *Enkelte arbeidsgivere, spesielt innenfor internasjonal transport, foretar ikke fordeling mellom hva som er opptjent i Norge (kode 111 A) og hva som er opptjent i utlandet (113 A). Dette fører til uheldige konsekvenser for lønsmottakeren, og ekstraarbeid både for arbeidsgiver og for skatteetaten for å korrigere i ettertid. Når likningsbehandlingen skal baseres på grunnlagsdata fra arbeidsgiver er det viktig å sikre at korrekt og korrigert LTO foreligger før endring med skattemessig virkning blir foretatt.*

Tilsvarende har vi også erfart at arbeidsgivere benytter koder for trekkfrie ytelser der det under kontroll under likningen viser seg at vilkårene for trekkfritak for ytelsene ikke har vært tilstede.

Grunnen til at disse eksemplene trekkes frem, er for å synliggjøre at det fremdeles er et forbedringspotensiale i oppgavekvalitet også for norske arbeidsgivere med innberetningsplikt i Norge enten for utenlandske arbeidstakere eller for norske arbeidstakere under opphold i utlandet. Etter vår vurdering er fortsatt høyt fokus på oppgavekvalitet på disse områdene viktig og nødvendig uavhengig av hvor arbeidsgiver er hjemmehørende.

I tillegg peker NAV Internasjonalt på at personer med hjemmekontor i utlandet. Det antas at de i liten grad rapporteres korrekt.

Datakvaliteten for utenlandske arbeidsgivere er generelt dårligere enn det som er normalt for norske arbeidsgivere. Det er en del arbeidsgivere som ikke leverer oppgaver, og bruken av LTO-koder er ofte uriktig, eller fraværende. Når arbeidstaker arbeider i flere land hender det at allokeringen mellom landene blir feil, og konsekvensen er at det rapporteres uriktig beløp. Kvaliteten på start- og sluttdato er dårlig. Generelt er kvaliteten på oppgaver fra sentral- og østeuropeiske land dårligst. Det er mange oppgavegivere fra Polen og Litauen.

Det kan synes som om en del utenlandske arbeidsgivere benytter norske skatterådgivere, men dette fører i liten grad til bedring av kvaliteten, da det synes som om de innrapporterer med utgangspunkt i det grunnlag som presenteres. Det fremstår som om arbeidsgivere i liten grad tilegner seg de plikter de har i forhold til norske skattemyndigheter.

4.7.2 NAVs tilgang til lønns- og trekkoppgaver

Det er utviklet et grensesnitt for oversendelse av lønns- og trekkoppgaveopplysninger. NAV sender fødselsnummer eller D-nummer til Skatteetaten som sender i retur alle opplysninger fra de lønns- og trekkoppgaver som er mottatt for denne personen. Denne løsningen er ikke gjort tilgjengelig internt i NAV for NAV Internasjonalt.

4.7.3 EDAG

EDAG-prosjektet ledes av Skatteetaten med deltakelse fra NAV og SSB. Kjernen i EDAG er å gå bort fra dagens omfattende rapportering av lønns- og personalopplysninger til en rekke offentlige etater, slik at dette blir en koordinert felles rapportering. Målet er at dette skal føre til forenkling for arbeidsgiverne, bedre og mer oppdatert informasjon til myndighetene og bedre tjenester for lønnsstakerne.

I denne sammenheng er det mest interessante at EDAG legger opp til løpende rapportering på personnivå. I dag sendes for eksempel lønns- og trekkoppgaver arlig. Dette innebærer at vi i større grad kan tidfeste inntekten innenfor kalenderåret

Det at innrapporteringen blir felles innebærer at inntektsopplysninger vil bli tilgjengelig for NAV når de har behov for opplysningene i sin oppgaveløsning.

4.7.4 Automatiske kontrolloppgaver utland (AKU)

Som nevnt i avsnitt 4.7.1 sender Norge lønns- og trekkoppgaver til bostedslandet for personer som ikke er tatt opp i sentralt skattemanntall og som er bosatt i en stat Norge har avtale med om utveksling av opplysninger. På samme måte mottar norske skattemyndigheter tilsvarende kontrolloppgaver fra utlandet. Utveksling av opplysninger er regulert i skatteavtalene eller egen avtale om utveksling av opplysninger.¹¹¹

Kontrolloppgavene fra utlandet kommer i varierende format, på varierende medier. I dag har Skatteetaten ingen systemløsninger for å håndtere disse kontrolloppgavene.

Datakvaliteten på kontrolloppgavene som utveksles mellom norske og utenlandske skattemyndigheter er svært varierende. Dette gjelder både på oppgaver som sendes til utlandet og oppgaver som mottas.

Det er kun en svært begrenset andel av de mottatte oppgavene som innehar norsk D-nummer eller fødselsnummer. Når det samtidig er begrenset med andre opplysninger om skattyter i kontrolloppgaven, åpner det for en del potensielle feilkilder i det maskinelle identifiseringsarbeidet. Et annet problemområde er hva den oppgitte inntekten i kontrolloppgaven faktisk gjelder.

Adgang til å benytte AKUer er regulert i skatteavtalene. Den nordiske skatteavtalen har en egen bistandsavtale som regulerer utveksling av opplysninger mellom landene. Øvrige skatteavtaler inneholder en bestemmelse i selve skatteavtalen som omhandler dette. Omfanget av innholdet i bestemmelsene kan variere. Den nordiske bistandsavtalen overlater spørsmålet til "det mottatte lands regler". For Norges del følger det av lignl. § 3-13 nr. 2 a) at taushetsbelagte "opplysninger ikke er til hinder for at opplysninger gis til offentlige myndigheter som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygde...". For øvrige land gir bestemmelsen om utveksling av opplysninger som et generelt utgangspunkt at taushetsbelagte opplysninger ikke kan gis videre til andre offentlige myndigheter.

4.8 Fastsatte inntekter, skatter og trygdeavgift

Arbeidet med å fastsette inntekt, og i neste omgang utligne skatt, understøttes av ulike systemer i Skatteetaten. Opplysninger er tilgjengelige på postnivå fra selvangivelsen. Disse opplysningene er tilgjengelige og kan også benyttes av NAV.

Ligningsregisteret dokumenterer Skatteetatens *vedtak* og slik sett er *kvaliteten* svært god.

Skatteetaten fastsetter grunnlaget for enkelte av trygdens ytelser. Det er etablert løsninger for overføring av opplysninger fra skatteetaten til NAV på dette punktet.

4.8.1 Oversendelse til NAV – pensjonsopplysninger

Årlig oversendes en fil som inneholder fødselsnummer med tilhørende pensjonsgivende inntekt og fastsatt trygdeavgift fra Skatteetaten til NAV. Det er også oppdateringsrutiner ved endringsvedtak.

¹¹¹ Det følger av lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. § 1 nr. 2 at under forbehold av gjensidighet kan Kongen med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering vedta bestemmelser om at norske myndigheter, uten hinder av gjeldende bestemmelser om taushetsplikt, skal innhente og meddele opplysninger til bruk for vedkommende stats myndigheter ved utskrivningen av offentlige skatter og avgifter.

Disse opplysningene er tilgjengelige i NAV.

4.8.2 Detaljopplysninger

Enkelte ytelser fra NAV er ikke basert på pensjonsgivende inntekt, men andre størrelser. På grunn av dette er det også utviklet en løsning for oversendelse av detaljerte ligningsopplysninger fra Skatteetaten til NAV. Denne løsningen fungerer slik at NAV sender fødselsnummer eller D-nummer og Skatteetaten returnerer en fil som inneholder en rekke poster fra ligningsregisteret.

Denne løsningen er ikke gjort tilgjengelig for NAV Internasjonalt.

4.9 Opplysninger om lovlig opphold i riket

Det er et krav for medlemskap i folketrygden at man har lovlig opphold, jf. ftrl. § 2-1 tredje ledd eller lovlig tilgang til arbeidsmarkedet, jf. ftrl. § 2-2 annet ledd. Dersom vilkåret ikke er oppfylt er man ikke medlem av folketrygden. Se generelt ovenfor avsnitt 3.3.1.

Utgangspunktet reguleres lovlig opphold i riket og tilgang til arbeidsmarkedet av utlendingsloven. Utlendingsmyndighetene; Utlendingsdirektoratet, politiet og utenriksstasjonene, forvalter regelverket.

Utlendingsmyndighetene har et felles saksbehandlingssystem – DUF – hvor alle søknader og vedtak blir registrert. Tilsvarende blir registreringer, av personer som omfattes av EØS-regelverket, være dokumentert i dette systemet. Disse dataene lagres også i utlendingsdatabasen, UDB.

Utlendingsloven gjelder for riket og innretninger og anlegg på norsk kontinentalsokkel, jf. utlendl. § 5 første ledd. Loven gjelder også Jan Mayen, men ikke Svalbard, jf. tredje og fjerde ledd.¹⁾ Loven gjelder heller ikke norske skip i utenriksfart, jf. femte ledd. Dersom man er utenfor lovens virkeområde er konsekvensen at det ikke stilles krav om tillatelse.

Det synes som om de nødvendige data for å vurdere om en person har lovlig opphold i riket eller lovlig tilgang til arbeidsmarkedet må knyttes til følgende parametre:

- Statsborgerskap, EØS-borgere har alltid lovlig tilgang til arbeidsmarkedet eller lovlig opphold i riket
- Familienmedlemmer av EØS-borgere²⁾, kan henies fra DSF for ektefeller og mindreårige barn, ellers synes det nødvendig med data fra UDB
- Tredjelandsborgere, her er vi avhengig av vedtak fra UDB og opplysninger om søknad om forlengelse
- Utvisningsvedtak kan foreligge for alle kategoriene. Disse er vi avhengige av å få fra UDB.

Det som – faglig – fremstår som en utfordring er hvordan man skal håndtere de grupper som etter den nye utlendingsloven har rett til tidlig arbeidsstart, dvs. at de kan begynne å arbeide uten at det foreligger en oppholdstillatelse og de grupper som ikke trenger oppholdstillatelse, smi. utlendf. §§ 1-1 flg.

Hovedregelen er at man må søke om *fornyelse av en tillatelse* senest en måned før utløpet av eksisterende tillatelse, jf. utlendl § 61 sjette ledd annet punktum, jf. første punktum, og man har "rett til" ... "fortsatt opphold på samme vilkår inntil søknaden er endelig avgjort". Vi er avhengig av opplysninger om søknader om fornyelse for å identifisere de brukere som på dette grunnlaget har lovlig opphold i riket.

¹⁾ Om medlemskap i folketrygden for personer som er bosatte eller arbeider på Svalbard, Jan Mayen og de norske biland, se ftrl. § 2-3.

²⁾ Familienmedlemmer er definert i utlendl. § 110 tredje ledd.

Dersom man søker på et senere tidspunkt vil man ofte komme i en situasjon hvor man mangler en tillatelse som gir lovlig opphold i riket, ev. lovlig tilgang til arbeidsmarkedet. Her åpner utlendf. § 61 sjette ledd første punktum for at man "kan få" fortsatt opphold. Utlendingsforvaltningen fatter sjelden vedtak om slik rett for personer som søker etter utløpet av fristen om det antas at søknaden vil bli innvilget. Dette kalles *tålt opphold* og reiser enkelte utfordringer.

4.9.1 Tilgang til opplysninger om lovlig opphold 1 dag

Skatteetaten får oversendt vedtak fra UDB, men ikke andre data. Dette benyttes som grunnlag for oppdatering av folkeregisteret.³²

De data som overføres er ikke fullt ut dekkende for å vurdere om en person har lovlig opphold i riket eller ikke, ei heller om vedkommende har lovlig tilgang til arbeidsmarkedet. Til og med 2009 oppstilte Skatteetaten³³ et krav om at brukeren måtte dokumentere at vedkommende hadde lovlig tilgang til arbeidsmarkedet for å få utskrevet skattekort. Ved overgangen til ny utlendingslov er dette kravet forlatt. Unntaket er personer som identifiserer seg med et asylsøkerbevis, som også må fremlegge en midlertidig tillatelse til å ta arbeid.

NAV har ikke tilgang til data fra UDB, utover det som følger med i filer fra folkeregisteret.

4.10 Opplysninger om lån fra Statens lånekasse for utdanning

Statsborger av en EØS-stat som studerer i utlandet med lån fra Statens lånekasse for utdanning er medlemmer av folketrygden, jf. ftrl. § 2-5 første ledd litra i, se ovenfor 3.3.1.

Lånekassen har oversikt over hvilke personer som mottar lån og datakvaliteten antas å være svært god.

4.10.1 Dagens tilgang til opplysningene

Både NAV og Skatteetaten har i dag tilgang til opplysninger om hvilke personer som mottar lån fra Statens lånekasse for utdanning.

For Skatteetatens del rapporterer Lånekassen saldo-renteoppgaver, jf. lignl. § 6-4, årlig, som viser hovedstol og renter pr. 31.12. For å kunne identifisere de som har mottatt lån et aktuelt år er man avhengig av å sammenligne med hovedstolens saldo fra foregående år.

For NAVs del oversender lånekassen filer som viser hvilke personer som studerer i utlandet og mottar lån og/eller stipend.

4.11 Opplysninger om arbeidsgiver

4.11.1 Enhetsregisteret

Alle norske og en rekke utenlandske arbeidsgivere har registreringsplikt i Enhetsregisteret, jf. enhetsregisterloven § 4. Det fremkommer av første ledd litra a at staten har registreringsplikt. Dette innebærer at alle organisasjonsledd har registreringsplikt.

Alle enheter som registreres i Enhetsregisteret tildeles et organisasjonsnummer, jf. enhetsregisterloven § 5. Organisasjonsnummeret brukes for å identifisere virksomheten og man er pålagt å bruke dette. F.eks. vil lønns- og trekkoppgaver identifisere arbeidsgiver ved organisasjonsnummeret, jf. forskrift om levering av lønnsoppgave³⁴ § 3 nr. 1.³⁵

³² Rent formelt er en utløpt tillatelse grunnlaget for at Skatteetaten iverksetter saksbehandling med tanke på å fatte vedtak om utvandring i folkeregisteret. Med unntak av ved Servicesenter for utenlandske arbeidstakere må brukeren selv dokumentere at vedkommende har oppholdstillatelse når man melder innvandring i folkeregisteret.

³³ Sentralskattekontoret for utlandssaker fulgte en annen praksis, og stilte ikke et slikt krav.

³⁴ FOR 1988-12-23 nr 1083.

Ved registrering i Enhetsregisteret må enheten legge frem en rekke opplysninger, jf. §§ 5 og 6. På bakgrunn av dette legger Enhetsregisteret til enkelte attributter, bl.a. næringskoder og sektorkoder.

Sektorkoder er basert på internasjonale standarder og forvaltes av Statistisk sentralbyrå. For en omtale av sektorkoder vises til SSBs nettsted.⁴⁶

4.11.2 Staten som arbeidsgiver

I de fleste tilfeller er det opplysninger om arbeidstaker og arbeidssted som er avgjørende for om man er medlem av folketrygden eller ikke. Imidlertid har vi en gruppe hvor arbeidsgiver, eller strengt tatt *egenskaper ved arbeidsgiver, er avgjørende*. Enkelte brukere som arbeider i utlandet er medlemmer av folketrygden om de har den norske stat som arbeidsgiver, jf. ovenfor 3.3.1.

I vår sammenheng er det mulig å bruke sektorkoder for å identifisere den norske stat, jf. ftrl. § 2-5.

Vi legger til grunn at følgende sektorkoder er dekkende:

- 110** Stats- og trygdeforvaltningen
- 150** Norges Bank
- 190** Statlige låneinstitutter
- 610** Statens forretningsdrift

Vi avgrenser følgelig mot følgende sektorkoder som også gjelder statlig sektor:

- 630 Statlig eide foretak
- 635 Statsforetak

4.11.3 Utenlandske arbeidsgivere

Det foreligger ingen fullstendig kartlegging av kvaliteten på data om utenlandske næringsdrivende i Enhetsregisteret.

I 2007 ble det nedsatt en arbeidsgruppe med deltagere fra Enhetsregisteret, Foretaksregisteret, NAV/AA-registeret, Skatteetaten og SSB som behandlet enkelte spørsmål knyttet til registrering av NUFer i Enhetsregisteret.

Deler av den rapport som ble avgitt er relevant også for en vurdering av kvaliteten på registrerte data i Enhetsregisteret for arbeidsgivere.

⁴⁶ Forskriften benytter riktignok ordet "arbeidsgivernummer". Det antas at begrepet, ved en inkurie, ikke er endret etter vedtakelsen av enhetsregisterloven.

⁴⁷ Se omtale på SSBs nettsted, <http://www.ssb.no/vis/emner/10/13/isgrp/main.html>

5 Prinsipper m.v.

5.1 Etatenes strategier

For å kunne beskrive tiltak for å utbedre situasjonen på området, har arbeidsgruppen ansett det som nødvendig å utarbeide felles prinsipper for oppgaveløsningen mellom etatene. Prinsippene tar utgangspunkt i etatenes strategiske føringer.

Vi skal samarbeide tett og forpliktende med andre etater og legge vekt på deres nytte. Vi skal bidra til at offentlig forvaltning blir mer effektiv gjennom å stille vår informasjon og løsninger til disposisjon for andre etater

Arbeids og velferdsetaten skal legge til rette for at informasjonsutveksling med profesjonelle samarbeidspartnere skjer elektronisk og at fellesløsninger utnyttes til distribusjon av etatens tjenester

Strategisk plan 2007-2009 (NAV)

En effektiv offentlig sektor styrker legitimiteten til skattesystemet. Vi bidrar aktivt til å utvikle tjenester og regler på tvers av sektorene slik at brukerne møter en koordinert, moderne og profesjonell offentlig forvaltning.

Gjennom samarbeid bidrar vi også til at andre etater lykkes i å løse sine samfunnsoppdrag.

Strategier 2010 – 2015 (Skatteetaten)

5.2 Prinsipper

Basert på etatenes strategier har arbeidsgruppen lagt vekt på følgende prinsipper:

- Etatene skal legge til rette for en korrekt og effektiv fastsettelse og innkreving av arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for medlemmer av folketrygden
- Oppgavedelingen skal i størst mulig grad gjenspeile etatenes kompetanse
 - NAV skal ha kontroll på medlemskapsavgjørelser og fastsettelse av sats for trygdeavgift
 - Skatteetaten skal i størst mulig grad fastsette grunnlag for trygdeavgift og foreta beregning
- Brukerne skal oppleve oppgavedelingen mellom etatene som tydelig og godt kommunisert

5.2.1 Korrekt og effektiv fastsettelse og innkreving

Etatene skal legge til rette for en korrekt og effektiv fastsettelse og innkreving av arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for medlemmer av folketrygden

Etatene har et felles ansvar for å løse de utfordringer som oppstår i grenselandet mellom etatene på utlandsområdet. Dette krever et nært samarbeid.

