



Universitetet
i Stavanger

HANDELSHØGSKOLEN VED UIS
MASTEROPPGAVE

STUDIEPROGRAM:

Regnskap og revisjon (MRR)

ER OPPGAVEN KONFIDENSIELL?

(NB! Bruk rødt skjema ved konfidensiell oppgave)

TITTEL:

Medlemskap i folketrygden ved arbeidsopphold i utlandet. Innkreving av arbeidsgiveravgift.

ENGELSK TITTEL:

**Membership in the Norwegian National Insurance Scheme during employment abroad.
Collection of Employer's National Insurance contributions.**

FORFATTER(E)

Kandidatnummer:

6017

6026

Navn:

Neringa Noreen Siddique

Diana Linkeviciene

VEILEDER:

Torkel Tjørhom Fandrem/
Benn Folkvord

Sammendrag

Denne masteroppgaven er en kvalitativ studie som baserer seg på rettskilde analyse på nasjonalt og internasjonalt nivå. Det var også gjennomført intervju med NAV og Skatteetaten, som er kompetente myndigheter i saker som gjelder medlemskap i norsk trygd og innkreving av både arbeidsgiveravgift og trygdeavgift.

Siden lovgivning er ikke tydelig formulert i forhold til betaling av arbeidsgiveravgift ved arbeidsopphold i utlandet, stilles det hoved spørsmål i denne oppgaven om **hvordan Skatteetaten kan innkreve arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere, som ikke har annen tilknytning til Norge enn bare den ansatte som opprettholder medlemskap i norsk trygd**. I tillegg til dette spørsmålet skal denne studien identifisere andre utfordringer som hindrer arbeidsgivere å rapportere og betale arbeidsgiveravgift på eget initiativ, uten at skattemyndigheten må iverksette andre tiltak. Samtidig skal oppgaven gi alternative løsninger som kan implementeres for å oppnå bedre resultater.

Oppgaven konkluderer med at arbeidstaker som er pliktig medlem i norsk trygd ikke kan gjøres ansvarlig for arbeidsgiveravgift, i tilfeller når utenlandsk arbeidsgiver ikke betaler arbeidsgiveravgift til Norge. Det kan heller ikke ilegges solidaransvar for arbeidsgiver i Norge, når arbeidsgiver i utlandet anses som den reelle arbeidsgiveren, dvs. når arbeidsforholdet ikke kan identifiseres som arbeidsutleie fra Norge til utlandet.

Oppgaven oppsummerer at samarbeid mellom land er svært viktig i forhold til innkreving av arbeidsgiveravgift, fordi det er vanskelig å sikre etterlevelse av nasjonal lovgivning og regler når krav om arbeidsgiveravgift oppstår i et annet land.

Til slutt legges det fram enkelte anbefalinger som f.eks. hvordan Skatteetaten kan gjøre informasjon mer tilgjengelig og brukervennlig, og forenkle rapportering med hensyn til utenlandske arbeidsgivere som ikke kjenner norsk lovgivning og regler. Disse relativt enkle grep kan øke etterlevelse, og dermed resultere i mer riktig rapportering og betaling av avgift.

Innhold

1. INNLEDNING	5
1.1. EMNEPRESENTASJON OG AKTUALITET	5
1.2. OPPGAVENS STRUKTUR	6
1.3. METODE	7
2. ARBEIDSGIVER BEGREP OG PLIKT TIL Å BETALE ARBEIDSGIVERAVGIFT	8
2.1. ARBEIDSGIVER BEGREP	8
2.2. ARBEIDSGIVER PLIKT TIL Å BETALE ARBEIDSGIVERAVGIFT	11
2.3. ARBEIDSGIVERAVGIFT VED FRIVILLIG MEDLEMSKAP I NORSK TRYGD	13
3. TRYGDEAVTALER OG EØS-AVTALENS TRYGDEREGLER	14
3.1. TRYGDEAVTALENS FORMÅL OG PRINSIPPER	14
3.2. EØS-AVTALENS FORMÅL OG PRINSIPPER	15
3.3. FORHOLD MELLOM TRYGDEAVTALER, EØS-AVTALEN OG INTERN LOVGIVNING	16
4. FORHOLD MELLOM OPPLYSNINGSPLIKT OG AVGIFTSPLIKT TIL NORGE	18
5. MEDLEMSKAP I FOLKETRYGDEN VED OPPHOLD I UTLANDET	23
5.1. PLIKTIG MEDLEMSKAP I HENHOLD TIL § 1-3 AVTALER MED ANDRE LAND OM TRYGD	26
5.2. HVA SOM DEKKES AV TRYGDEN VED PLIKTIG OG FRIVILLIG MEDLEMSKAP	27
5.3. HVA KOSTER DET Å VÆRE MEDLEM I NORSK TRYGD?	29
6. ANSVARSDELING MELLOM NAV OG SKATTEETATEN	31
6.1. SAMARBEID MELLOM ETATENE MED HENSYN TIL EKSTERNE BRUKERE	38
7. HJEMMELS PROBLEMATIKKEN VED INNKREVIING AV ARBEIDSGIVERAVGIFT 40	
7.1. INNKREVINGS PRINSIPPER	41
7.2. KONSEKVENSER AV MANGLENDE HJEMMEL I LOVEN	43
8. FORSLAG TIL LØSNINGER OG MULIGE FORBEDRINGER I INNKREVINGS PROSESSEN	47
8.1. HVORFOR KAN ARBEIDSGIVERAVGIFTS ANSVAR IKKE GJØRES GJELDENE OVERFOR ARBEIDSTAKER?	47
8.2. SOLIDARANSVARS I NORGE OG I ANDRE EU-LAND	49
8.2.1. Solidaransvar ved arbeidsleie i Norge	49
8.2.2. EU-lovgivning ved arbeidsleie	52
8.2.3. Solidaransvarsregel i andre EU-land	58
8.2.4. Gjeldende rett i Norge og EU-direktivenes betydning for innkreving av arbeidsgiveravgift fra utlandet	60
8.3. INNKREVIING AV ARBEIDSGIVERAVGIFT GJENNOM SAMARBEID MELLOM MEDLEMSLANDENE	62
8.3.1. Videre modernisering av forordningene 883/2004 og 987/2009	63
8.3.2. Frankrikes president sitt forslag om effektiv innkreving av sosiale avgifter ved arbeidsleie	65
8.3.3. European Labour Authority (ELA) – formål og oppgaver	67
8.3.4. Innkreving av arbeidsgiveravgift gjennom samarbeid med andre land	68
8.4. ANDRE FORSLAG	71
8.4.1. Utvikle brukervennlig informasjonsplattform	71
8.4.2. Tilgjengeliggjøre rapportering av arbeidsgiveravgift iht. art. 21 i gjennomføringsforordning 987/2009	72
8.4.3. Muliggjøre elektronisk rapportering på fiktivt org. nr. eller f.nr/D-nr	74
9. KONKLUSJON	75
VEDLEGG NR. 1 – INTERVJU MED NAV	77
VEDLEGG NR. 2. – INTERVJU MED SKATTEOPPKREVER UTLAND	81

VEDLEGG NR. 3 - AVTALE EKSEMPEL MELLOM ARBEIDSGIVER OG ARBEIDSTAKER IHT. ART. 21 I FORORDNING 987/2009	83
VEDLEGG NR. 4 - VEILEDNING OM BETALING AV ARBEIDSGIVERAVGIFT I SVERIGE IHT. ART. 21 I FORORDNING 987/2009	84
LITTERATURLISTE OG REFERANSER	85
LITTERATURLISTE	85
LOVER	88
FORSKRIFTER	89
FØRARBEIDER	89
RUNDSKRIV	90
EU-DIREKTIVER OG FORORDNINGER	90

Figur- og tabelloversikt

Tabell 4.1. Opplysningsplikt og avgiftsplikt avhengig av skattemessig tilhørighet.....	18
Tabell 5.1. Forskjeller mellom krav for pliktige og frivillige medlemmer.....	24
Tabell 5.2. Frivillig medlemskap etter rimelighetsvurdering.....	25
Tabell 5.3. Avgiftssatsene ved frivillig medlemskap.....	29
Tabell 6.1. Ansvarsfordeling mellom NAV og Skatteetaten som gjelder fastsetting av trygdeavgift.....	31
Tabell 8.1. Solidaransvar i kontrakts kjede.....	58
Tabell 8.2. Sats av arbeidsgiveravgift i EØS-land.....	65
Tabell 8.3. Differanse i arbeidsgiveravgiftssats mellom land.....	66
Figur 5.1. Tryggedekning for frivillige medlemmer i utlandet, jf. ftrl. § 2-9.....	28
Figur 6.1. Ansvarsdeling mellom NAV og Skatteetaten.....	32
Figur 6.2. Saksbehandlingsprosess (med fokus på arbeidsgiveravgift).....	34
Figur 6.3. Rapportering og betaling av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift til Skatteetaten.....	36
Figur 7.1. Ulike rapporteringsmåter av arbeidsgiveravgift.....	45
Figur 8.1. Solidaransvar.....	51
Figur 8.2. Utsendte arbeidstakere i EU-land.....	53
Figur 8.3. Innkrevingsprosess gjennom samarbeid med NAV og andre lands trygdemyndigheter/ELA.....	69

1. Innledning

1.1. Emnepresentasjon og aktualitet

Økende grad av internasjonalisering (globalisering) visker ut landegrensener. Både virksomheter og fysiske personer får skatte- og avgiftsmessige relasjoner til flere land. Dermed må skattemyndigheter forholde seg til et internasjonalt perspektiv.

Skatteetaten i Norge er ikke et unntak i denne sammenheng. Skatteetaten har omfattende samfunnsoppdrag som innebærer at *«etaten skal tilrettelegge for inntekter til det offentlige gjennom riktig og effektiv fastsettelse og innkreving av skatter og avgifter»*.¹ En av utfordringene som Skatteetaten har i dag er at norske myndigheter ikke har avklart hvor langt avgiftsplikten strekker seg utenfor norsk territorium. Gjeldende rett er uklart når det gjelder innkreving av arbeidsgiveravgift utenfor norsk territorium.

EØS-avtales rådsforordninger og trygdeavtalene som Norge har inngått med andre land har stor betydning ved utsendelse av medarbeider over landegrensene slik at arbeidstakere ikke mister opptjente rettigheter når de flytter fra en stat til en annen. Avtalene bidrar til fri bevegelighet av arbeidstakere mellom medlemsstatene.² I tillegg omfatter forordningene personer som har lønnet arbeid i to eller flere medlemsland. Disse skal være omfattet av bostedslandets lovgivning.

Etter norsk intern rett skal arbeidsgiveren *«betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette»*, jf. ftrl. § 23-2 (1). Når det gjelder arbeidsforhold i Norge, er dette uproblematisk med hensyn til rapportering og innkreving av både arbeidsgiveravgift og trygdeavgift. Norske myndigheter har imidlertid ikke hjemmel til å kreve inn arbeidsgiveravgift der arbeidsgiver ikke har noen tilknytning til Norge og arbeid ikke utføres på norsk territorium. Dette gjelder selv om arbeidstaker er et norsk skattesubjekt.

Fra 2011 overtok Skatteetaten ansvar for innkreving av arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere som har ansatte fra Norge og som opprettholder medlemskap i den norske trygden under arbeid i utlandet. Grunnen til det var at NAV ikke hadde hjemmel i loven til å kreve inn arbeidsgiveravgift. Hensikt med overføring av innkrevingsoppgaver til Skatteetaten var å effektivisere innkrevingsprosess. Det har vist seg at det er allikevel mange utfordringer i forbindelse med innkrevingsoppgaver. I følge Skatteoppkrever utland sine tall har 35 % av utenlandske arbeidsgivere ikke rapportert og betalt arbeidsgiveravgift for inntektsårene 2011-2017 i henhold til gjeldende bestemmelser.

I denne masteroppgaven fokuserer vi på de utenlandske arbeidsgiverne som ikke er skattemessig hjemmehørende, eller har fast driftssted i Norge. Arbeidsgiver har heller ingen

¹ Skatteetaten 2018

² Sarai 2012: 19

annen tilknytting til Norge, enn den ansatte som er medlem i norsk trygd. Oppgaven inkluderer også norsk registrerte utenlandske foretak (NUF) som driver virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel. Disse arbeidsgivere kan ha både arbeidstakere i Norge og i utlandet, samt en del utsendte arbeidstakere til et tredje land. Formålet med å ha to typer arbeidsgivere i denne oppgaven (både registrerte og ikke registrerte i Norge) er å vise forskjeller i administrativ praksis knyttet til rapportering og betaling av arbeidsgiveravgift.

Oppgaven gjelder kun arbeidstakere som jobber i to eller flere land i tillegg til utsendte arbeidstakere fra Norge. Det betyr at andre menneskegrupper som oppholder seg i andre land som f.eks. pensjonister, studenter, selvstendig næringsdrivende osv. ikke skal være særskilt behandlet i denne oppgaven.

Hoved oppmerksomhet i oppgaven er rettet mot manglende hjemmel i loven for å kreve inn arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere som ikke er registrert i Norge. I tillegg ser vi på følgende problemstillinger:

- Kompleksitet i lovgivning og reglene
- Lite tilgjengelig informasjon, litteratur og veiledning om betaling av arbeidsgiveravgift
- Uklar og ulik rapporteringsprosess
- Manglende digitale tjenester for purring, varsling og oppfølging av saker

1.2. Oppgavens struktur

I teoridelen identifiserer vi hvem som anses som arbeidsgiver iht. folketrygdloven og framlegger generell informasjon om arbeidsgiveravgiftsplikt. Vi ser også på gjeldende trygdeavtaler og EØS-avtalens trygderegler, samt forhold mellom sistnevnte og intern norsk lovgivning. Videre gir vi et innblikk i hvem som kan være pliktig og frivillig medlem i norsk trygd og hvilken betydning medlemskapet har for den enkelte person.

Det er hensiktsmessig å avklare oppgavefordeling mellom NAV og Skatteetaten for å kjenne til hvilke utfordringer som foreligger i forbindelse med innkreving av arbeidsgiveravgift i grenseoverskridende arbeidsforhold. Dette er viktig, fordi at begge myndigheter er involverte for å sikre at arbeidstakere, som opprettholder medlemskap i folketrygden skal betale trygdeavgift. Arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift uavhengig av hvilket EØS-land vedkommende driver virksomhet i. Til slutt drøfter vi hjemmelsproblematikken og hvilke konsekvenser det har for Skatteetaten.

I den praktiske delen av vår oppgave drøfter vi først spørsmålet om arbeidstakeren kan bli gjort ansvarlig for betaling av arbeidsgiveravgift, i tilfeller hvor arbeidsgiver ikke betaler.

Deretter foretar vi en vurdering om hvorvidt solidaransvarsbestemmelsen kan anvendes i utenlandsk arbeidsleieforhold. Dette er aktuelt fordi utsendte arbeidstakere fortsatt er omfattet av nasjonal lovgivning i forbindelse med betaling av sosiale avgifter (arbeidsgiveravgift og trygdeavgift), selv om de utfører arbeid i utlandet for en utenlandsk

arbeidsgiver. Skatteoppkrever utland er kompetent myndighet som krever inn arbeidsgiveravgift fra norsk registrerte utenlandske arbeidsgivere (NUF), som driver virksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel. I tilfeller der NUF-selskapene ikke betaler arbeidsgiveravgift for sine utsendte arbeidstakere, drøfter vi spørsmålet om hvorvidt solidaransvarsregelen kan anvendes i et internasjonalt forhold. Samtidig framlegger vi en grunnleggende gjennomgang av EU-direktiver som gjelder utsendte arbeidstakere og hvilken praksis som anvendes i andre EØS-land i forbindelse med innkreving av arbeidsgiveravgift.

Neste part i vår praktiske del handler om samarbeid på internasjonalt nivå. Her svarer vi på følgende spørsmål:

1. Hvorfor er samarbeid viktig for medlemslandene?
2. Hva gjør Europa-Kommisjonen for å oppnå bedre samarbeid mellom land og hva gjør de for å motvirke svindel på grunn av manglende vilje til å betale arbeidsgiveravgift?
3. Hvordan kan innkrevingsprosess bli effektivisert gjennom internt (NAV og Skatteetaten) og eksternt (Norge og andre lands trygdemyndigheter) samarbeid?

Til slutt legger vi frem enkle forslag som skal bidra til effektivisering av innkrevingsprosess. Disse forslagene skal øke sannsynlighet for at arbeidsgivere fra andre land rapporterer og betaler arbeidsgiveravgift uten tiltak for tvungen betaling.

1.3. Metode

Vår oppgave baserer seg hovedsakelig på rettskilde analyse på nasjonalt og internasjonalt nivå. Lovens forarbeider og annen juridisk litteratur er også benyttet for å belyse problemstillingen. Administrativ praksis er begrenset fordi det ikke er tydelig avklart i loven hvorvidt avgiftsplikten etter intern norsk lovgivning strekker seg utenfor Norges territorium.

På grunn av begrenset omfang til aktuelle rettskilder samt juridisk litteratur, har vi gjennomført intervju med både NAV og Skatteoppkrever utland. Formålet med intervjuene var å få avklart en del spørsmål i forbindelse med medlemskap i folketrygden og arbeidsfordeling mellom etatene. Vi fikk i tillegg informasjon om finansiering av ordinær folketrygd med hensyn til pliktig og frivillig medlemskap.

2. Arbeidsgiver begrep og plikt til å betale arbeidsgiveravgift

Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (ftrl.) § 23-2 fastslår at arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette. Fra forarbeider om Forenklet folketrygdlov³ framgår det at «*Enhver som har noen ansatt i sin tjeneste (arbeidsgiver), plikter å svare arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse som utbetales til ansatte. Det samme gjelder den som engasjerer noen til å utføre et oppdrag (oppdragsgiver), når oppdraget ikke er å anse som et ledd i selvstendig næringsvirksomhet for oppdragstakeren. Det skal med andre ord også betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse til oppdragstakere*».

Folketrygdloven avgrensar arbeidsgiveravgiftsplikt mot selvstendig næringsvirksomhet, men allikevel foreligger det plikt til å betale arbeidsgiveravgift av godtgjørelse til medlemmer i styrer, utvalg, råd og lignende selv om vedkommende er selvstendig næringsdrivende.⁴ Videre er det viktig å være klar over at plikten til å svare arbeidsgiveravgift gjelder uavhengig av om arbeidsgiveren driver selvstendig næringsvirksomhet eller ikke. Med andre ord betyr det at plikt til å betale avgift foreligger for selvstendig næringsdrivende som ansetter andre i sin tjeneste.

Noen ganger kan skattemyndigheten ha problemer med å skille hva som skal vurderes som selvstendig næringsvirksomhet eller ordinært ansettelsesforhold. Derfor er det viktig å klare å identifisere om det foreligger arbeidsforhold eller oppdragskontrakt mellom to parter hvor oppdragstaker er selvstendig næringsdrivende.

2.1. Arbeidsgiver begrep

Arbeidsgiver begrep er ikke definert i folketrygdloven og det kan forklares slik at den skatterettslige definisjonen som er gitt i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (sktbl.) § 4-1 første ledd bokstav c har vært lagt til grunn i retts- og administrativ praksis⁵. Arbeidsgiver er legaldefinert her som «*Den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i.*»

Legaldefinisjonen av arbeidsgiver i § 4-1 første ledd bokstav c er generell og skiller ikke mellom norske og utenlandske arbeidsgivere. Også arbeidsgivere som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet er derfor arbeidsgivere i lovens forstand når de «*selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i.*»⁶

³ NOU 1990:20:708

⁴ Se Innst. O. nr. 46 (1996-1997), 30. del VII Forvaltningsmessige bestemmelser, § 23-2. Arbeidsgiveravgift.

⁵ Se Rt. 1985 s. 957 (Søderlund & Berg-dommen) og Rt. 1985 s. 977 (Ceca-saken).

⁶ Skattebetalingshåndboken 2017: 52

Det skilles mellom to type arbeidsgiverbegrep i rettspraksis: materielt og funksjonelt. Med funksjonelt begrep menes at ordlyden i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c tolkes bokstavelig, slik at hovedvekten legges på selve lønnsutbetalingen med mindre utbetaler opptrer som fullmektig for arbeidsgiveren.⁷

Både lov 29. april 1988 nr. 21 om ferie (feriel), lov 17. juni 2005 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv. (aml) og lov 13. juni 1969 nr. 26 om skadeserstatning (skl) bygger på materielt arbeidsgiverbegrep, dvs. når vesentlig vekt legges på hvem som bærer økonomisk ansvar og risikoen for arbeidsresultatet⁸. Arbeidsgiver er definert i skl. § 2-1 andre ledd som «*det offentlige og enhver annen som i eller utenfor ervervsvirksomhet har noen i sin tjeneste*». I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (sktfvl) § 1-2 er juridisk person som skal svare arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-2 definert som skattepliktig.

I stortingsmeldingen «*Felles ansvar for eit godt og anstendig arbeidsliv*» oppsummeres gjeldende rett slik:

«*Ifølgje rettspraksis er desse momenta viktige for å kunne seie at det ligg føre eit arbeidstakerforhold:*⁹

- *Arbeidstakeren har plikt til å stille si personlege arbeidskraft til rådvelde og kan ikkje bruke medhjelparar for eiga rekning.*
- *Arbeidstakeren har plikt til å underordne seg arbeidsgiveren si leiing og kontroll av arbeidet.*
- *Arbeidsgiveren stiller til rådvelde arbeidsrom, maskinar, reiskap, arbeidsmateriale eller andre hjelpemiddel som er nødvendige for å utføre arbeidet.*
- *Arbeidsgiveren ber risikoen for arbeidsresultatet.*
- *Arbeidstakeren får vederlaget i ei eller anna form for lønn.*
- *Tilknytingsforholdet mellom partene har ein nokolunde stabil karakter og er oppseieleg med bestemte fristar.*
- *Det blir i hovudsak arbeid for ein oppdragsgivar».*

I vurderingen av hvem som er avgiftspliktig arbeidsgiver etter sktbl. § 4-1, er det avgjørende hvem som har utbetalingsfunksjon i alle tilfeller unntatt arbeidsleie. Ved fullmektigforhold skal det tas hensyn til hvem som bærer den økonomiske risikoen ved utbetalingen for egen regning. Med begrep *egen regning* må man forstå at utbetaler endelig må bære kostnadene som virksomheter medfører¹⁰.

⁷ Sarai 2012: 271

⁸ Se Rt. 1976, s. 1117 (Siesta-dommen) – det svenske firmaet Nya Asphalt AB ble ansett som arbeidsgiver i relasjon til arbeidsgiveransvaret etter skadeserstatningsloven siden arbeidet ble utført for dette firmaets regning og risiko.

⁹ Hagstrøm & Stenvik 2014: 212

¹⁰ Se Rt. 1985 s. 957 (Søderlund & Berg-dommen) og Rt. 1985 s. 977 (Ceca-saken).

Det er viktig å foreta totalvurdering, dvs. man må se på hvem som sitter med grunnlagsdata for å kunne beregne arbeidsgiveravgift, men denne type vurdering må avgrenses mot fullmektigtillfellene¹¹. Ved en materiell helhetsvurdering legges avgjørende vekt på hvem som er ansvarlig for arbeidsresultatet, hvem som har instruksjons- og styringsrett overfor arbeidstakere, hvem som avgjør avlønningsspørsmål og hvem som overfor (fremmed) myndighet har opptrådt som arbeidsgiver.

Noen ganger kan det være veldig vanskelig å avgjøre hvem som er den reelle arbeidsgiveren, spesielt når arbeidsgiver ikke har direkte forhold til de ansatte eller deres arbeidsutførsel¹². Hovedregelen er at utbetaler blir ansett som arbeidsgiver med mindre det er klare holdepunkter for å definere utbetaler som fullmektig for den egentlige arbeidsgiver.¹³

Ift rettspraksis, så kan fullmektigforhold foreligge uten at partene nødvendigvis har karakterisert forholdet som et fullmaktsforhold. Derfor kan det være hensiktsmessig å undersøke nærmere inngåtte kontrakter for å finne ut hvem som har mest økonomisk tilknytning til oppdraget. Prinsipielt så er det slik at arbeidsgiver er den som foretar utbetalinger for egen regning og fullmektig er den som foretar lønnsutbetalinger på vegne av arbeidsgiver og derfor ikke bærer økonomisk risiko selv.

I arbeidsleietilfellene vil utleier (oppdragstaker) og innleier (oppdragsgiver) av arbeidskraft bli solidarisk ansvarlige for arbeidsgiveravgiften ift. sktbl. § 4-1 annet ledd, jf. § 1-1 bokstav e) «*Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter denne lov oppfylles.*» Med *stilles til rådighet for andre* menes at en utleier stiller arbeidstakere til disposisjon for å utføre arbeid i en annens (oppdragsgivers) virksomhet og at utleieren ikke har ansvar for, og heller ikke bærer risikoen for arbeidsresultatet. Spørsmålet om en arbeidstaker skal anses utleid til oppdragsgiver eller utfører arbeidet for sin ordinære arbeidsgiver, må avgjøres ut fra en samlet vurdering, som f eks¹⁴:

- *«den overordnede ledelse av arbeidet tilligger oppdragsgiveren*
- *arbeidet utføres på en arbeidsplass som disponeres av oppdragsgiveren og som han har ansvaret for*
- *godtgjørelsen til utleieren beregnes etter medgått tid eller under hensyn til annen sammenheng mellom godtgjørelsen og den lønn arbeidstakeren mottar*
- *det vesentligste av arbeidsredskap og materiell stilles til disposisjon av oppdragsgiveren, og*
- *utleieren ikke ensidig bestemmer antall arbeidstakere og de kvalifikasjoner disse skal ha. »*

¹¹ Se Rt. 1985 s. 957 (S&B)

¹² Se Rt. 1995 s. 584 (Sparebanken Rogaland-saken)

¹³ Sarai 2012 :279

¹⁴ Skatte-ABC, 2017/2018, 1.2.4.

Formålet med solidaransvar er å lette innfordringen for skattemyndighetene ved at det etableres klarhet rundt hvem som er arbeidsgiver i lovens forstand. Solidaransvars-regelen er ikke ment å være et subsidiært innfordringstiltak for myndigheten, men et slags hjelpemiddel til å gjennomføre lovlig innfordring av skatt og avgift, når den reelle arbeidsgiveren ikke oppfyller sine krav overfor de norske skattemyndighetene. Solidaransvar gjør at skattemyndighetene kan forholde seg til både oppdragsgiver og oppdragstaker ved innkreving. Dette innebærer at både oppdragstaker og oppdragsgiver anses som ansvarlige for arbeidsgiveravgiften. Samtidig er det viktig å være klar over at solidaransvarsregelen ikke gir mulighet til å vurdere betalingsevnen til involverte parter. Solidaransvarsregelen kan bare gjøres gjeldende for den del oppdragstaker er ansvarlig for. Denne bestemmelsen gir skattemyndigheten bedre mulighet for å innkreve sine krav.

Paragraf 4-1 annet ledd tredje punktum forutsetter at oppdragsgiver og oppdragstaker kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter skattebetalingsloven. Avtale om fritak fra solidaransvar kan inngås iht. § 4-1 annet ledd fjerde punktum. Slik avtale fritar likevel bare for disse pliktene for perioder som bestemmes av skatteoppkreveren. Når alle nødvendige opplysninger om partenes forutsetninger gis til myndighetene, vil det normalt ikke være behov for å holde både oppdragsgiver og oppdragstaker ansvarlige, og skatteoppkreveren kan frita en av partene for forpliktelsene.¹⁵

2.2. Arbeidsgiver plikt til å betale arbeidsgiveravgift

En arbeidsgiver har flere plikter – som plikt til å lønnsinnberette, foreta forskuddstrekk, beregne arbeidsgiveravgift mv.¹⁶ Ift. sktfvl. § 8-6 første ledd skal arbeidsgiver gi opplysninger om beregnet arbeidsgiveravgift og grunnlaget for beregning av avgiften for hver kalendermåned etter reglene i lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (A- opplysningsloven). A-meldingen skal leveres for hver måned, jf. a-opplysningsloven § 4 første ledd. I Norge er arbeidsgiveravgiften regionalt differensiert hvor satsen varierer fra 0 % til 14,1 % avhengig av sone som arbeidsgiver tilhører. Arbeidsgiver som har arbeidstakere på oppdrag i utlandet, skal beregne avgift med sats på 14,1pst. for den delen av arbeidet som utføres utenfor Norge¹⁷. Den samme satsen gjelder utenlandske arbeidsgivere som ikke driver noe virksomhet i Norge, men har ansatte som opprettholder medlemskap i norsk trygd ved opphold i utlandet.

Plikten til å svare arbeidsgiveravgift etter norsk intern rett er i utgangspunktet knyttet til lønnsopplysningsplikten for lønn mv., jf. ftrl. § 23-2 første ledd. Lønnsopplysningsplikt foreligger i en viss utstrekning også for utenlandske arbeidsgivere og for norske arbeidsgivere ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet. Ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet er

¹⁵ Skattebetalingshåndboken 2017: 52

¹⁶ Se Ot. prp. nr 83 (2004-2005) punkt. 6.1.2.

¹⁷ Skattedirektoratet 2018: 46

lønnsopplysningsplikten begrenset i henhold til forskrift av 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften) § 7-2-7 og § 7-2-8.

Det foreligger ikke avgiftsplikt for utenlandsk statsborger som har utført arbeid i utlandet, når vedkommende ikke er pliktig/frivillig medlem i norsk trygd, jf. ftrl. § 23-2 niende ledd. Dette gjelder uavhengig av hvor vedkommende anses skattemessig bosatt. Begrensninger gjelder også for utbetalinger til visse grupper personer som er utstasjonert i utlandet¹⁸.

Utenlandsk arbeidsgiver som er ikke opplysningspliktig etter sktfvl. blir pålagt til å svare arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-4a, dersom den har ansatte som er omfattet av norsk trygdellovgivning i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i ftrl. § 1-3. Mer om forhold mellom opplysningsplikt og avgiftsplikt kommer vi til å diskutere i kapittel 4 i denne oppgaven.

Elin Sarai konkluderer i sin bok *Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold* om at betalt eller ikke betalt arbeidsgiveravgift har i utgangspunktet ingen påvirkning på den enkelte ansatte sine rettigheter i folketrygden¹⁹. I ftrl. finnes kun to unntak som viser eksisterende forhold mellom avgiftsplikt og rettigheter i folketrygden:

1. § 2-14 - *Pliktig medlemskap i trygden opphører straks når medlemmet kommer i arbeid i utlandet eller på et skip som er registrert i utlandet.*
2. § 23-2 niende ledd, første punktum - *Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for arbeid i utlandet og på norsk kontinentalsokkel og i norsk territorialfarvann, når arbeidet er utført av en utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem i trygden* (fritak fra norsk arbeidsgiveravgiftsplikt).

