

## Skattemessig håndtering ved utstasjonering i utland

### Rutine for virksomheter med lønnstjenester fra DFØ

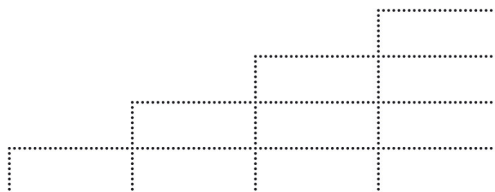
#### 1 Hensikt

Direktoratet for økonomistyring (DFØ) er lønnsentral for departementsfellesskapet. DSS innførte nye rutiner vedrørende beskatning av bolig og boligrelaterte utgifter i utland, for utstasjonerte medarbeidere, fra 1.januar 2014. Denne er oppdatert per 01.01.18.

Hensikten med rutinen, er å gi virksomheter med lønnstjenester fra DFØ, råd vedrørende skattemessig håndtering ved utstasjonering i utland. Videre er hensikten at DFØ innberetter og beskatter korrekt, basert på nødvendig og enhetlig informasjon fra virksomhetene med lønnstjenester fra DFØ.

#### 2 Omfang

Rutinen omfatter skattelovgivning som er relevant ved tjenestegjøring i utland. Det skilles mellom tilfeller der arbeidsgiver eier eller leier bolig (naturalytelse) og der arbeidstaker eier eller leier bolig (utgiftsgodtgjørelse/refusjon). Videre omfatter rutinen skatteavtaler Norge har inngått med ulike land og skattemessig håndtering av helseforsikring, flytteutgifter og unntak som gjelder for nasjonale eksperter. Rutinen omfatter ikke ansatte på tjenestereise i utland.



### 3 Definisjoner

Sentrale begreper	Beskrivelse
Naturalytelse	Bolig der arbeidsgiver står som juridisk eier eller leier av boligen på tjenestestedet i utlandet.
Utgiftsgodtgjørelse	Bolig der arbeidstaker står som juridisk eier eller leier av boligen på tjenestestedet i utlandet og utbetaling skjer via fast godtgjørelse, gjerne etter satser. <u>Utgiftsgodtgjørelse er alltid skattepliktig.</u>
Refusjon	Bolig der arbeidstaker står som juridisk eier eller leier av bolig på tjenestestedet i utlandet og utgifter refunderes via kvittering.
Merutgiftssituasjon	Kriterier som må være tilstede for at boligen i utlandet <u>ikke</u> er skattepliktig. Alle følgende kriteriene må være tilstede: -arbeidstakeren er i en naturalytelsessituasjon eller får refusjon -arbeidstakeren er skattemessig bosatt i sin bolig i Norge. Den faste boligen i Norge kan ikke være utleid -arbeidstakeren har pendlerstatus. Se nedenfor for definisjon av pendlerstatus. (Hvis arbeidstakeren har familien bosatt i Norge i sin faste bolig, er det ikke krav til antall besøksreiser for å være i en merutgiftssituasjon.)
Pendlerstatus	For å oppnå pendlerstatus er det et krav til at arbeidstakeren foretar et visst antall hjemreiser til boligen i Norge i løpet av året. Kravet til reisehyppighet er i utgangspunktet: -minimum to hjemreiser hvis tjenestestedet befinner seg utenfor Europas grenser -minimum fire hjemreiser hvis tjenestestedet ligger Europa - minimum åtte hjemreiser hvis tjenestestedet befinner seg i Sverige, Danmark eller Finland (Lignings-ABC 2013, punkt 2.8).
Boligskattkompensasjon	For å kompensere for skatt på fordelen av fri tjenestebolig i utlandet, tilstås den utsendte en sjablongmessig avtalt kompensasjon etter UD- avtalen § 17. Se UD-avtalen for gjeldende satser.
Fullverdig bolig (boligen i Norge)	Hus eller leilighet med minst 30 kvadratmeter boareal, innlagt vann og avløp.
Selvstendig bolig (boligen i utlandet)	Hus eller leilighet med minst 30 kvadratmeter boareal, innlagt vann og avløp Pendleren eier eller disponerer bolig for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet av <u>minst 1år</u> , og som pendleren har tilgang til alle ukens dager.
Individuell verdsetting av boligen	Ved skattepliktig naturalytelse (arbeidsgiver eier/ leier) skal fri bolig verdsettes til den laveste av verdiene fastsatt i samsvar med FSFIN § 5-12-31 <u>eller</u> verdsettes sjablongmessig.
Sjablongmessig verdsetting av boligen	Ved skattepliktig naturalytelse skal fri bolig verdsettes til den laveste av verdiene fastsatt i samsvar med FSFIN § 5-12-32 om sjablongmessig verdsettelse eller ved individuell verdsetting.