På et overordnet nivå er det grunn til å peke på at det er nødvendig å etablere løsninger som sørger for en korrekt og effektiv fastsettelse og innkreving av trygdeavgiften, uavhengig av hvilken etat som skal ha ansvaret for hvilke oppgaver.

Innenfor dette prinsippet skal vi spesielt peke på følgende momenter:

- Ansvaret for den enkelte bruker plasseres så tidlig som mulig hos en av etatene
- Trygdeavgift skal fastsettes for medlemmene av folketrygden, og ingen andre
- Trygdeavgiften fastsettes en gang pr. inntekt

5.2.1.1 *Ansvar for den enkelte bruker plasseres så tidlig som mulig*
Arbeidsgruppen mener at det er svært viktig å avklare så tidlig som mulig hvilken etat som skal fastsette og innkreve trygdeavgift, slik at denne etaten har en reell mulighet til å følge opp de aktuelle brukere.

De aller fleste som kommer til Norge for å arbeide er i kontakt med Skatteetaten, enten fordi de innrapporteres etter lignl. § 6-10 eller at de møter opp på skattekontoret for å få et skattekort. Dialogen med NAV er noe mer varierende, og en rekke brukere har ingen dialog med NAV.

Helst bør ansvaret for den enkelte bruker avklares og plasseres i dette første møte med Skatteetaten.

I praksis vil dette innebære at Skatteetaten på forskuddsstadiet tar stilling til om personen skal tas opp i skattemanntall⁴⁷ eller ikke og at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift for alle som tas opp i skattemanntall.

Det er grunn til å fremheve at det ikke bør legges opp til noen tung vurdering på forskuddsstadiet, men at dette kan gjøres ganske sjablongmessig. På dette punkt uttaler Skatt sør i sin høringsuttalelse:

Det vil være veiledning som i de fleste tilfeller har første kontakt med en bruker/skattyter og det må i tilfelle være enkle og opplistede kriterier for hvilke skattytere som eventuelt skal sendes til NAV for beregning av trygdeavgift. Det er ligningen som er den endelige fastsettelsen, slik at det som legges til grunn på forskuddsstadiet, kun er midlertidig. For en del av regionene er det veiledning som foretar skattekortutskrivning. Skal det være en endelig vurdering av trygdeavgift på forskuddsstadiet, krever dette langt tyngre saksbehandling på forskudd enn det er per i dag.

Det er i dag svært begrenset informasjonsutveksling mellom etatene om brukere som er i kontakt med Skatteetaten, men som skal ha trygdeavgiften fastsatt av NAV.⁴⁸ For at NAV skal kunne utføre sin jobb med fastsettelse av trygdeavgift er det avgjørende at de mottar informasjon om hvilke brukere dette er. På kort sikt kan dette løses ved at fritaksbrev sendes i kopi til NAV Internasjonalt.

SFU tar stilling til spørsmålet for *selvstendig næringsdrivende* på forskuddsstadiet, men først på ligningsstadiet for lønsmottagere. I dag har SFU omtrent 5 000 ikke skattepliktige lønsmottakere i skattemanntallet. Antallet er ikke bagatellmessig, og vi har ikke full oversikt over hvilke utfordringer som kan ligge til denne gruppen. I det videre arbeidet er det derfor nødvendig å avklare hvor mange av disse som antas å være medlemmer, og hvordan disse kan fanges opp. Det kan videre bli nødvendig å prioritere enkelte grupper. Det er nok hensiktsmessig å prioritere å få fastsatt trygdeavgift for de personene som mottar ytelser fra NAV.

Det antas at en del av disse har fått utferdiget en E-101 fra et annet land, og derfor ikke skal betale arbeidsgiveravgift. Det må videre antas at en del av disse mottar ytelser fra NAV, eller i hjemlandet for NAVs regning, disse skal betale avgift. Det må videre antas at det er en gruppe som verken mottar ytelser eller har bekreftet medlemskapet i en annen tryggeordning.

I dag antas det at det ikke fastsettes trygdeavgift for denne gruppen, og dette vil uansett medføre et merarbeid for den etat som får ansvaret for dette.

5.2.1.2 *Trygdeavgift skal fastsettes for medlemmene av folketrygden, og ingen andre*

I dag er praksis basert på at brukeren selv vurderer sitt forhold til folketrygden, og på bakgrunn av dette selv sørger for å fremskaffe dokumentasjon i de tilfeller hvor han eller hun ikke er medlem av folketrygden. Om slik dokumentasjon ikke fremlegges vil Skatteetaten fastsette trygdeavgift.

Det må foretas en endring, slik at vi klarer å identifisere om brukere er medlem av folketrygden eller ikke.

⁴⁷ Om skattemanntall, se avsnitt 4.6.1

⁴⁸ Så vidt vi har klart å bringe på det rene er det slik informasjonsutveksling kun for *grensegjengere*. I andre tilfeller hvor Skatteetaten skriver ut fritaksbrev oversendes det ikke informasjon om dette til NAV.

På denne måten skal vi bidra til å strømlinjeforme og heve kvaliteten i behandlingen av det store antall saker. For å oppnå dette er det nødvendig at Skatteetatens fastsettelse av trygdeavgift i størst mulig grad ut i fra en sammenstilling av hovedreglene om medlemskap/lovvalg, informasjon fra NAV om enkeltpersoners medlemskap i folketrygden, opplysninger fra arbeidsgiver og annet.

Dette innebærer at Skatteetaten må legge om praksis for en del saker. I tillegg må NAV etablere rutiner for systematisk oversendelse av opplysninger om medlemskap til Skatteetaten, og Skatteetaten må etablere mottak for disse.

5.2.1.3 Trygdeavgiften fastsettes en gang pr. inntekt

Det fremstår som mest rasjonalt at det fastsettes trygdeavgift en gang pr. inntekt. Dette innebærer at når man først behandler inntekt fra en aktuell arbeidsgiver fastsetter man trygdeavgiften av denne, med riktig sats.

All inntekt fra en arbeidsgiver

Dagens ordning med at NAV og Skatteetaten krever inn trygdeavgift for ulike deler av inntekt fra samme arbeidsgiver er lite effektivt. Arbeidsgiver må innrapportere til begge etater, og det er stor risiko for at beregningsgrunnlaget fastsettes ulikt av etatene. I tillegg må brukeren forholde seg til to etater for spørsmål om fastsatt avgift, hvilket kompliserer brukers sak unødvendig.

Årsaken til at deler av inntekten er skattepliktig, mens andre deler ikke er skattepliktig er typisk at arbeidet utføres på ulike geografiske steder. Transportarbeid er et eksempel på dette. For personer som ikke er skattemessig bosatt foreligger det kun skatteplikt for arbeid som utføres på norsk territorium. Tilsvarende er det mulig å være grensegjenger (f.eks. skattemessig bosatt i en grensekommune i Sverige, bostedslandet) for deler av en inntekt, mens andre deler av inntekten er skattepliktig til Norge (arbeidsinntekt som er opptjent i en kommune i Norge som ikke er en grensekommune).

For ansatte om bord i luftfartøy bestemmer den nordiske skatteavtalen, art. 15, 4, a, at arbeidsinntekten skal beskattes i bostedslandet. Internrettslig har vi kun hjemmel for å beskatte ikke bosatte personer for inntekt fra arbeid i riket, ikke arbeid utenfor riket.

Det fremstår som upraktisk at trygdeavgiften for deler av inntekten fra en arbeidsgiver skal fastsettes av Skatteetaten, mens andre deler skal fastsettes av NAV. Når man først skal fastsette trygdeavgift fremstår det som mer rasjonelt at all inntekt fra en arbeidsgiver fastsettes en gang.

Riktig sats

Dagens praksis er at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift med de ordinære satser, se 3.3.1. For frivillige medlemmer som har høyere sats fastsettes differansen av NAV Internasjonalt.

Uavhengig av hvilken etat som skal fastsette og kreve inn trygdeavgiften, mener arbeidsgruppen det må legges til grunn at trygdeavgiften skal fastsettes med riktig sats i det første vedtaket.

Ved endring i oppgavedelingen mellom etatene, må det gjøres nødvendige tilpasninger i regelverk som i dag kun omfatter NAV sin fastsettelse og innkreving av trygdeavgift.

5.2.2 Oppgavedelingen skal i størst mulig grad gjenspeile etatenes kompetanse

Etatene har ulike oppgaver og ulike kompetanse. Det er vår vurdering at fremtidig arbeidsdeling må være basert på etatenes kompetanse.

NAV har ansvaret for medlemskapsreglene i folketrygden og har følgelig god kompetanse på å vurdere spørsmålet om medlemskap i enkeltsaker.

Skatteetaten er innrettet på massesaksbehandling innen skatt og avgift, med godt utbyggede løsninger for elektronisk saksbehandling. I den utstrekning vi har grunnlagsdata fra tredjemann eller opplysninger fra brukeren selv er Skatteetaten godt rustet for å fastsette og innkreve trygdeavgift.

Dette tilsier at en del rutinepregete oppgaver med fordel kan overtas av Skatteetaten.

5.2.3 Brukerne skal oppleve oppgavedelingen som tydelig og godt kommunisert

Moderne forvaltning er basert på en brukersentrering, på samme måte legger den statlige kommunikasjonspolitikken opp til et helhetsprinsipp, som i den statlige kommunikasjonspolitikken er beskrevet slik:

Med helhetsprinsippet menes at statlige virksomheter skal samordne sin informasjon og informasjonsvirksomhet med andre relevante statlige, kommunale og private virksomheter, slik at informasjonen fremstår helhetlig for mottakeren

Informasjon om rettigheter og plikter er spesielt omtalt i den statlig kommunikasjonspolitikken slik:

Staten skal sikre at den enkelte innbygger i tide kan få informasjon om sine rettigheter, plikter og muligheter. Informasjons- og kommunikasjonstiltak skal planlegges med utgangspunkt i dem som berøres. Statlige virksomheter skal sørge for at det er klart hvor innbyggerne skal henvende seg for å få informasjon om sine rettigheter, plikter og muligheter. Informasjon om muligheter betyr blant annet tilgang til kunnskap som er relevant for den enkelte og informasjon om valgmuligheter.

Statlige virksomheter skal sørge for at all informasjon er klar og forståelig, at det går tydelig fram hvem som er ansvarlig avsender og at det gis nødvendig veiledning og hjelp. Veiledning er viktig der det foreligger valgmuligheter.

Etatene har en felles utfordring i å kommunisere arbeidsdelingen mellom etatene til brukerne på en måte som gjør brukerne i stand til å handle riktig.

5.3 De tilfeller hvor Skatteetaten har et forskudd.

I en del tilfelle har Skatteetaten mottatt et forskudd som er ment å dekke trygdeavgiften. I de tilfeller hvor Skatteetaten uansett skal fastsette trygdeavgiften er dette intet problem. Det oppstår et problem i de tilfellene hvor NAV skal fastsette trygdeavgiften.

Praksis i dag er at når Skatteetaten kommer til at inntekten ikke er skattepliktig til Norge settes den skattepliktige inntekt til 0, og det beregnes ingen trygdeavgift. Det innbetalte forskuddet blir tilbakebetalt av kommunekassereren. Når pengene er tilbakebetalt brukeren skal NAV Internasjonalt fastsette trygdeavgiften og innkreve den.

Det fremstår som mer rasjonelt om Skatteetaten fastsetter trygdeavgift i de tilfeller hvor man har mottatt et forskuddstrekk som er ment å dekke trygdeavgiften. Flere høringsuttalelser har gitt uttrykk for at *ment å dekke trygdeavgiften* er et upresist begrep, og det i større grad må angis hvilket kriterium som skal være avgjørende. Arbeidsgruppen er enig i denne kritikken, men er av den oppfatning at detaljering av vilkårene heller kan foretas i fortsettelsen.

Med unntak av emigrasjonsåret later det ikke til å være noen hindringer for å gjennomføre en slik endring. Ei heller er det behov for nevneverdige utredninger av juridisk karakter. I emigrasjonsåret oppstår det imidlertid en rekke spørsmål av prosessuell karakter som krever en avklaring av det juridiske grunnlaget.

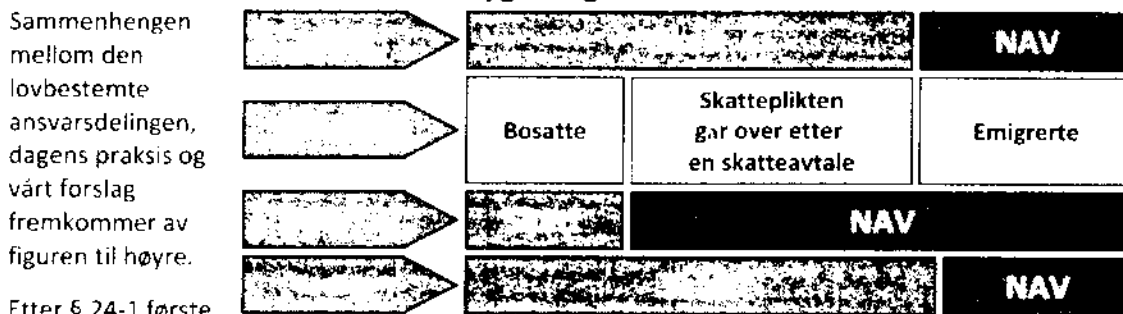
6 Bosatte, ftrl. § 24-1 første ledd, sml. sktl. § 2-1

6.1 Innledning

I dette kapittelet tar vi utgangspunkt i en person som er skattemessig bosatt i Norge, men som flytter ut av riket, og har til hensikt å bli der over noe tid.

Det foreslås endringer i hvilke brukere Skatteetaten skal fastsette trygdeavgift for, hvilken inntekt det skal fastsettes trygdeavgift av og satser. Videre foreslås det parameterstyring av hvorvidt en bruker anses som medlem av folketrygden eller ikke og dokumentasjonskravene.

6.2 Hvilken etat skal fastsette trygdeavgift for hvilke brukere



ledd har Skatteetaten ansvar for fastsettelse av trygdeavgift så lenge vedkommende er skattemessig bosatt etter norsk internrett, jf. sktl. § 2-1. NAV overtar ansvaret for fastsettelse og innkreving av trygdeavgiften når en person ikke lenger er skattemessig bosatt i Norge.

Praksis har imidlertid vært at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift inntil beskatningsretten går over til et annet land etter skatteavtalens bostedsbestemmelse. Deretter har NAV overtatt ansvaret.

Vårt forslag er en endring av praksis, slik at Skatteetaten er ansvarlig for fastsettelse av trygdeavgift til og med det år vedkommende anses skattemessig emigrert. Frem til emigrasjonsåret fremstår dette som uproblematisk, mens det for emigrasjonsåret er en viss usikkerhet, jf. ovenfor avsnitt 5.3.

I denne perioden vil vedkommende uansett ha selvangivelsesplikt, og slik sett være i dialog med skattemyndighetene. Skatt sør peker i sin høringsuttalelse på at det er "mange tilfeller" hvor selvangivelsesplikten ikke etterleves, og "Skatteetaten vil her få et merarbeid dersom dette skal følges opp for samtlige".

6.2.1 Forutsetninger og praksisendring

Med *dagens praksis* går ansvaret for fastsettelse av trygdeavgift over fra Skatteetaten til NAV på et tidligere tidspunkt. Når NAV overtar ansvaret for fastsettelse av trygdeavgift fastsetter de kun for personer hvor det foreligger et vedtak om medlemskap eller vedkommende selv tar kontakt med NAV Internasjonalt. Dette er data som Skatteetaten ikke har tilgjengelig i sine saksbehandlingssystemer i dag. De finnes kun som brev i journal- og arkivsystemet.

Når personkretsen utvides bør det ikke føre til at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift for personer som ikke er medlemmer av trygden. Som nevnt ovenfor, vil de fleste som flytter ut av riket miste sitt medlemskap i trygden. Dagens praksis antas å innebære at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift for en rekke personer som ikke er medlemmer av folketrygden.

Etter vår vurdering er det en *forutsetning* for den foreslåtte utvidelsen av personkretsen at Skatteetaten får oversendt de opplysninger NAV har om medlemskap i trygden, se generelt ovenfor avsnitt 4.3. Dette vil kreve at det utarbeides rutiner for oversendelse og registrering av:

- E-101 og vedtak under trygdeavtalene (ca. 1 800 årlig)

- Vedtak om frivillig medlemskap (ca. 4 000 årlig)

Begge disse vedtakstypene oversendes Skatteetatens regioner fra NAV Internasjonalt i dag, men det er ingen registreringsløsninger hos Skatteetaten som gjør at dette kan brukes som grunnlag for produksjon. Det er en forutsetning at disse vedtakene gjøres tilgjengelig i Skatteetatens produksjonssystemer, og at de brukes for å parameterstyre om en person er medlem eller ikke.

Når disse dataene er overført er spørsmålet om hvordan de skal brukes for å parameterstyre medlemskapsvurderingene. Spørsmålet er om en slik presumpsjon kan oppstilles på et tidligere tidspunkt enn dagens skjæringstidspunkt. Vi antar at en slik presumpsjon kan oppstilles fra og med det år brukeren flyttes til skattemanntallsgruppe 13.³⁴

Medlemskapet i trygden opphører når man flytter ut av riket for minst 12 måneder eller om man flytter ut av riket og starter å arbeide i et annet land. Medlemskap i tid etter dette er avhengig av et vedtak fra NAV, med mindre brukeren omfattes av ftrl. § 2-5. Året etter at en person melder utvandring i folkeregisteret blir vedkommende automatisk flyttet til skattemanntallsgruppe 13. I og med at det er en forsinkelse i tid fra man melder utvandring i folkeregisteret til man flyttes til skattemanntallsgruppe 13 antar vi at personer i denne skattemanntallsgruppen enten må ha et vedtak på medlemskap eller at de omfattes av § 2-5.

6.2.2 Arbeid i utlandet

Personer som *arbeider* i utlandet vil som hovedregel etter trygdeforordningen ikke være medlemmer av folketrygden uavhengig av om de bor i Norge eller ikke. Dette gjelder ikke når en person arbeider i utlandet i inntil 12 måneder og mottar lønn fra arbeidsgiver som plikter å betale arbeidsgiveravgift av lønnen eller om brukeren faller inn under ftrl. § 2-5, se avsnitt 6.2.3, eller det foreligger et vedtak om medlemskap.