I tillegg finner vi tydelig sammenheng mellom arbeidsgiveravgift og utbetaling av ytelser til den enkelt ansatte i lov 16. juni 1989 nr. 65 om yrkesskadeforsikring (yforsl). Som det framgår fra § 1, pnkt. 2 a) i forskrift til lov 13. oktober 1989 nr. 1041 om yrkesskadeforsikring «arbeidsgiveren plikter å betale arbeidsgiveravgift etter lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd § 23-2». Videre er det formulert at «*Forsikringsgiveren til den arbeidsgiver som skadelidte har når skaden eller sykdommen blir konstatert, er ansvarlig for å utbetale erstatning etter loven*», jf. yforsl. § 5. Selv om innbetalinger av arbeidsgiveravgift går inn i felleskapet og alle forsikringsgivere er solidarisk ansvarlige overfor de skadelidte – alle for en og en for alle, gir loven allikevel rett til forsikringsgiveren å kreve regress hos den arbeidsgiveren som ikke har betalt arbeidsgiveravgift ift yforsl. §§ 8 og 7. Dersom arbeidsgiver ikke har betalt arbeidsgiveravgift i opptil 4 måneder skal «*forsikringsgiveren svare i fire måneder etter opphør av avtalen*»²⁰, mens «*arbeidsgiveren kan straffes og risikerer dessuten uavkortede regresskrav*».

¹⁸ Skattedirektoratet 2018: 34.

¹⁹ Sarai 2012: 71

²⁰ Se Ot. prp. nr. 44, VIII Merknader til de enkelte bestemmelser i lovutkastet, til § 6.

2.3. Arbeidsgiveravgift ved frivillig medlemskap i norsk trygd

Som vi allerede har nevnt, skal arbeidsgiveravgift som ikke er betalt ha betydning for den enkelte ansatte sine rettigheter i folketrygden ved pliktig medlemskap etter frtl. §§ 2-1 til 2-5, herunder arbeidstakere som er medlem i trygden etter avtale i medhold av lovens § 1-3 *Avtaler med andre land om trygd*.

Situasjonen er annerledes ved frivillig medlemskap etter frtl. § 2-8. Som det framgår fra intervju med NAV (se vedlegg 1) skal utenlandsk arbeidsgiver betale 13,9 % i arbeidsgiveravgift til NAV. Utenlandske arbeidsgivere er unntatt fra å betale 0,2%, som gjelder yrkesskadeerstatning.

I tilfeller der arbeidsgiver ikke betaler arbeidsgiveravgift, eller når det foreligger ikke noe plikt til å betale arbeidsgiveravgift, skal hele avgiften betales av den ansatte, dersom vedkommende søker om frivillig medlemskap i norsk trygd.

NAV presiserer at for å opprettholde medlemskapet i folketrygden må hele medlemsavgiften betales, dvs. arbeidsgivers andel som trer inn i stedet for arbeidsgiveravgift, trygdeavgift og statens andel som trer inn i stedet for tilskudd fra staten. Arbeidsgivers andel ved frivillig medlemskap i folketrygden er en trygdeavgift og ikke en arbeidsgiveravgift. Men det betyr likevel at hvis arbeidsgiver betaler arbeidsgiveravgift, så skal det ikke i tillegg betales arbeidsgivers andel.

Her ser vi at frivillig medlemskap i norsk trygd avhenger av om arbeidsgiveravgift /arbeidsgivers andel blir betalt til Norge eller ikke. NAV konkluderer med at «*dersom en av delene av medlemsavgiften ikke blir betalt, opphører medlemskapet i folketrygden*». Se kapittel 4.3. om hva den totale avgiften utgjør for den enkelte personen som søker om frivillig medlemskap.

3. Trygdeavtaler og EØS-avtalens trygderegler

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift er som hovedregel avhengig av om arbeidstaker er medlem i folketrygden. For personer som er unntatt fra medlemskap i folketrygden i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller andre trygdeavtaler Norge har inngått, faller imidlertid plikten til å betale norsk arbeidsgiveravgift bort²¹. Samtidig skal plikten til å betale norsk arbeidsgiveravgift gjelde for personer som er omfattet av folketrygden i henhold til EØS avtalens trygderegler eller andre trygdeavtaler Norge har inngått med andre land, selv om arbeid utføres utenfor Norge.

Derfor er det viktig å kjenne til både intern lovgivning samt trygdeavtaler mellom nordiske land²², bilaterale avtaler innen EØS-området²³ og utenfor EØS-området²⁴, Forordning 883/2004²⁵ sammen med gjennomførings forordning 987/2009 når man skal vurdere om en person er medlem i folketrygden eller ikke.

3.1. Trygdeavtalenes formål og prinsipper

Trygdeavtalenes hovedformål og viktigste prinsipp er å sikre at det andre avtalelandets statsborgere blir behandlet likt med norske statsborgere i folketrygden, og omvendt at norske statsborgere blir likestilt med det andre avtalelandets statsborgere i forhold til trygdesystemet i dette landet. Det er også viktig å sikre at de personer som avtalen omfatter, er dekket av trygdesystem, men slik at dobbel trygdedekning og avgiftplikt forhindres så langt som mulig. Trygdeavtaler skal også sikre at opptjente rettigheter ikke går tapt ved flytting fra den ene avtalestaten til den andre²⁶.

Alle trygdeavtalene har bestemmelser om medlemskap eller lovvalg, og angir hvilken stats trygdeordning en person skal være omfattet av. Hovedregelen i alle avtalene er at en person skal være omfattet av trygden i den staten vedkommende utfører arbeid eller næringsvirksomhet – arbeidsstatsprinsippet. Dette gjelder uavhengig av om lønnen utbetales fra arbeidslandet eller ikke.

²¹ Arbeids- og velferdsetaten 1997: kapittel 23

²² Omfatter Norge, Sverige, Danmark, Finland, Island, Grønland, Færøyene og Åland

²³ Gjelder Belgia, Frankrike, Hellas, Italia, Kroatia, Luxembourg, Nederland, Portugal, Slovenia, Storbritannia og Nord-Irland, Ungarn og Østerrike

²⁴ Gjelder Australia, Bosnia og Hercegovina, Canada, Chile, India, Israel, Montenegro, Quebec, Serbia, Sveits, Tyrkia og USA

²⁵ Forordning 883/2004 erstattet tidligere forordning 1408/71 med virkning fra 1.mai 2010. Ved overgangen fra forordning 1408/71 til 883/2004 har artikkel 87 nr. 8 stor betydning: *dersom en person ved anvendelse av den nye forordningen blir omfattet av et annet lands lovgivning enn den han eller hun allerede var omfattet av etter 1408/71, skal lovvalget etter 1408/71 fortsatt gjelde så lenge vedkommendes situasjon ikke endres, men maksimalt i inntil 10 år etter at forordning 883/2004 tok til å gjelde.*

²⁶ NOU 1990:20:708

3.2. EØS-avtalens formål og prinsipper

EØS-avtalens bestemmelser om trygd er inntatt i Europaparlamentets og Rådets forordning 883/2004 og gjennomføringsforordning 987/2009. Rådsforordning 883/2004 sin hovedregel og utgangspunkt er at bare en medlemstats lovgivning skal komme til anvendelse ved arbeid innenfor EØS-området. Denne forordningen har regler som angir hvilken stats trygdlovgivning som skal gjelde for statsborgere av en EØS-stat²⁷ og som flytter innenfor EU/EØS-området for å arbeide (lovvalgsregler). Ift § 2 i lov 27. november 1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven) er det slik at «Bestemmelser i lov som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter avtalen, skal i tilfelle konflikt gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold».

Rådsforordningen har hoved fokus på arbeidstaker sine rettigheter. Grunnprinsippene er følgende:

Likebehandlingsprinsippet kommer til uttrykk i art. 4 og fastslår at personer som omfattes av forordningen ha «*de samme rettigheter og pligter i henhold til en medlemsstats lovgivning som vedkommende medlemsstats egne statsborgere*».

Eksportabilitetsprinsippet innebærer at «*kontantytelser som ellers kan utbetales i henhold til lovgivningen i et EØS-land eller forordningen, ikke skal være gjenstand for reduksjon, tillegg, suspensjon, tilbaketrekking eller konfiskering fordi den begunstigede eller hans/hennes familiemedlemmer bor i et annet EØS-land.*»²⁸ Med andre ord betyr det at ytelser som tilkommer personer bosatt på andre medlemsstaters territorier skal bli beholdet.

Sammenleggingsprinsippet fastslår at «*utenlandske perioder skal legges sammen med innenlandske perioder i nærmere angitte situasjoner, for å oppnå eller beholde rett til en ytelse, såfremt ikke forordningen selv bestemmer noe annet.*» F eks, dette prinsippet «*innebærer at det tas hensyn til perioder med rett til arbeidsløshetsytelser i annet EØS-land når det vurderes om en arbeidstaker oppfyller inngangsvilkårene for rett til dagpenger i Norge.*»²⁹

Proporsjonalitetsprinsippet/delpensjonsprinsippet innebærer at «*pensjoner utmåles i forhold til hvor lang opptjening vedkommende har i det enkelte land.*»³⁰

Generelt sett inneholder forordning 883/2004 koordineringsregler som kommer til anvendelse for personer som har benyttet seg av retten til fri bevegelse innenfor EØS. Forordningen er ikke ment til å harmonisere trygdlovgivningen i de forskjellige

²⁷ EØS land i 2018 - Belgia, Bulgaria, Danmark, Estland, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Island, Italia, Kroatia, Kypros, Latvia, Liechtenstein, Litauen, Luxembourg, Malta, Nederland, Norge, Polen, Portugal, Romania, Slovakia, Slovenia, Spania, Storbritannia og Nord-Irland, Sverige, Tsjekkia, Tyskland, Ungarn, Østerrike

²⁸ Arbeids- og Sosialdepartament 2017: 16.

²⁹ Arbeids- og Sosialdepartament 2017: 15-53.

³⁰ Arbeids- og Sosialdepartament 2017: 16.

medlemslandene, og derfor inneholder det kun regler om hvilket lands lovgivning som de persongrupper den gjelder for, skal være omfattet av.³¹

Med andre ord tar forordning 883/2004 og gjennomføringsforordning 987/2009 sikte på å sørge for at personer som benytter seg av den frie bevegelighet og flytter fra et land til et annet kan beholde de rettigheter som de har opptjent, og gis adgang til trygdeordninger i tilflyttingslandet slik at man er sikret kontinuitet i opptjening og dekning for risikoer.³²

3.3. Forhold mellom trygdeavtaler, EØS-avtalen og intern lovgivning

Det er viktig å være klar over at trygdeavtaler og forordning 883/2004 kan gi et annet resultat når det gjelder medlemskap enn etter norsk intern lovgivning. EØS-lovgivningen og trygdeavtaler har lovvalgsregler som er bestemmende for hvilken stats lovgivning som skal gjelde. I denne sammenheng bør man kjenne til regel etter ftrl. § 1-3 som sier at *«avtaler inngått med hjemmel i § 1-3 går foran bestemmelsene i folketrygdloven. For å avgjøre trygdeforholdet ved opphold i utlandet, er det derfor ikke tilstrekkelig å kjenne folketrygdlovens regler. Det er også nødvendig å kjenne til om det er inngått avtale med oppholdslandet og hvilke regler denne har om i hvilket land vedkommende skal være medlem i trygden»*³³.

Ved utbetalinger som ikke omfattes av de norske reglene om lønnsopplysningsplikt, foreligger det likevel plikt til å svare arbeidsgiveravgift hvis arbeidstakeren er omfattet av norsk trygdlov i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i ftrl. § 1-3., se ftrl. § 23-4 a.

En norsk arbeidsgiver med ansatte som er omfattet av trygdlov i annen EØS-stat, har en plikt til selv å ta kontakt med trygdemyndighetene i denne staten. Medlemstaten til de ansatte informerer om hvilke avgifter som skal betales, de praktiske rutinene for å bli registrert som arbeidsgiver og for innbetaling av avgift. Både trygdeavgift og arbeidsgiveravgift skal betales til den staten hvor personen er omfattet av trygden i.

Arbeidsgiveravgift i Norge skal ikke svares i tilfeller hvor arbeidstakeren er unntatt fra folketrygden i henhold til bestemmelser i gjensidighetsavtale med annet land om sosial trygghet. Plikten til å svare arbeidsgiveravgift kan derfor være begrenset i henhold til EØS-avtalens trygderegler og avtale om trygd inngått med andre land med hjemmel i ftrl. § 1-3.

Rådsforordning (EF) nr. 883/2004 med tillegg regulerer hvilken trygdlov som får anvendelse for personer som er statsborgere i et EØS-land, og har bostedsmessig og/eller arbeidsmessig tilknytning til ett eller flere andre EØS-land. Disse reglene har også betydning for i hvilket land det skal betales sosiale avgifter. Sosiale avgifter, dvs. trygdeavgift og

³¹ Arbeids- og velferdsetaten 2017: *Hovednr. 45 - Kapittel 2.*

³² Se Administrasjonsdepartementet, 2012, *Sammendrag av innholdet.*

³³ Rikstrygdeverket, Internasjonalt kontor, NAV - Arbeids- og velferdsetaten 2000

arbeidsgiveravgift skal betales i det landet hvor arbeidstakeren er medlem av trygdeordningen.

Dersom anvendelse av to eller flere medlemsstaters lovgivning medfører samtidig medlemskap, fastsetter rådsforordning at³⁴:

- *«i en pliktig trygdeordning og i en eller flere frivillige eller frivillig fortsatte trygdeordninger, skal vedkommende utelukkende omfattes av den pliktige trygdeordningen, og*
- *i to eller flere frivillige eller frivillig fortsatte trygdeordninger, kan vedkommende bare bli medlem i den frivillige eller frivillig fortsatte trygdeordning som vedkommende har valgt. »*

Det er likevel fastsatt unntak i regelen for uførhet, alder og dødsfall (pensjoner). Ifølge den samme forordningen, kan vedkommende likevel bli medlem i den frivillige eller frivillig fortsatte trygdeordning i en medlemsstat selv om vedkommende omfattes av en annen medlemsstats lovgivning på pliktig grunnlag, dersom samtidig medlemskap er tillatt, uttrykkelig eller stilltiende, i førstnevnte medlemsstat.

³⁴ Rikstrygdeverket, Internasjonalt kontor, NAV - Arbeids- og velferdsetaten 2004

4. Forhold mellom opplysningsplikt og avgiftsplikt til Norge

Skatteforvaltningslovens kapittel 7 regulerer opplysningsplikten til Norge som gjelder lønn og andre type godtgjørelser utbetalt for arbeid. Skatteforvaltningsloven har tett forhold til A-opplysningsloven som gjelder rapportering av opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningsplikten etter intern norsk rett gjelder uavhengig av om mottaker er skattepliktig til Norge eller utlandet. Vi skal ikke gå inn på et detaljnivå for å se hvilke type lønn og godtgjørelser denne loven omfatter. Vi vil helst fokusere på opplysningsplikt og arbeidsgiveravgiftsplikt som gjelder både for arbeid utført i Norge og i utlandet med hensyn til intern rett og rådsforordning/trygdeavtaler. Formålet med dette er å se på hvilke krav som stilles til norske og utenlandske selskap i forhold til opplysningsplikt og avgiftsplikt når de har norske og/eller utenlandske ansatte. Med ord "norsk" menes skattemessig bosatt (om fysisk person) eller skattemessig hjemmehørende (om selskap).

Tabell 4.1.

Opplysningsplikt og avgiftsplikt avhengig av skattemessig tilhørighet til Norge

	ARBEIDSTAKER	ARBEID UTFØRES I NORGE. ARBEIDSGIVER ER:	
		SKATTEMESSIG HJEMMEHØRENDE I NORGE	SKATTEMESSIG HJEMMEHØRENDE I UTLANDET
NORSK INTERNRETT	Skattemessig bosatt i Norge	AGA PLIKT: Fktrl. § 23-2 (1 ledd) OPPLYSNINGSPLIKT: Sktfvl. § 7-2, jf. 8-6 samt A-opplysningsloven	AGA PLIKT :Fktrl. § 23-2 (1 ledd), OPPLYSNINGSPLIKT: Sktfvl. § 7-2, jf. 8-6 samt A-opplysningsloven
	Skattemessig bosatt i utlandet	AGA PLIKT: Fktrl. § 23-2 (1 ledd) OPPLYSNINGSPLIKT: Begrenset opplysningsplikt etter sktfvl. Forskrift § 7-2-7 første ledd, c)	AGA PLIKT :Fktrl. § 23-2 (1 ledd), OPPLYSNINGSPLIKT: Sktfvl. § 7-2, jf. 8-6, sktl. 2-3 første ledd d) - ikke skatteplikt
FORÅRDNING 883/2004	Skattemessig bosatt i Norge	Gjelder intern rett: Fktrl. § 23-2 (1 ledd)	Hovedregel - arbeidsstatsprinsippet (uten hensyn til statsborgerskap): art. 11 nr 3.
	Skattemessig bosatt i utlandet	Hovedregel - arbeidsstatsprinsippet: art. 11 nr 3. unntak: art. 12 (utsendt arbeidstaker) eller art. 13 nr. 1 (omfattes av bostedstatens trygdlovgivning) eller i vise tilfeller kan inngås avtale mellom to medlemsstater iht art. 16	unntak: art. 12 (utsendt arbeidstaker) eller art. art. 13 nr. 1 bokstav b i), ii) og iii) (arbeidsgivers hjemland) eller i vise tilfeller kan inngås avtale mellom to medlemsstater iht art. 16
TRYGDEAVTALER	Skattemessig bosatt i Norge	Gjelder intern rett: Fktrl. § 23-2 (1 ledd))	Hovedregel: omfates av arbeidsstatens trygdlovgivning, aga betales til utlandet. Kan inngås avtale mellom land å gjøre unntak fra arbeidsstatsregelen.(f eks avtale med Storbritannia, art. 9)
	Skattemessig bosatt i utlandet	Hver enkel avtale vurderes separat: tas hensyn til hvor arbeidsgiver (juridisk person) har sin sete/registrert foretakssted etter intern selskapslovgivning	Arbeidsstatsprinsippet. Dersom vilkår for utsendt arbeidstaker er oppfylt skal internretten i det andre medlemsstat komme til anvendelse og ikke norsk avgiftslovgivning.

		ARBEID UTFØRES I UTLANDET. ARBEIDSGIVER ER:	
ARBEIDSTAKER		SKATTEMESSIG HJEMMEHØRENDE I NORGE	SKATTEMESSIG HJEMMEHØRENDE I UTLANDET
NORSK INTERNRETT	Skattemessig bosatt i Norge	AGA PLIKT: Fktrl. § 2-14 siste ledd og 23-2 OPPLYSNINGSPLIKT: Sktfvl. § 7-2, jf. 8-6 samt A-opplysningsloven	Ftrl. 23-4a) og sktfvl. § 8-6 hindrer ikke at AGA ilegges etter intern rett. Mangler hjemmel for å innkreve arbeidsgiveravgift fra utlandske arbeidsgivere. Vise vilkår må være oppfylt for å ha rett for medlemskap i norsk trygd etter ftrl. §§ 1-3 eller 2-8.
	Utenlandsk statsborger	Ingen AGA plikt: fctrl. § 23-2 niende ledd første punkt. Vilkår: ikke medlem i folketrygden; Unntak: midlertid opphold (<12 måneder) - plikt å betale AGA. AGA PLIKT: ved frivillig medlemskap i Norge, jf. ftrl. § 2-8 eller ift. inngått avtale med andre land etter ftrl. § 1-3.	
	Skattemessig bosatt i utlandet	OPPLYSNINGSPLIKT: Ikke opplysningsplikt etter forskrift i sktfvl. § 7-2-7 b)	
FORÅRDNING 883/2004	Skattemessig bosatt i Norge	Arbeidsstatsprinsippet, art. 11 nr.3. Ved utsendelse kan anvendes art. 12 eller i vise tilfeller inngås avtale mellom to medlemsstater iht art. 16..	Arbeidsstatsprinsippet: arbeidsgiversavgiftsspørsmål reguleres av arbeidsstatens internrett. Kan inngås avtale mellom to medlemstater iht. Art 16.
	Skattemessig bosatt i utlandet	Arbeidsstatsprinsippet. Vilkår: arbeidstaker er EØS-borger bosatt i en medlemsstat, mens arbeid utføres i en annen medlemsstat.	Vise vilkår må være oppfylt for å ha rett for medlemskap i norsk trygd etter ftrl. § 1-3.
TRYGDEAVTALER	Skattemessig bosatt i Norge	Hovedregel: omfates av arbeidsstatens trygdlovgivning, aga betales til utlandet. Kan inngås avtale mellom land å gjøre unntak fra arbeidsstatsregelen.(f eks avtale med Storbritannia, art. 9)	Arbeidsstatsprinsippet. Vilkår: arbeid må utføres på en av avtalestatenes territorium. AGA betales til avtalestat med mindre avtalen omfatter utsendt medarbeider.
	Skattemessig bosatt i utlandet	Arbeidsstatsprinsippet: arbeidsstatens trygdlovgivning skal regulere arbeidstakers trygdesituasjon, og trygde- og arbeidsgiveravgift skal da betales etter arbeidsstatens lovgivning.	Vise vilkår må være oppfylt for å ha rett for medlemskap i norsk trygd.

*AGA - arbeidsgiveravgift

Som det framgår fra tabellen overfor, har arbeidsgiver opplysningsplikt selv om arbeidstaker ikke er skattemessig bosatt i Norge. Vilkårene i forhold til sktl. § 2-1 annet ledd bokstav a og b er ikke oppfylt og vedkommende skal ikke bli skattlagt i Norge for opptjente arbeidsinntekter her, men arbeidsgiver har på tross av dette opplysningsplikt. Opplysningsplikten etter sktfvl. § 7-2 foreligger også for arbeidsgiver som ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge. Selv om det foreligger opplysningsplikt etter kap. 7 i sktbl., må det foretas separat vurdering for avgiftsplikt etter ftrl.

Dersom det oppstår dobbel avgiftsplikt ved f eks avgiftplikt til både bostedsland og arbeidsstatsland, skal EØS rådsforordning 883/2004 og trygdeavtaler anvendes. Rådsforordningenes hovedregel er at en arbeidstaker skal være omfattet av trygdlovgivning i arbeidsstaten, jf. art. 11 nr. 1. Det foreligger tre unntak fra denne regelen som gjelder:

1. *utsendte arbeidstakere*, jf. art. 12 nr. 1 – vilkår må være oppfylt: arbeidsgiver "normalt udøver sin virksomhet" i den utsendende medlemsstaten.
2. bostedsstaten eller arbeidsgivers hjemland ved *lønnet arbeid på to eller flere medlemslands område*, jf. art. 13 nr. 1.
3. unntak fra arbeidsstatsprinsippet som gis til statenes myndigheter, jf. art 16 nr. 1 –det må inngås *avtale mellom statene* «til fordel for vise personer eller vise personkategorier». Da blir arbeidstaker omfattet av bostedsstatens trygdlovgivning.

Når det gjelder trygdeavtaler, så må man se på hver av de separat, fordi disse kan inneholde andre betingelser og vilkår som gjelder medlemskaps spørsmål. Etter trygdeavtaler kan norsk arbeidsgiver anses å være skattemessig hjemmehørende i Norge, men samtidig stiftet (ha sete/forretningssted) i et annet medlemsstat etter intern selskapslovgivning. Det gis anledning å fravike hovedregel om arbeidsstatsprinsippet når det gjelder utsendt arbeidstaker.

Arbeidsgivere som er skattemessig hjemmehørende i Norge, med ansatte som er skattepliktige til Norge, har også opplysningsplikt for lønn utbetalt for arbeid utført i utlandet. Denne bestemmelsen følger av globalbeskatningsprinsippet som fastslår at inntektene som er opptjent både i Norge og i utlandet skal skattlegges her. Derfor må den norske skattemyndigheten få informasjon om disse inntektene. I dette tilfellet utløses også arbeidsgiveravgiftsplikten. I utgangspunktet er det slik at arbeidstakers pliktige medlemskap i folketrygden opphører ved arbeid i utlandet, men ikke når arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 2-14 siste ledd.

Når det gjelder arbeidsforhold mellom arbeidsgiver som er skattemessig hjemmehørende i utlandet og arbeidstaker som er utenlandsk statsborger, så er det ftrl. § 23-2 niende ledd første punkt som har stor betydning. Ift. denne bestemmelsen skal arbeidsgiver ikke betale arbeidsgiveravgift for arbeid i utlandet, *«når arbeidet er utført av en utenlandsk arbeidstaker som ikke er medlem i trygden»*. Ift. § 2-14 siste ledd om opphør av pliktig medlemskap, så er det regulert slik at *«pliktig medlemskap i trygden opphører straks når medlemmet kommer i arbeid i utlandet»* <...> *«Dette gjelder ikke når vedkommende midlertidig arbeider i utlandet», dvs. under 12 måneders periode «og arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift etter § 23-2»*. Hvis vi ser på de to bestemmelsene sammen, så er det slik at § 2-14 siste ledd gir arbeidstaker en rettighet å være medlem i folketrygden, mens § 23-2 niende ledd fritar arbeidsgiver fra plikt til å betale arbeidsgiveravgift. Hvis arbeidstaker omfattes av ftrl. § 2-14 siste ledd skal opprettholde medlemskapet i norsk trygd, blir da vilkårene etter § 23-2 niende ledd for avgiftsfritak ikke oppfylt. Bakgrunnen for avgiftsfritaket sier at arbeidstakers behov for trygdedekning må gå foran arbeidsgivers ønske om fritak fra avgiftsplikt.

Det mest utfordrende arbeidsforholdet foreligger mellom arbeidstaker som er medlem ift. ftrl. § 1-3 og arbeidsgiver som er verken skattemessig hjemmehørende i Norge eller har begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Manglende hjemmel i loven som regulerer innkreving av arbeidsgiveravgift når den utenlandske arbeidsgiveren ikke har noen annen tilknytting til Norge enn bare den ansatte som opprettholder medlemskap i folketrygden gir utfordringer i forhold til innkreving. Vi vil drøfte mer om hjemmels problematikken i kap. 6.

Som vi har beskrevet overfor, er det som regel sammenheng mellom opplysningsplikt og avgiftsplikt etter skatteforvaltningsloven. Plikten til å betale arbeidsgiveravgift er i utgangspunktet knyttet opp mot arbeidsgivers opplysningsplikt i sktvfl. §§ 7-2 § 8-6.

I et arbeidsforhold hvor det foreligger arbeidskontrakt mellom utenlandsk arbeidsgiver som ikke driver noe næringsvirksomhet i Norge, men som har arbeidstaker fra Norge som utfører arbeid utenlands, er det naturlig å spørre om et slik arbeidsforhold er nok tilknytting til Norge for å pålegge den utenlandske arbeidsgiveren å betale arbeidsgiveravgift til Norge.

Sett fra den ansattes perspektiv, så må vi ta hensyn til sktl. § 2-1 niende ledd om globalskatteprinsippet som sier at «*Skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet*» for person som er skattemessig bosatt etter sktl. § 2-1 andre ledd. Person som oppholder seg i utlandet i en periode, skal fortsatt være skattemessig bosatt i Norge i minst tre år etter utflytting, dersom person har vært bosatt i riket i minst ti år før det året vedkommende tar opphold i utlandet. Det er viktig å kjenne til at plikt til å betale arbeidsgiveravgift bortfaller når arbeidstaker er skattemessig utflyttet fra Norge etter norsk internrett og arbeidet ikke utføres i Norge, jf. ftrl. 23-2 niende ledd første punkt.

I følge folketrygdloven § 2-14 (1) opphører pliktig medlemskap etter § 2-1 dersom vedkommende tar opphold i utlandet og oppholdet er ment å vare eller varer mer enn 12 måneder. «*Dette gjelder ikke når vedkommende midlertidig arbeider i utlandet for lønn eller annen godtgjørelse som arbeidsgiveren plikter å betale arbeidsgiveravgift av etter § 23-2*» jf. § 2-14 fjerde ledd. Denne bestemmelsen gjelder arbeidstakere som er utsendt for en kort arbeidsoppdrag i utlandet av en arbeidsgiver som driver virksomhet i Norge.

Det blir naturlig å reise spørsmål om hvorvidt det skal foreligge plikt til å betale arbeidsgiveravgift for utenlandske arbeidsgivere, som ansetter norske skattytere eller statsborgere i utlandet. Kan denne type indirekte tilknyttingen til Norge være tilfredsstillende for å bli avgiftspliktig?

Elin Sarai konkluderer i sin bok om arbeidsgiveravgift med at den indirekte tilknyttingen, som utenlandske arbeidsgivere får ved å ansette norske skattytere eller statsborgere til å utføre arbeid i utlandet, tilfredsstillende krav slik at norsk arbeidsgiveravgift kan ilegges den utenlandske arbeidsgiveren. Hvis vi tenker på statsborgerskap som selvstendig tilknyttingsvilkår, så har dette ulikt vektlagt i skatteloven og folketrygdloven. Statsborgerskap er ikke avgjørende i vurdering av hvilket land en fysisk person anses å være skattemessig bosatt i. F eks ift art. 4 i nordisk skatteavtale, anses den person skattemessig «bosatt bare i den stat hvor han disponerer fast bolig. Hvis man disponerer fast bolig i flere stater, skal han anses for bosatt i den stat hvor han har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene)». Dersom det fortsatt er vanskelig å avgjøre hvor man skal anses som bosatt, må det sees på vanlig opphold og hvis dette er ikke enkelt å identifisere, skal man legge til grunn i vurderingen hvilken stat er han statsborger i.

Tilknytting gjennom skattemessig tilhørighet er mye sterkere faktor enn overnevnte statsborgerskaps faktor, dvs. at skattyter som skattemessig bosatt i Norge, blir normalt skattepliktig her, samt pliktig medlem i folketrygden. Som nevnt overfor, folketrygdloven og skatteloven har ulikt regelverk for hva som skal til for å anses bosatt i utlandet.

I denne oppgaven fokuserer vi mest på arbeidstakere som oppfyller krav for å bli medlemmer i den norske folketrygden ift. EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i § 1-3. Når det gjelder frivillig medlemskap i folketrygden som er hjemlet i ftrl. § 2-8, så stilles det hoved vilkår *«for medlemskap at vedkommende har vært medlem i trygden i minst tre av de siste fem kalenderårene før søknadstidspunktet, og at han eller hun har nær tilknytning til det norske samfunnet.»* Dersom vi forutsetter at skattemessig tilhørighet har større vekt som tilknytnings faktor enn statsborgerskap alene, er det naturlig å spørre om det kunne ilegges arbeidsgiveravgift for norsk statsborger som anses skattemessig utflyttet etter sktl. 2-1 (3), men har vært medlem i folketrygden i minst tre av de siste fem kalenderårene? Eksempel kan være en norsk statsborger flyttet fra Norge i 2012 og hvor vi forutsetter at han de tre etterfølgende år fra 2013 til 2015 har hatt fast opphold i utlandet. Han anses da som skattemessig utflyttet i 2016. Med hensyn til ftrl. § 2-8 må man være trygdet i Norge i minst tre av de siste fem kalenderår for å ha rett til frivillig medlemskap i Norge og i tillegg ha tilknytning til Norge. I 2017, må man ha vært medlem i folketrygden i tre kalenderår innen perioden fra 2012 til 2016. Dersom dette vilkåret er oppfylt, kan man være medlem i folketrygden i 2016 selv om man er ansett som skattemessig utflyttet i 2016. Vilrårene for å anses som skattemessig utflyttet etter sktl. § 2-1 (3) er strengere enn vilrårene for å være medlem i norsk trygd. I denne sammenheng har statsborgerskap større vekt som tilknytnings faktor i vurderingen av om person er skattemessig bosatt etter sktl. § 2-1. Da blir det et spørsmål om statsborgerskap er god nok tilknytning for utenlandsk arbeidsgiver med tanke på betaling av arbeidsgiveravgift til Norge under opphold i utlandet. Vi går ikke nærmere inn i disse vurderingene, men ville bare vise at i motsetning til vilkår i sktl. § 2-1 om skattemessig bosatt i riket, hvor statsborgerskap har lite vekt, kan statsborgerskap allikevel være avgjørende faktor i vurderingen om person skal være medlem i norsk folketrygd slik at hans arbeidsgiver i utlandet blir pålagt å betale arbeidsgiveravgift til Norge.