## 4 Roller og ansvar

Roller	Ansvar
Direktoratet for økonomistyring (DFØ) forvalter lønssystemet og er et rådgivende organ	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Informere virksomheten om hva DFØ trenger av informasjon for å kunne håndtere lovverk/ innrapportere på riktig måte</li> <li>- Veilede virksomheten i håndtering av gjeldende lovverk</li> <li>- Frembringe mal som virksomhetene må benytte i sin rapportering til DFØ</li> <li>- Innrapportere til ligningsmyndigheten i tråd med gjeldende regelverk.</li> </ul>
Den enkelte virksomhet har arbeidsgiveransvaret for sine utstasjonerte medarbeidere	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Innhente nødvendige opplysninger fra sine ansatte</li> <li>- Gjøre retningslinjer kjent i sin virksomhet</li> <li>- Sende nødvendig informasjon til DFØ i tråd med gjeldende retningslinjer og innen fastsatt frist.</li> </ul>
Den enkelte medarbeider i virksomheten	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sende nødvendige opplysninger til sin arbeidsgiver ved tiltredelse, endringer og fratredelse i utenlandstjeneste.</li> </ul>

## 5 Beskrivelse

Nr.	Beskrivelse av arbeidsoppgave	Ansvarlig	Frist	Skjema til utfylling
1	Sende skjema til ansatte som skal utstasjoneres i utlandet <u>og</u> innhente nødvendige opplysninger. Gjøres ved tiltredelse og endringer i opplysninger	Virksomheten	Tiltredesskjema fylles ut så raskt som mulig etter inngåelse av avtale Endringer meldes fortløpende	Skjema 1
2	Fylle ut skjema ved tiltredelse og endringer i opplysninger	Den enkelte medarbeider i virksomheten	Tiltredesskjema fylles ut så raskt som mulig etter inngåelse av avtale Endringer meldes fortløpende	Skjema 1
3	Sende nødvendige opplysninger til DFØ ved tiltredelse og endring av tjeneste i utland. Eller registrere i e-skjema	Virksomheten	Bilagsfrist i henhold til kjøreplan	DFØ blankett 25 Tjenestegjøring i utlandet
4	Registrere bilag fra virksomheten	DFØ	Registreringsfrist i henhold til kjøreplan	Intern rutine DFØ Tjenestegjøring i utlandet
5	Kontrollere opplysninger til lønns- og trekkoppgave	DFØ	Se sjekklister for 13.kjøring	