Arbeidsgruppens skisse innebærer at for arbeid som skjer i utlandet skal det beregnes trygdeavgift:

- om arbeidsgiver er utenlandsk; aldri
 - med mindre arbeidstaker arbeider for norsk arbeidsgiver samtidig
- om arbeidsgiver er norsk, om arbeidet i utlandet varer i under 12 måneder⁴¹
 - i det ligningsår grensen på 12 måneder overskrides beregnes ikke trygdeavgift, og NAV Internasjonalt vurderer om det skal foretas endringer i tidligere år

Arbeid utført i utlandet lar seg identifisere ut fra lønns- og trekkoppgavekoder. For personer som *ikke* har norsk arbeidsgiver foreligger ingen plikt til å sende lønns- og trekkoppgaver, og dette må i så fall håndteres manuelt ved registrering.

Innenfor konsernforhold er det ikke uvanlig at de kontante ytelser dekkes av det norske selskapet mens naturalytelser dekkes av et utenlandsk datter- eller søsterselskap, eller for den saks skyld motsatt. I slike tilfeller er det avgjørende hvorvidt det kommer en ytelser fra det norske selskapet.

Det vil være mulig å identifisere om arbeidsgiver er utenlandsk, f.eks. ved å legge til grunn at alle arbeidsgivere med kontorkommune 2312 er utenlandske.

Dette punktet må kvalitetssikres, og det er grunn til å anta at noen mindre modifikasjoner må foretas.

I påvente av en slik detaljering har Skattedirektoratet i et brev til etatens regioner 6. juli 2010⁴², gitt uttrykk for en endring av praksis innenfor det første kulepunktet.

³⁴ Om personer som omfattes av ftrl. § 2-5, se 6.2.3.

⁴¹ Når den nye trygdeforordningen trer i kraft økes dette til 24 måneder, men krever et vedtak fra NAV Internasjonalt.

Regionene kan legge til grunn at personer som kun arbeider i utlandet med lønn fra utenlandsk arbeidsgiver ikke er medlem av folketrygden, med mindre NAV dokumenterer medlemskapet. Regionene må selv for ligningen for 2009 vurdere om de er i stand til å håndtere en slik endring.

Når en skattyter som kun har arbeidsinntekt fra arbeid i utlandet, og lønnen er utbetalt av utenlandsk arbeidsgiver, påstår ikke å være medlem av folketrygden, skal regionene unnlate å fastsette trygdeavgift.

6.2.3 Spesielt om ftrl. § 2-5

I avsnitt 6.2.1 er det lagt til grunn at personer som flytter ut av riket presumeres å ikke være medlemmer av folketrygden og i forlengelsen av dette er det lagt til grunn at personer i skattemanntallsgruppe 13 skal anses ikke å være medlemmer i trygden.

Unntakene er primært knyttet til ftrl. § 2-5 som lister opp en rekke grupper som automatisk er medlemmer av folketrygden.

For enkelte grupper er det også spesielle skatterettslige regler, som gjør at de behandles på en avvikende måte, jf. avsnitt 6.2.3.1.

Spørsmålet er hvorvidt vi er i stand til å identifisere disse personene automatisk.

6.2.3.1 Skattemessig behandling av norske diplomater og ansatte i Atlanterhavspaktens organisasjon

Denne gruppen er noe spesiell, da de skattemessig ikke er bosatte i Norge, men i det land de oppholder seg i, jf. sktl. § 2-1 (8). De er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-3 (1) litra g, og skatteplikten er begrenset etter § 2-36 tredje ledd. De anses også folkeregistrert bosatt i Norge, jf. folkeregisterforskriften § 4-5 nr. 1 første ledd og nr. 2 første ledd.

Skatteetatens kompetanse til å fastsette trygdeavgift for denne gruppen følger av ftrl. § 24-1 tredje ledd, som også inneholder en bestemmelse om at departementet kan fastsette hvilket skattekontor som skal behandle denne gruppen. De lignedes av Skatt øst, jf. vedlegg II. For å håndtere denne gruppen er de plassert i en egen skattemanntallsgruppe, 70.

I stor grad vil disse også få rapportert lønn på LTO-kode 127-A.

Det må legges til grunn at de som lignedes i skattemanntallsgruppe 70 er medlemmer av folketrygden.

Disse personenes familiemedlemmer behandles ikke på samme måte, men lignedes av Skatt øst, jf. vedlegg II.

6.2.3.2 EØS-borger i den norske stats tjeneste, ftrl. § 2-5 første ledd litra a

Om EØS-borgere i den norske stats tjeneste i utlandet, se generelt 3.3.1. I den utstrekning disse brukerne er utsendte utenrikstjenestemenn eller administrativt personell ved utenriksstasjoner eller ansatte i Atlanterhavspaktens organisasjon faller de uansett i skattemanntallsgruppe 70, jf. avsnitt 6.2.3.1, og fanges opp på dette grunnlaget.

Utfordringen er knyttet til personer som melder utvandring i folkeregisteret og deretter flyttes til skattemanntallsgruppe 13.

Her er det avgjørende en kombinasjon av brukerens statsborgerskap og om arbeidsgiveren er *den norske stat*. Brukerens statsborgerskap er registrert og kan anvendes.

Om sektorkoder som brukes i Enhetsregisteret se avsnitt, 4.11. Vi antar der at det er mulig å identifisere den norske stat ved de fire sektorkodene som er nevnt der.

¹ Referanse 2010/389596.

Det vil være mulig å benytte brukerens statsborgerskap og opplysninger om arbeidsgiver som har innsendt lønns- og trekkoppgave, koblet mot sektorkode hentet fra Enhetsregisteret for å identifisere denne gruppen

6.2.3.3 *EØS-borgere som studerer i utlandet med lån eller stipend fra Statens lånekasse for utdanning, ftrl. § 2-5 første ledd litra i*

Her er det en kombinasjon av statsborgerskap og at man mottar lån eller stipend fra Statens lånekasse for utdanning som er avgjørende.

Om lån fra Statens lånekasse for utdanning, se 4.10. I dag har begge etater tilgang til opplysninger om lån. Det må avklares om dette er tilstrekkelig eller om også opplysninger om stipend er avgjørende for at Skatteetaten skal klare å fange opp denne gruppen. Avgjørende er om det finnes brukere som studerer i utlandet og kun mottar stipend.

6.2.3.4 *Andre brukere som er omfattet av ftrl. § 2-5 første ledd*

I stor grad antar vi at kriteriet den norske stat som arbeidsgiver, jf. litra a, fanger opp de øvrige gruppene som er listet opp i ftrl. § 2-5 første ledd.

Det er grunn til å vurdere disse nærmere før en endring gjennomføres.

6.2.3.5 *Ektefeller og barn, § 2-5 annet ledd*

Ektefellers og barns medlemskap i trygden er regulert av ftrl. § 2-5 annet ledd:

Ektefelle og barn som forsørges av og oppholder seg i utlandet sammen med en person nevnt i første ledd bokstavene a til f er pliktige medlemmer i trygden. Ektefellen til en person som nevnt i første ledd bokstav a eller b, må være norsk statsborger. Ektefellen til en person som nevnt i første ledd bokstav c til f, må ha vært medlem i trygden i minst tre av de siste fem kalenderårene.

Familierelasjonen er enkel å modellere. Utfordringen ligger i kravet om at vedkommende må forsørges av bruker som omfattes av første ledd. Materielt beror dette på en individuell vurdering, hvor kostnadsnivået i det aktuelle landet trekkes inn.

En løsning som gjør at man treffer de fleste er at om inntekten er under en gitt grense beregnes trygdeavgift, mens det må lages en løsning for de tilfeller hvor familiemedlemmet tjener mer enn dette, og ikke fanges opp som medlem på annet grunnlag. Grensen kan settes til 1G eller $1 \frac{1}{2} G$.

6.2.4 IT-løsning

Vi antar at en god løsning etableres når EESSI er operativ, og at dennes datamodell i størst mulig grad benyttes av Skatteetaten.

Dersom en slik overgang skal realiseres før EESSI er operativ må det etableres en løsning for registrering i Skatteetatens produksjonssystemer. Volumet meldinger er såpass begrenset at det er mulig å foreta en manuell registrering, men det må uansett foretas en kost/nytte-vurdering av hvordan data skal overføres fra NAV til Skatteetaten.

Disse brukerne identifiseres uansett med fødselsnummer, slik at det oppstår ingen identitetsproblemer.

6.2.5 Spesielt om pensjonister

De vurderinger som er foretatt har hatt hovedfokus på arbeidstakere og næringsdrivende. For disse gruppene er det ikke nødvendig med de opplysninger HELFO er kilde for, E-121. Det må vurderes om dette kan være nødvendig for pensjonister. NAV mottar i dag E-121 fra HELFO.

6.3 Hvilken inntekt

For personer som er skattemessig bosatt i Norge skal Skatteetaten fastsette trygdeavgift av all pensjonsgivende inntekt, jf. ftrl. § 24-1 første ledd. Dagens praksis er ikke i samsvar med dette.

For *arbeidsinntekt i utlandet* er det i praksis kun slik inntekt fra Malaysia som faller utenfor, forutsatt at denne beskattes i Malaysia. Arbeidsinntekt fra alle andre land tas med til beskatning i Norge.⁴⁷ Det fremstår som mer hensiktsmessig at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift av all arbeidsinntekt.

Enkelte former for *arbeidsinntekt i riket* er unntatt fra norsk beskatning. For personer som samtidig er medlem av folketrygden er dette stort sett knyttet til EØS-borgere som er ansatt ved ambassader, ansatte i enkelte internasjonale organisasjoner, samt Joint Warfare Center og det franske kulturinstitutt. Enkelte av disse har kun arbeidsinntekt fra disse arbeidsgiverne, mens andre kan ha annen inntekt i tillegg. Vi antar at det er mest hensiktsmessig at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift av denne inntekten.

For *pensjoner* er det enkelte pensjonsytelser som faller utenfor, f.eks. fra USA og Frankrike. Det antas å være mest praktisk at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift også for disse pensjonene når brukeren anses skattemessig bosatt i Norge.

Utfordringer knyttet til næringsinntekt er ikke vurdert så langt.

6.3.1 Forutsetninger m.v.

For personer som er frivillige medlemmer eller hvor NAV har bekreftet medlemskapet med en E-101 eller tilsvarende er det en forutsetning at disse oversendes Skatteetaten, jf. avsnitt 6.2.1. Da disse vedtakene også inneholder opplysninger om arbeidsgiver, er det av kontrollhensyn, viktig at disse opplysningene følger med.

Mer generelt vil dette også kunne benyttes for å styrke Skatteetatens kontroller. I dag mottar Skatteetaten rutinemessige ingen opplysninger om arbeidsforhold i utlandet. Når det først utstedes en E-101 burde det være en kontroll på at det faktisk oppgis inntekt fra denne arbeidsgiveren.

6.4 Satser

I dag fastsetter Skatteetaten trygdeavgift med de ordinære satser. Om satser for frivillige medlemmer, se avsnitt 3.3.3.

Det er mulig å være frivillig medlem av kun trygdens helsedel, trygdens pensjonsdel eller begge deler. Det er ikke uvanlig å endre medlemskapet i løpet av perioden, slik at man en periode kun er medlem av pensjonsdelen, og en annen periode er medlem av også helsedelen.

For de frivillige medlemmer av trygden fattes det et vedtak om frivillig medlemskap, som inneholder de nødvendige parametre for å fastsette riktig sats. Det må være mulig å overføre disse parametrene til Skatteetaten, som kan benytte dette for å fastsette trygdeavgift med riktig sats.

6.4.1 Forutsetninger

Se avsnitt 6.2.1. De samme forutsetninger vil gjøre seg gjeldende også på dette punktet. I tillegg er det nødvendig at opplysninger som styrer satsen overføres fra NAV til Skatteetaten.

Det er mulig at disse endringene gjør periodisering av inntekt såpass komplisert at en overføring til Skatteetaten bør avvente til EDAG, se avsnitt 4.7.3, er implementert.

I dag er disse satsene fastsatt i en egen forskrift. Forskriften regulerer hvilken trygdeavgift NAV skal anvende. Dette er dels basert på hvorvidt brukerne er skattepliktig eller ikke. Det er nødvendig med en omskriving av forskriften for å gi Skatteetaten slik vedtakskompetanse. Når dette først gjøres er det kanskje hensiktsmessig å vurdere denne i en noe bredere sammenheng.

⁴⁷ Skatteavtalen med Malaysia er den eneste skatteavtalen Norge har inngått som anvender unntaksmetoden for arbeidsinntekt. De øvrige skatteavtaler er basert på andre prinsipper som innebærer at inntekten tas til beskatning, men det gis fradrag for skatt betalt i arbeidslandet, se omtalen i avsnitt 3.2.2.

6.5 Risikobetraktninger

Som påpekt er det nødvendig med en ikke ubetydelig utveksling av data for å håndtere denne endringen. Dette stiller krav til:

- kvaliteten på vedtak/data fra NAV Internasjonalt
- kvaliteten på andre data som er foreslått brukt for å vurdere kriteriene etter ftrl. § 2-5
- kvaliteten på LTO-koder, i det minste i noen tilfeller
- kvalitet på overføring fra NAV til Skatteetaten
- kvalitet på parametersetting i Skatteetatens interne produksjonssystemer

Etter vår vurdering må det foretas en bred vurdering av risiko knyttet til disse for å kunne gjennomføre en endring som foreslått. Dette bør gjennomføres tidlig i 2011, slik at endringen kan gjøres fra og med ligningsåret 2011.

Arbeidsgruppen understreker at det er viktigere å sikre en god løsning for å gjennomføre endringen enn å få en rask overføring av endringen.

6.6 Oppsummering – forslag

6.6.1 Ansvar for fastsettelse av trygdeavgift

Forslag til ny praksis

- | | | |
|-----|---------------------|--|
| 6.2 | Personkrets | Skatteetaten har ansvar for fastsettelse av trygdeavgift for alle som er skattemessig bosatt etter norsk internrett |
| | | Skatteetaten har ansvar for å fastsette trygdeavgift i emigrasjonsåret, om det er innbetalt et forskudd som er ment å dekke trygdeavgiften |
| | | NAV fastsetter trygdeavgift for personer som er skattemessig emigrert |
| 6.3 | Omfanget av inntekt | Den etat som fastsetter trygdeavgift fastsetter denne av all inntekt |
| 6.4 | Sats | Trygdeavgiften fastsettes med riktig sats av den etat som foretar fastsettelsen |

6.6.2 Utgangspunktet; trygdeavgift eller ikke

Forslag til ny praksis

- | | |
|-------|--|
| 6.2.1 | For personer i skattemannstallsgruppe 13 fastsettes det ikke trygdeavgift, med mindre |
| | <ul style="list-style-type: none">• medlemskapet er dokumentert av NAV |
| 6.2.2 | <ul style="list-style-type: none">• vedkommende har norsk arbeidsgiver og arbeidsoppholdt varer under 12 måneder |
| 6.2.3 | <ul style="list-style-type: none">• vedkommende er medlem etter ftrl. § 2-5, ut fra data som foreligger |

7 Bosatte personer som ikke er medlem av folketrygden

I avsnitt 6.2.1 har vi diskutert tidspunktet for når presumsjonen for medlemskap skal endres. Det foreslås at det skjer fra og med det tidspunkt en person flyttes til skattemanntallsgruppe 13.

Det er imidlertid en del personer som er bosatt i Norge (folkeregistrert bosatt, skattemessig bosatt og bosatt etter reglene i folketrygdløven), som ikke er medlemmer av folketrygden, enten ut fra reglene i folketrygdløven eller ut fra trygdeforordningen eller bilaterale avtaler.

Spørsmålet er om det er mulig å identifisere noen av disse gruppene, og i Skatteetatens produksjonssystemer legge inn en presumsjon om at disse ikke er medlemmer av folketrygden.

Etter vår vurdering er det mulig å identifisere følgende grupper:

7.1 Personer hvor all inntekt kommer fra arbeid i utlandet

I det vesentlige er dette samme vurdering som for personer som har flyttet ut og arbeider i utlandet, se 6.2.2.

7.2 Ansatte i hotell- og restaurantdelen på turistskip registrert i NIS

Ftrl. § 2-12 oppstiller et unntak, slik at de som arbeider i hotell- eller restaurantvirksomhet på turistskip registrert i NIS ikke er medlemmer av trygden. Disse personene kan heller ikke være frivillige medlemmer. Dette gjelder også personer som er trygderettslig bosatte i Norge

Disse personene kan identifiseres med utgangspunkt i det som er registrert i MAA, jf. avsnitt 4.5.2.

Det er altså mulig å parameterstyre dette i Skatteetatens ligningssystemer, med de data som i dag er tilgjengelige der.

7.3 Sjøfolk på utenlandske skip

Etter ordlyden i ftrl. § 2-14 fjerde ledd opphører medlemskapet som bosatt, når en person tar seg arbeid på utenlandske skip. For skip registrert i en EØS-stat gjelder trygdeforordningen, og man er medlem i flaggstaten.

Etter lang og fast praksis anses likevel sjøfolk på et skip registrert utenfor EØS som medlem i folketrygden i hjemmeperiodene. Det innebærer at vedkommende sjømann vil ha rett til helsetjenester på linje med andre bosatte (medlemmer) ved sykdom under opphold i Norge. Videre opptjener disse sjømennene trygdetid i hjemmeperiodene, men ikke pensjonspoeng. De skal imidlertid ikke betale avgift til pensjonsdelen.

Om beregning av trygdeavgift uttales i det i Lignings-ABC:

Slike sjøfolk er likevel trygdet under opphold i Norge (friperiode) og skal da betale 3 % i trygdeavgift (lav sats). Avgiftsgrunnlaget fastsettes til den forholdsmessige del av samlet personinntekt for den perioden sjømannen er ansatt på utenlandsk skip, som kan henføres til oppholdet i Norge. Oppholdet i Norge avrundes til hele måneder. Denne ordningen gjelder også for norske fiskere på utenlandske fiskebåter.

Det kan søkes om frivillig medlemskap i utepriodene. Søknad om frivillig medlemskap avgjøres av NAV Internasjonalt, som også fastsetter og krever inn trygdeavgiften i disse sakene.

7.4 Pensjonister med pensjon fra andre EØS-stater

Personer som er bosatt i Norge og får utbetalt pensjon fra annet EØS-land er ikke medlemmer i folketrygden. Det er det landet som utbetaler pensjonen (sakalt "kompetent stat") som også har rett til å kreve inn eventuelle avgifter. Samtidig har disse pensjonistene samme rett til helsetjenester i Norge som andre bosatte.