5. Medlemskap i folketrygden ved opphold i utlandet

Som vi har nevnt tidligere i oppgaven, foreligger det arbeidsgiveravgiftsplikt for lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som arbeidsgiver plikter å innrapportere, jf. ftrl. 23-2. I tillegg skal den enkelte ansatte betale trygdeavgift etter ordinære satser til Skatteetaten og i visse tilfeller til NAV.³⁵

Folketrygdlovens kapittel 2 skiller mellom to type medlemskap i folketrygden – pliktig medlemskap som er regulert i §§ 2-1 til 2-6 og frivillig medlemskap som står i §§ 2-7 til 2-9.

Hovedreglene i § 2-1 sier at alle som er bosatt i Norge, er pliktige medlemmer i folketrygden. Som bosatt i Norge regnes den som oppholder seg i Norge, når oppholdet er ment å vare eller har vart minst 12 måneder. En person som flytter til Norge, regnes som bosatt fra innreisedatoen. Ved midlertidig fravær fra Norge som ikke er ment å vare mer enn 12 måneder, regnes vedkommende fortsatt som bosatt her. Dette gjelder likevel ikke dersom vedkommende skal oppholde seg eller har oppholdt seg i utlandet mer enn seks måneder pr. år i to eller flere påfølgende år.

Det følger av bestemmelsen i § 2-2 at den som ikke er medlem som bosatt, likevel er pliktig medlem dersom man er arbeidstaker i Norge eller på den norske kontinentalsokkelen med unntak som gjelder ambassadepersonell (§ 2-11), og personer med rettigheter i utenlandske trygdeordninger (§ 2-13).

Enkelte grupper som oppholder seg utenfor Norges grenser, vil også være pliktige medlemmer i folketrygden. Det gjelder f.eks. ansatte i utenriktjenesten, norske statsborgere som er sjømenn på norske skip, studenter i utlandet med lån fra Statens lånekasse for utdanning (§ 2-5). Se tabell 5.1.

Dersom en person skal oppholde seg i utlandet, kan utenlandsoppholdet medføre at medlemskapet i folketrygden opphører (§ 2-14) og dermed mister man rettigheter etter folketrygdloven. Enkelte grupper som ikke blir omfattet av pliktig medlemskap, kan på nærmere angitte vilkår, etter søknad få frivillig medlemskap i folketrygden.

Frivillig medlemskap er en vanlig betegnelse på et medlemskap i trygden for personer som arbeider eller oppholder seg utenfor Norge, og som ikke er pliktige medlemmer. Folketrygdlovens § 2-5 og § 2-8 fastsetter klare krav om personen er pliktig eller frivillig medlem ved opphold eller arbeid utenfor Norge. I tabellen 5.1 er det fremstilt kravene som er avgjørende om personen er pliktig medlem eller man har rett til å bli medlem i folketrygden.

³⁵ Skatteforvaltningsforskriften 2016: § 2-13-2.

Tabell 5.1*Forskjeller mellom krav for pliktige og frivillige medlemmer*

Området	Pliktig medlem	Frivillig medlem
Arbeidstaker	1) i den norske stats tjeneste* 2) hos en person som er i den norske stats tjeneste* 3) på et norskregistrert skip* 4) i et norsk sivilt luftfartsselskap*	i en virksomhet med hovedsete i Norge
Student i utlandet	som mottar lån eller stipend fra Statens lånekasse for utdanning*	som ikke mottar lån eller stipend
Offentlig oppdrag eller stipend		kan søke om frivillig medlemskap
Mottakelse av pensjon i utlandet		krav om å ha minst 30 års medlemskap etter fylte 16 år; minst 10 års medlemskap umiddelbart før søknaden om opptak
Forsvarets tjeneste	er pliktige medlemmer, herunder militært tilsatte som deltar i internasjonale operasjoner	
Fredskapsdeltaker eller ekspert for tjenestegjøring i et utviklingsland	må være utsendt av den norske stat	
I tjeneste som forhåndsutskrevet	av den norske stat til NATOs sivile krigstidsorganer	
Ektefelle og barn som forsørges av og oppholder seg i utlandet sammen med en person som er medlem i trygden	er pliktige medlemmer**	kan etter søknad bli medlemmer i trygden med samme trygdedekning som forsørgeren (for ektefellen må vilkårene i lovens tredje ledd være oppfylt)
* Tilleggskrav om norsk statsborgerskap ** Regelen gjelder for ektefelle og barn som forsørges av og oppholder seg i utlandet sammen med en person som er pliktig medlem med unntak for ansatte i et norsk sivilt luftfartsselskap og studenter som mottar lån eller stipend fra Statens lånekasse for utdanning. Folketrygdloven fastsetter ytterligere krav for ektefellen.		

Også andre personer kan tas opp som frivillige medlemmer når særlige grunner gjør det rimelig. Rimelighetsvurdering vil i slike tilfeller måtte knyttes konkret opp til den enkelte søkerens situasjon.

Vilkåret om forutgående medlemskap i folketrygden i minst tre av de siste fem kalenderårene før søknadstidspunktet er absolutt og må oppfylles av alle søkere. Alle søkere må oppfylle kravet til nær tilknytning til det norske samfunnet. Vurderingen av vedkommendes tilknytning er mer skjønnspreget, og knyttes den opp mot søkerens situasjon.

Nedenfor i tabell 5.2. er det gitt en oversikt over hvilke grupper som etter praksis fyller rimelighetskravet for medlemskap i folketrygden etter § 2-8 annet ledd.

Tabell 5.2.

Frivillig medlemmer etter rimelighetsvurdering

ARBEID	Sjømenn bosatt i Norge som arbeider på utenlandsk skip, Arbeid for utenlandsk arbeidsgiver ansatte i multinasjonale selskaper Arbeider som "au pair" eller som praktikant i utlandet Sammenheng med yrkesutdanning eller senere virksomhet i Norge Undervisning og forskning ved utenlandske læresteder Virksomhet i utviklingsland Religiøst/humanitært arbeid Journalister og kunstnere som er frilansere Selvstendig næringsdrivende Betydning av medlemskap i norsk forsikringsordning Øvrige generelle momenter ved vurderingen av opptak - Forskjell mellom sykestønadsdelen og pensjonsdelen - varighet - helhetsvurdering
STUDIER	Ballettutdanning, flyverutdanning, privat musikkundervisning, utvekslingsopphold ved "high schools" er eksempler på studier
FAMILÆRE FORHOLD	Samboerforhold og annen tilsvarende husstandstilknytning Studentfamilier Sjømannsektefeller, utenlandske ektefeller til arbeidstakere i den norske stats tjeneste Barn
FERIE-OG BESØKSOPPHOLD - PENSJONISTER	Ferie- og besøksopphold – pensjonister Ferie- og besøksopphold som ikke skal vare utover 12 måneder Pensjonister uten rett til frivillig medlemskap etter § 2-8 første ledd bokstav d Pensjonister som har vært medlem som utenlandsboende før de går av med pensjon

Kilde: Rundskriv § 2-8 Frivillig medlemskap for personer utenfor Norge, 2016

Søknad om frivillig medlemskap kan tidligst innvilges fra det tidspunktet Arbeids- og velferdsetaten (NAV) mottok søknaden. Vedkommende kan likevel tas opp som medlem fra et tidligere tidspunkt dersom det ikke er oppstått et stønadstilfelle og det ellers finnes rimelig, jf. § 2-8 siste ledd.

5.1. Pliktig medlemskap i henhold til § 1-3 Avtaler med andre land om trygd

Dersom person er omfattet av folketrygdloven ved arbeidsopphold i utlandet i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i § 1-3, skal det også svares arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for ytelser, jf. ftrl. 23-4a.

Avtaler inngått med hjemmel i § 1-3 går foran bestemmelsene i folketrygdloven og i forhold til forordningens 883/2004 lovvalsregler skal det foreligge pliktig medlemskap i folketrygden i alle tilfeller hvor norsk lovgivning kommer til anvendelse.³⁶

Hovedregelen i artikkel 11 nr. 3 bokstav a sier at arbeidstakere er omfattet av lovgivningen i arbeidslandet. Artikkel 12 nr. 1 gir unntak fra hovedregelen om trygdedekning i arbeidslandet for visse grupper av arbeidstakere. En **arbeidstaker som sendes ut av den arbeidsgiveren som han/hun vanligvis arbeider for**, for å arbeide i et annet land i inntil 24 måneder for arbeidsgiverens regning, skal fortsatt være omfattet av utsenderlandets lovgivning.

I forhold til ftrl. § 2-14 fjerde ledd annet punktum, skal utsendte arbeidstakere på midlertidig arbeidsopphold i utlandet blir omfattet som pliktige medlemmer i folketrygden. ”Midlertidig” betyr i denne sammenheng arbeid i utlandet i inntil ett år. Dersom oppholdet blir forlenget, opphører det pliktige medlemskapet når det blir klart at oppholdet kommer til å vare mer enn 12 måneder. Hvis personen fortsatt ønsker medlemskap i folketrygden etter at det pliktige medlemskapet er opphørt, må personen søke om frivillig medlemskap etter ftrl. § 2-8. Hvilken betydning har det for arbeidsgiver og arbeidstaker, skal vi se nærmere i del 4.2. og 4.3.

Retten til å bli medlem er ikke absolutt. I tilfeller der en person også er omfattet av et annet lands trygdeordning, vil det som hovedregel ikke bli gitt frivillig medlemskap der dette medfører at søkeren blir trygdedekket både etter folketrygdloven og etter et annet lands lovgivning.³⁷ Slikt dobbelt medlemskap vil naturlig begrense seg til tilfeller der trygdedekningen i det annet land er mindre tilfredsstillende i forhold til dekning i folketrygden.³⁸

Et annet unntak fra hovedregelen (artikkel 11 nr. 3) om trygdedekning i arbeidslandet omfatter personer som har **lønnet arbeid på to eller flere medlemslands område**, jf. artikkel 13. Artikkel 13 nr. 1 er endret ved forordning 465/2012 som trådte i kraft for EFTA/EØS-landene 2. februar 2013. Endringen medfører at en arbeidstaker som vanligvis utfører arbeid i to eller flere land, normalt ikke blir omfattet av bostedslandets lovgivning med mindre han eller hun utfører en vesentlig del av arbeidet sitt der. «En vesentlig del av arbeidet» innebærer ikke et krav om at hoveddelen av arbeidet må utføres i bostedslandet. Hva som er ”en vesentlig del” skal avgjøres ut fra en samlet vurdering av arbeidstakerens virksomhet. I

³⁶ Se Arbeids- og velferdsdirektoratet, 2017, *Hovednr. 45 - Kapittel 2*.

³⁷ Kjønstad 2007: 1063

³⁸ Arbeids- og velferdsdirektoratet 2017, *Hovednr. 45 - Kapittel 2*.

vurderingen inngår både arbeidstid og avlønning. Gjennomføringsforordningen artikkel 14 nr. 8 siste ledd må forstås slik at mer enn 25 % alltid er en vesentlig del, og at mindre enn 25 % normalt ikke er det. Bestemmelsen utelukker dermed ikke at en virksomhet som utgjør mindre enn 25 % av den totale arbeidsmengden, etter en konkret vurdering likevel kan anses som en vesentlig del.³⁹

Artikkel 13 er veldig omfattende og gjelder andre grupper som selvstendig næringsdrivende, sjømenn, tjenestemenn, samt ikke yrkesaktive personer, familiemedlemmer, pensjonister og andre. Dette er ikke formålet med oppgaven og blir derfor ikke diskutert grundigere.

Det tredje unntaket fra hovedregelen omfatter *avtaler om unntak fra lovvalgsreglene*, jf. artikkel 16 nr. 1. Etter denne bestemmelsen kan det for enkeltpersoner eller grupper gjøres avtaler om annet lovvalg enn det som følger av de ordinære lovvalgs bestemmelsene i artiklene 11 - 15. Avtalen er ment å sikre personens interesse. Arbeidsgiverens interesser er ikke avgjørende. Derfor må det foreligge samtykke fra arbeidstakeren før avtalen inngås. Normalt vil den berørte søke om fortsatt tilknytning til den trygdeordning han er med i på søknadstidspunktet, dersom det forventes at han fortsatt er medlem i samme trygdeordning etter perioden som søknaden gjelder er over. Bestemmelsen utelukker ikke muligheten for nyansatte personer bosatt i annet EØS-land som blir utsendt fra norsk arbeidsgiver til et tredje EØS-land å avtale medlemskap i norsk trygd, forutsatt at personen skal fortsette å jobbe hos den norske arbeidsgiver etter utsendingsperioden.

NAV har myndighet til å kunne inngå avtaler om unntak etter artikkel 16 nr. 1 ved å ta initiativ til slike avtaler overfor utpekte organer i andre EØS-land etter søknad fra personer som ønsker å forbli medlem i folketrygden under arbeid i utlandet og bekrefte forlenget unntak ut over to år i tilfeller der unntaket for de første to årene er registrert hos dem.⁴⁰

5.2. Hva som dekkes av trygden ved pliktig og frivillig medlemskap

Ved pliktig medlemskap i folketrygden, omfatter trygdedekningen rett til alle typer ytelser og stønader etter folketrygdloven:

- Stønad under arbeidsløshet (kapittel 4)
- Ytelser ved sykdom m.m. (kapittel 5)
- Grunnstønad og hjelpestønad (kapittel 6)
- Stønad ved gravferd (kapittel 7)
- Sykepenger (kapittel 8)
- Stønad ved barns og andre nærstående sykdom (kapittel 9)
- Stønad for å kompensere for utgifter til bedring av arbeidsevnen og funksjonsevnen i dagliglivet (kapittel 10)

³⁹ Arbeids- og velferdsdirektoratet 2017, *Hovednr. 45 - Kapittel 2*.

⁴⁰ Rikstrygdeverket, Internasjonalt kontor, NAV - Arbeids- og velferdsetaten 2009, *Hovednr. 40 - Kapittel 2*

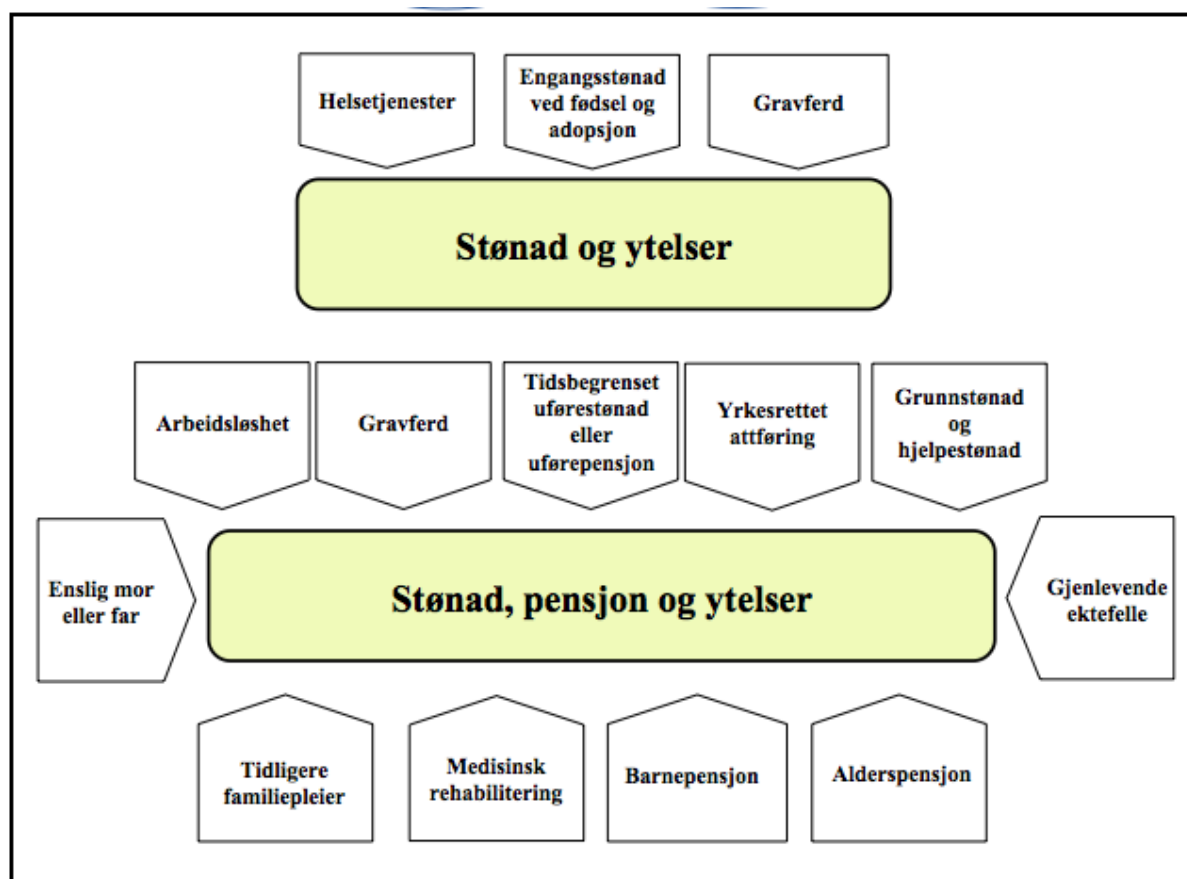
- Arbeidsavklaringspenger og tilleggsstønader til arbeidsrettede tiltak (kapittel 11)
- Uføretrygd (kapittel 12)
- Yrkesskadedekning (kapittel 13)

Frivillig medlemskap utenfor Norge gir større muligheter for å differensiere trygdedekningen enn for frivillige medlemmer under opphold i Norge, jf. folketrygdlovens § 2-7 og § 2-9. Frivillige medlemmer i utlandet, for eksempel, har muligheten til å velge en trygdedekning som ikke omfatter stønad ved helsetjenester, noe som ikke er mulig for frivillige medlemmer i Norge.

Den enkelte søkers behov for trygdedekning kan variere. Behovet kan avhenge av at søkeren har en privat (eller som del av sin arbeidsavtale) forsikring som helt eller delvis dekker de samme risikoer som folketrygden.

Figur 5.1.

Trygdedekning for frivillige medlemmer i utlandet, jf. ftrl. § 2-9



Som det framgår fra figur 5.1. kan en person som er frivillig medlem etter bestemmelsene i § 2-8, få følgende trygdedekning:

- a) stønad etter kapittel 5 (helsetjenester), kapittel 7 (gravferd), § 14-17 (engangsstønad ved fødsel og adopsjon),

- b) stønad og pensjon etter kapitlene 4 (arbeidsløshet), 6 (grunnstønad og hjelpestønad), 7 (gravferd), 11 (arbeidsavklaringspenger og tilleggsstønader), 12 (uføretrygd), 15 (enslig mor eller far), 16 (tidligere familiepleier), 17 (gjenlevende ektefelle), 18 (barnepensjon), 19 (alderspensjon) og 20 (ny alderspensjon), eller
- c) alle ytelsene etter bokstavene a og b.

Tryggedekningen etter første ledd bokstavene b og c kan omfatte særfordeler ved yrkesskade etter særskilt samtykke fra Arbeids- og velferdsdirektoratet ift . ftrl.§ 13-2. Praksisen viser at særfordeler ved yrkesskade ikke omfattes når det gjelder frivillig medlemskap under opphold i utlandet og derfor må den utenlandske arbeidsgiveren ha egen avtale om yrkesskadeforsikring for sine ansatte⁴¹.

5.3. Hva koster det å være medlem i norsk trygd?

Ved pliktig medlemskap i norsk trygd under arbeidsforhold i utlandet, skal arbeidsgiver betale 14,1 % i arbeidsgiveravgift og arbeidstaker skal betale 8,2 % i trygdeavgift.

Ved frivillig medlemskap i norsk trygd skal man kunne velge tryggedekning for helse- og/eller pensjonsdel. Trygdeavgiftssats avhenger også om den enkelte personen er skattepliktig eller ikke til Norge, samt om arbeidsgiveren er pliktig til å betale arbeidsgiveravgift til Norge eller ikke.

Tabell 5.3

Avgiftssatsene ved frivillig medlemskap

	Arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift	Arbeidsgiver plikter <i>ikke</i> å betale arbeidsgiveravgift
Helsedelen	6,8 %	9,1 %
Helsedelen med rett til sykepenger	6,8 %	13,8 %
Pensjonsdelen	20,7 %	27,6 %

Kilde: basert på opplysninger publisert på nav.no om trygdeavgift for 2018

Dersom man velger både helse- og pensjonsdelen, legges satsene sammen. I tilfellet man vil være frivillig medlem i norsk trygd når arbeidsgiver ikke betaler arbeidsgiveravgift skal satsen utgjøre 41,4 % for både helsedel med rett til sykepenger og pensjonsdel.

⁴¹ Se vedlegg nr. 1 - Intervju med NAV

I tilfellet betaler utenlandsk arbeidsgiver arbeidsgiveravgift på 13,9 % (unntatt tillegg for yrkesskadetrygd som utgjør 0,2 %), skal trygdeavgift for både helse- og pensjonsdelen være 27,5 %.⁴²

Trygdeavgiften som er mye høyere enn den ordinære satsen på 8,2 % ved pliktig medlemskap kan virke avskrekkende på de mange som til tross for kortere eller lengre opphold i utlandet ønsker frivillig medlemskap i folketrygden.

Arbeidsminister i 2010, Hanne Inger Bjurstrøm begrunnet fastsettelse av trygdeavgift ved frivillig medlemskap slik:⁴³

«Når det gjelder bakgrunnen for satsene for frivillig medlemskap, er det viktig å være oppmerksom på at denne formen for medlemskap er beregnet på personer som ikke omfattes av folketrygdlovens personkrets, men som likevel har en viss tilknytning til Norge. Personer som ikke inngår i lovens personkrets, er heller ikke omfattet av de ordinære finansieringsordningene for trygden. Det er derfor nødvendig å gi egne regler om finansieringen av frivillig medlemskap. I utgangspunktet skal medlemskapet og trygdens utgifter ved dette dekkes fullt ut av avgift fra medlemmet.

Avgiftene er fastsatt slik at de skal gjenspeile den ordinære finansieringen av trygden, dvs. trygdeavgift fra den enkelte, arbeidsgiveravgift fra arbeidsgiverne og tilskudd fra staten (fra de generelle skattemidlene). En person som ikke betaler skatt eller trygdeavgift til Norge og som det heller ikke betales arbeidsgiveravgift for, må dermed betale en relativt høy avgift, men innbetalingene til folketrygden for et frivillig medlem skal i prinsippet ikke overstige de innbetalinger som totalt skjer i forhold til et pliktig medlem i trygden når hensyn tas til alle de tre nevnte finansieringskildene. »

Arbeidsdepartementet i sin redegjørelsen av 21. desember 2012 understreket at konseptet arbeidsgivers andel kun er et beregningsteknisk grep. De frivillige medlemmene pålegges således ikke å betale arbeidsgiveravgift. Arbeidsgiveravgiftens del av den totale trygdefinansieringen skal imidlertid inndekkes gjennom medlemsavgiften for frivillig medlemskap.

Arbeidsdepartementet konkluderte at *«frivillig medlemskap nettopp er en frivillig ordning, og at det står den enkelte fritt å vurdere om prisen står i samsvar med det man får igjen for medlemskapet, eller om man heller vil søke å få sine forsikringsbehov dekket gjennom private løsninger.»*⁴⁴

⁴² Forskrift om avgiftssatser folketrygden 2018, 2017

⁴³Se Stortinget, 2010, Dokument nr. 15:1105 (2009-2010)

⁴⁴ Sivilombudsmannen 2014

6. Ansvarsdeling mellom NAV og Skatteetaten

I utgangspunktet er både NAV og Skatteetaten ansvarlig for å sikre at alle personer og deres arbeidsgivere betaler trygdeavgift og arbeidsgiveravgift til Norge som er omfattet av den norske trygdeordning. Derfor er det viktig at begge etater har klare rutiner og grensesnitt over konkrete oppgaver, slik at ansvaret blir delt på en tydelig måte for å oppnå felles mål og effektiv innkreving av både trygdeavgift og arbeidsgiveravgift.

Det er NAV som har ansvaret for å avgjøre spørsmål om medlemskap i folketrygden som f.eks. vurdere og bekrefte medlemskap/unntak fra medlemskap i folketrygden, mens det som hovedregel er Skatteetaten som har ansvaret for at trygdeavgift og arbeidsgiveravgift blir riktig beregnet og betalt ved pliktig medlemskap. Når det gjelder frivillig medlemskap er det NAV som krever inn trygdeavgiften.

Ansvarsfordelingen mellom Skatteetaten og Arbeids- og velferdsetaten (NAV) er hjemlet i sktl. §§ 1-1 bokstav a og 2-1. I sktl. § 2-13 følger forskriftshjemmelen hvor det reguleres at NAV har kompetanse til å fastsette trygdeavgift for nærmere angitte grupper medlemmer eller deler av deres inntekt. Dette vises i tabell 6.1

Tabell 6.1.

Ansvarsfordeling mellom NAV og Skatteetaten som gjelder fastsetting av trygdeavgift

<i>Lokalt skattekontor</i>	<i>NAV Medlemskap og Avgift</i>
<ul style="list-style-type: none">● Lønn fra norsk arbeidsgiver● Lønn fra den norske stat● Lønn både fra norsk og utenlandsk arbeidsgiver i samme periode (f.eks. i konsernforhold)● Lønn bare fra utenlandsk arbeidsgiver i hele eller deler av året● Kombinasjon lønn i utlandet og næring i Norge● Kombinasjon lønn og pensjon i samme tidsperiode i inntektsåret	<ul style="list-style-type: none">● Når medlem i folketrygden ikke lengre har skatteplikt som bosatt etter sktl. § 2-1● Når norsk beskatningsrett er frafalt etter en skatteavtale for all lønn for pliktig medlem i folketrygden med skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav g - lønn fra den norske stat.● For personer som er frivillige medlemmer av folketrygden – uansett skatteplikt i Norge og som arbeider i Malaysia eller er ansatt i internasjonale organisasjoner

*med unntak - dersom personen har skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) bokstav h eller petroleumsskatteloven § 2, jf. §.1, beregner skattekontoret trygdeavgiften.

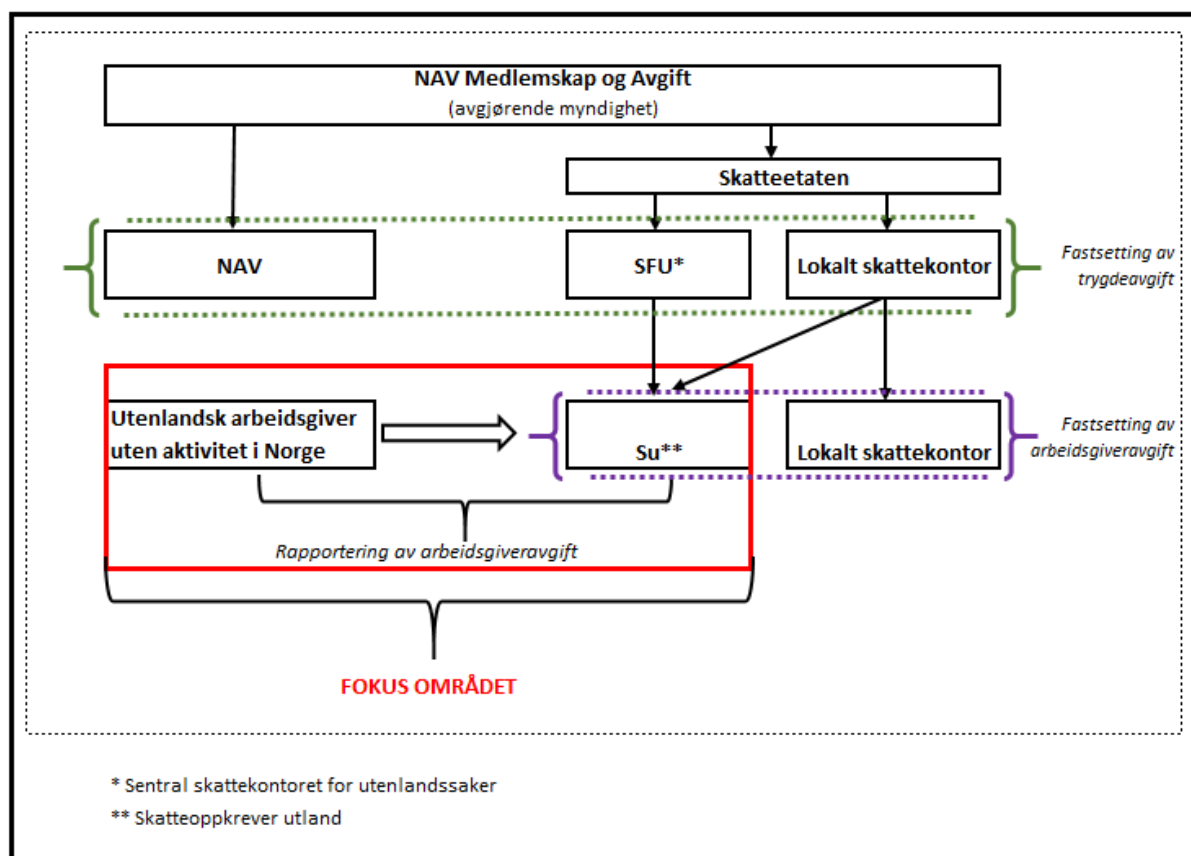
Tabell 6.1. viser i hvilke situasjoner det er NAV eller lokalt skattekontor som fastsetter trygdeavgift. Som det framgår fra samhandlingsrutinen mellom NAV og Skatteetaten, er det viktig å være klar over at «*skattekontoret ikke beregner trygdeavgift av selvstendig næringsdrivende hjemmehørende utenfor EØS-området som har opphold i Norge under ett år*» (selvstendige næringsdrivende i Norge som etter folketrygdloven er bosatt i/statsborger i stater utenfor EØS-området er ikke medlem i folketrygden). «*Dersom den selvstendig næringsdrivende i tillegg er lønnsinntaker, blir personen som hovedregel pliktig*

medlem i folketrygden. Skattekontoret beregner da trygdeavgift både av nærings- og lønnsinntekten. Dette gjelder selv om personen har opphold i Norge i under ett år».⁴⁵

Ansvarsfordeling mellom NAV og Skatteetaten i forbindelse med fastsetting av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift er illustrert i figur 6.1.

Figur 6.1.