## 6 Henvisning til gjeldende lovverk

### Skatteplikt bolig utland

- Det er full skatteplikt til Norge for all inntekt (lønn, fri bolig, feriepenger og andre fordeler) for ansatte som er skattemessig bosatt i Norge (Skatteloven § 2-1 1.ledd jf. 9. ledd).
- Utgifter til bolig (husleie og boligrelaterte utgifter) er en privatutgift, og hvis arbeidsgiver dekker private utgifter gjennom enten naturalytelse, refusjon eller utgiftsgodtgjørelse er det å regne som inntekt. Skatteloven 6-1 annet ledd sier at privatutgifter ikke gir fradragsrett og er dermed skattepliktig hvis arbeidsgiver dekker disse (se også § 5-11 annet ledd bokstav b). Det skal foretas forskuddstrekk, og fordelene skal inngå i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift. Når husleien blir refundert etter kvittering eller andre originalbilag, eller det blir utbetalt en utgiftsgodtgjørelse, skal beløpet i sin helhet legges til grunn. Det skal gjennomføres forskuddstrekk og beregnes/betales arbeidsgiveravgift.
- Hvis boligen i utlandet ikke anses som en selvstendig bolig etter FSFIN § 5-12-35 jf. § 3-1-4, er den heller ikke skattepliktig.
- Når det er en skattepliktig naturalytelse (arbeidsgiver eier/ leier boligen og kravene for å være i en merutgiftssituasjon oppfylles ikke), skal fri bolig verdsettes til den laveste av verdiene fastsatt i samsvar med FSFIN § 5-12-31 om individuell verdsettelse eller FSFIN § 5-12-32 om sjablongmessig verdsettelse.
- For ansatte som er i en merutgiftssituasjon, kan arbeidsgiver dekke, enten gjennom naturalytelse eller refusjon i henhold til kvitteringer eller andre originalbilag, uten forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Dette fordi ansatte har fradragsrett for merutgiftene. Denne fradragsrett for merutgiftene praktiseres ved at dekningen fra arbeidsgiver ikke skatlegges. Det skal ikke bli «både og», altså ikke skatteplikt på dekningen og deretter fradrag. Dette fordi skattyter ikke har hatt merutgifter selv, men fått dekket av arbeidsgiver og ikke blitt skattelagt for dekningen (skattelovens § 6-1første ledd og § 6-13).
- Det er fortsatt trekk- og avgiftspliktig ved utgiftsgodtgjørelse og dermed ikke behov for å vurdere merutgiftssituasjon i forbindelse med utgiftsgodtgjørelser. Alle utgiftsgodtgjørelser er i utgangspunktet trekk- og avgiftspliktige, jamfør skattebetalingsloven § 5-6 2. ledd dersom ikke nærmere unntaksbestemmelser kommer inn. Det finnes per i dag ingen slik bestemmelse eller regulativ i staten. UD sin særavtale om tillegg, ytelser og godtgjørelser i utenrikstjenesten har ikke bestemmelser om utgiftsgodtgjørelser når det gjelder bolig, kun bestemmelser som omhandler naturalytelse. (En unntaksbestemmelse gjelder dersom utgiftsgodtgjørelsen utbetales «i samsvar med satser, legitimasjonskrav og øvrige bestemmelser i tariffavtale eller statlig regulativ. Og videre hvis godtgjørelsen ikke for noen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til utgiftsdekningen» se skattebetalingsforskriften § 5-6-12 fjerde ledd). Man er derfor henvist til å bruke unntaksbestemmelsen om refusjoner etter bilag i tråd med skattebetalingsforskriften § 5-6-11.
- Ved refusjon av leieutgifter må arbeidsgiver ha originalbilag (Lignings- ABC 2012/ 2013 side 827, punkt 3.2.4).

### **Skatteavtaler som regulerer skatteplikt**

- Norge har inngått skatteavtaler med en rekke land. Oversikten over inngåtte skatteavtaler finnes på regjeringen.no; Skatteavtaler mellom Norge og andre Stater.
- Dersom Norge har skatteavtale med arbeidslandet, vil artikkelen om offentlig tjeneste (artikkel 19) si noe om hvilket land som skal ha beskatningen. Noen avtaler avviker fra mønsteravtalen og kan da finnes i artikkelen om offentlig tjeneste i f.eks. artikkel 17. Vilket vilkår for beskatningsretten, er at arbeidet er «ytet denne stat». Den ansatte kan dermed ikke få nedsettelse i den norske skatten selv om arbeidet er utført i utlandet. Når en inntekt kan/skal beskattes i begge land er det i avtalen bestemt hvordan dobbeltbeskatning skal unngås.
- Noen avtaler er kredit og Norge gir da fradrag i skatten for den skatt som er betalt i utlandet. Ved kreditavtaler kan man kreve nedsettelse etter skatteloven § 2-1 10. ledd. Med lønn fra den norske stat kan det kun gis nedsettelse i kommuneskatten.
- Andre avtaler er en fordelingsavtale. Skattefradraget beregnes da ut fra en forholdsmessig fordeling mellom inntektene. Fordelingsavtaler gir nedsettelse i den norske skatten både i kommune- og statsskatt. Se Lignings ABC- Utland, punkt 8 for oversikt over alle skatteavtaler med hovedmetode K for kredit og F for fordeling.
- Det finnes et unntak for Nasjonale eksperter. En nasjonal ekspert har lønn fra det offentlige og i utgangspunktet skal da regelen om offentlig tjeneste vurderes og artikkel 19 benyttes. Finansdepartementet har imidlertid uttalt i et brev 05.07.02, at nasjonale eksperter ikke yter offentlig tjeneste og at artikkel 15 da i stedet skal benyttes.
- Dersom Norge ikke har skatteavtale med arbeidslandet, kan det kreves nedsettelse etter skatteloven § 2-1 10. ledd når arbeidsoppholdet i utlandet har vart sammenhengende over 12 mnd. Med lønn fra den norske stat gis det kun nedsettelse i statsskatten. Denne regelen kan ikke benyttes når en evt. skatteavtale sier at Norge har eksklusiv beskatningsrett (jmfør artikkel 19, se ovenfor).
- EU har en egen protokoll om privilegier og immunitet for sine ansatte som angir at de er fritatt for å betale skatt av lønnsinntekten. Denne protokollen er ikke en del av EØS-avtalen, og innebærer dermed at personer som er skattepliktig bosatt i Norge, ikke har krav på skattefritak for lønn fra EU-kommisjonen.
- Personer som får lønn fra EU-kommisjonen, har krav på en skattenedsettelse etter reglene i skatteloven § 2-1 tiende ledd (1-årsregelen) eller skatteavtalen med det landet der de utfører arbeidet, dersom vilkårene for dette er oppfylt. Det skal ikke gis kreditfradrag i Norge for internskatt betalt til EU.