Rett til helsetjenester dokumenteres i utgangspunktet med EØS-blankett E-121. Blanketten utstedes av det landet som er kompetent stat for pensjon, og den danner utgangspunkt for et årlig finansielt oppgjør mellom landene (et såkalt "rundsumoppgjør") for å utlikne kostnadene mellom landene. Størrelsen på rundsummen fra det enkelte land avgjøres av antall utstedte E-121, og den er helt frikoplet fra eventuelle avgiftsinntekter.

Innen Norden brukes ikke blankett E-121, fordi det er inngått en ikke-refusjonsavtale mellom de nordiske land, men ellers gjelder de samme regler om rett til helsetjenester og plikt til å betale eventuelle avgifter til kompetent stat.

Disse pensjonistene skal ikke betale trygdeavgift.

Når en pensjonist som er bosatt i Norge får deler av pensjonen fra Norge, blir Norge automatisk kompetent stat for all avgift, uavhengig av størrelsen på delpensjon fra Norge. I disse tilfellene blir de pliktige medlemmer av folketrygden etter lov om folketrygd § 2-1. Disse pensjonistene er pliktige til å betale trygdeavgift i Norge både av pensjon fra annet EØS-land, og av norsk pensjon. Norge blir i et slikt tilfelle såkalt 'kompetent stat' når det gjelder avgiften av all pensjon.

Så lenge de er bosatte etter sktl. § 2-1 er de skattepliktige til Norge, unntak fra dette må finnes i skatteavtalene. Det er enkelte pensjonsytelser fra Frankrike og USA som ikke kan beskattes i Norge. Om forslag til fremtidig løsning for disse pensjonsytelsene, se 6.3.

8 Begrenset skatteplikt, ftrl. § 24-1 fjerde ledd sml. sktl. § 2-3, m.v.

8.1 Innledning

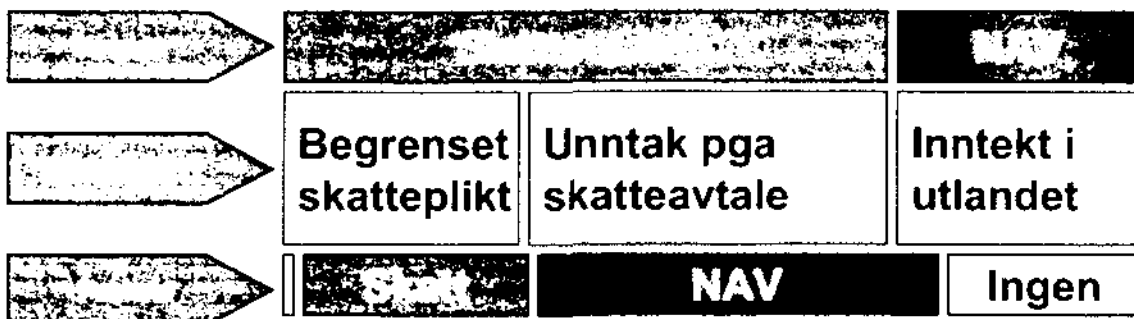
Skatteetatens kompetanse å fastsette trygdeavgift for personer med begrenset skatteplikt følger av ftrl. § 24-1 fjerde ledd. Skatteetaten skal fastsette trygdeavgift av den inntekt som er skattepliktig til Norge. Etter ordlyden er det avgjørende om inntekten er skattepliktig etter norsk internrett. Kompetansen til å fastsette trygdeavgift av inntekt som ikke er skattepliktig er lagt til NAV, jf. ftrl. § 24-2.

Dagens praksis er imidlertid at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift i den utstrekning inntekten er skattepliktig til Norge. Trygdeavgift knyttet til inntekt som er unntatt fra skatteplikt etter skatteavtaler blir ikke fastsatt av Skatteetaten.

For enkelte inntektstyper som beskattes i Norge fastsetter dog Skatteetaten ikke trygdeavgift. Dette gjelder kildeskatt på pensjon. For artistbeskatning fastsettes heller ikke trygdeavgift særskilt

Den praktiske hovedregel synes å være at det ikke fastsettes trygdeavgift av en del inntekter opptjent i utlandet.

Grafisk kan dette fremstilles slik:



Gjennomgangen nedenfor viser at de ulike gruppene har ulike karakteristika, som kan føre til at de må behandles ulikt.

For de fleste gruppene peker vi på forbedringspotensialet, for noen har vi foreslått endringer, mens andre er knapt vurdert så langt i arbeidet. Det er nødvendig å arbeide videre med de ulike gruppene.

8.2 Innvandring til Norge

Ovenfor i avsnitt 4.6.2 har vi beskrevet hva som skjer når en person melder innvandring i folkeregisteret. Vedkommende står i skattemanntallsgruppe 14 de første årene, og vedkommende anses som ikke skattemessig bosatt.

En konsekvens av dette er at så lenge man er i skattemanntallsgruppe 14 vil man bli behandlet på samme måte som personer bosatt i utlandet.

I dag lignes, i og for seg, personer i skattemanntallsgruppe 10 og 14 på samme måte. Dersom vi endrer noe, slik at det blir forskjeller, innebærer dette samtidig at kravet til datakvalitet skjerpes.

8.3 Inntekt fra utlandet

De brukerne som omhandles i dette avsnittet har begrenset skatteplikt til Norge. Dette innebærer at kun deler av inntekten er skattepliktig til Norge. For de fleste gruppers vedkommende følger dette av norsk internrett. I noen tilfeller har vi internrettslig hjemmel for å beskatte, men en skatteavtale kan begrense adgangen til å utøve denne beskatningsretten.

En bruker kan enten være medlem eller ikke medlem av folketrygden. Dersom man er medlem skal det betales trygdeavgift av all inntekt, uavhengig av skatteplikt. Dette innebærer at inntekt fra utlandet for de brukere som omhandles i dette avsnittet, er med i beregningsgrunnlaget for trygdeavgift.

Omfanget av inntekt fra utlandet som skal med i beregningsgrunnlaget er uklart.

På dette punkt uttaler Skatt sør:

Vi har også mange skattytere som jobber midlertidig i Norge, men som oppholder seg så lenge at de blir skattepliktig etter §2-1. Disse har gjerne ektefelle/barn i sitt hjemland og vi legger til grunn at disse er avtalemessig bosatt i sitt hjemland. Disse skattytere leverer normalt ingen fullstendig selvankvinne, kun for inntekt og formue i Norge, og vi ser ikke hvorvidt de også har inntekt i sitt hjemland, for eksempel de månedene de ikke jobber i Norge. Disse skal i utgangspunktet være trygdet i sitt hjemland dersom de har arbeidsinntekt der. Så lenge vi ikke har opplysninger om inntekt i deres hjemland eller det foreligger E101 så fastsetter vi trygdeavgift av inntekt i Norge. Dette kan lett medføre at de betaler trygdeavgift til to land og derved oppfatte at de er trygdet i begge land. Dersom vi skulle unnta disse for trygdeavgift med den begrunnelse at de antagelig er trygdet i sitt bostedsland, vil dette medføre mange feil i forhold til de som skal være trygdet i Norge og gi feil/vansker i forhold til sykepenger/ledighetstrygd etc., samt svekke finansieringen av trygden

En spesiell utfordring kommer også om brukeren arbeider i Norge og driver næringsvirksomhet i bostedslandet. På dette punkt uttaler NAV Internasjonalt i sin høringsuttalelse:

Etter gjeldende forordning er en del personer medlem i mer enn ett land samtidig (delt trygd). Dette gjelder for eksempel for mange som utøver næringsvirksomhet i sitt bostedsland og er arbeidstaker i annet EØS-land. I slike situasjoner betales det avgift av næringsinntekten til ett land (bostedslandet) og avgift som arbeidstaker til det andre landet. Fra det tidspunktet ny forordning trer i kraft, blir personer i en slik situasjon medlem i kun ett land; det landet de er arbeidstakere. Det skal følgelig betales avgift til dette landet av all inntekt; næringsinntekt og inntekt som arbeidstaker.

I tilfeller der en person er arbeidstaker i Norge og utøver næring i for eksempel Sverige, antar vi at arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge, men ikke næringsinntekten. NAV har liten erfaring i å fastsette grunnlag (personinntekt) for beregning av avgift for personer med næringsinntekt. Det er dessuten ikke mulig å legge inn den aktuelle avgiftssatsen i vårt datasystem. Vi antar at det er Skatteetaten som har best forutsetninger for å løse denne oppgaven

På kort sikt vil vi ha en del utfordringer knyttet til brukere som ikke er medlemmer av folketrygden hele kalenderåret. Det antas at denne utfordringen løses ved EDAG.

Datakvaliteten på vedtak om fritak fra medlemskap i folketrygden, jf. 4.3.2 er her viktig. Vi er henvist til å basere oss på disse vedtakene, og om det mangler en E-101 fra hjemlandet er konsekvensen at den etat som fastsetter trygdeavgiften også må innhente opplysninger om arbeidsinntekt i utlandet. Så vidt arbeidsgruppen forstår gjøres dette ikke i dag med unntak av noen mindre grupper.

Så lenge de nødvendige opplysninger for å fastsette trygdeavgiften kommer automatisk er det i og for seg ingen spesielle utfordringer. Om de ikke innkommer er det imidlertid en utfordring at ingen av etatene har et godt utgangspunkt for å drive kontrollvirksomhet i utlandet. Spesielt for Skatteetatens del pekes det på at man har utveksling av informasjon etter skatteavtalene og enkelte bistandsavtaler, men disse er avgrenset til skatteformål.

Det antas at noe av utfordringen kan løses ved å gjøre det klart for brukeren at han må ta kontakt med trygdemyndighetene i hjemlandet for å fremskaffe dokumentasjon på at vedkommende er medlem av trygdeordningen i hjemlandet.

Med en kombinasjon av EDAG og informasjonstiltak rettet mot brukeren, arbeidsgivere og andre antar arbeidsgruppen at arbeidet med kontroll av arbeidsinntekt i utlandet er begrenset. I og med at det på kort og lang sikt bør arbeides for å avdekke hvor stor utfordringen vil være synes det hensiktsmessig å utsette spørsmålet om hvilken etat som skal ha ansvaret for kontroll av arbeidsinntekt i utlandet for denne gruppen og at det heller ikke iverksettes omfattende tiltak for å fange opp slik inntekt.

8.4 Grupper brukere

I motsetning til brukerne som faller inn under ftrl. § 24-1 første ledd er det en ganske sammensatt gruppe som faller inn under fjerde ledd. Etter arbeidsgruppens vurdering er det ikke mulig å foreta en samlet vurdering; spørsmålet må vurderes gruppe for gruppe.

Vi gir her en oversikt over kjente grupper:

	Gruppe	Antall brukere	Medlemskap i folketrygden	Skattepliktig – begrenset ved skatteavtale
8.4.1	Arbeidstakere med norsk arbeidsgiver	ukjent		Skattepliktig
8.4.2	Arbeidstakere med utenlandske arbeidsgivere	50 000	Medlemmer i Norge, om ikke dokumenterer medlemskap i hjemlandet	Skattepliktig om <ul style="list-style-type: none"> • arbeidsgiver har fast driftssted • over 183 dager • innleie av arbeidskraft
8.4.3	Grensegjengere	3 000	Medlemmer i Norge	Beskattes i bostedslandet, nordisk skatteavtale prot VI
8.4.4	Selvstendig næringsdrivende	3 000	Medlemmer i Norge	Må normalt være i riket i seks måneder før skatteplikt inntre
8.4.5	Transportarbeidere ⁴¹	200	Medlemmer i Norge om norsk arbeidsgiver	Skatteplikt kun for arbeid på norsk territorium
8.4.6	Ansatte i norsk flyseiskap ⁴⁴	Ca. 250	Medlemmer i Norge om norsk flyseiskap	Unntak for flygende personell, nordisk skatteavtale art. 15, 4, a
8.4.7	EØS-borgere ved ambassader i Norge	70	Medlemmer i Norge	Stort sett unntatt etter skatteavtaler
8.4.8	Pensjonister		Medlemmer i Norge	Kildeskatt
8.4.9	EØS-borgere som er fiskere på skip registrert i NOR/NIS	200 – 300	Medlemmer i Norge	Avhengig av lot eller hyre, samt innenfor eller utenfor norsk territorialfarvann
8.4.11	Lokalt ansatte EØS-borgere ved Norske	Ca. 60	Medlemmer i Norge	Formell hovedregel; skatteplikt, omfattende

⁴¹ Det er en endring i den nye trygdeforordningen, som innebærer at særregelen ikke videreføres.

⁴⁴ Som fotnote 43.

Gruppe	Antall brukere	Medlemskap i folketrygden	Skattepliktig – begrenset ved skatteavtale
ambassader			unntak som innebærer at bostedslandet har beskatningsretten
8.4.12 Artister			Egen løsning for artistbeskatning

8.4.1 Arbeidstakere med norsk arbeidsgiver

Personer som skattemessig er bosatt i utlandet, men arbeider i Norge med norsk arbeidsgiver er normalt skattepliktige fra første dag. De er medlemmer av folketrygden, med mindre det foreligger vedtak om at man ikke er medlem.

Stort sett lignes disse av skattekontorene i regionene. Med unntak av spesielle grupper, nedenfor, fastsetter ikke NAV Internasjonalt trygdeavgift for denne gruppen.

Det er i og for seg få spesielle utfordringer knyttet til denne gruppen, de behandles av Skatteetaten og det som er skissert for bosatte knyttet til unntak fra medlemskap i trygden får anvendelse på samme måte.⁴⁵ Utfordringene ligger derimot for de personene hvor inntekten ikke beskattes. Disse behandles nedenfor.

8.4.2 Arbeidstakere med utenlandsk arbeidsgiver

Personer som er skattemessig bosatt i utlandet men arbeider i Norge med utenlandsk arbeidsgiver lignes av Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Årlig innrapporteres ca. 50 000 brukere til SFU. Disse tas opp i sentralt skattemanntall og får tilsendt selvangivelse. På ligningsstadiet foretar SFU en skattepliktsvurdering, og fastsetter skatt og trygdeavgift for en del av denne. De øvrige vurderes som ikke skattepliktige til Norge.

NAV Internasjonalt fastsetter i dag trygdeavgift for ca 300 brukere i denne gruppen.

Dagens praksis er at Sentralskattekontoret har ansvar for å fastsette trygdeavgift for personer som vurderes som skattepliktige. Denne vurderingen foretas på ligningsstadiet. Det er utviklet en løsning slik at NAV Internasjonalt oversender melding om personer som ikke er medlemmer av trygden, basert på mottatt F-101 eller tilsvarende etter de bilaterale trygdeavtaler. Slik sett har Skatteetaten rimelig god kontroll på om en bruker er medlem av trygden eller ikke.

Når Sentralskattekontoret kommer til at en bruker ikke er skattepliktig, fastsettes det heller ikke trygdeavgift. Det går ingen meldinger fra Skatteetaten til NAV om disse brukerne. NAV har heller ingen andre kjente parametere å ta utgangspunkt i for å få kjennskap til disse brukerne, med mindre de selv tar kontakt.

Utgangspunktet må være at den enkelte etat som har ansvar for å fastsette trygdeavgift er kjent med hvilke brukere de skal fastsette trygdeavgift for. Dette må løses ved endringer i informasjonsutvekslingen mellom etatene. I tillegg er det ønskelig at ansvaret er tydelig plassert så tidlig som mulig, slik at ansvarlig etat kan følge opp forskudd og forhåndsbetaling av trygdeavgiften.

For å sikre dette fremstår det som mest praktisk at man tar *utgangspunkt i den første kontakt med Sentralskattekontoret for utenlandssaker*. Dersom vedkommende tas opp i skattemanntallet har Skatteetaten ansvar for å fastsette trygdeavgiften.

⁴⁵ Se dog det forhold som er fremhevet i Skatt Sørs høringsuttalelse, jf. ovenfor 8.3.

Dette innebærer en praksisendring ved Sentralskattekontoret. Så langt har arbeidsgruppen ikke vurdert konsekvensene av en slik endring.

8.4.3 Grensegjengere

8.4.3.1 Hva er en grensegjenger?

I den nordiske skatteavtalen er det en særregulering av grensegjengere, som kort fortalt innebærer at en person som oppfyller kravet for å være grensegjenger beskattes i bostedslandet for inntekt opptjent i et av de andre landene.

Lignings-ABC definerer en grensegjenger slik⁴⁶:

Med grensegjenger menes i NSA (den nordiske skatteavtalen) person som er skattepliktig som bosatt i en kommune som direkte grenser til riksgrensen mellom Norge og Sverige eller riksgrensen mellom Norge og Finland og som oppbærer lønn eller annen lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i en kommune som grenser direkte til den samme riksgrensen i det annet land. (Se protokollen til NSA pkt. VI nr. 1 og 3.) Det er et vilkår at grensegjengeren regelmessig oppholder seg i sin faste bolig. Uttrykket «regelmessig oppholder seg» betyr at skattyteren som hovedregel minst en gang i uken oppholder seg på sitt faste bosted i den stat hvor han er skattemessig bosatt. For at skattyteren skal anses for å oppholde seg i sin faste bolig, skal oppholdet i bostedsstaten omfatte minst to dager i uken. Også del av dag regnes som «dag».

Selv om grensegjenger er skattepliktig i bostedslandet er vedkommende medlem i trygden i arbeidslandet.⁴⁷

Dette innebærer at en person som er bosatt i Norge, men arbeider i Finland eller Sverige – og oppfyller kravene som grensegjenger – beskattes fullt ut i Norge, men er medlem av folketrygden i arbeidslandet, se ovenfor 4.3.2.

En person som er bosatt i Sverige eller Finland, men arbeider i Norge vil ofte være skattepliktig til Norge for denne inntekten etter norsk internrett. Dersom vedkommende oppfyller kravene for å være grensegjenger beskattes *ikke* denne inntekten i Norge. Normalt vil vedkommende være medlem av norsk folketrygd.⁴⁸

Det er grunn til å peke på at det er fullt mulig å være grensegjenger for en inntekt og samtidig falle inn under skatteavtalens ordinære regler om arbeidsinntekt for en annen inntekt. Ved ambulerende arbeid kan også deler av inntekten fra en og samme arbeidsgiver være å anse som grensegjenger, mens andre deler av den ikke er det.

8.4.3.2 Dagens praksis

I dag må brukeren ta kontakt med skattekontoret. Når skattekontoret kommer til at vedkommende oppfyller kravene for å være grensegjenger skriver skattekontoret fritaksbrev, som sendes i kopi til NAV Internasjonalt. Vedkommende tas ikke opp i skattemanntallet.