Ansvarsdeling mellom NAV og Skatteetaten



Som det framgår fra figur 6.1. blir fastsetting av trygdeavgift håndtert i Skatteetaten enten av Sentralskattekontoret for utlandssaker (SFU) eller av lokalt skattekontor.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) skal fastsette trygdeavgift for:⁴⁶

- Utenlandske personlige næringsdrivende eller selskap hjemmehørende i utlandet med oppdrag i Norge/på norsk sokkel (uten varig tilknytning til Norge)
- Utenlandske arbeidstakere ansatt hos utenlandsk arbeidsgiver, som oppholder seg midlertidig i riket

⁴⁵ NAV Medlemskap og Avgift/ Arbeids- og velferdsdirektoratet 2017: 33.

⁴⁶ NAV Medlemskap og Avgift/ Arbeids- og velferdsdirektoratet 2017: 16.

- Utenlandske arbeidstakere som er nevnt i forrige punkt ansatt hos norsk arbeidsgiver i Norge dersom de i samme inntektsår først har jobbet i Norge for utenlandsk arbeidsgiver
- Utenlandske personer som arbeider på norsk kontinentalsokkel for norsk eller utenlandsk arbeidsgiver
- Utenlandske sjøfolk som jobber på skip registrert i NOR og NIS
- Utenlandske artister
- Refusjon av for mye trukket kildeskatt for utenlandske aksjonærer i norske selskaper oppfølging av nordisk trekkavtale (SFU er ansvarlig myndighet)
- Oppfølging av rapporteringsplikten for utenlandske oppdrags- og arbeidstakere
- Utveksling av spontanopplysninger, kontrollopplysninger, adresseopplysninger og andre innfordringsopplysninger med andre stater på skatteområdet (SFU er ansvarlig myndighet)

Lokalt skattekontor fastsetter trygdeavgift for:

- Personer og selskaper med skattemessig bosted etter skatteloven (sktl.) og som ikke har SFU som skattekontor
- Utenlandske næringsdrivende/foretak som driver næringsvirksomhet i Norge med varig tilknytning til Norge (som SFU har vurdert og overført til lokalt skattekontor)
- Utenlandske arbeidstakere med begrenset skatteplikt etter skatteloven ansatt hos arbeidsgiver bosatt/hjemmehørende i Norge etter skatteloven og eventuell skatteavtale med annen stat
- Utenlandske arbeidstakere som er ansatt hos utenlandsk arbeidsgiver dersom de i samme inntektsår først har jobbet i Norge for norsk arbeidsgiver

Som det er beskrevet overfor er det NAV som er den kompetente myndigheten for å vurdere, bekrefte eller opphøre medlemskap i den norske folketrygden. Alle personer som utfører arbeid i mer enn ett medlemsland, skal underrette trygdemyndighetene i bostedslandet (dvs. NAV i Norge) om sin situasjon, jf. forordning 987/2009 art. 16 nr. 1.⁴⁷ Etter at NAV har mottatt melding som nevnt i gjennomføringsforordningens artikkel 16 nr.1, skal det straks beslutte hvilket lands lovgivning arbeidstakeren skal være omfattet av og informere de kompetente myndigheter i de andre, berørte landene om beslutningen, jf. forordning 987/2009 art. 16 nr. 2. Dersom ingen av de berørte myndigheter innen to måneder melder fra om at de ikke kan godta den foreløpige beslutningen, blir denne endelig.

I tilfeller der det er usikkerhet om hvilket lands lovgivning som skal gjelde, skal de berørte lands myndigheter ta kontakt med hverandre og, ut fra bestemmelsene i forordningen og gjennomføringsforordningen, sammen finne en løsning i saken. For å unngå at personer i lengre tid blir værende uten trygdetilknytning fordi de berørte land ikke er/blir enige om hvilket av landenes lovgivning som skal anvendes, er det bestemt at det i slike tilfeller skal gjøres et midlertidig lovvalg, forordning 987/2009 art. 6. Dersom det senere viser seg at

⁴⁷ Art. 16 omfatter både ansatte i utenlandske selskap og selvstendig næringsdrivende i utlandet.

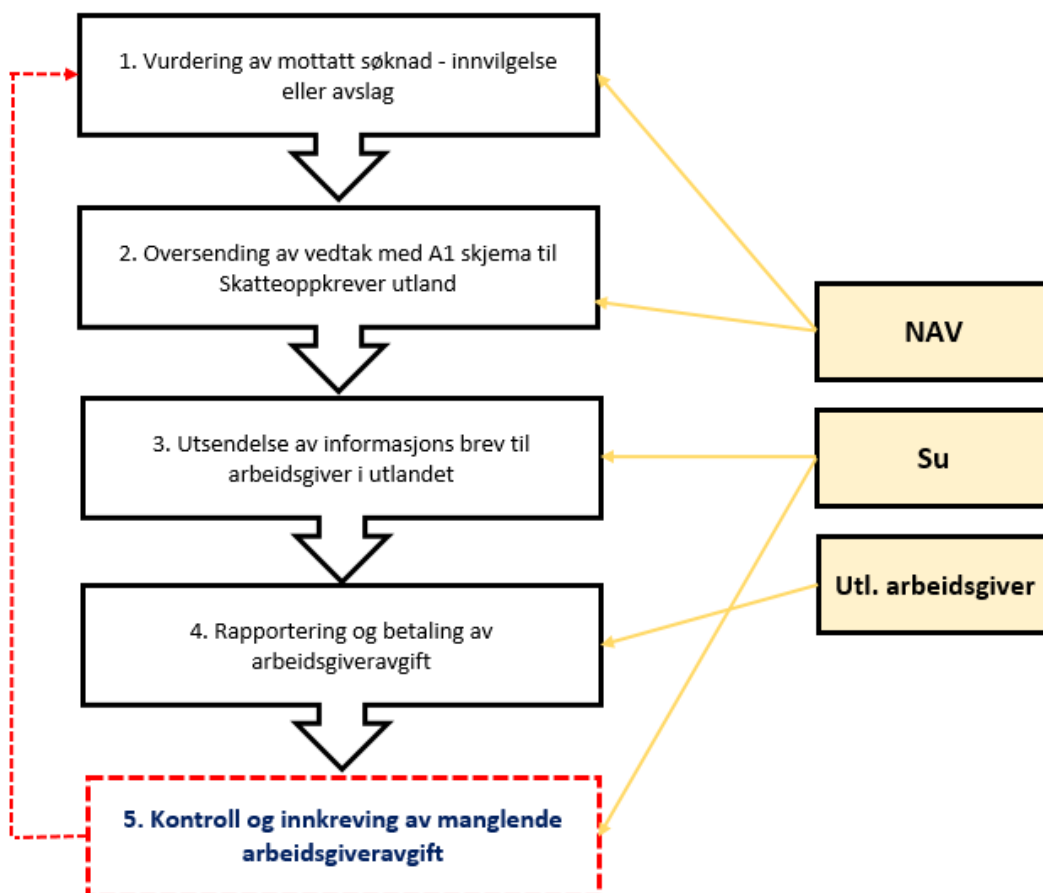
vedkommende blir omfattet av lovgivningen i et annet land enn det man først valgte, går det fram av art. 6 nr. 4 at den lovgivningen som i ettertid viser seg å være den rette, skal anses for hele tiden å ha vært gjeldene.

Når det er besluttet, enten foreløpig eller endelig, at en person skal være omfattet av norsk lovgivning skal NAV straks informere vedkommende om beslutningen, jf. forordning 987/2009 art. 16 nr. 5.

I tillegg skal NAV sende vedtak sammen med A1⁴⁸ skjema til Skatteoppkrever utland eller i andre tilfeller til lokalt skattekontor for videre oppfølging. Figur 6.2. viser veien fra mottatt søknad om medlemskap til innkreving av arbeidsgiveravgift.

Figur 6.2.

Saksbehandlingsprosess (med fokus på arbeidsgiveravgift)



Lokalt skattekontor skal følge opp de sakene i tilfeller der utenlandsk foretak, som den ansatte skal jobbe i, er registrert i Norge med et ordinært org. nr. og har tildelt et lokalt

⁴⁸ A1 blankett er et dokument som bekrefter at personen det gjelder er unntatt fra plikten til å betale trygdeavgift i det landet han skal jobbe for utenlandsk arbeidsgiver eller utføre en næringsvirksomhet, og samtidig den utenlandske arbeidsgiveren blir pliktig til å rapportere og betale arbeidsgiveravgift til Norge.

skattekontor, eller det blir avklart at den ansatte skal forsete å ha den norske arbeidsgiver som den reelle arbeidsgiveren (utsendt arbeidstaker). Hvem anses som reell arbeidsgiver er drøftet i kapittel 1.

I forhold til samhandlingsrutinen mellom NAV og Skatteetaten, sender NAV vedtak til Skatteoppkrever utland (Su) som gjelder:

- bekreftelse på pliktig medlemskap i folketrygden.
- vedtak om frivillig medlemskap i folketrygden.
- vedtak om medlemskap i folketrygden etter EØS-avtalen og andre trygdeavtaler.
- vedtak om fortsatt medlemskap i folketrygden ved arbeid/næring i to eller flere stater etter EØS-avtalen.

Skatteoppkrever utland (Su) sitt ansvar er å følge opp de vedtakene som gjelder medlemskap i folketrygden i henhold til EØS- og trygdeavtaler som Norge har inngått med andre land. Skatteoppkrever utland sender informasjonsbrev til oppgitte arbeidsgivere i utlandet og gir veiledning i forbindelse med rapportering og betaling av arbeidsgiveravgift.

Lokalt skattekontor fastsetter både arbeidsgiveravgift og trygdeavgift i tilfeller, når det gjelder utbetaling av lønn fra en norsk arbeidsgiver. Det samme gjelder utenlandsk arbeidsgiver som er registrert i Norge med et ordinært organisasjonsnummer i Brønnøysundregistrene.

Trygdeavgift på 8,2 % skal betales til det lokale skattekontoret av hver enkel person som opprettholder pliktig medlemskap i folketrygden ved opphold i utlandet. Arbeidstakeren forplikter seg til å betale trygdeavgift, og personen er selv ansvarlig for å oppgi korrekte inntektsopplysninger i forbindelse med arbeidsforhold i utlandet, slik at trygdeavgiften blir mest mulig korrekt fastsatt og betalt. Trygdeavgiften fastsettes i prosent av personinntekt etter sktl. § 12-2, jf. ftrl. § 23-3.

Samtidig blir den utenlandske arbeidsgiveren gjort ansvarlig til å betale arbeidsgiveravgift på 14,1% til Skatteoppkrever utland. Dersom personen anses fortsatt som å være arbeidstaker i det norske selskapet under arbeidsoppholdet i utlandet (utsendt arbeidstaker), blir det den norske arbeidsgiveren som utbetaler lønn pliktig til å rapportere og betale arbeidsgiveravgift til Norge. I tilfellet personen driver næringsvirksomhet i utlandet, betales det trygdeavgift etter høy sats på 11,4 % til det lokale skattekontoret skattyter tilhører. Dette illustrerer vi i følgende eksempel.

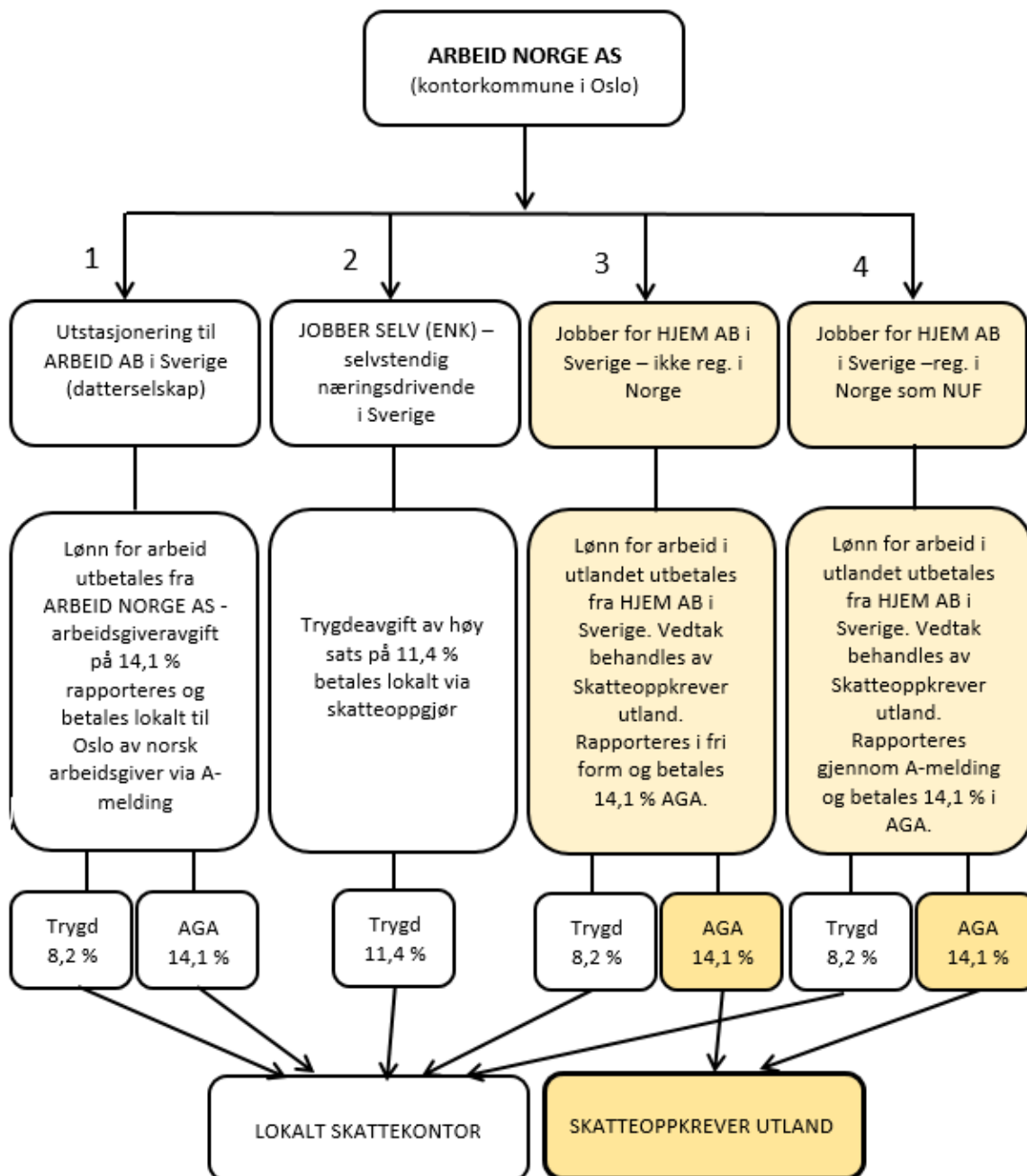
Beskrivelse av en situasjon: *Olav Olavsson jobber for Arbeid AS i Norge som tilhører kontorkommune i Oslo. Han bestemmer seg å reise tilbake til Sverige i 6 måneders periode og bo med sine foreldre. Han vil opprettholde medlemskap i den norske trygden mens han jobber i Sverige. Dette kan han oppnå i de fire mest vanlige scenarier:*

1. utstasjonering til ARBEID AB i Sverige
2. drive selvstendig næringsvirksomhet i Sverige

3. jobbe for HJEM AB i Sverige som ikke er registrert i Norge
4. jobbe for HJEM AB i Sverige som er registrert i Norge

Figur 6.3.

Rapportering og betaling av trygdeavgift og arbeidsgiveravgift til Skatteetaten.



Som vi har nevnt tidligere er det arbeidsstatsprinsippet som er systematisk i trygdeavtalene. Et unntak fra det prinsippet gjelder utsendte arbeidstakere, dvs. de som sendes ut av sin arbeidsgiver for å arbeide i en begrenset periode i en annen avtalestat. Formålet med unntaket fra arbeidsstatsprinsippet er «å fremme arbeidskraftens frie bevegelighet» og «frita

arbeidstakere, arbeidsgivere og trygdeinstitusjonene for administrative vanskeligheter når det dreier seg om kortvarige arbeidsperioder i en annen medlemsstat»⁴⁹.

Vilkåret for den utsendte arbeidstakeren er at den må stå på norsk lønningslister. Denne type arbeidsforhold er vist som scenariet nr. 1 i figuren overfor er uproblematisk med tanke på rapportering og betaling av arbeidsgiveravgift, fordi det foreligger opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven. Den norske arbeidsgiveren er også forpliktet til å betale arbeidsgiveravgift til Norge. Det er det lokale skattekontoret som behandler disse vedtakene som gjelder medlemskap i folketrygden. Norske arbeidsgivere rapporterer vanligvis alle sine ansatte gjennom A-melding som både utfører arbeid i Norge og i utlandet innenfor samme konsernet og de som opptjener lønn i utlandet blir rapportert med tilsvarende type lønn og annen godtgjørelse som er knyttet mot utenlandsk inntekt.⁵⁰

I noen tilfeller inngår utenlandsk arbeidsgiver en avtale med norsk arbeidsgiver som kan ligne på arbeidsleie kontrakt. Et vilkår om at den norske arbeidsgiveren skal opptre som fullmektig (dvs. de rapporterer og betaler arbeidsgiveravgift på vegne av det utenlandske selskapet.) overfor den norske skattemyndigheten har stor betydning med hensyn til innkreving av arbeidsgiveravgift. Den fullmektigen er ikke den reelle arbeidsgiveren og derfor plikten å betale arbeidsgiveravgift skal ligge hos den utenlandske arbeidsgiveren. Mer om det blir drøftet i kapittel 6 om solidaransvar.

Når det gjelder inntekt fra næringsvirksomhet i Sverige, blir det NAV som vurderer søknaden og sender brev/vedtak til skattekontoret om medlemskap i folketrygden knyttet til det. Det lokale skattekontoret som den personen hører til beregner trygdeavgift på grunnlag av næringsinntekt fra utlandet.

Det tredje scenariet dreier seg om medlemskap i norsk trygd med avlønning fra en utenlandsk arbeidsgiver som ikke driver næringsvirksomhet i Norge. I slike tilfeller er det Skatteoppkrever utland som registrerer arbeidsgiver med et fiktivt (elleve siffer) org. nr. for å få intern identifikator i sitt system for å registrere krav og håndtere innbetalinger mottatt fra de utenlandske arbeidsgivere.

I tilfellet arbeidsgiver Hjem AB (scenariet nr. 4) i Sverige hadde vært registrert i Norge med et NUF nummer, var det Skatteoppkrever utland som skulle behandle saken, mens arbeidsgiveren hadde hatt mulighet å rapportere lønn på A-melding. Mer om ulike rapporteringsmåter og problematikken knyttet til manglende hjemmel i loven i forbindelse med innkreving av arbeidsgiveravgift er drøftet i kapitel 7.2.

⁴⁹ Rikstrygdeverket, Internasjonalt kontor 2009.

⁵⁰ Skatteetaten 2017

6.1. Samarbeid mellom etatene med hensyn til eksterne brukere

Per i dag er både NAV og Skatteetaten fornøyd med eksisterende intern kommunikasjon mellom etatene. Samhandlingsrutinen mellom NAV og Skatteetaten er til stor hjelp, men det finnes rom for forbedring spesielt med tanke på internkommunikasjon på saksbehandlings nivå.⁵¹

Som det framgår fra samhandlingsrutinen, er formålet med rutinen å tydeliggjøre den enkelte etats oppgaver slik at det ikke er tvil om hvilken etat som har ansvar for å fastsette trygdeavgift for hvilke brukere. Samhandlingsrutinen har gitt veldig lite oppmerksomhet for arbeidsgiveravgift selv om arbeidsgiveravgift er en del av den ordinære finansieringen av trygden.

Basert på vår egen erfaring inneholder www.skatteetaten.no ingen opplysninger om hvordan utenlandsk arbeidsgiver skal forholde seg til ved betaling av arbeidsgiveravgift til Norge. Tidligere eksisterende nettside www.taxnorway.no som var rettet mot utenlandske arbeidsgivere og arbeidstakere har blitt integrert inn i den nye www.skatteetaten.no. Formålet var det å få et sentralisert system som skal inneholde all informasjon på et sted og skal være enkelt å bruke.

Verken den tidligere www.taxnorway.no eller den oppdaterte www.skatteetaten.no nettside ga noen resultater da vi søkte på informasjon om hvordan utenlandsk arbeidsgiver må rapportere og betale arbeidsgiveravgift, dersom den ansetter personer fra Norge som opprettholder medlemskap i folketrygden. Det er kun www.nav.no som opplyser om hva man bør gjøre, dersom man ønsker å opprettholde medlemskap i folketrygden under arbeid i utlandet. Denne informasjon er rettet mot den fysiske personen og det finnes ingen informasjon om arbeidsgiver sine forpliktelser overfor norske myndigheter med tanke på betaling av arbeidsgiveravgift til Norge.

Informasjon om hvordan et utenlandsk selskap skal betale arbeidsgiveravgift og hvilket kontor de må eventuelt kontakte er helt umulig å finne fram, uten at man vet det på forhånd. Praksisen viser at det er en kjent problemstilling at utenlandske arbeidsgiver har det vanskelig å finne fram hvilke lover og regler som gjelder for rapportering av arbeidsgiveravgift, når de ansetter folk fra Norge. Dette samsvarer ikke med Skatteetatens samfunnsoppdrag og de prinsippene som skattesystemet er bygget på.

Skatteetatens samfunnsoppdrag er imidlertid å sikre at skatter, avgifter og andre krav blir riktig fastsatt og innbetalt. Etaten skal i tillegg være serviceorientert, legge vekt på korrekt og rask saksbehandling og gi god veiledning til alle grupper av skattytere.⁵² Dette innebærer at Skatteetaten skal være brukervennlig som betyr at all informasjon som brukerne leter etter er lett tilgjengelig.

Dette er et problem som kan elimineres dersom informasjonen blir gjort lett

⁵¹ Se svar på spørsmål nr. 2. i vedlegg 1 og 2.

⁵² Skatteetaten 2017: 84

tilgjengelig for eksterne brukere med enkelt navigerings verktøy til diverse lover, forskrifter og bestemmelser i trygdeavtaler og forordninger.

Som vi har beskrevet i prosessen overfor, er det Skatteetaten sitt ansvar å informere den utenlandske arbeidsgiveren om foreliggende forpliktelser overfor skattemyndigheten i Norge. Skatteetaten skal sørge for å gi all nødvendig informasjon og hjelp som trengs for arbeidsgiveren slik at arbeidsgiveravgift blir beregnet, rapportert og betalt i forhold til de reglene som gjelder. Skatteetaten er avhengig av den informasjon som NAV leverer og dersom det foreligger manglende, ufullstendige eller uriktige opplysninger, skal det påvirke etterfølgende kommunikasjon med arbeidsgiver. Derfor er samarbeid mellom etatene veldig viktig for oppnå mest mulig effektiv saksbehandling.

7. Hjemmels problematikken ved innkreving av arbeidsgiveravgift

Fellesinnkrevingen av skatt og trygdeavgift er basert i utgangspunktet på at alle som er medlemmer også er skattepliktige. *«I disse normaltilfellene virker administrasjonen effektivt. Problemene oppstår gjerne når en som er bosatt i Norge, forlater landet for å ta arbeid i et annet land. I disse tilfellene kan en ikke forutsette noen generell skatte- og trygdeplikt. I utgangspunktet er det trygdemyndighetenes oppgave å fastsette og innkreve avgift fra ethvert medlem av folketrygden som ikke betaler skatt til Norge, dvs. det er trygdemyndighetene som har endelig kompetanse på dette området.»*⁵³

Ift. forskrift om fastsettelse av pensjonsgivende inntekt mv. for medlemmer med inntekt som ikke blir skattlagt av norske myndigheter, er det Arbeids- og velferdsdirektoratet som fastsetter pensjonsgivende inntekt, pensjonspoeng og pensjonsopptjening for inntekt som nevnt i § 1⁵⁴.

Arbeidsgiverens plikter etter bestemmelsen er knyttet til beregning og innbetaling av arbeidsgiveravgiften. Som det fremgår av merknader til § 23-2 administreres arbeidsgiveravgiften utelukkende av skattemyndighetene. Utenlandske arbeidsgivere uten kontor eller fast driftssted i Norge betaler til Skatteoppkrever utland.

Ift. rundskriv til ftrl. kap 24 § 24-4 femte ledd, skal skattebetalingsloven med utfyllende bestemmelser få tilsvarende anvendelse for avgifter til folketrygden, når ikke annet er bestemt.

Skattebetalingsloven har imidlertid ingen hjemmel for innkreving av arbeidsgiveravgift fra arbeidsgiver som ikke har annen tilknytting til Norge enn bare den ansatte som er medlem i den norske folketrygden. Ift. skattebetalingsforskriften § 2-1-1 er det omfattet av loven:

- *«arbeidsgivere med begrenset skatteplikt til Norge etter sktl. § 2-3, jf. § 2-1-1 første ledd;*
- *arbeidsgivere som driver næringsvirksomhet i Norge uten å ha hovedkontor eller som driver virksomhet i flere kommuner, jf. § 2-1-1 annet ledd;*
- *arbeidsgiver som ikke driver varig næringsvirksomhet i noen kommune her i landet, og arbeidsgiver som ikke driver noen virksomhet i landet, jf. § 2-1-1, tredje ledd.*
- *arbeidsgivere som driver virksomhet på den norske kontinentalsokkelen, jf. § 2-1-1 fjerde ledd.»*

Innkrevingsmyndighet for forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn fra utenlandske arbeidsgivere er det skatteoppkrever som betalingen skal foretas til etter reglene i første til fjerde ledd, jf. § 2-1-1 femte ledd.

⁵³ NAV – Arbeids- og velferdsetaten 2005.

⁵⁴ Forskrift om pensjonsgivende inntekt 1997: §§ 1 og 3.

Ift. denne bestemmelsen, er det alle utenlandske arbeidsgivere omfattet av loven unntatt de som ikke har noe tilknytning til Norge, dvs. de arbeidsgivere som ikke er registrert i enhetsregisteret, fordi de driver ikke næringsvirksomhet i Norge.

7.1. Innkrevings prinsipper

Det er naturlig å stille spørsmål, hva er det som hindrer å innføre hjemmel i skattebetalingsloven slik at skattemyndigheten kunne gjennomføre tvunget fastsettelse og innkreving av arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere som ikke driver noe virksomhet i Norge. For å svare på det spørsmålet er det hensiktsmessig å se på hvilke prinsipper som anvendes av skattemyndigheten ved innkreving av arbeidsgiveravgift.

Det finnes ikke noe litteratur på hva som kan identifiseres som innkrevings prinsipp. Prinsipper er i utgangspunktet uskrevne normer som er mer generelle og ofte vagere enn vanlige rettsregler. Skatteetaten anvender de samme såkalte forvaltningsprinsipper som gjelder den myndighet som forvaltningen utøver på det offentligrettslige område⁵⁵.

Statens geografisk territorium og suverenitet

Først og fremst er det statens geografisk territorium som har størst betydning for offentlig myndighets utøvelse. En stat kan være definert som et sett institusjoner som innehar autoritet til å lage regler som styrer folket i ett eller flere samfunn. Ifølge Max Webers har en stat monopol på legitim bruk av fysiske tvangsmidler. Dette følger av at staten inkluderer institusjoner som væpnede styrker, statsforvaltning (statsadministrasjon) eller statlig byråkrati, domstoler og politi⁵⁶.

Regjeringen i sitt forslag om en lovmessig hjemmel for den sivile grenseovervåking⁵⁷ har definert hva er statens grenser og hvor de kan strekke seg med tanke på myndighets utøvelse. Som det framgår fra dokumentet, så: *«En stats grenser i folkerettslig forstand avgrenser dens territorium geografisk. Grensene angir hvor langt statens suverenitet strekker seg.<...> Statene står i kraft av sin suverenitet fritt til å disponere over sitt territorium. Suverenitet er i folkerettslig forstand et begrep som er knyttet til statens grunnrettigheter <...> - rett til å utøve offentlig myndighet, som lovgivningsmyndighet, domsmyndighet og håndhevelsesmyndighet på eget territorium. <...> Den enkelte stat kan som hovedregel bare utøve myndighet på eget territorium.»* I noen tilfeller kan en *«gi tillatelse til at andre stater utøver håndhevelsesmyndighet på sitt territorium. Slikt samtykke kan gis i et konkret tilfelle eller følge av en generell folkerettslig avtale med vedkommende stat»⁵⁸.*

⁵⁵ NUT 1958:3: kap. 13 og 14.

⁵⁶ Jusleksikon 2017

⁵⁷ Justis- og beredskapsdepartementet 2009: p. 3.2.1.

⁵⁸ Mellbye & Kval 2012: 248-249

Legalitetsprinsippet

En av de viktigste prinsippene i forvaltningsretten er legalitetsprinsippet som går ut på at visse vedtak på grunn av sitt innhold krever lovgivning eller lovhjemmel⁵⁹. Den myndigheten som forvaltningen utøver på det offentligrettslige område vil i de fleste tilfelle ha direkte hjemmel i loven. Komiteen i 1958 har presisert at *«I enkelte tilfelle har myndighetsutøvelsen ikke direkte eller uttrykkelig lovhjemmel, men vedtaket innebærer likevel en utøvelse av offentlig myndighet, som er bestemmende for den enkelte borgers rett»*⁶⁰. Som regel er det sånn at *«desto større inngrep dess strengere krav til klar lovhjemmel»*⁶¹.

Likebehandlingsprinsipp

Likebehandlingsprinsipp er det prinsippet som er mest omtalt i skatte- og avgifts sammenheng. I forvaltningsretten betyr det at forvaltningen skal i størst mulig grad foreta en likebehandling av både saker og parter som er involvert i aktuelle saker. Likebehandlingsprinsippet har tett forhold til rettsikkerhet spesielt i tvangsinnkrevingsammenheng. I regjering sitt dokument om offentlig innkreving⁶² er rettssikkerhet tolket som en del av brukerrettingen. *«Med rettssikkerhet menes at bruker ikke skal bli utsatt for vilkårlig behandling, og at alle tiltak er forankret i lov»* <...> *«Den enkelte skal være beskyttet mot overgrep og vilkårlighet fra forvaltningen, og skal ha mulighet både til å skaffe seg oversikt over og innsikt i sin rettsstilling i forhold til myndighetene, og til å forsvare sine rettslige interesser»*.

Innkrevings myndighet må kunne stille spørsmål for å finne ut om eksisterende innkrevings praksis i et konkret området tilfredsstillende krav for god brukerorientering, dvs. de sentrale spørsmål som må besvares er følgende:

1. *«Legger dagens system og praksis godt til rette for at bruker skal komme i kontakt med innkrever?»*
2. *Hvilke kommunikasjonskanaler er tilgjengelig for bruker?»*
3. *Er det enkelt å gjøre opp for seg?»*
4. *Er det lett for bruker å finne frem til rett organ ved behov?»*
5. *Sikrer organiseringen av de offentlige innkrevingsoppgavene at kravene om rettssikkerhet og likebehandling oppfylles?»*

Med andre ord betyr likebehandlingsprinsippet at hver enkel skattyter (hvis vi tenker på Skatteetaten som innkrevings myndighet) må bli behandlet rettferdig. Dette innebærer at skattemyndigheten må ta hensyn til de spesielle forhold som gjelder den aktuelle skattyteren. Samtidig må det ikke foreligge betydelige variasjoner i saksbehandling. Med tanke på tvangsinnkreving er det særlig viktig at hensynet til skattyterens rettssikkerhet blir ivare tatt.

⁵⁹ Eckhoff & Torstein 1963: 226.

⁶⁰ NUT 1958:3: 3.