### **Helseforsikring**

- Helseforsikring dekket av arbeidsgiver er skattepliktig og skal innberettes til skattemyndighetene.

### Flyttekostnader

- Det må gjøres en vurdering av skatteplikten der arbeidsgiver dekker flyttekostnader, ut fra årsaken til flyttingen. Flytting er enten privat eller pådratt på grunn av arbeid (prinsipielt fradragsberettiget etter sktl § 6-1). Det må derfor gjøres en vurdering i hvert enkelt tilfelle, om hvordan mottatt godtgjørelse fra arbeidsgiver skal behandles skattemessig.
- Dekning av flytteutgifter der arbeidet er årsaken til flyttingen er ikke skattepliktig. Dersom flyttingen gjennomføres på bakgrunn av arbeid, er ikke dekning av flytteutgifter skattepliktig. Forutsetningen er at skattyteren har akseptert tilbud om stillingen før flyttingen tok til (Sktl. § 6-1 og § 6-30).
- Dekning av flytteutgifter til private formål er skattepliktig. Arbeidsgivers dekning av flyttekostnader er enten skattepliktig for arbeidstaker med sitt bruttoløp etter skattelovens § 5-10 som lønn, eller så vil et evt. overskudd på utgiftsgodtgjørelse være skattepliktig etter § 5-11. Dekning etter kvittering er i disse tilfeller også skattepliktig.
- Forutsetningen for at det ikke er skatteplikt, er i følge Oslo kemnerkontor at inntekten kostnaden knyttes mot, kommer fra den arbeidsgiveren som gir godtgjørelsen. Se også Lignings-ABC 2012/13, (Flyttekostnader, pkt 1.5) som omtaler flyttekostnader i forbindelse med fratreden fra stilling.

## 6.1 Kilder

- Skattebetalingsloven
- Finansdepartementets skattebetalingsforskrift
- Skatteloven
- Finansdepartementets skattelovsforskrift til (FSFIN)
- Lignings-ABC 2012/2013
- UD særavtale:  
[http://www.regjeringen.no/nb/dep/ud/dok/lover\\_regler/retningslinjer/2010/saravtale.html?id=545430](http://www.regjeringen.no/nb/dep/ud/dok/lover_regler/retningslinjer/2010/saravtale.html?id=545430)
- Utenriksinstruksen kapittel 13, § 9
- Oversikt over skatteavtaler mellom Norge og andre Stater:  
[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter\\_og\\_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330)
- Oversikt over alle alle kreditavtaler og fordelingsavtaler:  
<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/Lignings-ABC/Kapitler/U/?mainchapter=59406#x59406>

## 6.2 Henvisning til gjeldende skjemaer

- Tjenestemelding ved tiltredelse og endringer i opplysninger i forbindelse med fri bolig i utlandet - skjema 1. Fylles ut av den ansatte.
- "Lønnsbilag DFØ"- Tjenestegjøring i utlandet - ark nummer 5. Fylles ut av virksomheten og sendes DFØ.