Arbeidsgiver sender ordinær lønns- og trekkoppgave, som ikke brukes av Skatteetaten. Denne oversendes heller ikke NAV.

NAV Internasjonalt sender et skjema til brukeren, som selv må oppgi sin inntekt. Dette returneres NAV Internasjonalt. I enkelte tilfeller følger lønns- og trekkoppgaven som vedlegg.

Deretter fastsetter, og avregner, NAV Internasjonalt trygdeavgiften for brukeren. Totalt fastsetter NAV Internasjonalt trygdeavgift for ca 3 000 brukere.

⁴⁶ Lignings ABC 2009/2010, i emnet Grensegjenger under punkt 1 *Hva er en grensegjenger* 1.1 Generelt.

⁴⁷ Med mindre man kan påberope seg f.eks. å arbeide også i bopelslandet, jf. ovenfor 3.3.4.

⁴⁸ Se dog note 47.

8.4.3.3 *Forbedringspotensialet*

Det åpenbare forbedringspotensialet er at den etat som fastsetter trygdeavgiften har lønns- og trekkoppgaver tilgjengelig.

Arbeidsgruppen har foretatt enkelte stikkprøver på lønns- og trekkoppgaver, og det synes som om kvaliteten er god. Det er imidlertid behov for å verifisere dette i fortsettelsen.

Erfaringen er at det er et ikke ubetydelig antall grensegjengere som har annen arbeidsinntekt i Norge. Med dagens arbeidsdeling skal trygdeavgiften for denne delen fastsettes av Skatteetaten som en del av ligningsvedtaket, mens den inntekt som kvalifiseres som grensegjenger fastsettes av NAV.

I forlengelsen av dette kommer at det ikke er egne LTO-koder for inntekt som grensegjenger. Konsekvensen av dette er at Skatteetaten har mye manuelt arbeid knyttet til brukere som har inntekt som beskattes i Norge og inntekt som grensegjenger.

8.4.3.4 *Alternativ løsning 1: LTO oversendes NAV*

Den minst omfattende endringen er at arbeidsdelingen mellom etatene ikke endres, men at det utarbeides en rutine som gjør at lønns- og trekkoppgaver for personer som er grensegjengere oversendes NAV.

Skatteetaten har i dag ingen samlet oversikt over hvem som er grensegjengere, jf. 4.6.3. I og med at NAV Internasjonalt har en samlet oversikt kan den enkleste måten å realisere dette på være å benytte eksisterende tjeneste for å hente disse opplysningene. Dette krever systemendringer hos NAV. Alternativt må Skatteetaten utvikle en registreringsløsning for fritaksbrev, og bruke denne som grunnlag for oversendelse av lønns- og trekkoppgaver.

Når NAV først får tilgang til lønns- og trekkoppgaveopplysningene kan disse brukes for å lage et preutfylt skjema som sendes brukeren.

Arbeidsgruppen har vurdert om Skatteetaten kan utvikle et preutfylt skjema, som en del av selvangivelsesprosessen. Det fremstår imidlertid som om det ikke er mulig å benytte samme produksjonsløsning som for selvangivelsen, men at det må utvikles en egen løsning. I og med at NAV uansett trenger disse dataene for sin oppfølging fremstår det som om de er nærmest til å lage en slik løsning.

Denne alternative løsningen innebærer at relevante opplysninger er tilgjengelige for NAV. Dette kan ev. kombineres med en egen lønns- og trekkoppgavekode som identifiserer at det er inntekt som grensegjenger.

Ved bruk av en egen LTO kode for inntekt som grensegjenger er det mulig å bruke dette som utplukskriterium for oversendelse av lønns- og trekkoppgaver til NAV.

8.4.3.5 *Alternativ løsning 2: Skatteetaten overtar ansvaret for fastsettelse av trygdeavgiften*

Et annet alternativ er at Skatteetaten i sin helhet overtar ansvaret for denne brukergruppen.

I praksis kan dette løses ved at når man er i kontakt med skattekontoret tas brukerne opp i skattemanntallet og det skrives ut et skattekort på ca. 10%.⁴¹ Arbeidsgiver trekker forskudd på ordinær måte.

Når arbeidsgiver sender lønns- og trekkoppgave brukes denne som grunnlag for en preutfylt selvangivelse som sendes brukeren. I neste omgang fattes et ligningsvedtak.

⁴¹ 10 % forskuddstrekk i 10,5 måned gir ett trekk på 8,75 % om inntekten er jevnt fordelt over året.

For å få en maskinell behandling av disse lønns- og trekkoppgavene må det lages nye LTO-koder.⁵⁴ I tillegg vil det gjøre Skatteetatens oppfølging enklere av brukere som har inntekt både som grensegjenger og inntekt som skal beskattes i Norge.

En annen positiv side ved dette alternativet er at Skatteetaten, ikke NAV internasjonalt, rekvirerer D nummer for grensegjengere som arbeider i Norge. Dette fører til at arbeidsgiver på et tidligere tidspunkt kan få registrert dette inn i sitt lønns- og personalsystem, og formodentlig bedre kvaliteten på innrapporterte LTOer.

8.4.3.6 Høringsuttalelser

Det er kun to høringsinstanser som har uttalt seg om grensegjengere.

Fra Skatt østs høringsuttalelse hitsettes:

Fra skatt øst har vi tidligere fremsatt ønske om opphør av de særskilte reglene for grensegjengere. Så lenge ordningen finnes, er det viktig å sikre at det er hensiktsmessige rutiner for samarbeid og samhandling mellom skatteetaten og NAV. Vi støtter derfor forslaget som er satt som alt. 2 i pkt. 8.4.3.5, og mener dette er den beste løsningen for alle parter – forutsatt at det legges til rette for dette systemteknisk og gjennom egnet LTO-kode.

Fra NAV Internasjonals høringsuttalelse hitsettes:

Innkrevning av trygdeavgift for grensegjengere ble overtatt av NAV Internasjonalt fra 01.01.2009. Denne oppgaven la tidligere til forvaltningsenhetene. NAV Internasjonals avgiftssystem er ikke egnet til å kreve inn avgiften for denne gruppen. Løsningene som ligger i avgiftssystemet er beregnet til bruk for arbeidstakere som oppholder seg i utlandet. Avgiftskjøringene ... hvor avgift innkreves forskuddsvis en gang pr. kvartal er lite egnet i forhold til denne gruppen. Arbeidsgiverne ønsker hyppigere innbetaling av avgift, og det håndterer ikke NAV Internasjonals avgiftssystem. Dette fører til at registreringer av innbetalt avgift må gjøres manuelt. Det vil trolig være en bedre løsning at skatteetaten overtar ansvaret for denne gruppen, jfr. pkt. 8.4.3.5. Skatteetaten mottar lønns- og trekkoppgaver for denne gruppen, og slik vi ser det vil det være en bedre løsning at innkrevingen av trygdeavgiften også blir foretatt av skatteetaten. En slik løsning vil også oppleves som enklere og bedre for det enkelte medlem og arbeidsgiver da de slipper å sende inntektsopplysninger til to etater.

8.4.4 Selvstendig næringsdrivende

Det er ca. 3 000 utenlandske selvstendig næringsdrivende som rapporteres til Sentralskattekontoret for utenlandssaker, disse er registrert som enkeltpersonforetak i Norge eller i hjemlandet. I sistnevnte tilfelle vil de være registrert som NUF i Norge. Etter de fleste skatteavtaler må disse arbeide i Norge i seks måneder før skatteplikt inntreffer, om de ikke har fast driftssted.

Skatteavtalen med Polen, har en lengre periode. Den gamle avtalen krever 18 måneders opphold i Norge før beskatningsretten går over. Den nye skatteavtalen med Polen trådte i kraft 25. mai 2010 og får virkning fra og med 1. januar 2011. Den nye avtalen krever 12 måneders opphold i Norge før beskatningsretten går over for virksomhet innenfor bygningsarbeid og montering.

Hovedregelen etter trygdeforordningen er at selvstendig næringsdrivende blir medlemmer av trygden fra første dag.

Dagens praksis er at Sentralskattekontoret for utenlandssaker foretar en skattepliktsvurdering når den enkelte kontrakt blir rapportert. I den utstrekning man kommer til at vedkommende er skattepliktig til Norge vil de tas opp i skattemanntallet. I motsatt fall skjer det intet. NAV Internasjonalt fastsetter ikke trygdeavgift for noen i denne gruppen i dag.

⁵⁴ Vi har i og for seg en lignende LTO-kode i dag. LTO-kode 126 *utenlandske sjøfolk som er trygdet i Norge uten å være skattepliktige* er funksjonelt identisk. Det er et alternativ å endre denne koden til å bli generisk, fremfor å lage en egen kode for grensegjengere. Dette må uansett avklares i fortsettelsen.

Forbedringspotensialet ligger her, som for en del andre punkter, i at relevante data gjøres tilgjengelig for den etat som skal fastsette trygdeavgift. Utgangspunktet i denne sammenheng er de data som rapporteres til Sentralskattkontoret etter lignl. § 6-10, jf. avsnitt 4.5.3.

Det er to alternative løsninger. Den ene er at ansvaret for fastsettelse flyttes til Skatteetaten. Det andre er at relevante data fra kontraktsregisteret gjøres tilgjengelig for NAV, umiddelbart etter at det rapporteres.

I tillegg er det en utfordring knyttet til klassifisering; er brukeren selvstendig næringsdrivende eller ansatt? Dette er et spørsmål som må vurderes både i forhold til skattereglene og i forhold til trygdereglene. Som et generelt utgangspunkt må det antas at kriteriene er like, og det må etableres en løsning som sikrer at dette behandles på en mest mulig praktisk måte.

8.4.5 Transportarbeidere

Personer som er skattemessig bosatt i utlandet, men som utfører arbeid for norsk arbeidsgiver er skattepliktig til Norge for arbeid i riket, jf. sktl. § 2-3 (1) d. For arbeidstakere som arbeider både i Norge og i utlandet innebærer dette at det foreligger skatteplikt for arbeid i riket, men ikke for arbeid utenfor riket. Langtransportsjåfører faller inn under denne kategorien.

Etter dagens trygdeforordning art. 14 nr. 2 a er de ansatte i transportfirma omfattet av trygdeordningen i arbeidsgivers hjemland.⁵¹

Dagens praksis er at Skatteetaten fastsetter trygdeavgiften for den del av inntekten som er skattepliktig til Norge, men ikke den del av inntekten som ikke er skattepliktig. NAV Internasjonalt fastsetter trygdeavgift for ca 200 brukere

LTO-kodene er i liten grad tilpasset denne gruppen arbeidstakere. Kode 113 er ikke tilpasset denne type arbeid i utlandet, og dersom arbeidsgiver benytter kode 111 er det ikke mulig å skille mellom arbeid i Norge og arbeid utenfor Norge. Dette indikerer at det også er en del manuelt arbeid med denne typen brukere i Skatteetaten.

Vi har gjennomført stikkprøver på arbeidsgivernivå og det ser ut som om det ikke er en konsistent praksis når det gjelder bruk av LTO-koder. Enkette arbeidsgivere rapporterer kun på 111, mens andre bruker også 113.

Arbeidsgruppen foreslår at dersom deler av inntekten er skattepliktig skal trygdeavgift fastsettes av Skatteetaten. For å automatisere arbeidsprosessene bør det foretas endringer i LTO-kodene, slik at det er mulig å skille arbeidsinntekt som er skattepliktig fra arbeidsinntekt som ikke er skattepliktig.

8.4.6 Ansatte i flyselskaper

Denne gruppen er i stor grad bosatt i andre nordiske land, og arbeider for et norsk flyselskap.

Etter sktl. § 2-3 (1) litra d er inntekten fra arbeid på (over) norsk territorium skattepliktig til Norge. Den nordiske skatteavtalen har imidlertid en bestemmelse i art. 15, 4, a, som innebærer at inntekten beskattes i bostedslandet. På grunn av dette skriver Skatteetaten ut fritaksbrev, jf. 4.6.3, for de enkelte brukere.

Etter dagens trygdeforordning art. 13 nr. 2 a er de ansatte i flyselskap omfattet av trygdeordningen i arbeidsgivers hjemland.⁵²

Dagens praksis er at NAV fastsetter trygdeavgift for disse brukerne. Det fastsettes trygdeavgift for ca 250 brukere.

⁵¹ En tilsvarende særregulering finnes ikke i den nye trygdeforordningen.

⁵² Som fotnote 51.

Skatteetaten oversender ikke opplysninger om disse brukerne. I praksis synes det som om flyselskapene selv tar kontakt med NAV Internasjonalt. Eventuelle lønns- og trekkoppgaver videresendes ikke.

Dekningsgraden for lønns- og trekkoppgaver er uklar. Vi har foretatt en sammenligning av antall lønns- og trekkoppgaver for enkelte flyselskaper og skilt mellom de som er tatt opp i skattemanntall og de som ikke er tatt opp i skattemanntall. Det er betraktelig færre lønns- og trekkoppgaver for personer som ikke er tatt opp i skattemanntall enn det er brukere i denne gruppen som får trygdeavgiften fastsatt av NAV Internasjonalt. Dette er en indikasjon på at det er en underrapportering fra flyselskapene. Det kan være andre grunner til denne forskjellen. Årsaken må avklares i fortsettelsen.

Forbedringspotensialet ligger primært i å gjøre nødvendige data tilgjengelig for den etat som skal fastsette trygdeavgiften. Dersom ansvaret også i fortsettelsen skal ligge i NAV må fritaksbrevene oversendes slik at NAV får en opplysning om at de skal fastsette trygdeavgiften. Det anses lite ønskelig at man skal være avhengig av arbeidsgiver eller av at arbeidstaker selv gjør dette. I tillegg må dekningsgraden for lønns- og trekkoppgaver ev. bedres og disse oversendes NAV.

8.4.7 Lokalt ansatte EØS-borgere ansatt ved ambassader m.v. i Norge

For ambassader, det franske kultursenter, Joint Warfare Center (NATO) og enkelte internasjonale organisasjoner foreligger det i mange tilfeller ikke skatteplikt til Norge

Etter trygdeforordningens art. 16 kan disse være omfattet av norsk folketrygd. Enn så lenge har de valgfrihet mellom arbeidslandet og utsenderlandet. Etter den nye forordningen vil de være medlemmer i arbeidslandet.

Dagens praksis er at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift om inntekten er skattepliktig til Norge, ellers ikke. NAV Internasjonalt fastsetter trygdeavgiften for ca. 70 brukere innenfor denne kategorien.

Vi har foretatt noen stikkprøver på arbeidsgivernivå, og enkelte sender lønns- og trekkoppgaver, mens andre ikke gjør det.

8.4.7.1 Skatterettslige utgangspunkter for EØS borgere ansatt ved ambassader i Norge.

Utenlandske diplomater og nærmere angitte utenlandske tjenestemenn med familier tilknyttet vedkommende utenriksrepresentasjon er fritatt for alminnelig skatteplikt, selv om de etter de vanlige regler skulle anses som bosatt i Norge og derfor være skattepliktig hit. Dette følger av sktl. § 2-30 (3) og FSFIN § 2-30-1. Disse personene er fritatt for formues- og inntektsskatt til stat og kommune.

Om skatteplikt for visse inntekter, se FSFIN § 2-30-1 (2). Denne bestemmelsen sier at skattefriheten etter første ledd omfatter ikke formue og inntekt mv. av kilder som omhandlet i skatteloven § 2-3. Dette betyr altså at disse personene skattlegges på lik linje med andre for øvrig inntekt og formue som har kilde i Norge.

8.4.7.2 Skatterettslig utgangspunkter for EØS borgere ansatt i internasjonale organisasjoner i Norge

Det følger av sktl. § 5-15 (1) bokstav c at lønn eller annen inntekt som er fritatt for skattlegging i medhold av gjensidig overenskomst inngått med hjemmel i lov om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. regnes arbeidsinntekten som skattefri.

Det følger av lov av 19. juni 1947 nr. 5 om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. § 1 at visse personer som er tilknyttet internasjonale organisasjoner eller institusjoner, gjennom mellomfolkelig overenskomst som tiltres av Norge, kan innrømmes privilegier. Slike overenskomster

er bl.a. inngått for FN og en del av FNs underorganisasjoner. Etter disse skal tjenestemenn være fritatt for å betale skatt av lønn og andre inntekter som utbetales av vedkommende organisasjon, se sktl. § 5-15 (1) bokstav c. En skattyter som påberoper seg skattefritak for lønn fra en internasjonal organisasjon, må fremlegge dokumentasjon som viser at han har vært ansatt i organisasjonen og at han er omfattet av det skattefritak for lønn som gjelder for vedkommende organisasjon. Dersom skattefritaket bare gjelder for visse stillinger i organisasjonen, må skattyter dokumentere at han har vært ansatt i en slik stilling. Utsendte eksperter og korttidsengasjerte vil ofte falle utenfor den gruppe tjenestemenn som nyter godt av skatteprivilegiet. Særlige fritaksregler gjelder for utlendinger tilknyttet Atlanterhavspakten (NATO-ansatte) med fast tjenestested i Norge. Lignende overenskomster som de omtalte kan være inngått vedrørende andre internasjonale organisasjoner eller institusjoner.

8.4.7.3 Skatterettslige utgangspunkter for EØS-borgere ansatt ved Det franske kultursenteret i Norge

Det franske kultursenteret blir drevet av den franske stat. Det foreligger en særregel som gjelder lønn utbetalt fra de franske kultursentrene i Norge i skatteavtalen mellom Norge og Frankrike art. 19. nr. 4. Denne bestemmelsen sier at lønn utbetalt fra de franske kultursentrene skal dekkes av art. 19. nr. 1, men at Frankrikes rett til å skatlegge gjelder på vilkår av at lønnen blir skattlagt i Frankrike. Lønnen til de ansatte ved Det franske kultursenteret tas ikke opp til beskatning i Norge så lenge den skatlegges i Frankrike.

8.4.7.4 Skatterettslige utgangspunkter for EØS borgere ansatt i Joint Warfare Center (NATO) i Norge

Det følger av sktl. § 5-15 (1) bokstav c at lønn eller annen inntekt som er fritatt for skatlegging i medhold av gjensidig overenskomst inngått med hjemmel i lov om immunitet og privilegier for internasjonale organisasjoner mv. regnes arbeidsinntekten som skattefri. Se mer utfyllende under punkt 8.4.7.2.

8.4.8 Pensjonister som betaler kildeskatt

Denne gruppen er omfattet av personkretsen i ftrl. § 24-1 og hører dermed til de gruppene som skatteetaten etter loven skal fastsette trygdeavgift for. Kildeskatten er ny fra 2010, og foreløpig krever NAV inn avgiften fra disse fordi NAV tok inn avgift fra de samme personene før kildeskatten ble innført.