⁶¹ Wirum 2007

⁶² NOU 2007:12: 63.

Forsvarlighetsprinsipp

Dette prinsippet innebærer at at forvaltningen må utrede og opplyse en sak godt. «*Dette kan medføre nødvendigheten av å varsle parter, gi innsyn og begrunnelser ut over det som følger av lov*»⁶³. Med andre ord betyr det at man ser på saken fra alle sider og avveier momenter mot hverandre på en forsvarlig måte. Det er imidlertid veldig viktig at innkrevingsmyndighet «*tildeles tilstrekkelig kompetanse til å kunne gjennomføre en effektiv og forsvarlig innfordring*»⁶⁴.

Nøytralitet og saklighet

Saklighetsprinsippet fastslår at forvaltningen må holde seg innenfor kompetansens rammer etter lov, forskrift m.v., mens nøytralitet innebærer at forvaltningen skal opptre på en upartisk og uhildet måte.⁶⁵

Forholdsmessighet

Prinsippet er også kalt proporsjonalitetsprinsippet og «*fastslår at det må være forholdsmessighet mellom mål og middel, dvs. at omfanget av forvaltningens inngripen må stå i forhold til hva forvaltningen ønsker å oppnå ved sin myndighetsutøvelse*»⁶⁶. Dette prinsippet innebærer at det er sterkt forbudt å foreta urimelige avgjørelser, men samtidig er det mulighet å foreta skjønsmessige vurderinger innenfor gitte rammer.⁶⁷ Her er det menneskerettighetene som kommer inn i bildet slik at det dannes skranker for myndighets utøvelse ift. menneskerettsloven⁶⁸.

7.2. Konsekvenser av manglende hjemmel i loven

Som det framgår fra gjennomført intervju med Rune G. Tjemsland (se vedlegg nr. 2), manglende hjemmel betyr at Skatteetaten mangler verktøy for å kreve inn penger som Staten skulle ha hatt.

Både NAV og Skatteetaten innrømmer at dette er et stort problem, og det bør gjøres noe med snarest mulig. Med hensyn til økende grad av globalisering når folk jobber i flere land, blir samarbeid mellom land mer og mer aktuelt for å oppnå felles mål med tanke på å

⁶³ Nyhus 2017: 53

⁶⁴ NOU 2007:12: 67.

⁶⁵ Wirum 2007.

⁶⁶ Wirum 2007.

⁶⁷ Jusleksikon 2017.

⁶⁸ Menneskerettsloven 1993.

beskytte ansattes sine interesser⁶⁹. Samtidig må Staten sikre at både skatt og avgift blir betalt til det landets myndighet som person er skattepliktig og/eller trygdepliktig i.

I tillegg til eksisterende hjemmels problematikk foreligger det andre utfordringer som gjelder rapportering og betaling av arbeidsgiveravgift, samt begrenset mulighet for å gjennomføre kontroll på innleverte opplysninger.

De utenlandske arbeidsgivere som er pålagt å rapportere arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-4 a, vanligvis ikke har noe tilknytting til Norge, dvs. de driver ikke noe virksomhet i Norge. Derfor er det naturlig at utenlandske arbeidsgivere har lite eller ingen kjennskap til det norske beskatningssystemet som fører til at rapportering av arbeidsgiveravgift blir komplisert og tidskrevende.

Norske arbeidsgivere rapporterer lønn utbetalt for arbeidstakere på vanlig måte i A-melding. Dette gjelder også lønn utbetalt for arbeid i utlandet. Arbeidsgiveravgiften betales annenhver måned til lokal skatteoppkrever som arbeidsgiver tilhører, mens A-melding må leveres hver måned, dvs. 12 ganger per inntektsår. Etter dagens innkrevingssystem innkreves skatt og avgifter i en operasjon og på felles grunnlag.

Utenlandsk arbeidsgiver oppfyller ikke vilkår for registreringsrett i Brønnøysundregistrene, i tilfeller når vedkommende ikke utfører noe virksomhet i Norge. Brønnøysundregistrene gjør oppmerksom på at «*et utenlandsk foretak må drive næringsvirksomhet i Norge eller på norsk kontinentalsokkel for å få registreringsrett i Foretaksregisteret*»⁷⁰, dvs. at i slike arbeidsforhold utløses ikke registreringsplikt eller rett for utenlandske arbeidsgivere.

For å identifisere utenlandske arbeidsgivere som betaler arbeidsgiveravgift til Norge, var det komt til en løsning å registrere disse med et organisasjonsnummer generert internt i Skatteetaten (såkalt *fiktivt* org. nr.). Denne registreringen gjennomføres manuelt av en saksbehandler.

Manuel registrering av rapporterte opplysninger skulle ikke være lenger aktuelt i forhold til *Virksomhetsstrategi for strategiperioden 2018-2021*⁷¹ der det presiseres at «*Digitaliseringen gir økte muligheter til å tilpasse rapporteringen til myndighetene til næringslivets egne prosesser. Det gir mulighet til økt datakvalitet, samtidig som belastningen med rapportering reduseres.*»

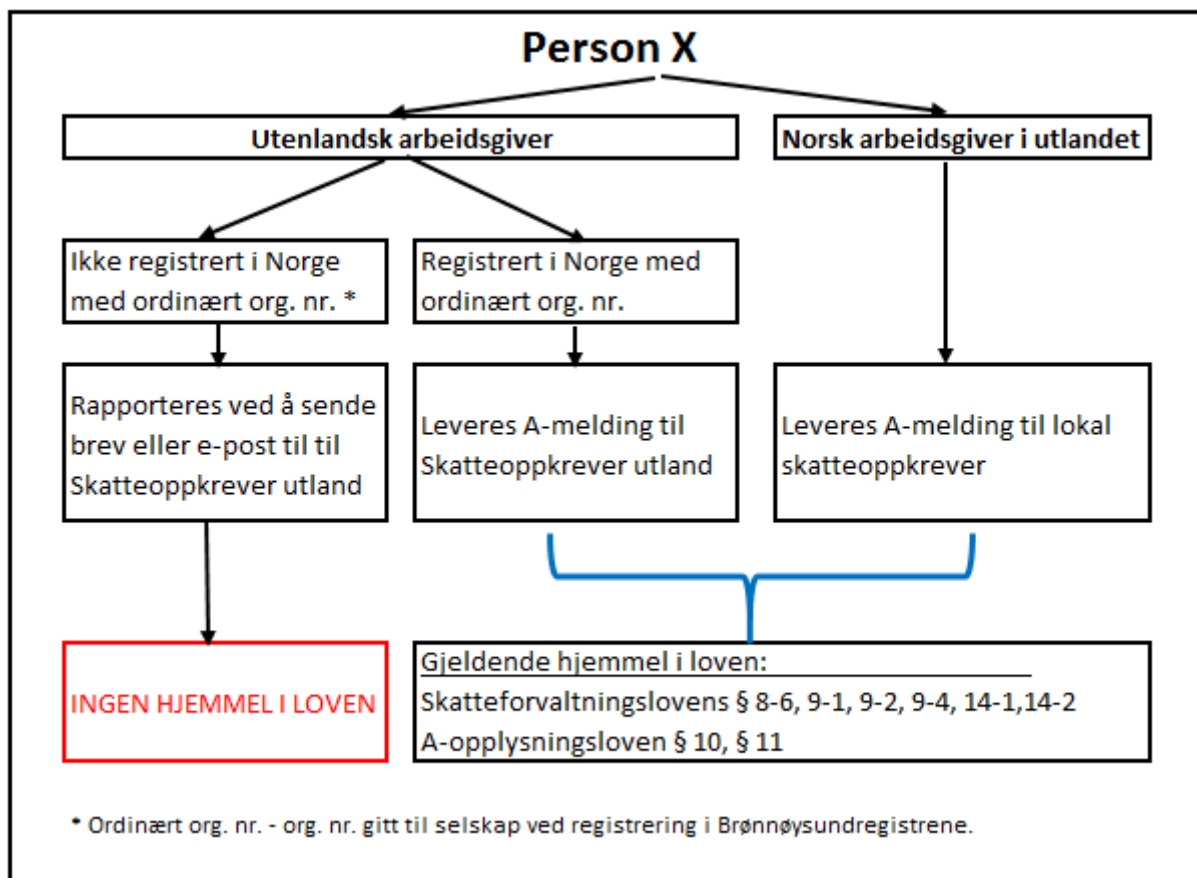
⁶⁹ Trygdeavtalen er ment å sikre personers interesse. Arbeidsgiverens interesser er ikke avgjørende.

⁷⁰ Brønnøysundregistrene, 2018

⁷¹ Skatteetaten 2018

Figur 7.1.

Ulike rapporteringsmåter av arbeidsgiveravgift



Som det framgår fra figur nr. 7.1. fører ulike måter å registrere virksomheter til ulik behandling av saker og ulik grad av kontroll. De utenlandske arbeidsgivere som rapporterer arbeidsgiveravgift ved å sende en e-post til Skatteoppkrever utland skal minst inneholde arbeidsgivers navn, grunnlag for beregning av avgift og arbeidstakers navn og f. nr.⁷² Skatteetaten krever ikke spesifisering per ansatte eller spesifisering på type lønn og godtgjørelser som har blitt utbetalt til den enkelte ansatte, der det er flere arbeidstakere som det rapporteres for. Disse opplysninger registreres manuelt av saksbehandler, fordi utenlandsk arbeidsgiver med tildelt fiktivt org. nr. ikke har mulighet til å rapportere elektronisk, f.eks. via A-melding.

Når det gjelder korrigerende opplysninger er det bare de arbeidsgivere med ordinært org. nr. som har rett til å gjennomføre korreksjoner selv via Altinn⁷³. Det betyr at saksbehandlere ikke har mulighet å endre innrapporterte opplysninger på A-melding, mens arbeidsgiver kan alltid hente fram, endre eller slette innleverte opplysninger.

⁷² NAV Medlemskap og Avgift/ Arbeids- og velferdsdirektoratet 2017: 18.

⁷³ Se veiledning til a-meldingen, erstatningsmelding eller ny a-melding. (Skatteetaten 2018)

Det er også viktig å nevne at fra 1. januar 2017 trådte i kraft skatteforvaltningsloven som bygger på egenfastsetting prinsipp. Egenfastsetting innebærer at den skattepliktige fastsetter grunnlaget ved levering av skattemelding og skattytere er selv ansvarlig for grunnlaget. Her vil vi påpeke at det *fiktive org .nr.* ikke har kobling mot den ansatte som det rapporteres arbeidsgiveravgift for. Videre er det viktig å presisere at skattyter skal sende skattemelding, hvor han oppgir opplysninger om inntekt opptjent både i Norge og i utlandet. Basert på de opplysningene, skal det bli fastsatt trygdeavgift for det inntektsåret det gjelder. I utgangspunktet må rapportert inntektsgrunnlag av den utenlandske arbeidsgiveren tilsvare inntekten opptjent i utlandet som blir oppgitt av den enkelte arbeidstaker på skattemelding. Det kan skje at disse opplysninger avviker vesentlig mellom det som er rapportert av arbeidsgiver og det som skattyter selv oppgir på skattemelding.

Som vi har nevnt tidligere mangler Skatteetaten hjemmel i loven for å innkreve arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere som foretar avgiftspliktig lønnsutbetaling for arbeidstakere fra Norge. De siste nevnte beholder medlemskap i norsk trygd under arbeidsopphold i utlandet. Disse arbeidsgivere er ikke registrert i Norge og derfor har ikke norske myndigheter rett til å gjennomføre innkreving av arbeidsgiveravgift. (Se prinsipper i kap. 7.1.)

I motsetning til de overfor nevnte arbeidsgivere uten ordinær registrering i enhetsregistrene, blir de utenlandske arbeidsgivere som også har ansatte i Norge pålagt å betale arbeidsgiveravgift for lønn utbetalt til ansatte i utlandet. I tilfeller når de ikke gjør det, kan det iverksettes administrative reaksjoner ift. skatteforvaltningsloven. Manglende betaling kan også innkreves gjennom bistandsavtaler⁷⁴, dersom Norge har inngått en slik avtale med det landet den person jobber i. F eks, dersom et utenlandsk selskap som er registrert i Norge og har ansatte her, blir forpliktet også til å rapportere lønn og andre naturalytelser, samt betale arbeidsgiveravgift til Norge for ansatte i andre land (utsendte arbeidstakere) som opprettholder medlemskap i den norske folketrygden. Dette omfatter nødvendigvis ikke samme personer som utfører arbeid både i Norge og i utlandet.

⁷⁴ Finansdepartementet 2017

8. Forslag til løsninger og mulige forbedringer i innkrevings prosessen

Etter å ha gjennomført analyse av eksisterende rettskilder som gjelder utfordringer i forbindelse med innkreving av arbeidsgiveravgift, samt gjennomført intervju både med NAV og Skatteoppkrever utland, vil vi diskutere mulige løsninger og legge frem forslag til forbedringer i innkrevings prosessen.

Det viktigste spørsmålet i denne masteroppgaven er å finne ut hvordan Skatteetaten kan kreve inn arbeidsgiveravgift fra utenlandsk arbeidsgiver uten hjemmel i norsk internrett.

I del en drøfter vi hvorfor krav om arbeidsgiveravgift ikke kan gjøres gjeldende overfor arbeidstaker.

I del to ser vi på eksisterende solidaransvars bestemmelse som er lovregulert i sktbl. § 4-1 annet ledd. Vi ser også på eksisterende lovgivning på EU-nivå og i hvilken grad EU-direktiver har påvirket nasjonal lovgivning.

I del tre diskuterer vi hvorfor samarbeid mellom land er viktig og hvilke utfordringer som foreligger i forbindelse med betaling av arbeidsgiveravgift til det landet arbeidstaker er trygdet i.

I del fire legger vi fram enkelte forslag om hvordan rapportering av arbeidsgiveravgift kan bli gjort enklere og mer effektiv, og hvilke endringer som er nødvendig for å oppnå dette.

8.1. Hvorfor kan arbeidsgiveravgifts ansvar ikke gjøres gjeldende overfor arbeidstaker?

Som vi har konkludert med tidligere, i utgangspunktet har ubetalt arbeidsgiveravgift ingen påvirkning for den enkelte personens trygderettigheter ved pliktig medlemskap etter folketrygdloven. Situasjonen er annerledes ved frivillig medlemskap etter ftrl. § 8-2. Ved frivillig medlemskap kan avtalen oppheves, dersom verken arbeidsgiver eller arbeidstaker betaler arbeidsgivers andel. Denne bestemmelsen begrunnes med at frivillig medlemskap er nettopp frivillig. Det er den enkeltes eget valg å opprettholde medlemskap og derfor betale hele ”prisen”, som tilsvarer både arbeidsgiver og arbeidstaker sin andel. Med andre ord betyr det at når arbeidstaker betaler arbeidsgiver sin andel, slipper arbeidsgiveren helt å betale avgiften.

Bør også arbeidstaker, som er pliktig medlem i folketrygden kunne bli gjort ansvarlig for å betale avgiften, når utenlandsk arbeidsgiver ikke gjør det? Pliktig medlemskap innebærer først og fremst at både arbeidsgiver og arbeidstaker er ansvarlig for hver sin andel. Selv om arbeidsgiver i Norge bærer det administrative ansvaret for at arbeidsgiveravgift blir betalt, og trygdeavgift blir trukket i lønn og overført til staten, vil arbeidstakeren allikevel bli gjort ansvarlig for manglende betaling av trygdeavgift. Arbeidsgiver står imidlertid alene i et juridisk forhold med skattemyndigheten når det gjelder betaling av arbeidsgiveravgift. Derfor

har skattemyndigheten ikke lov til å kreve betaling av arbeidsgiveravgift direkte fra arbeidstaker. En forskning gjennomført av Europa-Kommisjonen viser også at ansatte ikke har noen påvirkning på arbeidsgiver for å oppfylle dens forpliktelser overfor kompetente myndigheter.⁷⁵

I denne sammenheng kan man stille spørsmål om inngått arbeidsavtale i utlandet gir samme juridisk forhold med skattemyndigheten i Norge. Arbeidsgiver sin posisjon i forhold til arbeidstakerens medlemskap er ofte passiv, dvs. arbeidsgiveren vet ofte ikke at personen er omfattet av et annets land trygdeordning og betaler arbeidsgiveravgiften etter nasjonal lovgivning i det landet som arbeidet utføres. I denne type arbeidsforhold er det ofte den ansatte som har full informasjon om sine plikter og rettigheter i forhold til medlemskapet i Norge.

Dersom vi forutsetter at personen som jobber i utlandet er både trygdepliktig og skattepliktig til Norge, stiller vi spørsmålet om arbeidstakeren kan bli pålagt å betale arbeidsgiveravgift siden vedkommende er globalskattepliktig i Norge.

Analytisk rapport publisert av Europa-Kommisjonen i 2014 beskriver forhold mellom sosiale avgifter og skatt og definerer disse som følger:⁷⁶

- sosiale avgifter er avgifter som skal finansiere lovbestemte trygderettigheter.
- skatter er andre type avgifter som ikke er direkte og spesifikt ment å finansiere de trygderettighetene.

Det framgår videre fra denne rapporten at sosiale avgifter samles inn for et bestemt formål. Ved betaling av sosiale avgifter skal det foreligge direkte forhold mellom plikt til å betale avgift og rett til fordel/trygderettighet.

Denne spesielle strukturen spiller imidlertid ingen rolle når det er direkte tilknytning til trygdeordninger, dvs. når avgiften er ment å finansiere trygden. Da er det ikke nødvendig at avgiften gir direkte rett til ytelser for personen som har betalt denne avgiften.

I denne sammenheng oppfyller norsk arbeidsgiveravgift definisjon for skatt siden den ikke har direkte tilknytning til trygderettigheter, men samtidig er arbeidsgiveravgift ment å finansiere folketrygden, og derfor skal betraktes som sosial avgift i henhold til forordning 883/2004.

Basert på informasjonen oppgitt overfor kan vi oppsummere at vedtaket utstedt av et landets trygdemyndighet er et rettslig sett juridisk bindende dokument for både arbeidsgiver og arbeidstaker til å betale avgifter i det landet som arbeidstakeren opprettholder medlemskap i. Arbeidsgiveravgift kan ikke gjøres gjeldende overfor arbeidstaker, siden avgiften er knyttet mot arbeidsgiver og kan ikke identifiseres som skatt i henhold til forordning 883/2004 som

⁷⁵ Strban 2007:33

⁷⁶ Spiegel, Daxkobler, Strban & Pieter van der Mer 2015: 37-41

skal sikre “*de samme rettigheter og pligter i henhold til en medlemsstats lovgivning som vedkommende medlemsstats egne statsborgere*”.

Her kan man i tillegg spør om Statens interesser skal komme foran arbeidstaker sine interesser i tilfellet når arbeidsgiveravgift ikke blir betalt inn som er en del av folketrygdens finansiering. Skal arbeidstaker oppnå samme rettigheter i folketrygden, dersom man jobber 5 år i utlandet (forutsatt at vesentlig del av arbeidet blir utført i Norge for å oppfylle vilkår etter art. 13.) for samme arbeidsgiver, og arbeidsgiveravgift aldri er betalt til Norge for denne perioden? Etter vår mening burde NAV ha oversikt over de arbeidsgivere som ikke har betalt avgift etter ftrl. § 23-4a. NAV burde også gis hjemmel til å avslå opprettholdelse av medlemskapet i slike tilfeller. Vi kommer til å diskutere dette litt nærmere i kapitel 8.3.

Man kan også tenke at sosiale avgifter, som arbeidsgiveravgift og trygdeavgift betales inn til folketrygden, skal finansiere en ytelse til mottakeren i framtiden. Dette kan være i form av f.eks. pensjon og helseforsikring. Etter vår mening burde rett til ytelser i mye sterkere grad påvirkes av om avgiften er betalt eller ikke.

8.2. Solidaransvars i Norge og i andre EU-land

I denne delen av vår masteroppgave ser vi på eksisterende bestemmelser som gjelder solidaransvar ved arbeidsleie (utsendte arbeidstakere) i Norge og i andre EØS land. Formålet med det er å sammenligne praksis i de utvalgte land med hoved fokus på betaling av sosiale avgifter. Vi ser også på hoved prinsippene i de aktuelle EU-direktiver som beskytter den utsendte arbeidstaker sine interesser i forbindelse med lønn og arbeidsvilkår. I tillegg drøfter vi muligheter for anvendelse av solidaransvarsbestemmelsen i forbindelse med innkreving av sosiale avgifter med hensyn til nasjonal lovgivning og EU-direktiver.

8.2.1. Solidaransvar ved arbeidsleie i Norge

Utsendelse av medarbeider til andre selskaper innenfor konsern skjer relativt ofte. Arbeidskrafts bevegelse innenfor konsernet begrunnes først og fremst med at det er gunstig å bruke arbeidskraften der hvor det gis størst avkastning. Ofte er utleieforhold ikke formalisert, dvs. personen som er ansatt i et selskap, utfører arbeid for et annet konsernselskap uten at konsernselskapene har formalisert utlånet av arbeidstakeren på noen måte. Dette er imot regnskapsprinsipper – krav for periodisering av kostnader. I regnskapslovens kapittel 4 under § 4-1 (3) står det at utgifter skal kostnadsføres i samme perioden som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). Dessuten sier bokføringsloven § 4 sier at «... *alle transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner skal bokføres på en fullstendig måte*» og at «...*opplysninger skal bokføres og spesifiseres korrekt og nøyaktig.*». Ytterligere IAS⁷⁷ 1 p. 27 sier at «*Et foretak skal utarbeide finansregnskapet... ved anvendelse av*

⁷⁷Eng. International Accounting Standard (IAS)

periodiseringsprinsippet.».

I forbindelse med det omdiskuterte problematikken som er knyttet til manglende hjemmel for innkreving (se kap.7 i oppgaven), vil vi se på muligheten å anvende solidaransvar i konsernforhold ved innkreving av arbeidsgiveravgift fra den utenlandske arbeidsgiveren uten tilknytting til Norge. Dette spørsmålet kan stilles på to nivå:

1. Kan solidaransvar gjøres gjeldende overfor den norske morselskapet, når det utenlandske datterselskapet, som er eiet av norske eierne ikke betaler arbeidsgiveravgift til Norge?

2. Kan solidaransvar gjøres gjeldende overfor den norske morselskapet når lønn til de utsendte arbeidstakere utbetales av:

- a) det norske morselskapet
- b) det utenlandske datterselskapet
- c) det norske morselskapet på vegne av det utenlandske datterselskapet?

Når det gjelder det første spørsmålet, har Elin Sarai i sin bok har konkludert med at «*Uløselige jurisdiksjonskonfliktene som måtte oppstå på skatte-og avgiftsrettens område i form av dobbeltbeskatningssituasjoner, må på ordinær måte løses ut fra eventuelle inngåtte skatteavtaler eller interne kreditbestemmelser i de aktuelle statens fiskale lovgivning*»⁷⁸, med andre ord betyr det at norsk eierskap ikke har betydning ved innkreving av arbeidsgiveravgift. Dette er fordi arbeidsgiveravgift i utgangspunktet pålegges en utenlandsk arbeidsgiver som ikke er norsk skattesubjekt, selv om det er eiet av det norske skattesubjektet.

Vi kan videre forutsette at et utenlandsk selskap er oppdragsgiver og et norsk selskap er oppdragstaker som leier ut sine ansatte til utlandet. I dette tilfellet er det viktig å avklare om solidaransvar kunne gjøres gjeldende overfor det norske selskapet, dersom arbeidsgiveravgift ikke blir betalt av det utenlandske selskapet. I tilfeller der lønn utbetales av det norske selskapet og selskapet ikke opptrer som fullmektig for den utenlandske arbeidsgiveren, skal norske arbeidsgiver anses som reell arbeidsgiver. Dette betyr at denne oppfyller arbeidsgivers definisjon i sktbl. § 4-1 første ledd bokstav b. «*Begrepet arbeidsgiver i skattebetalingsloven er videre enn det man vanligvis forstår med begrepet i dagligtale og er direkte knyttet opp til utbetalinger av trekkpliktige ytelser, uten hensyn til hva som formelt er avtalt i tjeneste- eller kontraktsforhold eller hvorvidt utbetaleren er næringsdrivende eller privatperson*»⁷⁹. (Se også kap.2.1. om arbeidsgivers definisjon). I dette tilfellet kan solidaransvar ikke gjøres gjeldende ift sktbl. § 4-1 andre ledd, fordi den norske ”oppdragstaker” blir ansett som den reelle arbeidsgiver, selv om arbeidstaker utfører arbeid for den utenlandske arbeidsgiveren.

Dersom det er den norske arbeidsgiveren som utbetaler lønn på vegne av den utenlandske arbeidsgiveren, opptrer denne som fullmektig og anses ikke som reel arbeidsgiver ift sktbl. § 4-1 første ledd bokstav c. I Skattebetalingshåndboken er det presisert at «*Bruker arbeidsgiveren en fullmektig til å forestå utbetalingen, er det derfor fremdeles arbeidsgiveren*

⁷⁸ Sarai 2012: 101.

⁷⁹ Se Skattebetalingshåndboken 2017, 4-1.3.3 Bokstav c – Arbeidsgiver

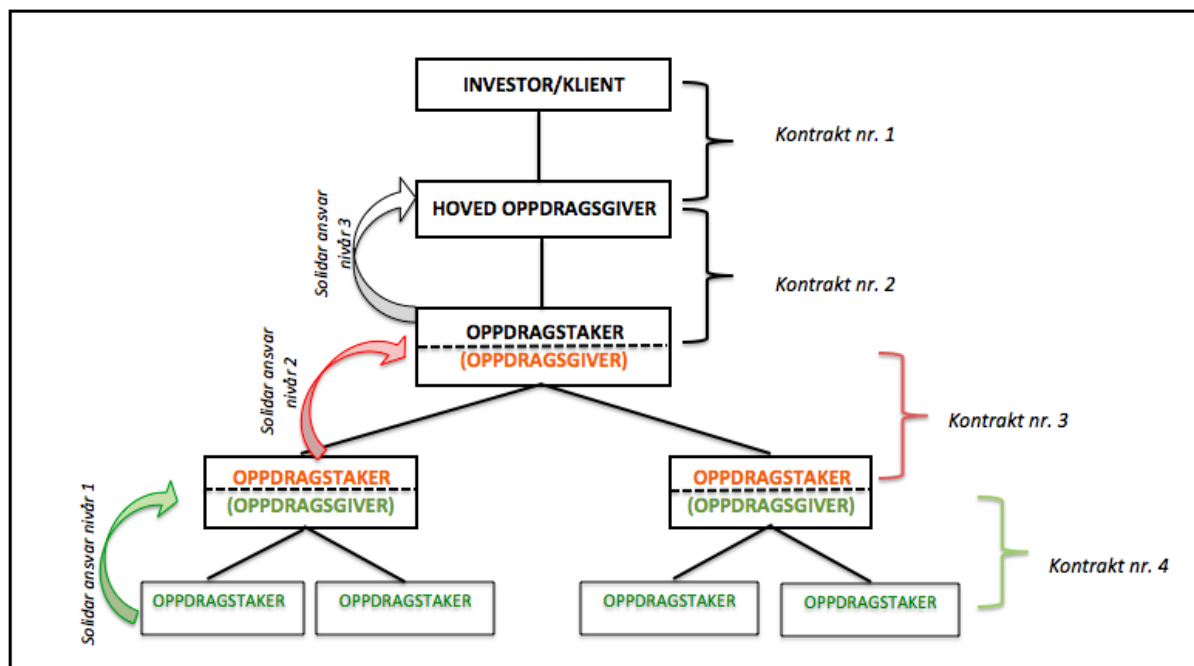
som har det endelige ansvaret for riktig innbetaling. Arbeidsgiveren kan altså ikke fri seg fra sine plikter ved å overlate utbetaling til en fullmektig, med andre ord betyr det at fullmektig kan ikke anses som avgiftspliktig arbeidsgiver uavhengig om arbeidsgiver er norsk eller utenlandsk».

Som vi har drøftet i kap. 7, kan utenlandsk arbeidsgiver ikke ilegges norsk arbeidsgiveravgift når arbeidet utføres i utlandet, fordi det ikke finnes hjemmel etter norsk internrett. Da blir spørsmålet om solidaransvar etter § 4-1 annet ledd kan gjøres gjeldende motsatt, og gi grunnlag for å holde norsk arbeidsgiver ("oppdragstakeren") ansvarlig for arbeidsgiveravgift, i og med den utenlandske arbeidsgiveren ("oppdragsgiver") ikke kan holdes ansvarlig på grunn av manglende hjemmel i norsk internrett.

Solidaransvarsregelen fungerer i utgangspunktet oppover i kontrakts kjede (se figur 8.1.). Dersom oppdragstakeren ikke oppfyller sine krav overfor norske skattemyndighetene, skal oppdragsgiveren gjøres ansvarlig for disse kravene, men dette gjelder ikke tilsvarende motsatt. Fullmektigen kan heller ikke gjøres solidarisk ansvarlig, dersom den utenlandske arbeidsgiveren ikke betaler arbeidsgiveravgift til Norge. Oppdragsgiver med arbeidsutleie fra Norge til utland burde teoretisk sett kunne holdes solidarisk ansvarlig i tilfellet der den norske oppdragstakeren ikke oppfyller sine plikter overfor norske skattemyndigheten. Det er viktig å presisere at solidaransvarsregelen regulert i sktbl. § 4-1 annet ledd ikke kan anvendes i tilfeller der den reelle arbeidsgiveren er et utenlandsk foretak.

Figur 8.1.

Solidaransvar



Som vi har nevnt tidligere, er det ofte slik at ved arbeidsleie innenfor konsernet mangler det internfakturering. Dette betyr at norsk oppdragstaker ofte betaler lønn til de utsendte arbeidstakere uten å videre fakturere dette til det utenlandske selskapet. Dette gjelder spesielt mellom nærstående parter. Lønnsutbetalingen har avgjørende vekt i sktbl. § 4-1 første ledd bokstav c og dersom den norske oppdragstakeren, som hevder å være fullmektig, ikke har videre belastet lønnskostnaden der den etter de underliggende rettsforhold hører hjemme, så skjer utbetalingene i realiteten for utbetalers regning. Dermed kan utbetaler rettslig sett ikke anses som en fullmektig.