## 7 DFØ anbefaler

- Medarbeidere som blir utstasjonert f.o.m. 2014, må i forkant av en utsendelse få tilsendt informasjon og skjema som må besvares (jamfør gjeldende retningslinjer beskrevet ovenfor), slik at de er godt informert om skattemessig håndtering av fri bolig i utland.
- Endre informasjon i den ansattes arbeidsavtale vedrørende utenlandsoppholdet, for å sikre korrekt håndtering vedrørende innberetning/ beskatning til skattemyndighetene.
- Informere den ansatte om at de bør ta kontakt med sitt skattekontor for å undersøke muligheten for å endret skattekortet. Det er med tanke på de som har fått nedskrevet skatten på grunn av utenlandsopphold, og gjøres for at den ansatte skal få korrekt beskatning på husleie og andre boligrelaterte utgifter.
- At ansatte som får dekket utgifter til bolig og boligrelaterte utgifter, får refundert utgifter via refusjon. Grunnen til at DFØ anbefaler utgiftsrefusjon, er for å sikre at den ansatte får skattefritak på boligutgiftene i utlandet hvis de befinner seg i en merutgiftssituasjon, eller de har vært utstasjonert i mindre enn 1 år. Hvis arbeidsgiveren gir en utgiftsgodtgjørelse (et fast beløp hver måned) må den ansatte betale skatt av hele beløpet uansett.
- At ansatte som har en skattepliktig naturalytelse, får sin bolig verdsatt av arbeidsgiver, til den laveste summen av individuell- eller sjablongmessig verdsetting, ut fra det som blir mest gunstig for den ansatte.
- Dersom ansatte har spørsmål vedrørende innberetningsplikt og skatteplikt, kan spørsmålene rettes til arbeidsgiver eller det lokale skattekontoret. Dersom virksomheten har spørsmål, kan DFØ kontaktes.

## 8 Løsninger for innrapportering/ utbetaling av husleie og andre boligrelaterte utgifter

- Virksomheter med lønnstjenester fra DFØ må innrapportere til DFØ i tråd med gjeldende regelverk og rutinen beskrevet ovenfor. Rutinen og skjemaene er utarbeidet i samarbeid med Oslo kemnerkontor.
- Både innrapportering og utbetaling skal i hovedsak foregå via SAP, se punkt 8.1. I de tilfeller der huseier ønsker at virksomheten betaler husleie og evt. andre boligrelaterte utgifter direkte, kan dette dekkes via Contempus, se punkt 8.2. For begge alternativene utbetales boligskattkompensasjon månedlig gjennom SAP.

### 8.1 Refusjon av husleie og andre boligrelaterte utgifter etterskuddsvis etter regning i SAP

- Denne metoden vil være aktuell for de fleste virksomheter, ved at både innrapportering og utbetaling vil foregå via SAP. Man vil da refundere husleie og andre boligrelaterte utgifter etterskuddsvis etter regning i SAP. Et råd fra DFØ, er at det her evt. kan gis et lønnslån som for eksempel tilbakebetales over seks måneder for å dekke den første husleien. I praksis betyr dette at den ansatte får et forskudd i størrelsesorden en (evt. to) måneders

husleie + evt. strøm/gass/vannutgifter. Dette tilbakebetales for eksempel over seks måneder. Videre sender den ansatte inn regningene fortløpende og får disse refundert på neste hovedlønn. Den ansatte vil da slippe å først betale, for så å få refundert utgiftene, og vil etter seks måneder være à jour med husleierefusjonen.

- Innen bilagsfrist for lønn må virksomheten sende bilag 5 til DFØ. DFØ må vite hvilket utenlandstillegg den ansatte skal ha, evt. andre tillegg som skal utbetales og om det skal utbetales boligskattkompensasjon.
- De ansatte som er i en merutgiftssituasjon (og slipper å betale skatt på bolig i utlandet) skal således heller ikke ha boligskattkompensasjon. Det er derfor viktig at det kommer godt fram av bilaget (bilag 5-Tjenestegjøring utland) hvorvidt den ansatte er i en merutgiftssituasjon eller ikke, for at vi skal få innberettet dette korrekt til skattemyndighetene.

## **8.2 Dekke boligutgiftene gjennom Contempus, men beskatningen går som et fast månedlig beløp gjennom SAP**

- Dekning av boligutgifter gjennom Contempus, er kun nødvendig i de tilfeller der huseier krever husleie og evt. andre boligrelaterte utgifter dekket direkte fra virksomheten. De faste månedlige beløpene avregnes da mot faktiske utgifter på slutten av året. I praksis betyr dette at Departementet utbetaler husleien gjennom Contempus direkte til huseier og at beskatningen fordeles utover året i SAP. Til desemberlønn må da virksomheten avregne om den ansatte har blitt beskattet for mye eller for lite. Dette må hvert enkelt departement ta seg av og sende endringene som bilag til DFØ.
- Innen bilagsfrist for lønn må virksomheten sende bilag 5 til DFØ. DFØ må vite hva som er den gjennomsnittlige månedlige utgiften (størrelsesorden en måned husleie + strøm/gass/vann) og om det skal utbetales boligskattkompensasjon.