NAV Internasjonalt fastsetter trygdeavgift for ca 7 400 pensjonister. Denne gruppen er ikke nærmere vurdert, men det er nødvendig å se nærmere på denne praksis.

8.4.8.1 Skattemessige utgangspunkter

Fra og med 2010 er det innført regler om kildeskatt på pensjon, føderåd, livrente mv. til person som er skattemessig bosatt i utlandet etter norsk intern rett, se sktl. § 2-3 (4).

Skatteplikten gjelder utbetalinger som er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1(1) eller § 5-40 når utbetalingen skjer:

- fra folketrygden eller fra offentlig tjenestepensjonsordning,
- fra person, selskap eller innretning som er skattepliktig til Norge, når mottakeren har
 - opptjent pensjonspoeng i folketrygden eller
 - fra andre når det er gitt fradrag for innbetalingen etter sktl. § 6-46 eller § 6-47.

Satsen for kildeskatten fastsettes i det arlige skattevedtaket. For 2010 er kildeskattesatsen 15 %, jf. Stortingets skattevedtak § 3-5 (4).

Skatteavtalene har forskjellige regler om i hvilket land pensjon skal beskattes. Etter noen skatteavtaler skal alle pensjoner beskattes i Norge. Etter andre skatteavtaler er alle eller visse typer pensjoner unntatt fra beskatning i Norge.

Etter NSA art. 18 nr. 1 kan Norge skattlegge offentlig og privat pensjon, livrente og utbetaling i henhold til sosiallovgivningen (i Norge folketrygdloven mv.) som utbetales fra Norge. Pensjon fra Norge kan også beskattes i pensjonistens bostedsland.

8.4.9 EØS-borgere som er fiskere på skip registrert i NIS eller NOR

I dag fastsetter NAV Internasjonalt trygdeavgift for ca. 300 fiskere som er borgere i andre EØS-stater.

Denne gruppen må vurderes nærmere. Her peker vi kun på de juridiske utgangspunktene.

8.4.9.1 Skattemessige forhold

Skatteplikten for personer som er bosatt i utlandet, er regulert i skatteloven § 2-3. Det følger av denne bestemmelsen at lønnsinntekt for arbeid som utføres i Norge (sktl. § 2-3 (1) bokstav d)) og inntekt fra virksomhet (sktl. § 2-3 (1) bokstav b)) som vedkommende utøver eller deltar i og som drives i Norge, er skattepliktig hit. Inntekt fra arbeid om bord i et fiskefartøy kan bestå både av hyre som behandles som lønn og av lott som betraktes som næringsinntekt. Begge inntektstyper er følgelig skattepliktige hit etter intern norsk rett. Personer som er skattemessig bosatte i utlandet vil ikke være skattepliktige for inntekt av fiske som er opptjent utenfor norsk territorialfarvann. Dette har vi ikke intern norsk hjemmel til å skattlegge. Det må derfor foretas en forholdsmessig fordeling av inntekt som henholdsvis er opptjent i og utenfor territorialgrensen, dvs. 12 nautiske mil regnet fra de rette grunnlinjer.

De ulike skatteavtalene kan regulere forholdene forskjellig.

Den nordiske skatteavtalen inneholder en særskilt bestemmelse i art. 15 nr. 4 bokstav b) som både omfatter hyre og lott fra fiske. Slike inntekter skal uansett bare skattlegges i bostedslandet til personen. Norge skattlegger altså ikke personer som er skattemessig bosatte i et annet nordisk land og som har lott/hyre på norsk fiskebåt.

8.4.9.2 Trygdemessige forhold

De i denne gruppen som NAV har kjennskap til, har oppdrag for norsk eier/rederer. Det betales ikke arbeidsgiveravgift, men produktavgift av lotten. Siden det betales produktavgift av lotten skal disse kun trekkes trygdeavgift på 7,8 % og ikke forhøyet avgift som selvstendig næringsdrivende.

Dette dreier seg i hovedsak om personer som aldri har vært bosatt i Norge.

Som ansatt på norsk skip og bosatt i et annet EØS-land, er de pliktige medlemmer i folketrygden etter EØS-avtalens bestemmelser. Dette er en gruppe NAV ikke fanger opp med mindre oppdragsgiver i Norge eller personen selv melder fra. De kan også fanges opp i forbindelse med at de framsetter et krav om noe - sykepenges e.l., og det oppdages at de er uten pensjonspeng.

En del av disse kan også være unntatt fra medlemskap i folketrygden, men da vil det foreligge en E-101 og et vedtak om unntak fra norsk trygd.

8.4.10 Sjøfolk

Det følger av ftrl. § 24-1 fjerde ledd annet punktum at Skatteetaten fastsetter trygdeavgift for sjøfolk på skip registrert i NIS eller NOR og skip som er bareboat-befraktet av norsk rederi, uavhengig av

flaggstat.⁵⁷ Internt i Skatteetaten er ansvaret lagt til Sentralskattekontoret for utenlandssaker, jf vedlegg II. Denne gruppen er ikke vurdert nærmere.

8.4.11 Lokalt ansatte EØS-borgere ved norske ambassader

I dag er det enkelte personer som er *lokalt ansatt* ved norske ambassader som er medlemmer av folketrygden, men som ikke har skatteplikt til Norge. I dag fastsetter NAV Internasjonalt trygdeavgift for ca. 60 EØS-borgere som er ansatt ved norske ambassader, omtrent like mange ved ambassader i EØS-stater som utenfor.

8.4.11.1 Skatterettslig utgangspunkt

Utgangspunktet er at EØS-borgere som er ansatt ved norske ambassader i utlandet har norsk arbeidsgiver og dermed lønn fra den norske stat.

Det følger av sktl. § 2-3 (1) bokstav g at en person er skattepliktig til Norge, for lønn fra den norske stat, begrenset etter § 2-36 tredje ledd. Disse personene er fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune.

De ulike skatteavtalene kan regulere forholdene forskjellig.

I skatteavtalen mellom Norge og Tyskland er hovedregelen etter art. 19 nr. 1 at utbetalingsstaten har beskatningsretten, altså Norge. Art. 19 nr. 2 inneholder et unntak for en person som arbeider i en annen stat en den som utbetaler lønnen og at man er statsborger av denne staten og ikke bosatte seg i denne staten utelukkende for å utføre arbeidet. Hvis vilkårene er oppfylt har bostedslandet beskatningsretten.

8.4.11.2 Reglene om medlemskap i folketrygden

I dag har disse brukerne en valgfrihet, til å være medlem av norsk folketrygd eller trygden i arbeidslandet. Med den nye forordningen vil de være medlemmer i arbeidslandet.

For arbeid utenfor EØS-området er de medlemmer av folketrygden, jf. ftrl. § 2-5.

8.4.11.3 Alternative løsninger

Vi har foretatt noen stikkprøvekontroller og det kan synes som Utenriksdepartementet sender lønns- og trekkoppgave for de som er skattepliktige til Norge, men ikke de som ikke er dette. Det er imidlertid en rutine som gjør at lønnsopplysninger for de som ikke er skattepliktig sendes fra Utenriksdepartementet til NAV Internasjonalt.

Denne gruppen er svært liten og blir over tid mindre på grunn av endrede regler i den nye forordningen. Det fremstår som lite hensiktsmessig å lage en egen løsning for denne gruppen.

Dersom vi utvikler en generell løsning for oversendelse av lønns- og trekkoppgaver fra Skatteetaten til NAV bør det vurderes nærmere om Skatteetaten har nødvendige lønns- og trekkoppgaver.⁵⁸

8.4.12 Artister

Det er en egen løsning for beskatning av utenlandske artister. Hovedregelen er at de betaler 15% av brutto inntekt. Det foretas ingen særskilt fastsettelse av trygdeavgift.

Enkelte artister er medlem av folketrygden, andre ikke. De alminnelige regler kommer til anvendelse. Arbeidsgruppen har, så langt, ikke vurdert de som faller inn under artistbeskatningen.

⁵⁷ Personer som kun arbeider i hotell eller restaurantdelen på et skip registrert i NIS er ikke medlem, jf. ftrl. § 2-12.

⁵⁸ Etter forskrift om lønnsoppgaveplikt ved utbetaling til personer bosatt i utlandet skal det i disse tilfellene sendes lønns- og trekkoppgaver.

9 Nødvendige endringer i systemer, informasjonsflyt og enkelte praksisendringer

9.1 Innledning

Vi har skissert enkelte endringer i ansvarsdelingen mellom etatene. Samtidig har vi skissert mulige praksisendringer, herunder muligheten for å bruke kjente størrelser som utgangspunkt for om en bruker er medlem av folketrygden eller ikke.

I dette kapittelet gis en overordnet presentasjon av nødvendige endringer i informasjonsflyt for å håndtere oppgaven i fremtiden. I tillegg peker vi på enkelte praksisendringer som er ønskelige.

9.2 Informasjonsutveksling m.v.

9.2.1 Oversendelse av medlemskapsopplysninger fra NAV til Skatteetaten

Alle opplysninger om en person er medlem av folketrygden eller ikke, jf. avsnitt 4.3, skal oversendes fra NAV til Skatteetaten. Stort sett oversendes dette i dag, men det er omfattende manuelle rutiner.

Ved utvikling av løsninger for å håndtere EESSI i NAV fremstår det som hensiktsmessig at kopi av meldingene oversendes fra NAV til Skatteetaten.

9.2.2 Skatteetaten må ha kontroll på medlemskapsopplysningene

Det er nødvendig å etablere databaseløsninger i Skatteetaten som gjør at Skatteetaten har oversikt over relevante opplysninger om en brukers medlemskap i folketrygden.

I dag har Skatteetaten kun en slik løsning for personer som dokumenterer fritak for medlemskap, ved E-101 eller tilsvarende. Utover dette blir oversendte opplysninger kun registrert i Skatteetatens arkiv- og journalsystem.

9.2.3 NAV informeres om de medlemmer NAV skal fastsette trygdeavgift for

Med utgangspunkt i de opplysninger om medlemskap som oversendes til Skatteetaten (jf. avsnitt 9.2.1) er det mulig å identifisere hvilke personer som ikke er tatt opp i skattemanntallet (jf. avsnitt 4.6.1) og som ikke får trygdeavgift fastsatt av Skatteetaten.

Disse avvikene må håndteres. Det bør etableres en rutine i Skatteetaten for å vurdere om det er en person som skal ha trygdeavgiften fastsatt av Skatteetaten eller ikke.

Skatteetaten må informere NAV om medlemmer av folketrygden som ikke får trygdeavgift fastsatt av Skatteetaten. Omfanget av denne overføringen er avhengig av hvilke kontroller som etableres i Skatteetaten for å avdekke av om dette er en bruker som skulle ha fått trygdeavgiften fastsatt av Skatteetaten eller ikke.

9.2.4 Fritaksbrev oversendes fra Skatteetaten til NAV

Dette er en gruppe brukere som er i kontakt med Skatteetaten, hvor man etter en saksbehandling kommer til at vedkommende ikke skal behandles av Skatteetaten.⁵⁵ Dersom disse brukerne er medlemmer av folketrygden fastsettes trygdeavgiften av NAV. Melding om slike brukere må oversendes fra Skatteetaten til NAV.

I dag oversendes fritaksbrev for grensegjengere (jf. avsnitt 8.4.3), men ikke andre som er vurdert som ikke skattepliktige.

⁵⁵ I dag er det avgjørende at personen ikke anses skattepliktig.

9.2.5 Personer som mottar ytelser fra NAV

En rekke av NAVs ytelser utbetales kun til medlemmer av folketrygden. I forbindelse med søknad om ytelsen har NAV vurdert medlemskapet. Det kan tenkes at denne medlemskapsvurderingen ikke er korrekt. Det kan også tenkes at det foreligger dokumentasjon på at en slik bruker ikke er medlem av folketrygden.

Det foreslås derfor som en ekstra kontroll å foreta en kontroll av brukere hvor det foreligger dokumentasjon for fritak for medlemskap på om de mottar slike ytelser. Dette kan skje ved å foreta en kontroll mot lønn og ytelser rapportert på lønns- og trekkoppgave fra NAV, se 4.4.

For de personene som fanges opp av en slik kontroll må det foretas en manuell vurdering av medlemskapet. Vurdering av medlemskap tilligger NAV.

9.3 Forskudd

9.3.1 Tabellkort

De fleste brukere får i dag forskudd basert på tabelltrekk. Det er en egne trekkstabeller for de som ikke er medlemmer av folketrygden.

Ved sentral skattekortutskrivning skrives skattekort i praksis ut med et trekk som også dekker trygdeavgift. Det kreves at brukeren tar kontakt med skattekontoret om skattekortet skal endres.

Utgangspunktet er at arbeidsgiver skal trekke i henhold til det skattekort arbeidstaker har lagt frem, sml. sktbl. § 5-4 (1). Det er grunn til å anta at det er en viss praksis med endring av forskudd i tilfeller hvor en bruker er medlem av trygden i et annet land.

Etter arbeidsgruppens vurdering bør det etableres en rutine som innebærer at det automatisk skrives ut et nytt skattekort om man mottar melding om at en bruker ikke er medlem av folketrygden.⁵⁴ Det samme bør gjøres ved andre opplysninger fra NAV om størrelsen av trygdeavgift.

Ved innføring av eSkattekort ligger det til rette en enkel måte å håndtere endret forskuddstrekk på.

9.3.2 Informasjon på skattekortene om medlemskap

Det er ønskelig å bruke tilgjengelige kanaler for å informere brukerne om medlemskapsreglene i trygden, med fokus på betydning for den enkelte.

En kanal er skattekort. Det er ønskelig at det legges ved informasjon om medlemskap, orientert mot noen grupper:

- EØS
- land Norge har en trygdeavtale med
- alle andre

Det materielt korrekte vil være å ta utgangspunkt i brukerens andre arbeidsland. Dette er imidlertid ikke registrert av Skatteetaten. Derimot er bostedsland registrert. Normalt vil jo brukeren også arbeide eller ha arbeidet i bostedslandet. For de få personene hvor det ikke er samsvar må det antas at de stort sett kommer i samme kategori uansett.

Det antas å være viktigst at dette kommer på det første skattekortet som sendes ut.

⁵⁴ Etter sktbl. § 5-1 (1) i.f. kan Skatteetaten skrive ut nytt skattekort av eget tiltak "nar særlige grunner gjør det urimelig ikke å skrive ut nytt skattekort". Det er et mål at forskuddet skal være likt med utlignet skatt og trygdeavgift. Om Skatteetaten har positiv kunnskap om at en bruker ikke er medlem av folketrygden fremstar det som rimelig at man skriver ut et nytt skattekort av eget tiltak. Det må vurderes nærmere om dagens hjemmel i sktbl. § 5-1 (1) i.f. er tilstrekkelig.

Når man skriver ut skattekort uten trygdeavgift er det, på samme måte, ønskelig at man er tydelig ovenfor brukeren på at vi legger til grunn at vedkommende ikke er medlem av folketrygden.

9.4 Parameterstyring - trygdeavgift eller ikke?

Skatteetatens praksis er i dag at all innrapportert inntekt ved import i System for Ligning (SL) legges slik at det beregnes trygdeavgift.⁵⁷ Brukere det er registrert en E-101 som bekrefter fritak fra medlemskap i folketrygden undergis manuell behandling. Saksbehandler må manuelt flytte inntektspostene slik at det ikke blir beregnet trygdeavgift.

Det antas å være et stort potensiale for å automatisere denne saksbehandlingen, slik at det blir en automatikk i hvorvidt trygdeavgift beregnes eller ikke, og med hvilken sats.

Det synes nødvendig med noen gjennomgående endringer i Skatteetatens saksbehandlingssystemer.

Deler av dette bæres også av et ønske om å informere brukeren om hva etatene antar om vedkommende medlemskapsstatus i folketrygden.

9.4.1 Selvangivelsen

På selvangivelsen bør det fremkomme hvorvidt vedkommende anses som medlem av folketrygden eller ikke. For en person som mener å være medlem av trygdeordning i hjemlandet kan dette være en indikator på at vedkommende bør fremskaffe relevant dokumentasjon.

Spesielt for frivillige medlemmer av trygden er det nødvendig å angi omfanget av medlemskapet.

Ved en korrekt innplassering av innrapporterte data vil også foreløpig skatteberging bli korrekt.

9.4.2 Skatteoppgjør

Ved skatteoppgjøret må det også fremkomme hvordan medlemskap i folketrygden er vurdert, og beregningene må være riktig i lys av dette.

⁵⁷ Til og med 2008 ble alle som hadde rapportert på LTO-kode 126 tatt ut til manuell behandling. Ved innføring av SL skjedde det samme i 2009, dette antas å være en feil, som korrigeres kommende år. Det er ikke avklart hvordan lønn innrapportert på denne koden skal behandles.

10 Arbeidsgiveravgift

10.1 Innledning

Arbeidsgiveravgiften er arbeidsgivers bidrag til folketrygden. Internrettslig følger arbeidsgivers plikt til å betale arbeidsgiveravgift av ftrl. § 23-2. Hovedregelen fremkommer av første ledd:

Arbeidsgiveren skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette

Det formelle utgangspunktet er altså atplikten til å betale arbeidsgiveravgift følgerplikten til å levere lønns- og trekkoppgave etter lignl. § 6-2, jf. ovenfor avsnitt 4.7.⁵⁸ Fra dette er det gjort en rekke unntak i ftrl. § 23-2, som stort sett unntar grupper som ikke er medlemmer av folketrygden.

Plikten til å beregne arbeidsgiveravgiften ligger hos arbeidsgiver, jf. ftrl. § 24-3 første ledd første punktum. Etter tredje punktum, skal oppgaven leveres "skatteoppkreveren for den kommune arbeidsgiveren er bosatt eller har sitt hovedkontor".

Unnlatt betaling av arbeidsgiveravgift fører ikke til at arbeidstaker mister rettigheter i folketrygdloven.

Så langt har arbeidsgruppen valgt å prioritere arbeidet med trygdeavgift. Det er imidlertid kartlagt enkelte utfordringer det vil være nødvendig å vurdere i fortsettelsen. Disse omtales i det følgende.

10.2 Internrettslig hjemmel for arbeidsgiveravgift innenfor EØS

Innenfor trygdeforordningen forutsettes det at når en bruker er medlem av trygden i et land skal alle normale avgifter knyttet til trygdemedlemskapet betales til dette landet.