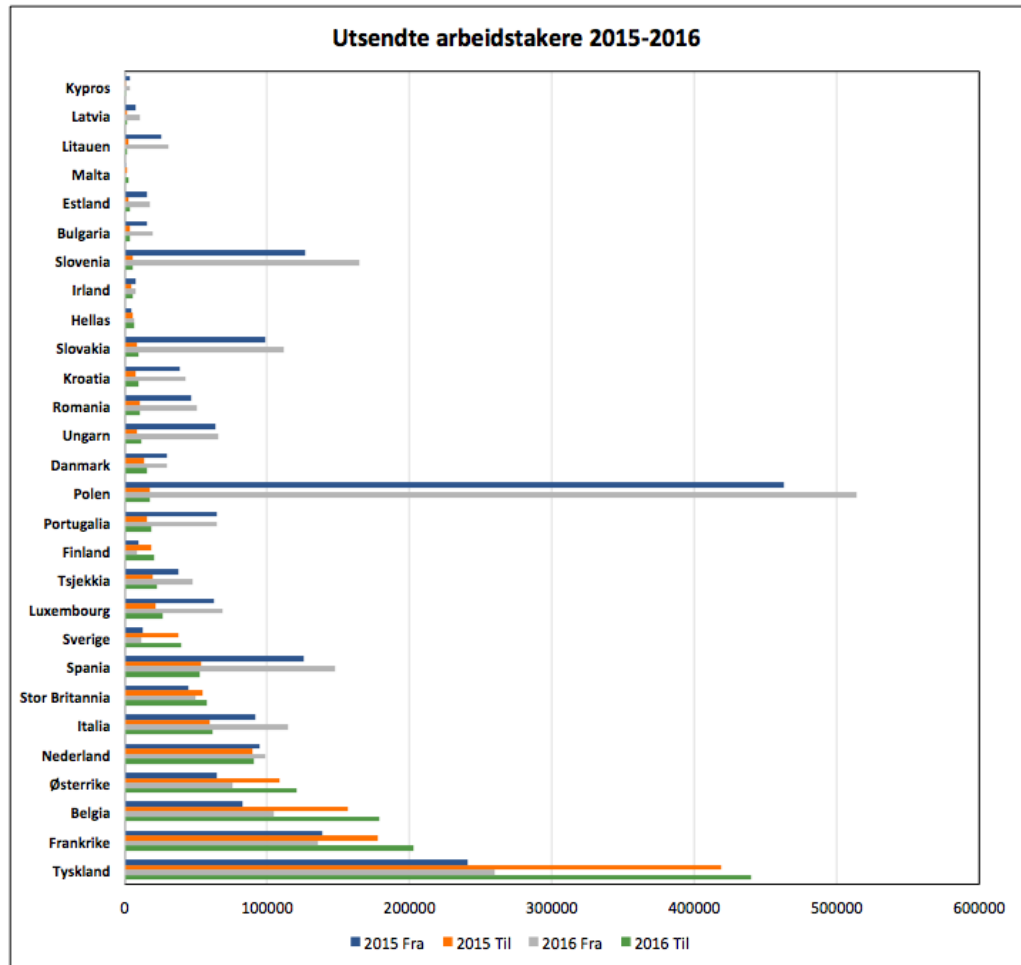
Noen ganger kan det være vanskelig å avklare hvem som er den reelle arbeidsgiveren og som derfor er pliktig til å svare arbeidsgiveravgift. Spesielt i tilfeller når det foreligger flere deltakere i samme kontraktskjede, kan det være vanskelig for arbeidstakere selv og skattemyndigheter å identifisere den juridisk ansvarlige motparten for sine krav. I et grenseoverskridende arbeidsforhold er det hensiktsmessig å se på eksisterende lovgivning innenfor EU, og om norsk arbeidsgiveravgiften kunne bli innfordret av myndighet i den medlemstaten som arbeidet utføres i.

8.2.2. EU-lovgivning ved arbeidsleie

Europeiske arbeidstakere som arbeider utenlands i en annen medlemsstat i en kort periode har blitt et utbredt fenomen (se figur 8.2. under). Norge samler ikke inn opplysninger om utstasjonerte arbeidstakere som sendes ut fra landet. A1 blir utstedt for utsendte arbeidstakere, men det føres ingen oversikt over hvem dette er ifølge NAV.

Figur 8.2.

Utsendte arbeidstakere i EU-land (Laget basert på statistikk publisert av European Commission⁸⁰⁾



Utsendelse av arbeidstakere skjer ofte til arbeidskrevende næringer som bygg, matvareindustri og landbruk, hvor opprettholdes av egen arbeidsstyrke har vist seg å være uøkonomisk, eller at underleverandører fra utlandet kan tilby billigere tjenester på grunn av lavere lønnskostnader.

Fri bevegelighet for arbeidstakere er grunnleggende frihet ift. art 45 TFEU⁸¹ og direktiv 2014/54/EU⁸² skal sikre bedre etterlevelse av EU-retten til å flytte og oppholde seg fritt i medlemslandene. Direktivets formål er å redusere diskriminering av arbeidsinnvandrere på grunn av nasjonalitet, redusere gapet mellom arbeidsinnvandreres rettigheter på papiret og hvordan disse praktiseres, redusere omfanget av urettferdig praksis mot arbeidsinnvandrere og styrke deres muligheter til at de selv kan sikre sine rettigheter. Direktiv 2004/38/EC⁸³ skal sikre rettigheter for arbeidstakere og deres familiemedlemmer til å bevege og oppholde seg fritt på medlemsstatenes område.

⁸⁰European Commission 2015-2016.

⁸¹TFEU - Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union, 2012/C 326/01

⁸² Directive 2014/54/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on measures facilitating the exercise of rights conferred on workers in the context of freedom of movement for workers

⁸³ DIRECTIVE 2004/38/EC OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 29 April 2004 on the right of citizens of the Union and their family members to move and reside freely within the territory of the Member States amending Regulation (EEC) No 1612/68 and repealing Directives 64/221/EEC, 68/360/EEC, 72/194/EEC, 73/148/EEC, 75/34/EEC, 75/35/EEC, 90/364/EEC, 90/365/EEC and 93/96/EEC

Imidlertid gjelder ikke arbeidskraftens bevegelsesfrihet for utstasjonerte arbeidstakere, da de ikke benytter seg av deres fri bevegelsesrett. I stedet benytter arbeidsgiveren seg av friheten til å yte tjenester ved midlertidig å sende egne arbeidstakere til utlandet⁸⁴. Spesielt når det gjelder arbeidsleie forhold på internasjonalt nivå, oppstår en konflikt mellom interessene til (utsendte) arbeidstakere og arbeidsgivere / foretak. Arbeidsgiveren som tilbyr tjenester er opptatt av å redusere sine kostnader for å være mest kostnadseffektiv. Dette kan føre til utøvelse av såkalt "*social dumping*"⁸⁵.

8.2.2.1. Utsendingsdirektivet (1996/71/EF)

På grunn av økende behov for beskyttelse av midlertidig utstasjonerte arbeidstakere ble utsendingsdirektivet vedtatt i 1996 og trådte i kraft i 1999⁸⁶.

Formålet med utsendingsdirektivet⁸⁷ er både å legge til rette for fri bevegelighet av tjenester på tvers av landegrensene, og å sikre at arbeidstakere som midlertidig sendes til et annet land for å utføre tjenester (utsendte arbeidstakere) har visse lønns- og arbeidsvilkår. Slik søkes det også å oppnå rettferdig konkurranse mellom nasjonale og utenlandske virksomheter⁸⁸.

Direktivet gir visse minimumsbetingelser for ansettelse i vertsstaten som f.eks. minstelønn, minste antall feriedager med lønn per år, helse, sikkerhet og hygiene på arbeidsplassen samt likebehandling av kvinner og menn og andre bestemmelser om likebehandling osv⁸⁹. Europakommisjonen fremmet 8. mars 2016 forslag til endringer i utsendingsdirektivet hvor en av de viktigste endringene som foreslås er å etablere et prinsipp om *lik lønn for likt arbeid på samme sted*, uten å begrense tjenestefriheten. I tillegg foreslås det å formulere felles regler som skal gjelde for utsendte arbeidstakere i alle bransjer, mens det i dag kun gjelder bygg- og anleggsbransjen.

Utsendingsdirektivet gjør det per i dag mulig for medlemslandene å utvide sine nasjonale rammebetingelser for andre økonomiske sektorer, men det inneholder verken bestemmelser om ansvaret i kontraktskjede, eller er tydelig nok på at medlemslandene kan implementere slike regler når de implementerer direktivet i sitt nasjonale rettssystem⁹⁰.

⁸⁴ European Commission 2010: 4

⁸⁵ "Social dumping" – er praksis av arbeidsgivere å bruke billigere arbeidskraft enn det som vanligvis er tilgjengelig på deres produksjonssted f.eks. ved å ansatte vandrende arbeidstakere eller flytte produksjon til et land som har lav minimums lønns krav. Arbeidsgiveren vil dermed spare penger og potensielt øke profitten sin.

⁸⁶ EurWork 1999

⁸⁷ EUROPAPARLAMENTS- OG RÅDS DIREKTIV 96/71/EF av 16. desember 1996 om utsending av arbeidstakere i forbindelse med tjenesteyting

⁸⁸ Arbeids- og sosialdepartementet 2016

⁸⁹ Se utsendingsdirektivet, art. 3 om arbeids- og ansettelsesvilkår.

⁹⁰ Heinen, Müller & Kessler 2017

8.2.2.2. Håndhevingsdirektivet (2014/67/EU)

Da antallet av arbeidstakere fortsatte å øke i årene etter etableringen av utsendingsdirektivet (1996/71/EF), ble det mer og mer tydelig at det kreves lovgivende tiltak fra EU for å styrke håndhevelsen av utsendingsdirektivet.

Direktiv 2014/67/EU om håndheving⁹¹ av direktiv 96/71/EF om utsending av arbeidstakere ble vedtatt 15. mai 2014, som var ment å beskytte alle utsendte arbeidstakere. Det skulle bli implementert i landets nasjonale rettssystemer innen 18. juni 2016.

Direktivet inneholder regler om samarbeid mellom myndighetene på tvers av landegrensene. Hensikten med de felles reglene er å motvirke misbruk og omgåelse av utsendingsreglene.

Direktivet angir følgende regler⁹²:

- *«som skal forhindre misbruk og omgåelser av reglene som følger av utsendingsdirektivet,*
- *som forplikter medlemsstatene til å gi lett tilgjengelig informasjon om hvilke lønns- og arbeidsvilkår som gjelder i medlemslandene,*
- *om administrativt myndighetssamarbeid over landegrensene,*
- *om statenes plikt til å føre tilsyn og kontroll med etterlevelsen av reglene som følger av utsendingsdirektivet,*
- *om tillatte nasjonale kontrollmekanismer,*
- *om utsendte arbeidstakers adgang til effektive klageordninger,*
- *om håndheving, inklusiv krav til medlemslandene om å innføre regler om solidaransvar i kontraktkjeden i byggebransjen,*
- *om samarbeid over landegrensene om underretting og inndrivning av administrative økonomiske sanksjoner, og*
- *om bruk av IMI (Indre Marked Informasjonssystem) ved samarbeid mellom medlemslandene. »*

Håndhevelsesdirektivet forplikter medlemslandene til å forbedre håndhevelsen av rettigheter og håndtere klager ved å kreve at både verts- og hjemme medlemsstater sørger for at utstasjonerte arbeidstakere, med støtte fra fagforeninger og andre interesserte tredjeparter, kan klage og iverksette juridiske og/eller administrative tiltak mot arbeidsgivere dersom deres rettigheter ikke respekteres⁹³.

⁹¹ Directive 2014/67/EU of the European Parliament and of the Council on the enforcement of Directive 96/71/EC concerning the posting of workers in the framework of the provision of services and amending Regulation (EU) No 1024/2012 on administrative cooperation through the Internal Market Information System ('the IMI Regulation')

⁹² Arbeids- og sosialdepartementet 2015

⁹³ Heinen, Müller & Kessler 2017: 53.

Direktivet 2014/67/EU skal også sikre at administrative straffer og bøter pålagt en oppdragstaker av en medlemsstats håndhevelsesmyndigheter for manglende overholdelse av kravene ift. utsendingsdirektivet, kan håndheves i en annen medlemsstat.

Art. 12⁹⁴ har særlig betydning i håndhevelsesdirektivet, da det legger opp til at statene kan innføre et solidaransvar for lønn i kontraktskjedene. Solidaransvar skal som hovedregel innføres i bygg, og er frivillig i andre bransjer. I byggebransjen kan ansvaret begrenses til to ledd i kontraktskjeden, og ikke i hele kjeden slik som ansvaret er utformet i Norge. Det er likevel ingenting i veien for å innføre et bredere ansvar, jf. art. 12 punkt 4. I tillegg kan ansvaret begrenses, dersom oppdragsgiveren kan vise til at det er satt i gang tiltak for å sikre at oppdragstakeren betaler lønn til sine arbeidstakere i henhold til vertslandets regler, jf. art. 12 punkt 5.

Bestemmelsen innebærer likevel ikke at alle landene må innføre solidaransvar i byggebransjen. Medlemsstatene kan istedenfor iverksette andre tiltak mot oppdragsgiveren for å motvirke utnyttelse av arbeidstakerne, jf. art. 12 punkt 6.

Generelt sett gir håndhevingsdirektivet en “*soft touch*” tilnærming til solidaransvarsbestemmelsen, støttet av ytterligere indirekte tiltak for arbeidstakerbeskyttelse ved å tilby instrumenter med bedre tilgang til informasjon og ved å styrke samarbeidet mellom medlemslandenes nasjonale myndigheter.

⁹⁴ **Art. 12. Subcontracting liability:**

1. In order to tackle fraud and abuse, Member States may, after consulting the relevant social partners in accordance with national law and/or practice, take additional measures on a non-discriminatory and proportionate basis in order to ensure that in subcontracting chains **the contractor of which the employer (service provider) covered by Article 1(3) of Directive 96/71/EC is a direct subcontractor can**, in addition to or in place of the employer, **be held liable by the posted worker with respect to any outstanding net remuneration corresponding to the minimum rates of pay and/or contributions due to common funds or institutions of social partners** in so far as covered by Article 3 of Directive 96/71/EC.
2. As regards the activities mentioned in the Annex to Directive 96/71/EC, Member States shall provide for measures ensuring that in subcontracting chains, **posted workers can hold the contractor of which the employer is a direct subcontractor liable, in addition to or in place of the employer**, for the respect of the posted workers' rights referred to in paragraph 1 of this Article.
3. The liability referred to in paragraphs 1 and 2 shall be limited to worker's rights acquired under the contractual relationship between the contractor and his or her subcontractor.
4. **Member States may**, in conformity with Union law, **equally provide for more stringent liability rules under national law** on a non-discriminatory and proportionate basis with regard to the scope and range of subcontracting liability. Member States may also, in conformity with Union law, provide for such liability in sectors other than those referred to in the Annex to Directive 96/71/EC.
5. Member States may in the cases referred to in paragraphs 1, 2 and 4 provide that a contractor that has undertaken **due diligence obligations as defined by national law shall not be liable**.
6. Instead of the liability rules referred to in paragraph 2, **Member States may take other appropriate enforcement measures**, in accordance with Union and national law and/or practice, which enable, in a direct subcontracting relationship, effective and proportionate sanctions against the contractor, to tackle fraud and abuse in situations when workers have difficulties in obtaining their rights.

8.2.2.3. Forordning 883/2004 og 987/2009

Verken utsendingsdirektivet eller håndhevingsdirektivet sier noe om å sikre trygderettigheter for de personer som jobber i flere land. Derfor er det nødvendig å se på koordinering av trygdeordninger som hindrer EU-borgere, som arbeider i en eller flere andre medlemsstater enn den de er bosatt i, fra å miste noen eller alle deres trygderettigheter.

Forordning 883/2004 sammen med gjennomføringsforordning 987/2009 fastlegger felles regler for beskyttelse av trygderettigheter når personer flytter innen EU. Det er ikke ment å erstatte nasjonale systemer for trygdeordninger, men å koordinere dem.

Forordningene omfatter alle arbeidstakere som jobber i to eller flere land og de som midlertidig flytter til å jobbe i et annet land, mens de fortsatt er ansatt hos den norske arbeidsgiver som utbetaler lønn opptjent i utlandet (utsendte arbeidstakere). For å anses som utsendt arbeidstaker må følgende vilkår være oppfylt⁹⁵:

- Det må foreligge forhold mellom arbeidsgiver og arbeidstaker i perioden av utsendelse, dvs. arbeidstaker fortsetter å være under arbeidsgiverens myndighet, som har utsendt ham. For å avgjøre om det foreligger et slikt forhold må det tas hensyn til følgende: ansettelseskontrakt, utbetaling av lønn (unntatt fullmektig), myndighet til å bestemme arten av arbeidet.
- En arbeidsgiver kan bare ansette arbeidstakere for utstasjonering dersom arbeiderne var underlagt lovgivningen i den medlemsstat der arbeidsgiveren er etablert i minst en måned.
- En arbeidsgiver må drive virksomhet med økonomisk aktivitet i staten der den er etablert for å kunne sende arbeidstakere⁹⁶
- Det må være minst to måneder mellom to perioder når samme arbeidsgiver utstasjoner samme arbeidstaker til samme stat⁹⁷

Formålet med forordningene er å beskytte arbeidstakere fra tap av trygderettigheter. Forordningene i seg selv inneholder ikke bestemmelser om ansvar i kontraktkjeden, men gir felles regler for trygdeordninger.

⁹⁵ Se DECISION No A2 of 12 June 2009 concerning the interpretation of Article 12 of Regulation (EC) No 883/2004, punkt 2.

⁹⁶ Se **Forordning 987/2009, art. 14 punkt 2:**

Ved anvendelsen af artikel 12, stk. 1, i grundforordningen henviser ordene "som normalt udøver sin virksomhed i denne medlemsstat" til en arbejdsgiver, der normalt udøver omfattende virksomhed, der ikke blot er intern forvaltning, i den medlemsstat, hvor vedkommende er etableret, idet der tages hensyn til alle kriterier, der karakteriserer den virksomhed, der udøves af den pågældende virksomhed. De relevante kriterier skal tilpasses hver enkelt arbejdsgivers særlige karakteristika og det reelle indhold af den virksomhed, der udøves.

⁹⁷ International Labour Organization, 2010, side 12

Det overnevnte utsendingsdirektivet og håndhevingsdirektivet er nært knyttet til forordningene med tanke på betaling av lønn: lav bruttolønn fører til lave sosiale avgifter betalt av arbeidsgiver. I den forbindelse bør alle landene ha solidaransvars rammer som inkluderer betaling av sosiale avgifter ift. gjeldende nasjonale lover og EU-direktiver.

8.2.3. Solidaransvarsregel i andre EU-land

EU-lovgivning følger i utgangspunkt prinsippet for å definere et obligatorisk minimumsnivå for beskyttelse av arbeidstakeres rettigheter. De enkelte medlemslandene har imidlertid frihet til å ha høyere beskyttelsesnivå og skape mer gunstig rettigheter for arbeidstakere.

Som tabell 8.1. viser, er det enkelte medlemsstater som introduserte regler for solidaransvar i kontraktskjeden ved gjennomføring av håndhevingsdirektivet eller til og med tidligere i sin respektive nasjonale lovgivning.

Tabell 8.1.

Solidaransvar i kontraktskjede

Land	Nasjonal lovgivning	Solidaransvar	Bransje
Tyskland	The Act on the Posting Workers (Arbeitnehmerentsendegesetz - AEntG), 1996	LØNN: Oppdragsgiver holdes ansvarlig for underbetaling av lønn (mindre enn minimumskrav) ift. art. 8 AEntG. Oppdragsgiver kan ikke få noe fritak fra solidaransvar. Solidaransvar omfatter alle parter i kontrakts kjede (" <i>chain liability</i> ")	Alle
	MiLoMeldV - Minimum Wage Reporting Obligations Regulation, 2017	SOSIALE AVGIFTER: Det er ingen solidaransvar for sosiale avgifter i kontraktskjede, unntatt byggebransje. Fom 1. januar 2017 foreligger det solidaransvar også i kjøtt sektor. Dette gjelder også sosiale avgifter som må betales i utlandet , jf. § 28, e, 3a Social Code IV. ⁹⁸	Kun byggebransje og kjøtt-sektor.
Ungarn	Artikkel 12 i Håndhevingsdirektivet 2014/67 / EU er gjennomført ved § 126. Lov LXVII. av 2016. Det endret § 297 i lov I. av 2012 Hungarian Labour Code	Solidaransvar i hele kontrakts kjede. Utsendte arbeidstakere som er involvert i kontraktskjede kan holde oppdragsgiver der arbeidsgiveren er en direkte oppdragstaker i tillegg til eller i stedet for arbeidsgiveren (" <i>direct liability</i> "). Oppdragsgiver kan få fritak fra solidaransvar ift. direktivet 2014/67/EU art. 12 (5).	Alle unntatt transportsektor
Italia	Legislative Decree 276/03 § 2, art. 29. og Legislative Decree 136/16	Solidaransvar i hele kontrakts kjede som omfatter hoved oppdragsgiver, oppdragsgiver og oppdragstaker gjelder både betaling av lønn og sosiale avgifter (" <i>direct liability</i> "). Både utsendte arbeidstakere og trygdemyndigheter kan holde de partene ansvarlig for å betale manglende lønn og/eller sosiale avgifter. Solidaransvar skal ikke gjelde dersom oppdragstaker er selvstendig næringsdrivende eller hoved oppdragsgiver/klient er fysisk person.	Alle
Nederland	Artificial Constructions Act, Wet aanpak schijnconstructies "DMFA" som var endret i januar 2016, juli 2016 og januar 2017.	Sekvensiell ansvar (" <i>chain-sequential liability</i> ") i kontrakts kjede. Alle parter kan holdes ansvarlig for utbetaling av lønn, men det må være vise vilkår oppfylt slik at arbeidskaren kunne kreve oppfyllelse av sine krav hos en parter opp i kontraktskjede. Ingen av partene kan få fritak fra sekvensiell ansvar.	Alle

⁹⁸ Se Sozialgesetzbuch (SGB) Viertes Buch (IV) - Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung - (Artikel I des Gesetzes vom 23. Dezember 1976, BGBl. I S. 3845), punkt 3a.

England	Enforcement of Employment Rights, juni 2016	Solidaransvar foreligger et nivå opp i kontrakts kjede, dvs. kun direkte oppdragsgiver kan holdes ansvarlig for manglende oppfyllelse av minimumskrav ift. direktivet 2014/67/EU, dersom oppdragstaker som er direkte arbeidsgiver ikke oppfyller forpliktelser overfor sine ansatte. Oppdragsgiver kan få fritak fra solidaransvar ift. Direktivet 2014/67/EU art. 12 (5).	Kun byggebransje
----------------	---------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------

Utarbeidet basert på European Parliament, 2017, "Liability in Subcontracting Chains: National Rules and the Need for European Framework".

Håndhevingsdirektivets artikkel 11 nr. 1⁹⁹ er et svært viktig beskyttelsesmiddel som gjør det mulig for utsendte arbeidstakere å sikre sine rettigheter. Direktivet gir tillatelse til arbeidstakere i arbeidslandet til å saksøke oppdragsgiver. I noen tilfeller kan også hoved oppdragsgiver bli gjort solidarisk ansvarlig ift art. 12. Dette gjelder dersom reel arbeidsgiver ikke kan eller vil oppfylle krav overfor sine ansatte og i noen tilfeller overfor trygde-/skattemyndigheten.

Som det framgår fra tabellen overfor er det kun Tyskland og Italia som har implementert solidaransvarsregel for sosiale avgifter i sine nasjonale lover.

I Tyskland kan solidaransvar gjøres gjeldende i hele kontrakts kjede (eng. "*chain liability*"). Dette innebærer at hovedoppdragsgiver, oppdragsgiver, oppdragstaker og underliggende oppdragstakere som fungerer som underleverandører, kan bli gjort ansvarlig for netto lønn. Netto lønn er minimumslønn uavhengig av skatter, avgifter til folketrygden og andre type sosiale avgifter. Alle partene i kontraktskjede opptre som garantister i tilfelle en av partene ikke oppfyller sine krav i forbindelse med betaling av lønn. Arbeidere kan da kreve nettolønnen direkte fra hoved oppdragsgiver/oppdragsgiver uten at det er krav til tidligere gjennomførte tiltak mot arbeidsgiveren. Krav fremmes ved å saksøke oppdragsgiver i den kompetente tyske arbeidsretten, § 15 AEntG.

Når det gjelder betaling av sosiale avgifter, går tysk rammeverk ikke så langt som Italias. Det foreligger ikke noe felles ansvar for sosiale avgifter i kontraktskjede. Allikevel er det fra juni 2017 gitt unntak for byggesektoren og kjøttindustrien. Unntaket gjelder også for sosiale avgifter som skal betales i utlandet.

Italia har et omfattende utbredt ansvarssystem i kontraktskjede. Felles og flere ansvarsformer finnes i nesten alle rettsområder. Italia har også implementert håndhevingsdirektivets i sin nasjonale lovgivning. Det sikres samme rettigheter for både ansatte som er bosatt i Italia og de som blir utstasjonert for et kort oppdrag fra andre EU land. Bestemmelsen omfatter ikke bare netto godtgjørelser, men også forsikringspremier og sosiale

⁹⁹ Art. 11 (1): **Defence of rights — facilitation of complaints — back-payments**

For the enforcement of the obligations under Directive 96/71/EC, in particular Article 6 thereof, and this Directive, Member States shall ensure that there are *effective mechanisms for posted workers to lodge complaints against their employers directly, as well as the right to institute judicial or administrative proceedings, also in the Member State in whose territory the workers are or were posted, where such workers consider they have sustained loss or damage as a result of a failure to apply the applicable rules, even after the relationship in which the failure is alleged to have occurred has ended.*

avgifter. Solidaransvar omfatter alle parter i kontraktskjede og arbeidstakere kan gjøre sine krav gjeldende ikke bare overfor den oppdragsgiver som har direkte kontrakt med oppdragstaker (som er den direkte arbeidsgiveren), men også overfor hovedoppdragsgiver. Både ansatte og trygdemyndigheter kan gjøre sine krav gjeldende overfor andre parter i kontraktskjede dersom oppdragstakeren ikke oppfyller sine forpliktelser.

Selv om Italia har en av de strengeste og mest omfattende juridiske rammene for solidaransvar i kontraktskjede, har de utfordringer som er relatert til ineffektivitet i reglene. Først og fremst velger nesten ingen utenlandske oppdragstakere å operere i landet. I tillegg har de kompetente myndigheter for lite kapasitet til å gjennomføre tilstrekkelig inspeksjon.

Generelt sett så er ulempen med solidaransvar at det kan være kostbart, og ta lang tid til ansvarlig part og ansvars størrelse er fastsatt. F.eks. i Tyskland kreves det intensiv inspeksjon og bevisplikt, noe som medfører tilleggs kostnader og høye administrative byrder.

En av fordelene med solidaransvarsregelen er at den fungerer preventivt, slik at nasjonale selskaper som leier inn arbeidstakere fra land med lavt lønnsnivå, bør sikre seg å ha god tro på at selskapet er seriøst og driver virksomhet i forhold til gjeldende lover og regler.

Selv om håndhevingsdirektivets art. 12 har påført plikt til å innføre solidaransvarsregel i medlemslandenes nasjonale lovgivninger, er det gitt ganske stort rom for å bestemme hvor strengt solidaransvar skal være. Dette innebærer vurdering av om ansvaret skal omfatte kun oppdragsgiver som direkte inngår kontrakt med oppdragstaker (*eng. direct liability*) eller andre parter i kontraktskjede (*eng. chain liability*), hvilke bransjer/sectorer det skal gjelde og om sosiale avgifter blir en del av kravet som skal kunne håndheves.

Et av formålene med håndhevingsdirektivet var også å oppnå bedre informasjonsutveksling mellom myndighetene som skulle bidra til å skape et system der myndighetene i medlemsstatene ville være i stand til å reagere på en rettidig og effektiv måte.

Selv om det er vanskelig å måle hvor effektivt samarbeid mellom medlemslandene har blitt etter at håndhevingsdirektivet trådte i kraft i 2014, er det et stort steg mot bedre samarbeid mellom medlemslandene for å beskytte arbeidstakeres rettigheter som reiser for å jobbe i andre land uten å kjenne det arbeidslandets lovgivning og regler.

8.2.4. Gjeldende rett i Norge og EU-direktivenes betydning for innkreving av arbeidsgiveravgift fra utlandet

Siden 2010 har Norge hatt regler om solidaransvar for lønn og feriepenger for oppdragsgivere. Reglene er inntatt i allmenngjøringsloven § 13 som har følgende ordlyd:

«Leverandører og underleverandører som setter ut arbeid eller leier inn arbeidstakere, hefter på samme måte som en selvskyldnerkausjonist for utbetaling av lønn og

overtidsbetaling etter allmenngjøringsforskrifter og opptjente feriepenger, jf. lov 29. april 1988 nr. 21 om ferie, til arbeidstakere ansatt hos virksomhetenes underleverandører.

Arbeidstaker må fremme skriftlig krav overfor solidaransvarlig senest innen tre måneder etter lønnens forfallsdato. Forfallstiden for feriepenger reguleres av lov 29. april 1988 nr. 21 om ferie. Solidaransvarlig skal betale kravet innen tre uker etter at kravet er kommet frem. Solidaransvarlig skal snarest mulig og senest innen to uker skriftlig varsle øvrige ansvarlige leverandører og underleverandører om kravet.

Solidaransvarlig kan nekte å dekke kravet dersom arbeidstakeren visste at forutsetningen for arbeidsoppdraget var at lønn mv. helt eller delvis skal dekkes av en solidaransvarlig.

Departementet kan gi nærmere regler om utformingen av ansvaret i forskrift. Departementet kan også gi forskrift om at virksomhet som bestiller et produkt eller et resultat, skal omfattes av solidaransvaret dersom særlige hensyn tilsier det. Dette gjelder ikke bestiller som er forbruker. »

Denne bestemmelsen er særlig viktig for utsendte arbeidstakere, fordi den gir bedre sikkerhet for at disse arbeidstakerne får utbetalt lønnen de har krav på etter en allmenngjøringsforskrift¹⁰⁰. I forhold til denne bestemmelsen kan utsendte arbeidstakere fra andre land kreve lønnsutbetaling fra oppdragsgiver i Norge.

Norge som er et EØS land har implementert utsendingsdirektivet i norsk rett gjennom arbeidsmiljøloven § 1-7 og forskrift av 16. desember 2005 nr. 1566 om utsendte arbeidstakere.

Håndhevingsdirektivets regler faller inn under EØS-avtalens virkeområde og derfor trådte endringer i arbeidsmiljøloven som er nødvendige for å gjennomføre direktivet i kraft 1. juli 2017¹⁰¹. De endringene som er tatt inn i arbeidsmiljølovens § 18-11 gjelder gjensidig bistand ved innkreving av, og underretning om økonomiske administrative sanksjoner som tvangsmulkt og overtredelsesgebyr etter aml. §§ 18-7 og 18-10, som er ilagt av ansvarlig myndighet eller domstol i annen EØS-stat.

De norske reglene om solidaransvar er strengere enn reglene som følger av artikkel 12 i håndhevingsdirektivet. For det første kan arbeidstakeren etter de norske reglene rette kravet sitt mot alle ledd i kontraktskjeden i motsetning til bare ett ledd i henhold til direktivet. For det andre gjelder solidaransvar etter norsk rett i flere bransjer (alle bransjer med allmenngjøringsforskrifter). Det følger imidlertid direkte av artikkel 12 nr. 4 at EØS-statene står fritt til å ha strengere ansvarsregler, og at de kan gjøres gjeldende i andre bransjer enn byggebransjen.¹⁰²

¹⁰⁰ Pr. i dag har Norge allmenngjøringsforskrifter i ni bransjer: byggebransjen, skips- og verftsindustrien, jordbruk- og gartnerisektoren, renholdsbransjen, elektrobransjen, fiskeindustrien, godstransport på vei og turbilbransjen, overnattings-, serverings- og cateringbransje.

¹⁰¹ Se lov av 31. mars 2017 nr. 12 om endringer i arbeidsmiljøloven (gjennomføring av håndhevingsdirektivet mv

¹⁰² Arbeids- og sosialdepartementet 2016: 47.