En arbeidstaker som arbeider for arbeidsgiver som til vanlig driver virksomhet i Norge og som *sendes av arbeidsgiveren for å arbeide i en annen EØS-stat* beholder medlemskapet i folketrygden hvis arbeidet ikke forventes å vare mer enn 12 måneder (24 måneder etter art. 12 nr. 1 i den nye forordningen), jf. art. 14 1 a i Rfo 1408/71.

Dersom arbeidsforholdet består og lønnen utbetales av det norske selskapet vil den norske arbeidsgiveren ha plikt til å levere lønns- og trekkoppgave etter forskriften og vil også ha plikt til å betale arbeidsgiveravgift.

Dersom lønnen belastes et utenlandsk datter- eller søsterselskap eller det norske selskapet har fast driftssted i det andre landet foreligger det ingen plikt til å sende lønns- og trekkoppgave.

For norske selskapers faste driftssted følger dette av forskrift om lønnsoppgaveplikt for personer bosatt i utlandet, § 3 nr. 1 litra a i.f. Utenlandske datter- og søsterselskaper vil ikke være pliktsubjekter etter norsk rett.

For arbeid i utlandet vil en utenlandsk arbeidsgiver normalt ikke ha plikt til å levere lønns- og trekkoppgave.

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift er hjemlet i trygdeforordningen. Forordningens legger til grunn at alle avgifter blir betalt til medlemslandet.

10.2.1 Avklaring av hjemmelsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift

Det er ønskelig at det foretas en gjennomgang av det rettslige grunnlaget forplikten til å betale arbeidsgiveravgift, slik at den kommer klarere frem av norsk internrett. I møte med departementene, jf. ovenfor avsnitt 2.1, ble dette behovet fremhevet fra Arbeidsdepartementets side.

⁵⁸ Se også forskrift om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet.

10.2.2 Plikt for arbeidsgiver til å rapportere lønn på personnivå?

I dag er det ingen internrettslig plikt for arbeidsgiver til å sende lønns- og trekkoppgave. Det er heller ingen andre rettslige grunnlag for et slikt krav etter norsk internrett.

For terminvis rapportering bruker Skatteetaten en blankett,⁵⁴ som ikke inneholder opplysninger på arbeidstakernivå. Det skal kun rapporteres arbeidsgivers totale grunnlag for arbeidsgiveravgift.

Det bør vurderes om disse arbeidsgiverne skal pålegges en plikt til å rapportere på personnivå.

Skatt øst, Skatt vest og NAV Internasjonalt stiller seg positive til å oppstille en slik plikt. NAV Internasjonalt uttaler:

Ved søknad om medlemskap i folketrygden ved arbeid i utlandet, opplyser arbeidsgiver om det er plikt til å betale arbeidsgiveravgift eller ikke. Avgiftsatsen som skal betales til folketrygden fastsettes bl.a. ut fra dette. Videre vil denne opplysningen påvirke hjemmelen for medlemskap. Det er ingen påfølgende oppfølging eller kontroll. NAV sender heller ikke kopi av vedtak om medlemskap til kemner. Kemner vil ikke bli gjort kjent med opplysninger gitt til NAV. Det vil bli lettere med kontroll dersom arbeidsgiveravgift blir knyttet til den enkelte.

I dag er det arbeidsgivers totale grunnlag for arbeidsgiveravgift som innrapporteres. Hvis innrapportering blir på personnivå, vil det bli mulig å få opplysninger om hvilken inntekt som ble opptjent hvor og for hvilken periode i kalenderåret.

Dette punktet har også en side til EDAG-prosjektet, som forutsetter at det rapporteres periodisk på personnivå.

10.3 Spesielt om trygdeavtaler

De fleste trygdeavtalene oppstiller et krav om at arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift for at en bruker skal kunne være medlem av norsk folketrygd. Spørsmålet har imidlertid størst volum i forhold til avtalen med USA, og vi omtaler derfor kun denne avtalen.

Etter trygdeavtalen med USA vil utsendte arbeidstakere være medlem av norsk folketrygd, forutsatt at arbeidsgiver i Norge plikter å betale arbeidsgiveravgift.

Enkelte norske arbeidsgivere ønsker å flytte plikten til å utbetale lønn til et derværende datterselskap. Så vidt forstås gir dette en positiv skattemessig konsekvens. I og med at utbetaling av lønn flyttes til et utenlandsk selskap, eventuelt et fast driftssted i USA, synes man å være utenfor plikten til å levere lønns- og trekkoppgave, jf. ovenfor 10.2.

Etter trygdeavtalen med USA er det ikke adgang til å innvilge medlemskap i norsk trygd hvis det ikke er plikt til å betale arbeidsgiveravgift.

Spørsmålet er om avtalen gir adgang til å avtale unntak fra dette hvis arbeidsgiver påtar seg å betale arbeidsgiveravgiften frivillig. Det er et ønske fra enkelte aktører i petroleumsvirksomheten at det gis en slik adgang.

Det synes hensiktsmessig å avklare dette spørsmålet. Det har visse likhetstrekk med spørsmålene som oppstår innenfor EØS-området, og det kan kanskje vurderes i sammenheng.

10.4 Ansvar for oppfølging av arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere

Ansvar for oppfølging av arbeidsgiveravgiften er lagt til skatteoppkreveren, jf. ftrl. § 24-3 første ledd tredje punktum. For virksomheter hjemmehørende i utlandet er det etablert en egen skatteoppkrever, *Skatteoppkrever utland*, som er en del av Skatt vest.⁵⁵

⁵⁴ RF 1037, Terminoppgave for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk.

⁵⁵ Med unntak av Skatteoppkrever utland, Skatteoppkrevet for kildeskatt og skatteoppkrever for Svalbard, er skatteoppkreverne kommunale.

Utenlandske virksomheter som har ansatte i Norge eller på norsk kontinentalsokkel fanges i stor grad opp av rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker, jf. ovenfor avsnitt 4.5.3. Det er etablerte rutiner for oversendelse av opplysninger om disse arbeidsgiverne fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Skatteoppkrever utland, og skatteoppkreverens oppfølging av disse.

Den felles utfordring for etatene ligger i utveksling av informasjon og oppfølging av arbeidsgivere som ikke driver virksomhet i Norge.

10.4.1 Personer som også arbeider i en annen EØS-stat

Personer som bor og arbeider i Norge, og samtidig arbeider i annen EØS-stat vil normalt være medlemmer av norsk folketrygd, jf. ovenfor 10.2. I disse tilfellene fatter NAV Internasjonalt vedtak om medlemskapet, som dokumenteres ved en E-101. Totalt er det omtrent 1 800 personer hvor NAV Internasjonalt har bekreftet dette medlemskapet.

Sommeren 2009 ble det etablert en rutine for oversendelse av E-101 fra NAV Internasjonalt til Skatteoppkrever utland.

Det bør foretas en evaluering av denne informasjonsutvekslingen, og skatteoppkrevers oppfølging av arbeidsgiveravgift.

10.4.2 Trygdeforordningen art. 17 – ansvar

NAV Internasjonal har en praksis knyttet til utsendte arbeidstakere som skal være medlemmer av norsk folketrygd ut over ett år, jf. trygdeforordningens art 17. I den utstrekning lønnsutbetalingen foretas av et utenlandsk søster- eller datterselskap innkreves arbeidsgiveravgiften direkte fra denne til NAV Internasjonalt. Dette er en ordning som ble etablert ved ikrafttredeisen av EØS-avtalen. I 2009 dreide dette seg om ca. 280 personer.

Dette er ikke i samsvar med den ordinære arbeidsdeling mellom etatene og arbeidsgruppens utgangspunkt er at oppgaven skal flyttes så raskt som mulig, fortrinnsvis 1. januar 2011.

10.5 Arbeidstaker betaler arbeidsgiveravgift

Etter dagens trygdeforordning kan arbeidsgiver og arbeidstaker avtale at arbeidstaker skal betale arbeidsgiveravgift. Dette krever imidlertid samtykke fra kompetent myndighet etter trygdeforordningen (NAV Internasjonalt). Hittil har NAV Internasjonalt avslått de forespørsler som har kommet.

Etter artikkel 21.2 i forordning 987/2009 kan arbeidsgiver og arbeidstaker avtale at arbeidstaker skal betale arbeidsgiveravgift. I disse tilfellene skal kompetent myndighet (NAV Internasjonalt) notiseres. Det blir med andre ord en rettighet for partene. Denne adgangen gjelder kun for tilfeller der arbeidsgiver ikke har "noget forretningssted" i Norge. Vi antar at dette er henimot synonymt med fast driftssted.

På en eller annen måte må vi etablere en løsning, som gjør at vi får oversendt disse notifikasjonene fra NAV Internasjonalt.

Art 21.2 bestemmer videre at dersom arbeidsgiveravgiften ikke betales er arbeidsgiver solidarisk ansvarlig for avgiften, dette innebærer at vi skal kunne innkreve innrapportert, men ikke betalt arbeidsgiveravgift hos arbeidsgiver.

For å håndtere dette er det nødvendig med informasjonsutveksling mellom etatene. Det er mulig at det kreves systemendringer i Skatteetatens systemer.

Vedlegg I: Samarbeidsavtale mellom Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten

Skattedirektøren og Arbeids- og velferdsdirektøren har inngått samarbeidsavtale på vegne av henholdsvis Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten.

Samarbeidsavtalen mellom Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten har som målsetning

- å videreføre og styrke samarbeidet mellom etatene
- å forebygge og forhindre overtredelser på etatenes forvaltningsområder
- å øke oppdagelsesrisikoen
- å utnytte de samlede kontrollressursene på en mest mulig effektiv måte
- å gi økt kunnskap og innsikt i hverandres oppgaver

Dette skal gjøres gjennom kontakt, bistand og samarbeid mellom etatene.

Punkt 1 Samarbeidsorganer

Begrepene Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten skal i denne avtalen forstås slik:

Skatteetaten: Skattedirektoratet, skattekontorene og skatteoppkreverne.

Arbeids- og velferdsetaten: Arbeids- og velferdsdirektoratet, NAV Drift og utvikling og alle underliggende enheter i fylkeslinjen og spesialenhetslinjen.

Samarbeidet mellom Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten skal foregå sentralt, regionalt og lokalt i henhold til gjeldende retningslinjer.

Punkt 2 Rammen for samarbeidet

Samarbeidet må skje i samsvar med reglene for taushetsplikt og personvern.

Det vises til følgende lover: ligningsloven §§ 3-13 og 6-13, merverdiavgiftsloven §§ 7, 8 og 50, skattebetalingsloven §§ 47a, 47 nr 2 og forskrift av 2. desember 1997 nr. 1385 § 6 (§§ 3-2, 5-13 og 5-14 i ny skattebetalingslov som trer i kraft fra 01.01.09), folkeregisterloven §§ 12, 13 og 14, arbeids- og velferdsforvaltningsloven § 7, folketrygdloven § 21-4, forvaltningsloven §§ 13 flg. og personopplysningsloven samt tilhørende forskrifter og instruks, herunder instruks for skatteoppkrevere.

Punkt 3 Samarbeidsområder

Samarbeidet vil bestå i:

- utveksling av opplysninger i enkeltsaker
- samordning av kontroll- og informasjonstiltak
- gjensidig utveksling av informasjon og erfaringer
- enklere og mer automatiserte rutiner for innberetning av offentlige tilskudd, refusjoner og støtteordninger
- utarbeidelse av ordninger for spesielle skattytergrupper

Punkt 4 Utveksling av opplysninger

Det tilstrebes en aktiv utveksling av opplysninger innenfor ovennevnte regelverk og gjeldende skatte- og trygdeavtaler. Opplysninger utveksles etter anmodning og av eget tiltak.

Punkt 5 Forebyggende arbeid

For å forebygge overtredelser på de respektive forvaltningsområder, tilstrebes det et aktivt samarbeid vedrørende samordning av informasjon og andre forebyggende tiltak.

Punkt 6 Forholdet til påtalemyndigheten

Strafferettslig vurdering av forhold der det er avdekket både svart økonomi og trygdemisbruk, bør skje i samarbeid mellom de aktuelle enheter med anmeldelseskompetanse. Hver etat sendes egen anmeldelse på sitt område uten å avvete den andre etats ferdigbehandling, men av hensyn til politiets etterforskning er det en fordel at sakene koordineres.

Punkt 7 Samarbeidsmøter

Skattedirektøren og arbeids- og velferdsdirektøren skal holde møter ved behov, og minst en gang per år innen årets første kvartal. Formålet er å evaluere samarbeidet, informere om planlagte satsinger og prioriteringer for kommende år samt vurdere felles satsingsområder.

Ved behov holdes det i tillegg møter på sentralt nivå etter en forhåndsbestemt agenda, hvor partene stiller med kompetente beslutningstakere i forhold til de saker som skal behandles.

På regionalt nivå skal det holdes møter minst en gang i året, og på lokalt nivå etter behov.

Punkt 8 Datasystemer, registre og rutiner

Partene informerer hverandre om planlagte eller gjennomførte endringer i sine rutiner, datasystemer og registre, når disse forandringene kan ha betydning for målsetningen [og] samarbeidet.

Punkt 9 Endring av avtalen

Avtalen kan endres dersom partene er enige om det.

Punkt 10 Ikrafttredelse

Avtalen trer i kraft straks.

Oslo, [dato mangler]

For Skatteetaten

Svein R. Kristensen (sign)

skattedirektør

For Arbeids- og velferdsetaten

Tor Saglie (sign)

arbeids- og velferdsdirektør

Vedlegg II: Etatenes organisering m.v.

1. Innledning

I begge etater har vi de senere år sett en samling av oppgaver på utlandsområdet til færre enheter enn tidligere. Disse organisatoriske grepene gjør at det er færre personer i etatene som arbeider på utlandsområdet, og de som gjør dette har i større grad dette som sitt eneste ansvarsområde.

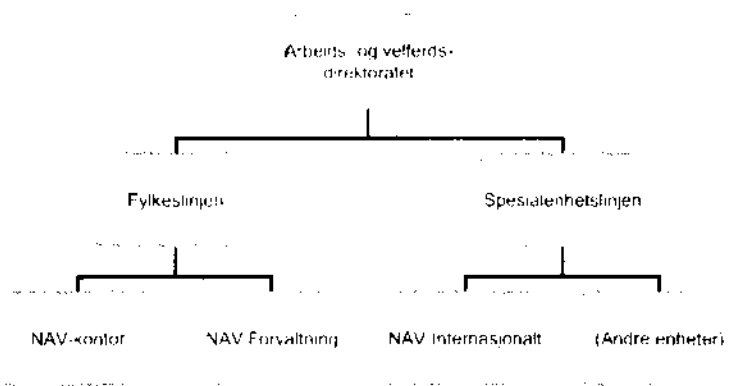
Arbeids- og velferdsetaten har foretatt en sentralisering, ved at flere oppgaver er overført til NAV Internasjonalt. Enkelte oppgaver ligger fortsatt i NAV forvaltning.

Skatteetaten har to sentrale enheter; Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Skatteoppkrever utland, som har ansvar for henholdsvis fastsettelse og innkreving. I tillegg har enkelte regioner landsdekkende ansvar for enkelte oppgaver. De oppgaver som ligger i etatens fem regioner er i stor grad samlet til noen få grupper.

2. Arbeids- og velferdsetaten

Arbeids- og velferdsetaten ble etablert ved en sammenslåing av Trygdeetaten og Aetat i 1. juli 2006. Fra og med 2010 er helseøkonomiforvaltningen skilt ut.

Organisatorisk er det et skille mellom *fylkeslinjen* og *spesialenhetlinjen*. NAV Internasjonalt er en av spesialenhetene. De oppgaver som ikke er lagt til NAV Internasjonalt ligger i NAV Forvaltning, som har totalt 36 enheter.



2.1 NAV Forvaltning

NAV Forvaltning fatter vedtak om frivillig medlemskap for personer i Norge. De vurderer også medlemskapet for personer som bor i Norge og ikke har dokumentert medlemskapet ved E-101 eller tilsvarende.

NAV Forvaltning hadde tidligere ansvar for innkreving av trygdeavgift, dette er fra og med 2009 sentralisert til NAV Internasjonalt.

2.2 NAV Internasjonalt

De øvrige oppgaver på utlandsområdet er lagt til NAV Internasjonalt.

Her skal kort nevnes to av oppgavene, som har betydning for de spørsmål som diskuteres i rapporten

2.3 Innkreving av arbeidsgiveravgift i NAV

Fra og med 1. januar 1994 har NAV Internasjonalt beregnet og krevd inn arbeidsgiveravgift for arbeidstakere utsendt fra Norge for å jobbe midlertidig (inntil fem år) i annet EØS-land. Det vil si fra den gruppen som etter Forordningens artikkel 17 etter søknad er unntatt fra arbeidslandets trygdeordning og pliktig medlem i folketrygden under midlertidig arbeid i utlandet.

Ved unntak etter artikkel 17 har vi to hovedgrupper:

- arbeid i utlandet med lønn fra Norge
- arbeid i utlandet med avlønning fra selskap i utlandet (datter-, søster- eller morselskap)

Det er for denne siste gruppen at NAV Internasjonalt beregner og krever inn arbeidsgiveravgift. Pr. i dag gjelder dette for 280 – 300 arbeidstakere.

I artikkel 17-sakene hvor avlønning skjer fra utlandet legger NAV Internasjonalt den pensjonsgivende inntekten til grunn for beregning av arbeidsgiveravgiften. Dette er ikke nødvendigvis korrekt.

Ved avlønning fra Norge rapporterer arbeidsgiverne selv inn arbeidsgiveravgiften til kemneren.

Ved innkreving av arbeidsgiveravgiften forholder NAV Internasjonalt seg kun til utsenderarbeidsgiver i Norge. Krav om arbeidsgiveravgift sendes forskuddsvis hvert kvartal til utsenderarbeidsgiver i Norge, som deretter innbetaler avgiften. Rent praktisk blir avgiften godskrevet samme kontonummer som trygdeavgift for øvrig (dette er noe Riksrevisjonen har pekt på som uheldig). NAV Internasjonalt forholder seg ikke til arbeidsgiver i utlandet på samme måte som Skatteetaten gjør, når det gjelder arbeidsgiveravgift ved pliktig medlemskap i Norge og arbeid i to land (innbetaling av arbeidsgiveravgift fra for eksempel svensk arbeidsgiver til Skatteoppkrever utland).

2.4 Organisering – fastsettelse av trygdeavgift

Før 01 01 2009 fastsatte og beregnet NAV Internasjonalt i hovedsak trygdeavgift (både pliktig og frivillig) for personer som oppholdt seg i utlandet og som var medlemmer i folketrygden.