Allikevel er norsk lovgivning ikke like streng som f.eks. i Tyskland og Italia. Solidaransvar i kontraktskjeden omfatter ikke betaling av sosiale avgifter til utlandet, hvor den utsendte personen er omfattet av trygd.

Som vi har nevnt tidligere er formålet med håndhevingsdirektivet å sikre at utsendte arbeidstakere får den beskyttelsen de har krav på i henhold til utsendingsdirektivet. *«Utsendingsdirektivet gir ikke i seg selv regler om lønns- og arbeidsvilkår for utsendte arbeidstakere, men bestemmer at EØS-statene skal gjøre gjeldende og håndheve sine nasjonale regler om nærmere angitte lønns- og arbeidsvilkår overfor utsendte arbeidstakere. Håndhevingsdirektivet gjelder informasjon om, tilsyn med og håndheving av disse reglene.»*¹⁰³

I forbindelse med solidaransvar i kontraktskjede kan EØS-statene innføre strengere ansvarsregler i nasjonal rett, forutsatt at disse holder seg innenfor EU-retten, jf. artikkel 12 nr. 4. I artikkel 12 nr. 6 åpnes det for at EØS-statene kan ta i bruk alternative ordninger for å oppnå samme formål: *«EØS-statene istedenfor kontraktansvar kan innføre andre passende håndhevingsmekanismer, i henhold til EU-retten og nasjonal lovgivning og/eller praksis, som i et direkte underleverandørforhold gir mulighet for effektive og proporsjonale sanksjoner overfor oppdragsgiveren for å motvirke omgåelser og misbruk i situasjoner hvor arbeidstakeren har vanskeligheter med å gjøre gjeldende sine rettigheter.»*¹⁰⁴

Som nevnt tidligere fokuserer både utsendingsdirektivet og håndhevingsdirektivet på den utsendte arbeidstaker sine interesser. Medlemslandets interesser i forbindelse med innkreving av sosiale avgifter omfattes dersom det er regulert i nasjonal lovgivning. Unntakstilfellene i Tyskland og Italia, som er vist overfor er eksempler på strengere nasjonale regler enn hva som kreves i direktivene.

8.3. Innkreving av arbeidsgiveravgift gjennom samarbeid mellom medlemslandene

Solidaransvarsregelen løser ikke problemene som er knyttet til innkreving av arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere som ikke driver noe virksomhet i Norge. Med andre ord betyr det at solidaransvarsregelen ikke kan anvendes ved innkreving av arbeidsgiveravgift når arbeidstakere jobber for utenlandske arbeidsgivere og opprettholder medlemskap i norsk trygd iht. art. 13 i forordning 883/2004. Det er derfor viktig å se på hvilke samarbeidsløsninger som kan iverksettes innenfor EØS for å oppnå en effektiv måte å innkreve arbeidsgiveravgift på.

EU regler som er inntatt i forordningene 883/2004 og 987/2009 har til formål å skape broer mellom nasjonale systemer for å sikre at innbyggerne kan opprettholde trygderettigheter

¹⁰³ Arbeids- og sosialdepartementet 2016: 4

¹⁰⁴ Arbeids- og sosialdepartementet 2016: 45

ved opphold i andre land, og å koordinere reglene som gjelder betaling av sosiale avgifter til nasjonale trygdemyndigheter i det landet person er medlem i.¹⁰⁵

Artikkel 76¹⁰⁶ i gjennomføringsforordning 987/2009 forplikter de kompetente myndigheter til å gi bistand og formidle all informasjon om tiltak og endringer i deres lovgivning som kan påvirke gjennomføringen av forordningen til hverandre. Myndighetene og institusjonene i medlemsstatene må låne sine kontorer til hverandre og fungere som om de gjennomfører sin egen lovgivning. Den administrative bistanden gitt av nevnte myndigheter og institusjoner er som regel gratis. I spesielle tilfeller, som fastsatt av den administrative kommisjonen, er det mulig å fastsette de refunderbare utgiftene over det beløpet som skal betales.¹⁰⁷

Allikevel har medlemslandene rapportert problemer med grenseoverskridende samarbeid og informasjonsutveksling mellom medlemsland. Medlemslandene er ikke i stand til å løse medlemskaps problemene i forbindelse med betaling av sosiale avgifter, og derfor bør nødvendige tiltak iverksettes innenfor EØS.¹⁰⁸

Videre vil vi se på Europa-Kommisjonen sitt forslag om modernisering av forordninger som skal bidra til bedre samarbeid mellom land, samt forslag presentert av presidenten av Europa-Kommisjonen Jean-Claude Juncker om å stifte European Labour Authority.

8.3.1. Videre modernisering av forordningene 883/2004 og 987/2009

I desember 2016 representerte Europa-Kommisjonen forslag om videre modernisering av forordningen 883/2004 og gjennomføringsforordning 987/2009 ved å sikre juridisk klarhet, en rettfærdig fordeling av den økonomiske byrden mellom medlemsstatene og administrativ enkelhet og håndhevelse av reglene.¹⁰⁹ Kommisjonen gjør også oppmerksom på at koordinering av sosial sikkerhet gjelder grenseoverskridende situasjoner der ingen

¹⁰⁵ European Commission 2016

¹⁰⁶ **Artikkel 76:**

Anmodninger om opplysninger

1. Efter anmodning fra den bistandssøgende instans meddeler den bistandssøgte instans førstnævnte instans alle opplysninger, der er af værdi for denne ved inddrivelsen af en fordring.

Med henblik på at fremskaffe de pågældende opplysninger udøver den bistandssøgte instans de beføjelser, der er fastlagt ved lov eller administrativt fastsatte bestemmelser om inddrivelse af lignende fordringer, der er opstået i den medlemsstat, hvor den selv er beliggende.

Artikkel 75

Definitioner og fælles bestemmelser

1. Med henblik på denne afdeling forstås ved:

- "fordring" alle fordringer i forbindelse med bidrag eller uberettiget udbetalte ydelser, herunder renter, bøder, administrative sanktioner og alle andre gebyrer og omkostninger, der er forbundet med fordringen i overensstemmelse med lovgivningen i den medlemsstat, der fremsætter fordringen

¹⁰⁷ International Labour Organization 2010: 32

¹⁰⁸ Jorens, Gillis, Wispelaere & Pacolet 2017: 92

¹⁰⁹ European Commission (COM(2016) 815 final) 2016: 2

medlemsstat kan handle alene. Dette betyr at formålene med forordningene kan bli bedre oppnådd på unionsnivå enn av medlemsstatene på nasjonalt, regionalt eller lokalt nivå.

Kommisjonen understreker behov for at medlemslandene har instrumenter til å sjekke arbeidstaker sin status i forhold til medlemskap og betaling av sosiale avgifter til medlemsland. Kommisjonen foreslår innføring av tydeligere samarbeidsrutiner mellom nasjonale kontrollmyndigheter for å forbedre potensiell urettferdig praksis eller misbruk. Derfor har Kommisjonen til formål å styrke forpliktelsene til institusjonene som bekrefter trygdemedlemskap i form av A1 skjema. Med andre ord betyr dette at myndigheten som utsteder denne bekreftelsen, garanterer nøyaktigheten av detaljene som er inkludert i A1 skjema. Tyskland og Frankrike har allerede tatt initiativ til innføring av en database for å samle informasjon om A1skjemaene som er utstedt. Innføring ble annonsert 3. oktober 2016. Prosjektet som er imidlertid bilateralt kan bli utvidet til å gjelde i hele EU.¹¹⁰

Det foreslås også at elektronisk datautveksling mellom nasjonale myndigheter innen koordinering av den sosiale sikkerheten vil bli gjennomført gjennom EESSI-prosjektet (forkortelse av «*Electronic Exchange of Social Security Information*»). Full gjennomføring av prosjektet er forutsett i midten av 2019. Målet med EESSI er å sørge for at alle informasjonsutvekslingene som for tiden foregår ved bruk av nesten 100 papir E (europeiske) skjemaer (og nesten 2000 E-skjemaer totalt hvis vi tar hensyn til de ulike språkversjonene), vil bli gjennomført elektronisk for å sammenfalle med anvendelsen av de nye, moderniserte og forenklede europeiske forskriftene som koordinerer sosial sikkerhet.¹¹¹

Hoved formålet med systemet er å styrke beskyttelsen av de sosiale trygderettighetene til de borgere som er utsendt til andre land ved å fullføre databehandling av EFs lov om trygdeordninger. Dette vil igjen legge til rette for å fremskynde beslutningsprosessen for den faktiske beregningen og betalingen av trygdeytelser til borgere som beveger seg rundt i Europa.

Videre fastsetter også forslaget at trygdeinstitusjoner og arbeidsinspeksjoner, skattemyndigheter og innvandringsmyndigheter skal ha rett til å utveksle opplysninger direkte om de berørte personers sosiale sikkerhetsstatus. Dette ville sikre overholdelse av juridiske forpliktelser knyttet til arbeid, helse og sikkerhet, innvandring og beskatning (detaljer om slike utvekslinger skal spesifiseres ved vedtak fra den administrative kommisjonen). Den kompetente myndighet skal gi spesifikke og tilstrekkelige opplysninger om hvilke formål personopplysninger skal brukes til.

Det er viktig å klargjøre juridisk grunnlag som tillater kompetente institusjoner å utveksle personopplysninger med relevante myndigheter i bo- og/eller oppholdsstaten knyttet til personer som har rettigheter og forpliktelser i henhold til forordning (EF) nr. 883/2004. Dette kan også bidra til identifisere svindel og feil på mer effektivt måte. Forslaget beskriver også hva som menes med svindel. «Svindel» betyr enhver forsettlig handling eller unnlattelse

¹¹⁰ Richard, S. 2017: 3

¹¹¹ IDABC 2009

av å handle for å oppnå eller motta trygdeordningens fordeler eller unngå å betale sosiale avgifter som er i strid med lovgivningen i en medlemsstat.

8.3.2. Frankrikes president sitt forslag om effektiv innkreving av sosiale avgifter ved arbeidsleie

Utover kommisjonens forslag vil det være interessant å legge merke til oppfølgingen av ett av de forslagene som ble gitt av den franske presidenten den 26. september 2017¹¹².

Uten å utfordre prinsippet om tilknytning til trygdeordning i hjemlandet, forteller Emmanuel Macron om tilpasning av sosiale avgifter på vertslandets nivå, det vil si at innkreving vil bli gjennomført i vertslandet med grunnlag i satser som gjelder der. Forskjellen i avgiftene som blir innbetalt og returnert til det landet arbeidstaker er trygdet i, er foreslått plassert i et solidaritetsfond som skal være til nytte for de fattige landene for å hjelpe til med deres sosiale konvergens. Dette alternativet ville bidra til å bygge bro over gapet mellom kostnaden for en utsendt arbeidstaker og den som er ansatt lokalt. Dette vil også styrke tilsynet og kontroll av pliktige innbetalinger av sosiale avgifter.¹¹³

Etter presidentens mening tillater nåværende lovgivningen at bedrifter ikke trenger å bidra til vertslandets helse- og velferdssystemer. I tillegg har ”*sosial dumping*” blitt et utbredt fenomen når arbeidere fra Øst-Europa jobber for lavere lønn i høyere lønnsland under EUs ”*utsendt arbeidstaker*” –regler.

Det kan tenkes at forslaget overfor kan bidra til at innkreving av arbeidsgiveravgiften i arbeidsstaten blir mer effektiv, og skjer innen kortere tid enn ved nåværende samarbeid mellom land. Arbeidslandets myndigheter forutsettes gjort ansvarlig for å kreve inn avgift. Se tabell 8.2. som gir oversikt over satser for arbeidsgiveravgift i EØS-land.

Tabell 8.2.

Sats for arbeidsgiveravgift i EØS-land (KPMG, 2018)

Land	Sats %		Land	Sats %
Belgia	27,50		Nederland	19,00
Bulgaria	19,02		Norge	14,10
Danmark	*		Polen	21,00
Estland	33,80		Portugal	23,75
Finland	22,08		Romania	2,25
Frankrike	45,00		Slovakia	35,2
Hellas	25,06		Slovenia	16,10
Irland	10,85		Spania	29,90

¹¹² Marchand 2017

¹¹³ Richard, S. 2017: 3

Island	6,85		Storbritannia	13,80
Italia	30,00		Sverige	31,42
Kroatia	17,20		Tsjekkia	34,00
Kypros	7,80		Tyskland	19,38
Latvia	24,09		Ungarn	21,00
Litauen	31,18		Østerrike	21,48
Luxembourg	15,01		Sveits	6,00
Malta	10,00			

*Danske sosialsikringsavgift er et månedlig engangsbeløp på 94,65 kroner (1 135,80 kroner per år). Det er ikke beregnet som en prosentandel. Arbeidsgiveravgift inkluderer bidrag til en rekke midler; totalt avgift utgjør ca. 8-10.000 kr. per person per år.

Som det framgår fra figur 8.2. *Utsendte arbeidstakere i EU-land*, er landene som sender flest arbeidstakere til en annen stat Polen, Slovenia, Slovakia, Spania, Italia. Vi tar også Norge med i videre vurderingen om differanser mellom satsene ved utsendelse av arbeidstakere.

Tabell 8.3.

Differanse i arbeidsgiveravgiftssats mellom land

		TIL						
		Sats %	19,38	45,00	27,50	21,48	19,00	14,10
		Sats %	Tyskland	Frankrike	Belgia	Østerrike	Nederland	Norge
FRA	21,00	Polen	-1,62	24,00	6,50	0,48	-2,00	-6,90
	16,10	Slovenia	3,28	28,90	11,40	5,38	2,90	-2,00
	35,20	Slovakia	-15,82	9,80	-7,70	-13,72	-16,20	-21,10
	29,90	Spania	-10,52	15,10	-2,40	-8,42	-10,90	-15,80
	30,00	Italia	-10,62	15,00	-2,50	-8,52	-11,00	-15,90
	14,10	Norge	5,28	30,90	13,40	7,38	4,90	

Positiv tall viser økning i avgift når arbeidstaker blir sendt ut fra et land til et annet land og negativt tall viser reduksjon i avgift.

Frankrike har den høyeste satsen i arbeidsgiveravgift innenfor EØS. Satsen er 45 % av avgiftsgrunnlag. Arbeidsgivere fra andre land med lavere sats, som sender sine ansatte til Frankrike, fortsetter å betale arbeidsgiveravgift etter sin nasjonal lovgivning. Presidenten tar hensyn til Frankrikes interesser og vil innføre regelen om å betale arbeidsgiveravgift etter arbeidsstats sats. Dette betyr at alle som sender ansatte til Frankrike må betale 45 % uavhengig av hvilket land arbeidstakere kommer fra.

F.eks. arbeidsgiveravgift i Polen utgjør 21 % av arbeidsgivergrunnlag. Dersom arbeidsgiver sender sine ansatte fra Polen til Norge hvor satsen er 14,1 %, betyr det at avgifts kostanden i Norge blir lavere med 6,9 % enn det kunne vært i Polen.

Presidenten har ikke presentert hvordan det negative differansen hadde blitt finansiert, når det forutsettes at avgiften skulle bli overført til det landet som arbeidstakeren er medlem i trygdeordning.

Samtidig er forslaget imot likebehandlingsprinsippet som sier at utsendte arbeidstakere etter forordnings 883/2004 art. 12 skal beholde samme rettigheter og forpliktelser som borgere i landet de er forsikret i.

E. Macron har blitt kritisert av andre Europeiske land, men hans forslag om å redusere utsendelsesperiode ble allikevel hørt av Europa. I april 2018 ble de 28 EU's regjeringer enige om å begrense utsendelse på inntil 12 måneder fra en opprinnelig 24 måneders periode, med mulighet for en seks måneders forlengelse. Bestemmelsen trer i kraft etter at den formelt er godkjent av Europaparlamentet. Reformene vil også kreve at arbeidsgivere forholder seg til de lokale arbeidsstandarder, herunder å gi fordeler som ferie og forsikring for utstasjonerte arbeidstakere. Avtalen kommer etter nesten to års harde forhandlinger som har trukket Frankrike mot EUs østlige medlemsland.¹¹⁴

Forslaget om å betale sosiale avgifter i arbeidsland og overføre disse til medlemslandet ble ikke godtatt. Europa-Kommisjonen har imidlertid funnet en annen løsning om hvordan å forbedre samarbeid mellom medlemsland og effektivisere innkreving av sosiale avgifter innenfor EØS.

8.3.3. European Labour Authority (ELA) – formål og oppgaver

I dag oppholder det seg 17 millioner europeere i en annen medlemsstat enn deres bostedsland. Dettet tallet har nesten doblet i forhold til et tiår siden.¹¹⁵ For å fremme og bevare arbeidskraftens frie bevegelse i unionen, er det nødvendig å sørge for at arbeidstakernes mobilitet utfolder seg innenfor et rammeverk som respekterer europeiske og nasjonale regler. Rettighetene til utsendte arbeidstakere og de som jobber i to eller flere land må beskyttes og mobilitet må ikke bli kilden til urettferdig sosial konkurranse. Behovet skyldes blant annet myndighetenes mangel på ressurser i mange land, men også vanskelighetene de har i samarbeidet med hverandre. EU spiller et viktig rolle for å overvinne disse vanskelighetene: det skal bidra til å forebygge, oppdage og takle tilfeller av misbruk og svindel.¹¹⁶

President av Europa-Kommisjonen Jean-Claude Juncker foreslo å etablere European Labour Authority som forventes å være operativt fra 2019:

«We should make sure that all EU rules on labour mobility are enforced in a fair, simple and effective way by a new European inspection and enforcement body. It seems absurd to have a Banking Authority to police banking standards, but no common Labour Authority for our Single Market.»¹¹⁷

¹¹⁴ Financial times 2018

¹¹⁵ European Commission 2018

¹¹⁶ Fernandes 2018

¹¹⁷ European Commision 2017

European Labour Authority skal takle følgende hoved utfordringer:

- **Enkeltpersoner og bedrifter** trenger **tilgang til pålitelig informasjon og praktiske tjenester** for å forenkle arbeidskraftens mobilitet, inkludert informasjon om muligheter, regler og deres rettigheter og forpliktelser i grenseoverskridende situasjoner.
- Behovet for å forbedre **samarbeidet mellom nasjonale myndigheter** er større enn noensinne. Nasjonale myndigheter trenger også de riktige verktøyene for å dele informasjon, utvikle daglige samarbeidsrutiner, gjennomføre felles og samordnede inspeksjoner og løse eventuelle grenseoverskridende tvister på en rask og effektiv måte.

En av de viktigste oppgavene er at European Labour Authority skal sikre effektiv håndhevelse av EU-lover. Forskning utført av Europa-Kommisjonen viser at kompetansen til å gjennomføre innkrevingsmyndighets oppgaver er begrenset til sitt nasjonale territorium, selv om fri bevegelse av arbeidstakere er regulert i flere EU-direktiver og forordninger. European Labour Authority skal bidra til å styrke de nasjonale håndhevelsesorganers rettsevne innenfor EU.¹¹⁸

8.3.4. Innkreving av arbeidsgiveravgift gjennom samarbeid med andre land

EU-rammeverket på sosialt sikkerhets området sikrer en enhetlig fortolkning og beskyttelse av rettighetene til EU-borgere og deres familiemedlemmer som ikke kan oppnås av medlemsstatene alene på nasjonalt nivå. Dette forenkler ikke bare sosial sikkerhetskoordinering for medlemslandene, men sikrer også likebehandling av EU-borgere som er forsikret i samsvar med nasjonal lovgivning.¹¹⁹

I disse grenseoverskridende situasjoner kan ingen medlemsstat handle alene. Derfor er samarbeid mellom medlemslandene svært viktig. Etter forordnings art. 76 er det kun trygdemyndigheten som kan samarbeide for å løse problemer knyttet til medlemskap og betaling av sosiale avgifter.¹²⁰ I Norge er det NAV som er den kompetente trygdemyndigheten som kan be om bistand i andre land i forbindelse med innkreving av arbeidsgiveravgift som skal betales av arbeidsgiver etter art. 21 i forordning 987/2009.

Ved medlemskap i norsk trygd gjelder norsk lovgivning. Det betyr at arbeidsgivere i andre land som Norge har trygdeavtale med etter ftrl. § 1-3, skal betale arbeidsgiveravgift til Norge så lenge arbeidstakeren er medlem i norsk trygd ift. vedtak utstedt fra NAV. Forordningene 883/2004 og 987/2009 skal sikre at lovgivning i det landet person er trygdet i

¹¹⁸ Cremers 2018

¹¹⁹ European Commission (COM(2016) 815 final) 2016: 4.

¹²⁰ Spiegel, Daxkobler, Strban & Pieter van der Mer 2015: 55.

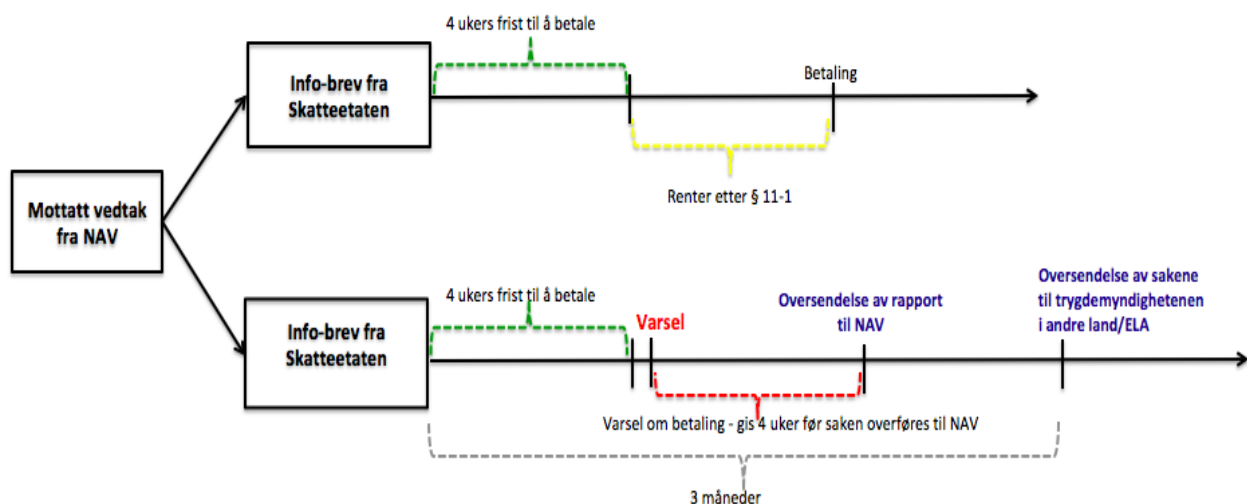
etterleves. Samarbeid mellom landene spiller en betydelig rolle, når arbeidsgivere ikke betaler arbeidsgiveravgift som de plikter til iht. til loven.,

Samarbeid mellom NAV og Skatteetaten er regulert i en egen samhandlingsrutine¹²¹ som er ment å klargjøre oppgavefordeling mellom etatene. Innkreving av arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere gjennomføres av Skatteoppkrever utland. 35% av arbeidsgivere som ikke betalte arbeidsgiveravgift innen perioden fra 2011 til 2017, blir stående i Skatteetatens sine lister uten at det blir gjort noe mer. Skatteetaten har verken hjemmel til å be om bistand i andre medlemsland eller ilegge administrative sanksjoner, som f.eks. gebyr/tvangsmulkt, i forbindelse med manglende rapportering og betaling av arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-4a.

Etter vår oppfatning burde samarbeid mellom etatene vært litt tettere og mer forpliktende. Det burde vært krav til å informere om manglende rapportering og/eller betaling av arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere. Per i dag sender ikke Skatteoppkrever utland tilbakemelding til NAV med informasjon om hvilke arbeidsgivere som ikke betaler arbeidsgiveravgift til Norge for de periodene som NAV har utstedt vedtak (se figur 6.2.). NAV burde ha en slik tilbakemelding for å kunne ta disse sakene videre med andre staters trygdemyndigheter. Se figur 8.3. under.

Figur 8.3.

Innkrevingsprosess gjennom samarbeid med NAV og andre lands trygdemyndigheter/ELA



Som figur 8.3. viser gis det 4 ukers frist for å betale arbeidsgiveravgift for terminene som allerede har forfalt ift. utstedt vedtak fra NAV. Det betyr at dersom skattemyndigheten

¹²¹ Se samhandlingsrutinen mellom NAV og Skatteetaten.

sender et brev 1. mars 2018 til arbeidsgiver i utlandet med informasjon om betaling av arbeidsgiveravgift for periode fra 1. januar 2017 til 1. januar 2019, skal arbeidsgiveren ha en måneds tid til å betale for hele inntektsår 2017 og for januar, februar og mars for 2018.

Dersom betaling av arbeidsgiveravgift kommer for sent skal det i tillegg betales forsinkelsesrenter etter sktbl. § 11-1.

I tilfeller der arbeidsgiver ikke betaler arbeidsgiveravgift innen 4 ukers tid, må Skatteetaten sende et nytt varsel om manglende betaling, hvor det gis en ny frist på 4 uker. Fristdato skal tilsvare dato for oversendelse av saken til NAV for videre oppfølging. Per i dag har Skatteetaten ikke automatisk purre/varsle system. Derfor må saksbehandlere følge disse sakene manuelt opp og varsle arbeidsgivere på nytt etter at det er gått 4 uker. Det er viktig å være klar over at forsinkelsesrenter løper fra den opprinnelige fristen gitt i informasjonsbrevet og fram til kravet er betalt.

Det anbefales at Skatteetaten samler opp lignende saker og sender oversikt over disse samlet til NAV en gang per 2-3 måneder. NAV må også reagere operativt og be andre staters myndigheter om hjelp for å innkreve manglende avgift. Dette bør gjøres fortløpende og det må ikke overstige 3 måneders tid fra dato når arbeidsgiver i utlandet ble informert om forpliktelsen å betale avgift til Norge, og til oversendelse av saken til trygdemyndigheten i det landet hvor arbeidet utføres (til ELA fom 2019). Optimalt hadde vært elektronisk samarbeid men inntil dette kan være på plass foreslås en manuell oppfølging. Det er viktig å reagere fort og prøve å innkreve arbeidsgiveravgift gjennom samarbeid med andre land/ELA, fordi at sannsynlighet å få kravene betalt blir mindre jo lengre tid som går.

Det er foreslått i Europaparlamentet at de enkelte medlemsland skal ha rett til å ilegge administrative sanksjoner, mens ELA skal bidra til håndhevelse av disse kravene med virkning fra 2019. Som Europaparlamentet presiserer skal ELA ha kompetanse til å iverksette alle nødvendige tiltak for å håndheve krav etter nasjonal lovgivning som gjelder.¹²² Allikevel mangler det ennå felles retningslinjer for effektive sanksjoner på internasjonalt nivå.

Videre presiseres det at en sanksjoneringspolitikk må oppfylle to mål: å straffe og forebygge framtidige brudd. Manglende etterlevelse skader økonomien og brudd i loven undergraver prinsippene for fri bevegelse. Derfor bør den foreslåtte forordningen¹²³ inneholde hovedregler for EU-sanksjoneringspolitikk.

¹²² European Parliament 2018:3

¹²³ Se 2018/0064(COD)

8.4. Andre forslag

Av en eller annen grunn kan det skje at arbeidsgivere som rapporterer riktig ikke oppfyller sine forpliktelser i forhold til betaling av arbeidsgiveravgift. Dette kan blant annet skyldes store økonomiske problemer. Arbeidsgivere kan foretrekke å betale ut lønn (hvis de er i stand til det) før de overholder sine forpliktelser overfor skattemyndigheten. I tillegg kan det være at manglende tilgjengelig informasjon og kompleksitet av reglene gjør det vanskelig for arbeidsgiver å oppfylle sine forpliktelser i forhold til betaling av arbeidsgiveravgift. Dette kan være tilfelle f.eks. når avgiften må betales til andre land, og vedkommende er ikke kjent med gjeldende lover og regler i aktuelt land.

Straff- og andre administrative sanksjoner kan være en måte å tvinge en uvillig arbeidsgiver til å oppfylle sine krav, men oftere er moderate tiltak bedre og påvirker flere deltakere i arbeidsmarkedet positivt enn ved å rette strenge tiltak mot et konkret subjekt.

I denne delen av vår oppgave skal vi legge frem noen forslag om hvordan skattemyndigheten kan øke sannsynligheten for at arbeidsgivere fra andre land rapporterer og betaler arbeidsgiveravgift til Norge uten at det blir iverksatt tiltak for tvungen betaling f eks gjennom bistand.

8.4.1. Utvikle brukervennlig informasjonsplattform

Skatteetaten.no er ganske utfyllende informasjonsplattform som er delt i tre hoved sider: person, bedrift og organisasjon og rettskilder. På utenlandsk området kan man finne mye nyttig informasjon om registreringsplikt, skatteoppgjør, betaling av forskuddsskatt, arbeidsgiveravgift, merverdiavgift og annet som er rettet mot utenlandske arbeidsgivere som driver næringsvirksomhet i Norge. Informasjonsplattformen inneholder likevel ingen informasjon om plikt til å betale arbeidsgiveravgift som gjelder utenlandske arbeidsgivere som ikke driver noe virksomhet i Norge, men plikter å betale arbeidsgiveravgift etter ftrl. § 23-4a.

Vi har allerede gjort oppmerksom på i kap. 7.1. om likebehandling av brukere at det er viktig å sikre god brukerorientering. Dette kan bli gjort ved å:

- Legge dagens system og praksis godt til rette for at bruker skal lett komme i kontakt med Skatteetaten.
- Gjøre det enklest mulig å oppfylle sine krav overfor skattemyndigheten.
- Sikre organiseringen av de innkrevingsoppgavene at kravene om rettssikkerhet og likebehandling oppfylles

For å utføre oppgavene nevnte overfor, er det først og fremst viktig å utvikle Skatteetaten sin nettside slik at informasjon for utenlandske arbeidsgivere om betaling av

arbeidsgiveravgift blir lett tilgjengelig. Dette kan gjøres ved å opprette et nytt navigeringsvindu som inneholder aktuell informasjon. Informasjon som bør være lett tilgjengelig er:

- Hvem? – Er det arbeidsgiver selv, arbeidsgivers representant eller arbeidstaker på vegne av arbeidsgiver som skal rapportere og betale arbeidsgiveravgift?
- Hvor? – Hva er kontaktinformasjon til det kontoret som avgiften skal betales til? Hva er betalings informasjon?
- Hvordan? – Skal det rapporteres elektronisk eller på papir? Hva er skjema for rapportering?
- Hvor ofte? – Hva er ordinært forfall? Hvilke konsekvenser får selskapet dersom kravet ikke blir betalt i tid?
- Hvor mye? – Hva er satsen? Hva inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift? Hvordan skal man konvertere valuta?

I tillegg til de overnevnte spørsmål, anbefales det å muliggjøre navigering til aktuelle rettskilder og utfyllende informasjon f eks. til folketrygdloven, skattebetalingsloven, forordninger 883/2004, 987/2009 og andre aktuelle informasjonskilder fra Europakommisjonen og Europaparlamentet.

Det er også viktig at informasjonen er klar og lett forståelig, korrekt og oppdatert. Informasjon om avgiftsplikten må gå tydelig fram. Dette øker sannsynligheten for at kravet blir betalt.