For denne gruppen krevde NAV Internasjonalt inn årlig ca. 200 millioner kroner i trygdeavgift.⁶²

Fra og med inntektsåret 2009 fastsetter og innkrever NAV Internasjonalt all trygdeavgift for NAV ved at de gruppene som tidligere ble fastsatt av NAV Forvaltning nå ble overført til NAV Internasjonalt

Det er ennå ikke blitt foretatt årsavregning for året 2009, men på grunn av de nye gruppene som er overført fra NAV Forvaltning, vil trygdeavgiften overstige 200 millioner årlig fra og med 2009. Det er vanskelig å fastslå eksakt hvor stor økningen er, men kr. 60-70 millioner kan være et estimat.

Kontorets eget datasystem håndterer både opplysninger om medlemskap, dekningsgrad, medlemsperioder osv. samt mange ulike avgiftsprosenten. Systemet beregner avgiften som skal kreves inn på bakgrunn av registrering av månedlig inntekt, inntekt pr. år og så videre for personer i utlandet.

2.5 Årssyklus trygdeavgift

Pr år sendes det 4 kvartalsvise krav med spesifikasjoner. I tillegg er det noe oppfølging ved manglende betaling m.v.

I tillegg sendes hver høst ca. september/oktober ut en 'forespørsel om endelig inntekt' for året før. Svarene gir grunnlag for beregning av endelig inntekt og godskriving av pensjonspoeng. NAV Internasjonalt er avhengig av Skatteetatens høstutlegg før de kan starte arbeidet med fastsettelse.

Avgiftskravene sendes i utgangspunktet til arbeidsgiver i Norge, som ivaretar avgiftsinnbetalingen. Men kravene kan også sendes til privatpersoner i Norge som ivaretar avgiftsinnbetalingen på vegne av personen i utlandet. Unntaksvis sendes kravene til utlandet i de få tilfellene det ikke finnes noen i Norge som kan ivareta innbetalingen av avgift. Når det gjelder pensjonister meldes avgiften som skal trekkes til pensjonsutbetaler NAV Harstad, som legger inn avgiften som et månedlig trekk ved utbetaling av pensjonen.

3 Skatteetaten

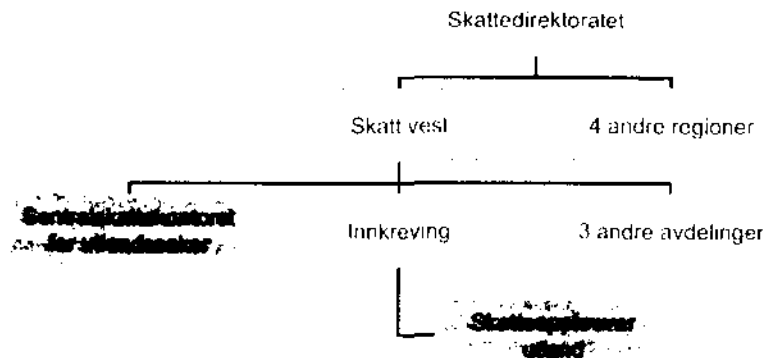
Skatteetaten hadde en reorganisering med virkning fra 1 januar 2008. Etaten er delt inn i fem regioner, i tillegg til telefonitjenesten – Skatteopplysningen.

⁶² Dette inkluderer den arbeidsgiveravgift som kreves inn av NAV Internasjonalt, jf. 2.3..

I vår sammenheng er det to sentrale enheter som er interessante. Sentralskattekontoret for utenlandssaker er et ordinært skattekontor for næringsdrivende som ikke er fast etablert i Norge og deres arbeidstakere. Organisatorisk er SFU plassert som en avdeling i Skatt vest. Ansvar for innkreving av *skatt og arbeidsgiveravgift* ligger hos de kommunale skatteoppkreverne, her har imidlertid skatteetaten et faglig ansvar for aktiviteten. For virksomheter som ikke er hjemmehørende i Norge er det etablert en egen *Skatteoppkrever utland*. Denne er organisatorisk plassert i innkrevingsavdelingen i Skatt vest.

På noen områder er oppgaver samlet i en region, som får nasjonalt ansvar.

Den produksjon, som i vår sammenheng er mest interessant, ligger i regionenes avdeling for fastsetting. Stort sett har regionen samlet all ligning på utlandsområdet til noen grupper eller en egen seksjon.



3.1 Sentralskattekontorets ansvarsområde

Skattedirektoratet fastsetter årlig en instruks om fordeling av vedtaksmyndighet, som for 2010 bestemmer:

§ 2 1 4 Sentralskattekontoret for utenlandssaker

Sentralskattekontoret for utenlandssaker fastsetter skattepliktig formue og inntekt for:

- a) *Utenlandske selskaper, innretninger eller personlige næringsdrivende som det er plikt til å gi opplysninger om etter ligningsloven § 6-10 med forskrift.*
- b) *Utenlandske selskaper, innretninger eller personlige næringsdrivende som ikke går inn under bokstav a, men som har kontorkommune 2312 Utland.*
- c) *Utenlandske arbeidstakere som oppholder seg midlertidig i riket og er ansatt hos utenlandsk arbeidsgiver som nevnt under bokstav a eller bokstav b.*
- d) *Sjøfolk skattemessig bosatt i utlandet*
- e) *Personer, selskaper og innretninger som etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 2 skal lignes ved skattekontoret. For arbeidstakere gjelder dette bare når skatteplikten utelukkende følger av petroleumsskatteloven.*
- f) *Utenlandske artister som oppholder seg midlertidig i riket.*

Sentralskattekontoret for utenlandssaker har også vedtakskompetanse på forskuddstadiet for disse brukerne, jf. § 3-1-2.

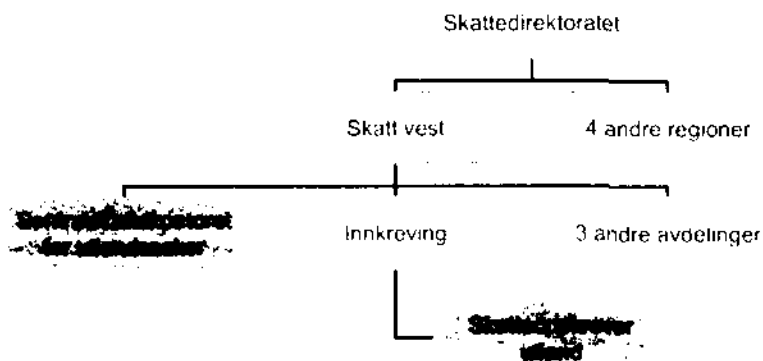
Kontorkommune 2312 Utland, er en måte å løse problemet med virksomheter som ikke er etablert i Norge på. I og med at deler av ligningsprosessen er knyttet til aktuell kommune har man etablert en egen kommune for utlandet.

Rapporteringsplikten etter lignl. § 6-10 er utgangspunktet for sentralskattekontorets arbeid. Den normale flyten er at et oppdrag blir rapportert, med eller uten arbeidstakere, og i neste omgang

I vår sammenheng er det to sentrale enheter som er interessante. Sentralskattekontoret for utenlandssaker er et ordinært skattekontor for næringsdrivende som ikke er fast etablert i Norge og deres arbeidstakere. Organisatorisk er SFU plassert som en avdeling i Skatt vest. Ansvaret for innkreving av *skatt og arbeidsgiveravgift* ligger hos de kommunale skatteoppkreverne, her har imidlertid skatteetaten et faglig ansvar for aktiviteten. For virksomheter som ikke er hjemmehørende i Norge er det etablert en egen *Skatteoppkrever utland*. Denne er organisatorisk plassert i innkrevingsavdelingen i Skatt vest.

På noen områder er oppgaver samlet i en region, som får nasjonalt ansvar.

Den produksjon, som i vår sammenheng er mest interessant, ligger i regionenes avdeling for *fastsetting*. Stort sett har regionen samlet all *ligning* på utlandsområdet til noen grupper eller en egen seksjon.



3.1 Sentralskattekontorets ansvarsområde

Skattedirektoratet fastsetter årlig en instruks om fordeling av vedtaksmyndighet, som for 2010 bestemmer:

§ 2 1 4 Sentralskattekontoret for utenlandssaker

Sentralskattekontoret for utenlandssaker fastsetter skattepliktig formue og inntekt for:

- a) *Utenlandske selskaper, innretninger eller personlige næringsdrivende som det er plikt til å gi opplysninger om etter ligningsloven § 6-10 med forskrift.*
- b) *Utenlandske selskaper, innretninger eller personlige næringsdrivende som ikke går inn under bokstav a, men som har kontorkommune 2312 Utland.*
- c) *Utenlandske arbeidstakere som oppholder seg midlertidig i riket og er ansatt hos utenlandsk arbeidsgiver som nevnt under bokstav a eller bokstav b*
- d) *Sjøfolk skattemessig bosatt i utlandet*
- e) *Personer, selskaper og innretninger som etter petroleumsskatteloven § 6 nr. 2 skal lignes ved skattekontoret. For arbeidstakere gjelder dette bare når skatteplikten utelukkende følger av petroleumsskatteloven.*
- f) *Utenlandske artister som oppholder seg midlertidig i riket*

Sentralskattekontoret for utenlandssaker har også vedtakskompetanse på forskuddstadiet for disse brukerne, jf. § 3-1-2.

Kontorkommune 2312 Utland, er en måte å løse problemet med virksomheter som ikke er etablert i Norge på. I og med at deler av ligningsprosessen er knyttet til aktuell kommune har man etablert en egen kommune for utlandet.

Rapporteringsplikten etter lignl. § 6-10 er utgangspunktet for sentralskattekontorets arbeid. Den normale flyten er at et oppdrag blir rapportert, med eller uten arbeidstakere, og i neste omgang

vurderer sentralskattekontoret skatteplikt for næringsdrivende og tar arbeidstakere opp i skattemanntall og følger de opp gjennom årsløpet.

3.2 Skatteoppkrever utlands ansvarsområde

Skatteoppkrever utland har ansvar for "for skattekrav for kommune 2312 Utland og artistskatt", jf. § 7-1. Skattekrav er ment å dekke også trygdeavgift og arbeidsgiveravgift.

3.3 Landsdekkende ansvar

Enkelte andre brukergrupper lignes også sentralt. Av de brukere som er interessante for oss gjelder dette:

- Personlige skattytere som er skattepliktig til Norge for lønn fra den norske stat etter skatteloven § 2-3 (1) bokstav g, skal lignes i Skatt øst. Det samme gjelder ektefelle og barn som skal lignes sammen med vedkommende, jf. instruksens § 2-1-5 nr. 2.
- Pensjonister som betaler kildeskatt til Norge lignes av Skatt nord

3.4 Regionenes ansvar – organisering, m.v.

Regionene har ansvar for det rosterende. I stor grad innebærer dette at regionene har ansvar for forskudd og ligning for *arbeidstakere med norsk arbeidsgiver*.

Hovedregelen er at hver region har ansvar for personer i sin geografiske del av Norge. Fra dette er det gjort unntak ved at brukere som hører hjemme i Skatt østs geografiske område etter avtale overføres til Skatt nord for ligning. For tiden overføres alle *lønnstakere og pensjonister fra Oslo kommune*. I det som overføres fra Skatt øst til Skatt nord ligger det også en del brukere innenfor vår målgruppe.

Alle regionene har samlet oppgavene knyttet til *ligning* av våre brukere til en seksjon eller gruppe(r) i fastsettingsavdelingen. Løsningene varierer noe mellom regionene. Hovedlinjene for den saklige avgrensningen er like, men det er noe variasjon både i avgrensningen og den måte sakene identifiseres på.

Region	Organisering	Ansatte (ca)	Antall ligningsvedtak	Grensegjengere
Skatt øst	1 seksjon, med tre grupper. Lokalisert i Oslo og Halden	45	Ca. 70 000	Lagt til gruppen i Halden
Skatt nord	1 seksjon, med fire grupper. Lokalisert i Vadsø og Fauske ^{b2}	40	Ca. 80 000	Lagt til en av gruppene i Vadsø
Skatt Midt-Norge	Lagt til 2 grupper som også har andre oppgaver. Felles faglig ledelse. Lokalisert i Stjørdal og Molde	20	–	Lagt til gruppen i Stjørdal
Skatt vest	4 grupper, i en seksjon som også har andre oppgaver. Lokalisert i Bergen og Stavanger	45	Ca. 80 000 + nordmenn i utlandet	–
Skatt sør	En gruppe. Lokalisert til Larvik	20	Ca 86 000	–
Totalt		170		

3.5 Skatteetatens årssyklus

Skatteetatens årssyklus er knyttet til ligningen. Aktiviteten er i stor grad styrt ut fra at visse aktiviteter skjer til visse tider.

^{b2} Gruppen i Fauske har ansvar for kildeskatt. De øvrige gruppene er samlet i Vadsø

Når	Hva skjer
Desember	Skattekort for neste år skrives ut og sendes brukerne. Denne aktiviteten starter umiddelbart etter et statsbudsjettet er vedtatt.
Løpende	Arbeidsgiver trekker forskudd
Mars	Selvangivelse for foregående år skrives ut og sendes bruker.
April	Frist innlevering selvangivelse lønnstakere og pensjonister.
Mai	Frist innlevering selvangivelse næringsdrivende.
Juni	Skatteoppgjøret for foregående år (vårutlegg), 80-90 % av brukerne
Oktober	Skatteoppgjøret for foregående ut (høstutlegg) for de brukerne som ikke får dette om våren

Vedlegg III: Forslag til ny ftrl. § 24-1

Arbeidsgruppen har laget et utkast til ny § 24-1. Her gjengis forslaget, sammen med særmerknader. Så langt har arbeidsgruppen ikke laget et mer omfattende utkast til høringsnotat.

Forslag til lov om endring av lov om folketrygd

Folketrygdloven § 24-1 skal lyde:

§ 24-1 Ansvarlig for fastsettelse av trygdeavgift

Pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift fastsettes av det skattekontor som skattedirektoratet bestemmer.

Kongen [departementet] kan fastsette at NAV skal fastsette pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for enkelte grupper medlemmer av folketrygden eller deler av deres inntekt.

Folketrygdloven § 24-2 oppheves.

Særmerknader

§ 24-1

I første ledd slås det fast at pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift skal fastsettes av Skatteetaten.

I forhold til dagens ordlyd er alternativet "pensjonspoeng" tatt ut. Årsaken til dette er at dette ikke fastsettes av Skatteetaten på vegne av NAV i dag. Skatteetaten har, i praksis, oppgitt pensjonspoeng på skatteoppjøret. Pensjonspoengene blir, imidlertid, ikke oversendt NAV, da deres saksbehandlingssystemer beregner pensjonspoengene.

Annet ledd er en forskriftshjemmel, slik at Kongen [ev. departementet] kan beslutte at NAV kan fastsette pensjonsgivende inntekt og trygdeavgift for enkelte grupper medlemmer av trygden eller for deler av deres inntekt.

Forskriftshjemmelen åpner ikke for at man ved forskrift kan dele fastsettelsen av trygdeavgift for en og samme inntekt. Dagens praksis for frivillige medlemmer av trygden får den pensjonsgivende inntekt fastsatt av Skatteetaten, som fastsetter trygdeavgift etter de ordinære satser. I ettertid fastsetter NAV differansen mellom den trygdeavgift skatteetaten har fastsatt og den trygdeavgift medlemmet skal betale. Det vil ikke foreligge forskriftshjemmel for en slik praksis i fremtiden.

Vedlegg IV Forkortelser, dokumenter m.v.

Forkortelser

Forkortelse	Beskrivelse
-------------	-------------

AA-registeret	Arbeidsgiver og arbeidstakerregisteret
AKU	Automatisk kontrolløppgave utland. Dette er tredjepartsopplysninger som mottas av skatteetaten for personer eller inntekt som ikke er skattepliktig i Norge sendes skattemyndighetene i bostedslandet.
DSF	Det sentrale folkeregister. Dette er folkeregisteret, i regi av skatteetaten, som i dag er kilde for en rekke utleveringer til andre systemer og løsninger
DUF	Datasystem for utlendinger og flyktninger i Norge. Dette er et saksbehandlingssystem som brukes av utlendingsforvaltningen.
E-101	EØS-blankett som dokumenterer medlemskap i utsenderlandets trygdeordning
EDAG	En løsning som innebærer felles rapportering fra arbeidsgivere til offentlige myndigheter. For tiden er det et felles prosjekt som arbeider med tiltaket.
EESSI	Electronic Exchange of Social Security Information
FIN	Finansdepartementet
HELFO	Helseøkonomiforvaltningen
LTO	Lønn- og trekkoppgave. En årlig oversikt som sendes Skatteetaten fra arbeidsgiver som viser lønn m.v. på kodeniva.
MAA	Maritimt arbeidstaker og arbeidsgiverregister
NIS	Norsk internasjonalt skipsregister
NOR	Norsk skipsregister
NSA	Den nordiske skatteavtalen
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
SED	Strukturerte elektroniske dokument (erstatte naværende EØS-blanketter, herunder E-101)
SFU	Sentralskattekontoret for utenlandssaker
SKD	Skattedirektoratet
SL	System for likning. Dette er skatteetatens saksbehandlingssystem for ligning, og brukes ved ligning av alle skattytere.
SU	Skatteoppkrever utland
DU	Utenriksdepartementet
UDB	Utlendingsdatabasen. Dette er en sentral database som saksbehandlingssystemene i utlendingsforvaltningen jobber mot. Dette antas å være kilden for evt utlevering av data fra UDI
UDI	Utlendingsdirektoratet

Offentlige dokumenter

NOU 1990:20	Forenklet folketrygdlov
Dokument nr. 1 (2008–2008)	Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2006
Dokument nr. 1 (2009–2010)	Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2007

Direktiver og forordninger

- 1408/71/EØF Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 av 14. juni 1971 om anvendelse av trygdeordninger på arbeidstakere, selvstendig næringsdrivende og deres familiemedlemmer som flytter innenfor Fellesskapet,
- 574/72/EØF Rådsforordning (EØF) nr 574/72 av 21. mars 1972 om regler for gjennomføring av forordning (EØF) nr. 1408/71 om anvendelse av trygdeordninger på arbeidstakere, selvstendig næringsdrivende og deres familiemedlemmer som flytter innenfor Fellesskapet,
- 2003/48/EF Rådets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af inntægter fra opsparing i form af rentebetalinger
- 883/2004/EF EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EF) Nr. 883/2004 af 29. april 2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger
- 987/2009/EF EUROPA-PARLAMENTETS OG RÅDETS FORORDNING (EF) Nr. 987/2009 af 16. september 2009 om de nærmere regler til gjennomførelse af forordning (EF) nr. 883/2004 om koordinering af de sociale sikringsordninger