Vi svarer mer i kapitlene 8.4.2. og 8.4.3. nedenfor om hva spørsmålene ”hvem” og ”hvordan” inneholder.

8.4.2. Tilgjengeliggjøre rapportering av arbeidsgiveravgift iht. art. 21 i gjennomføringsforordning 987/2009

Vi har allerede gjort oppmerksom på at den eneste informasjonskilde som finnes per i dag – samhandlingsrutinen mellom NAV og Skatteetaten – inneholder veldig lite informasjon om hvordan arbeidsgiver skal rapportere og betale arbeidsgiveravgift til Norge. Brevet som arbeidsgivere mottar fra Skatteoppkrever utland inneholder generelt informasjon om plikt til å rapportere og betale arbeidsgiveravgift innen den angitte fristen.

For de utenlandske arbeidsgivere, som vanligvis ikke har en annen tilknytting til Norge enn bare den ansatte, kan dette virke unødvendig komplisert, fordi de helst vil unngå å forholdet seg til et annet lands lovgivning. Derfor bestemmelsen i gjennomføringsforordnings 987/2009 art. 21 kan være til stor hjelp for de utenlandske arbeidsgivere selv om verken NAV eller Skattemyndigheten anvender eller informerer om denne regelen. I Sverige er denne bestemmelsen presentert på første side av rettslig veiledning om sosiale avgifter og utenlandsk arbeidsforhold, som er administrert av Skatteverket. Se vedlegg nr. 4.

Gjennomføringsforordnings 987/2009 art. 21 annet ledd inneholder en bestemmelse som gir adgang for forenklet rapportering for arbeidsgiver. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

«En arbeidsgiver, der ikke har noget forretningssted i den medlemsstat, hvis lovgivning finder anvendelse, kan aftale med en arbeidstager, at denne på arbeidsgiverens vegne opfylder de forpligtelser, der påhviler arbeidsgiveren med hensyn til betaling af bidrag, dog med forbehold af arbeidsgiverens underliggende forpligtelser. Arbeidsgiveren skal sende en meddelelse om en sådan aftale til den kompetente institution i den pågældende medlemsstat. »

Denne gjennomføringsforordnings regelen inneholder flere vilkår som må være oppfylt slik at arbeidstakeren kan opptre som fullmektig overfor skattemyndighet ved å rapportere og betale arbeidsgiveravgift på vegne av sin arbeidsgiver. Først og fremst må det foreligge skriftlig avtale signert av begge avtaleparter. Arbeidsgiver og arbeidstaker må bli enige om at arbeidstakeren skal opptre på vegne av sin arbeidsgiver ved rapportering og/eller betaling av arbeidsgiveravgift til Norge. Se vedlegg nr. 3 som viser eksempel på en avtale som blir akseptert av skattemyndigheten.

En slik avtale kan inneholde forpliktelse til kun å rapportere arbeidsgiveravgift så lenge person er omfattet av folketrygden i Norge i henhold til vedtak fra NAV. Arbeidsgiver velger i dette tilfellet å betale arbeidsgiveravgift selv. Avtalen kan også omfatte forpliktelser for både rapportering og betaling av arbeidsgiveravgift på vegne av arbeidsgiver. Arbeidsgiver må da overføre arbeidsgiveravgiften til arbeidstaker som har forpliktet seg etter avtalen å overføre avgiften videre til skattemyndigheten.

I tillegg skal det signeres fullmakt mellom arbeidsgiver (fullmaktsgeber) og arbeidstaker (fullmektig) om hvilke plikter avtalen skal omfatte. Skriftlig avtale mellom partene er viktig for å formalisere forholdet hvor arbeidstaker skal opptre i fullmaktsgeberens navn og for hans regning. Disse avtalene fritar allikevel ikke arbeidsgiveren fra plikten til å informere skattemyndigheten om en slik avtale.

Det er viktig å gjøre oppmerksom på at dersom kravene ikke blir betalt av arbeidstaker, framstår arbeidsgiver fortsatt som ansvarlig for den manglende betalingen og dokumentert overføring av arbeidsgiveravgift mellom partene fritar ikke arbeidsgiveren fra ansvaret for å betale arbeidsgiveravgift til skattemyndigheten. Så lenge det er inngått en gyldig privat avtale, har arbeidsgiver rett til å kreve erstatning fra arbeidstaker for det økonomiske tapet.¹²⁴

¹²⁴ For mer informasjon se alminnelige erstatningsreglene.

8.4.3. Muliggjøre elektronisk rapportering på fiktivt org. nr. eller f.nr/D-nr

Dersom arbeid utføres i Norge og arbeidsgiveren rapporterer lønn gjennom A-melding, er det ikke komplisert å finne ut hva som er innbetalt for den enkelte person i arbeidsgiveravgift og trygdeavgift. Som nevnt tidligere er det problematisk når de utenlandske arbeidsgivere ikke har samme mulighet til å rapportere elektronisk via A-melding på grunn av manglende registrering i enhetsregisteret. A-melding krever rapportering på ordinært org.nr.

På grunn av ulik rapportering som er beskrevet i kap. 7.2. er det vanskelig å få spesifisert oversikt, og avstemme innleverte opplysninger. Skatteetaten må føre manuelt regneark for å få oversikt over rapportert arbeidsgiveravgift for den enkelte arbeidstaker tilknyttet arbeidsgiver med et fiktivt. org. nr. Arbeidsgiver rapporterer avgiften i en totalsum per termin. Vi må spesifikt be om spesifisering per ansatt.

Skatteetaten sin strategi inneholder et mål om å effektivisere innkrevings funksjonen gjennom digitalisering av skatteetaten sine tjenester. Foreløpig er ikke rapportering av arbeidsgiveravgift etter ftrl. 23-4a regulert i A-opplysningsloven.

Etter vår mening bør Skattedirektoratet vurdere endringer som åpner for muligheten til å rapporterte arbeidsgiveravgift i A-melding på fiktivt org. nr. eller f.nr./D-nr.

Rune G. Tjemsland mener at en annen løsning kan være muligheten å rapportere på persons f.nr eller D-nr gjennom forskuddssystem som er knyttet mot A-melding. Den rapporteringsmåte vil gi bedre kontroll slik at Skatteetaten kan ha tilgang til totale inntektsopplysninger spesifisert på den enkelte arbeidstaker. Dette vil gi oversikt over inntekt opptjent både i Norge og i utlandet. Disse opplysningene kunne da enkelt samkjøres med opplysninger om medlemskap i folketrygden mottatt fra NAV.

I tilfeller med vesentlige differanser mellom det som er rapportert av arbeidstaker i skattemelding og totale inntektsopplysninger rapportert av arbeidsgivere i A-melding gis Skatteetaten mulighet til å foreta en individuell vurdering av saken når de har tilgang til disse opplysningene. Dersom differansen oppstår på grunn av manglende rapportering av arbeidsgiveravgift fra utenlandsk arbeidsgiver, kan NAV få tilbakemelding om det og ta saken videre med det landets trygdemyndighet det gjelder.

9. Konklusjon

Skatteetaten har begrenset mulighet til å kreve arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere. I tilfeller der utenlandsk arbeidsgiver driver virksomhet i Norge, og har ansatte både i Norge og i utlandet som er medlemmer i norsk trygd, blir vedkommende forpliktet etter norsk internrett å betale arbeidsgiveravgift uavhengig av hvor arbeidet utføres.

I arbeidsleietilfeller når den reelle arbeidsgiveren ikke betaler arbeidsgiveravgift, kan det anvendes solidaransvarsregel etter sktbl. § 4-1 annet ledd mot oppdragsgiver innenfor Norges territorium. Solidaransvarsbestemmelsen kan dessverre ikke strekke seg utenfor Norge i tilfeller hvor arbeidstakeren er utsendt for oppdrag til andre land. I disse tilfellene gjelder arbeidslandets lovgivning. Det betyr at dersom arbeidslandet har tilsvarende solidaransvarsregler i sin lovgivning, kan arbeidstakeren eller norske myndigheter be om betaling av sosiale avgifter til Norge etter arbeidslandets interne regler.

Situasjonen er enda mer komplisert med hensyn til arbeidstakere som utfører arbeid i to eller flere land for arbeidsgivere som ikke driver noe virksomhet i Norge. Selv om det foreligger hjemmel for rapportering av arbeidsgiveravgift i ftrl. § 23-4a som sier at «*Det skal svares arbeidsgiveravgift og trygdeavgift for ytelser til personer som er omfattet av norsk trygdelovgivning i henhold til EØS-avtalens trygderegler eller annen avtale om trygd inngått med hjemmel i § 1-3*», finnes det ingen hjemmel for å innkreve arbeidsgiveravgift fra arbeidsgivere i andre land.

I tilfeller utenlandsk arbeidsgiver ikke betaler arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven, og skattemyndigheten ikke har hjemmel til å innkreve avgiften, har vi stilt spørsmål om arbeidstaker kan bli gjort ansvarlig for kravet. Analyse av rettskilder på nasjonalt nivå med hensyn til koordineringsreglene i forordninger 883/2004 og 987/2009 viser at arbeidstakeren som er pliktig medlem i folketrygden ikke kan gjøres ansvarlig for betaling av arbeidsgiver sin andel i motsetning til frivillig medlem. Selv om arbeidsgiver er i et juridisk forhold med skattemyndigheten i utlandet, skal arbeidsgiveravgift svares til det landet arbeidstaker er omfattet av trygd i henhold til koordineringsreglene i 883/2004 og 987/2009.

Innkreving av sosiale avgifter etter nasjonal lovgivning har blitt et utbredt problem innenfor EØS, og kan ikke løses på egen hånd. Derfor gir Europa-Kommisjonen denne saken mye oppmerksomhet for å sikre et godt samarbeid mellom medlemslandene.

Fram til nå har samarbeidet mellom land ikke blitt så effektiv som forventet ved implementering av reglene i forordning 883/2004 og 987/2009. Derfor har Europa-Kommisjonen gjennomført forskning om etterlevelse av bestemmelser i de nevnte forordningene. I 2016 kom Kommisjonen med forslag om videre modernisering av forordningene som skulle sikre juridisk klarhet, en rettferdig fordeling av den økonomiske byrden mellom medlemsstatene og administrativ enkelhet og håndhevelse av reglene.

I 2017 foreslo president av Europa-Kommisjonen Jean-Claude Juncker å etablere European Labour Authority som forventes å være operativt fra 2019. Begrunnelse for etablering av ELA er økt behov for tett samarbeid mellom nasjonale myndigheter. ELA skal bidra til utvikling av daglige samarbeidsrutiner, gjennomføring av felles og samordnede inspeksjoner og løse eventuelle grenseoverskridende tvister på en rask og effektiv måte.

Etablering av ELA er et stort steg mot bedre samarbeid innenfor EØS for å løse internasjonale utfordringer. Allikevel er det vanskelig å evaluere hvor effektivt innkrevningssystem kan bli på internasjonalt nivå etter at ELA har blitt en del av samarbeidet mellom medlemslandene. Vi må bare håpe at situasjonen endrer seg i positiv retning i årene framover.

Utenom utfordringene i forhold til manglende hjemmel for innkreving, foreligger det andre utfordringer som manglende mulighet for å rapportere i A-melding, lite tilgjengelig informasjon og utydelig formulert lovgivning. Dette fører til at arbeidsgivere ikke rapporterer og/eller betaler arbeidsgiveravgift på eget initiativ. Etter vår mening må Skatteetaten utvikle informasjonsplattform med henvisning til aktuelle lover og annen juridisk litteratur som er brukervennlig for utenlandske arbeidsgivere.

Det virker for oss som at relativt enkle grep kan øke etterlevelse og dermed resultere i mer riktig rapportering og betaling av avgift. Skattemyndigheten bør også huske på at de utenlandske arbeidsgivere er i passiv rolle og de er forpliktet til å rapportere arbeidsgiveravgift til et landets myndighet som de ikke har noe rettslig forhold til. Derfor bør skattemyndigheten implementere fleksible løsninger for rapportering f.eks. gjennom avtale med arbeidstaker i forhold til art. 21 i forordning 987/2009. Dette kan øke sannsynlighet for at arbeidsgivere rapporterer og betaler arbeidsgiveravgift på eget initiativ uten at skattemyndigheten bruker ekstra ressurser på innkreving av avgiften gjennom f.eks. bistand fra andre lands trygdemyndighet.

VEDLEGG NR. 1 – Intervju med NAV

(Spørsmålene 1, 2, 3, 6, 7, 8 er besvart av jurist Liv I. Nygård og spørsmålene, 4, 5, 9, 10 besvart av seksjonssjef Petra Linnea Bitnes)

1. I 2011 ble det innkreving av arbeidsgiveravgift overført fra NAV til Skatteetaten? Hva var formålet med det?

Det var uklart om NAV hadde hjemmel i lov for å innkreve arbeidsgiveravgift. Formålet var at det skulle bli krevd inn arbeidsgiveravgift i disse sakene og at det skulle bli gjort av den etaten som hadde kompetansen (myndigheten) til det. Det er Skatteetaten som er den kompetente myndigheten for å innkreve, men sistnevnte har samme utfordringer per i dag når det gjelder innkreving av arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere som ikke er knyttet til Norge.

2. Hvordan opplever NAV samarbeid med Skatteetaten? Ser dere noe som kunne endres/forbedres?

Det oppleves ganske godt samarbeid med Skatteetaten. NAV er i utgangspunktet godt fornøyd. Samhandlingsrutinen mellom NAV og Skatteetaten er til stor hjelp. Det kan alltid forbedres noe og spesielt med tanke på tilgjengelighet fra begge sider. Det kan noen ganger være vanskelig å finne den rette kontakten i Skatteetaten/NAV.

3. Hvor ofte tar NAV kontakt med Skatteetaten? I hvilke tilfeller?

NAV tar kontakt med Skatteetaten fortløpende i forbindelse med beregning av trygdeavgift ved årsavregning. NAV har tilgang til A-inntekt og dersom inntekt som er rapportert av arbeidsgiver og de opplysningene som er gitt til NAV avviker vesentlig, dvs. med kr 100 000 eller mer, tar NAV kontakt med Skatteetaten. Beløpsgrensen kan variere på bakgrunn av en individuell helhetsvurdering i den enkelte saken. NAV tar også kontakt med skattekontoret i saker der det er uklart om det har blitt fastsatt trygdeavgift og om det har blitt fastsatt trygdeavgift av deler av inntekten. Videre kontakter NAV skattekontoret for å få avklart om det foreligger skatteplikt til Norge og om hvilke regler som er brukt under fastsettelsen, f.eks. om skattyter har påberopt seg skatteavtale eller ettårsregelen under fastsettelsen. Dette har noe å si for størrelsen på trygdeavgiften.

Om søknads prosess:

4. Hvor mange personer søker om medlemskap i norsk trygd per år? I hvilke alder grupper? Får noen avslag på søknad? I hvilke tilfeller?

NAV Medlemskap og avgift mottar ca 11000 søknader om medlemskap hvert år. Vi har ikke oversikt over aldersfordeling, men vi vet noe om hvilke grupper som søker. Hovedvekten er arbeidstakere, men andre store grupper er pensjonister/trygdede, studenter, familiemedlemmer som følger med og misjonærer (ikke uttømmende). Noen ganger må man være medlem (pliktig medlem), andre ganger kan man (frivillig medlem) mens noen ganger har man ikke rett til medlemskap og får avslag. Vi har ikke tall på hvor mange søknader vi avslår hvert år.

Vi vurderer medlemskap etter folketrygdlovens regler med mindre vi har en trygdeavtale som går foran. Innen trygderett skal avtalens regler gå foran intern lovgivning – dette er annerledes enn innen skatteretten. Det innebærer at hvis en person ikke fyller vilkårene for å være omfattet av en bestemmelse, får vedkommende

avslag på medlemskap. For å bli frivillig medlem er det for eksempel et absolutt krav at man må ha vært medlem i minst tre av de siste fem hele kalenderårene. Hvis man ikke fyller dette kravet kan man ikke bli frivillig medlem og søknad om medlemskap blir avslått.

5. Hvilken dokumentasjon som kreves for å få A1 fra Norge? Hvor mange A1 som utstedes per år? Hvor mange av de gjelder utsendte arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende?

Vi vurderer vilkårene basert på opplysninger i søknad, A/A registeret, A-inntekt og fra arbeidsgiver. Vi utsteder omtrent 6000, men kjenner ikke til fordelingen mellom hjemler.

6. Ift. ftrl. § 2-9, tredje ledd trygdedekningen kan omfatte særfordeler ved yrkesskade etter særskilt samtykke fra Arbeids- og velferdsdirektoratet. I hvilke tilfeller er det ikke omfattet trygdedekning ved yrkesskade?

Ved frivillig medlemskap omfattes det i utgangspunktet ikke særfordeler ved yrkesskade. Utenlandsk arbeidsgiver må ha signert en egen avtale som gjelder yrkesskadeforsikring. Denne bestemmelsen må ses i sammenheng med arbeidsmiljøloven.

Som det framgår fra forordning 883/2004 så skal det arbeidstaker anses som utsendt arbeidstaker hvis arbeidsforholdet ikke overstiger 24 måneder. I tillegg er det art. 3 bokstav f som omfatter trygdeytelser ved arbeidsulykker og yrkessykdom. Ift. folketrygdloven skal utsendt arbeidstaker være pliktig medlem i norsk trygd dersom utsendelsesperiode ikke overstiger 12 måneder, jf. § 2-14. Dersom periode blir lengre enn 12 måneder må den person søke om frivillig medlemskap. Ved frivillig medlemskap, dvs. i periode utover 12 måneder, har man ikke samme rettigheter ved yrkesskade selv om arbeidsforhold har ikke blitt endret (viser til din kommentar til spørsmål 9). **Er dette riktig tolkning?**

Ja, det er riktig tolkning. Men hvis det allerede er klart på utsendelsestidspunktet at utestasjoningsperioden vil vare lenger enn 12 måneder, innvilges det frivillig medlemskap allerede fra dag én.

7. Ift. ftrl. § 2-15 "Medlemskapet opphører for et frivillig medlem som har fått pålegg om å betale avgift til trygden, men ikke betaler avgiften". Betyr det at person kan miste rettigheter i folketrygden dersom arbeidsgiver ikke betaler arbeidsgiveravgift? Har dette skjedd?

NAV har full kontroll overfor avgift som må betales ved frivillig medlemskap i norsk trygd. For å opprettholde medlemskapet i folketrygden må hele medlemsavgiften betales. Det vil si arbeidsgivers andel som trer inn i stedet for arbeidsgiveravgift, trygdeavgift og statens andel som trer inn i stedet for tilskudd fra staten. Arbeidsgivers andel ved frivillig medlemskap i folketrygden er en trygdeavgift og ikke en arbeidsgiveravgift. Men det betyr likevel at hvis arbeidsgiver betaler arbeidsgiveravgift, så skal det ikke i tillegg betales arbeidsgivers andel. Dersom en av delene av medlemsavgiften ikke blir betalt, opphører medlemskapet i folketrygden.

Når det gjelder arbeidsgiveravgift som må betales til Skatteoppkrever utland, dvs. ved medlemskap i henhold til trygdeavtaler som Norge har inngått med andre

land, inkludert forordning 883/2004, så vil manglende innbetalt arbeidsgiveravgift i praksis ikke påvirke den enkeltes trygderettigheter. Dette er uheldig, siden trygdeavtaler forutsetter at alle sosiale avgifter skal betales til det landet hvor personen er omfattet av lovgivningen. Arbeidsgiveravgiften er som kjent en del av finansieringen av folketrygden.

8. Du nevnte at NAV innkrever trygdeavgift av en del av personer som er frivillig medlemmer i norsk trygd ved opphold i utlandet. **Hva er satsen per i dag og hva den utgjør? Hva er "statens andel" som er en del av trygdeavgiften?**

Avgiftssatsen (arbeidsgivers andel) er 13,9 % forutsatt medlemskap i både helse- og pensjonsdelen. Medlemskap i bare pensjonsdelen: 6,9 % og medlemskap i bare helsedelen inkludert rett til sykepenger: 7 %. Uten rett til sykepenger (typisk pensjonister): 2,3 %.

Det betales arbeidsgiveravgift i de tilfellene arbeidsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift. Når arbeidsgiveravgiften bortfaller og personen er frivillig medlem i folketrygden, betales arbeidsgivers andel til vårt kontor.

Statens andel trer inn i stedet for tilskudd fra staten. Det vil si når skatteplikten bortfaller. Det går fram av forskriften at det skal betales høyere avgiftssatser ved bortfall av skatteplikt.

Medlemsavgiften for medlemskap i pensjonsdelen er: 27,6 % (ikke skattepliktig til Norge og arbeidsgiver betaler ikke arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren), 20,7 % (arbeidsgiveravgift betales til skatteoppkreveren), 6,9 % (skattepliktig til Norge og trygdeavgiften betales til skatteoppkreveren).

Hvis arbeidsgiver ikke plikter å betale arbeidsgiveravgift til skatteoppkreveren, skal det betales 13,9% (unntatt 0,2% som utgjør yrkesskadeerstatning) i arbeidsgivers andel til vårt kontor forutsatt medlemskap i både helse- og pensjonsdelen.

Personer som blir medlemmer etter en bestemmelse i en trygdeavtale, betaler ordinær trygdeavgift og arbeidsgiver betaler 14,1 % i arbeidsgiveravgift. Det vil si de samme satsene som ved et pliktig medlemskap. Arbeidsgiveravgiften differensieres ikke i disse tilfellene siden arbeidet skjer i utlandet.

9. Ofte er det slik at det utsendes arbeidstakere fra Norge til utlandet for en kort periode. Arbeidet utføres innenfor samme konsernet og derfor blir arbeidsutleie ikke formalisert internt. I slike situasjoner kan det være vanskelig å avgjøre hvem er den reelle/avgiftspliktige arbeidsgiver. **Tar dere hensyn til den reelle arbeidsforholdet ved vurdering av søknad**

Vanligvis ikke, med mindre det er mistanke om misbruk.

10. *Selvstendig næringsdrivende. Som det framgår fra Studiet ” Liability in subcontracting chains: National Rules and the need for a European framework”, var det 4,7 millioner selvstendig næringsdrivende i begynnelsen av 2016 sammenlignet med 3,25 millioner i 2001 i UK. Fagforeninger anslår at rundt en halv million av dem er falske selvstendig næringsdrivende og arbeider for en enkelt arbeidsgiver, og bruker statusen til å samle for å betale mindre skatter. Skatteetaten mottar ganske stor del av vedtak som gjelder selvstendig næringsdrivende. Foretar dere en konkret vurdering for å avsløre de søknader som baserer seg på falske opplysninger?*

Nei.

Hvilke kriterier foreligger for å vedta at person skal være trygd i Norge mens han driver selvstendig næringsvirksomhet i utlandet?

Det er flere, blant annet at virksomheten må være etablert på forhånd. Vi har ikke store mengder slike søknader. Dette er fordi vi aldri bekrefter etter hovedregler her, og de fleste selvstendige skal være omfattet der de utfører virksomheten.

VEDLEGG NR. 2. – Intervju med Skatteoppkrever utland
(spørsmålene er besvart av underdirektør Rune G. Tjemsland)

1. I 2011 ble det innkreving av arbeidsgiveravgift overført fra NAV til Skatteetaten? Hva var formålet med det? Ble disse målene oppnådd?

Generell effektivisering var hoved årsaken for overføring av innkrevingsoppgave fra NAV til Skatteetaten. Det var hensiktsmessig å flytte funksjon av opprettelse av arbeidsgiveravgift til avdeling som allerede hadde den kunnskap og kompetanse. I spørsmålet om at disse målene ble oppnådd er vanskelig å svare på.

2. Hvordan opplever Skatteetaten samarbeid med NAV? Ser dere noe som kunne endres/forbedres?

Vi har fått veldig godt forhold med NAV og vi fungerer veldig godt sammen. Problemet foreligger når vanlige saksbehandlere skal utføre ting, så blir intern kommunikasjon dårligere. Derfor er det intern kommunikasjon som må forbedres.

3. Hvor ofte tar Skatteetaten kontakt med NAV? I hvilke tilfeller?

Vi tar kontakt med NAV ved behov, f.eks. når det gjelder faglige avklaringer i forhold til vedtak som vi mottar fra NAV.

4. Hvilke utfordringer har Skatteetaten per i dag? (i forbindelse med innkreving av arbeidsgiveravgift iht. trygdeavtaler som Norge har inngått med andre land og forordning 883/2004)

Alt som gjelder innkreving av denne type arbeidsgiveravgift er utfordring: vi har dårlig system på innlevering, for oppfølging, for purring i forhold til manglende innlevering av opplysninger og ingen system for innkreving og tvangsinn drivelse. Forslag som jeg kunne nevne her kan f.eks. være følgende:

- *å gjøre mulig levering på A-melding, følge samme lovgivning, rettlingslinjer, regler som gjelder A-melding.*
- *muliggjøre levering via forskuddssystem – mulighet å levere uten org. nr. via forskuddssystem som har kobling mot A-melding*
- *endre lovhjemler etter behov.*

5. Hvilke positive og negative sider kunne du nevne som gjelder dagens innkrevningssystem?

Per tidspunkt finnes det ikke et fullgodt system for innkreving, dvs. inkludert lover, regler og fagsystem. F.eks. det kunne bli lagt et system for overføring av de vedtakene elektronisk i stedet for å sende disse per post til Skatteetaten.

6. Det finnes ikke hjemmel i loven for å kreve inn arbeidsgiveravgift fra utenlandske arbeidsgivere som ikke har annen tilknytting til Norge enn bare den ansatte som er trygdet i Norge. Hva betyr det for Skatteetaten at det mangler hjemmel i loven? Iverksetter dere noen tiltak for å oppnå best mulig resultatet? Hvilke?

Det betyr ingen tiltak, manglende verktøy. Det er det samme som f.eks. innkreve avgift fra land som vi ikke har bistandsavtale med. Skatteetaten mister penger som kunne vært innkrevd.

7. Hvor mange selskap ikke rapporterer/betaler arbeidsgiveravgift ved pliktig medlemskap etter EØS-avtales trygdereglene og trygdeavtaler med andre land?

I forhold til interne dataopplysninger er det 35 % av utenlandske arbeidsgivere som ikke har rapportert for inntektsårene 2011-2017.

8. Kunne det ikke være hensiktsmessig å delegere søknads behandlings funksjoner inn i Skatteetaten slik at alt kunne bli avgjort på et sted? Hva er det som hindrer det?

Hjemlene for innkreving burde samkjøres med skatteetaten sine hjemler. På den måten kan vi kreve inn flere krav fra utlandet ved hjelp av forordninger og NAV sine bistandsavtaler med utenlandske trygdemyndigheter. NAV kan be om bistand fra andre land for å kreve inn trygdeavgift og arbeidsgiveravgift. Det kan vi ikke gjøre. Samkjørings av disse hjemlene sammen med Skatteetaten sine hjemler betyr at vi kunne kreve inn det fleste. Hvis Skatteetaten og NAV blir som en enhet, skal alle de hjemlene og bistandsavtalene med utenlandske skattemyndigheter og trygdemyndigheter bidra til at kravene som kunne sendes på bistand, blir innkrevd uten hensyn om det er Skatteetaten eller NAV sitt krav som gjelder.

F eks i Sverige ligger alt under et, dvs. både skatt og sosiale avgifter innkreves via en enhet.

Etter min mening samkjøring av Skatteetaten og NAV sine bistandsavtaler ville gjøre det mulig å innkreve en større mengde med krav.

Kompetansen burde også flyttes til et sted, dvs. til Skatteetaten, siden NAV Innkreving ble en del av Skatteetaten.

VEDLEGG NR. 3 - *Avtale eksempel mellom arbeidsgiver og arbeidstaker iht. art. 21 i forordning 987/2009*

Agreement under Article 21 of Regulation 987/2009/EEC
between employer and employee
RADBOD UNIVERSITY NIJMEGEN

Employee data (as in passport)

Last name :

First name(s) :

Date of birth :

Sex :

Identity number/
Citizen service number :

Street and house number :

Postal code and city :

Nationality :

Employer data

Employee's position :

Nature of commencement (please indicate which applies)

Permanent employment

Date of commencement :

Temporary employment

From : to :

Hours per week (under contract) : hour.

Employment data

Radboud University Nijmegen
Payroll tax number: 002968721L05

Employer declares that employee is socially insured in his country of residence in accordance with European Regulation 883/2004. Employer and employee agree that employee will act on employer's behalf as regards the payment of premiums and contributions in accordance with Article 21 of Regulation 987/2009/EEC. This means that employee is himself responsible for paying premiums and contributions in his country of residence.

Date :

Name and signature employee :

Date :

Name and signature personal office :

Please send this form to Salary Administration

VEDLEGG NR. 4 - Veiledning om betaling av arbeidsgiveravgift i Sverige iht. art. 21 i forordning 987/2009



Kontakta oss  Skatteverket.se 

Rättslig vägledning

Sök i Rättslig vägledning 

Vägledning Regler & ställningstaganden Nyheter Om

2018 Arkiv ▼

- ▼ Socialavgifter
- ▼ Internationella sammanhang
 - När ska en svensk arbetsgivare betala arbetsgivaravgifter vid internationella förhållanden?
 - När ska en utländsk arbetsgivare betala arbetsgivaravgifter i Sverige?
 - Socialavgiftsavtal och utländsk arbetsgivare**
 - ▶ EU-rätt – förordning 883/2004
 - EU-rätt - när ska förordning 1408/71?
 - ▶ Socialförsäkringskonventioner
 - Svensk rätt
 - Egenavgifter vid internationellt arbete

Vägledning » 2018 » Socialavgifter » Internationella sammanhang » Socialavgiftsavtal och utländsk arbetsgivare

Socialavgiftsavtal och utländsk arbetsgivare

2018 2017 2016 2015 2014

En utländsk arbetsgivare som inte har ett fast driftställe i Sverige har möjlighet att avtala med en anställd om att denne tar hand om redovisning och betalning av de arbetsgivaravgifter som arbetsgivaren är ansvarig för, s.k. socialavgiftsavtal.

Innehållsförteckning

- » Vad ett socialavgiftsavtal innebär
 - » Anpassning till EU-rätten
- » Arbetsgivaravgiftens storlek – allmän löneavgift
- » Hur avgiftsunderlaget beräknas
- » Förfarandet
 - » Inget skatteavdrag

Litteraturliste og referanser

Litteraturliste

Administrasjonsdepartementet. (2012). *Endring av forordning 883/2004*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2006/okt/endring-av-forordning-8832004/id2432781/>

Arbeids- og Sosialdepartament. (2017). *Eksport av norske velferdsytelser*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/contentassets/aee6f3ea3c134d96bee2bc432969ecb4/no/pdfs/stm201620170040000dddpdfs.pdf>

Arbeids- og sosialdepartementet. (2015). *Håndhevingsdirektivet*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2015/mai/handhevingsdirektivet/id2434809/>

Arbeids- og sosialdepartementet. (2016). *Forslag til endringer i utsendingsdirektivet (96/71/EF)*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2016/mai/forslag-til-endringer-i-utsendingsdirektivet-9671ef/id2502344/>

Arbeids- og sosialdepartementet. (2016). *Høring om gjennomføring av håndhevingsdirektivet i norsk rett*. Hentet fra: https://www.regjeringen.no/contentassets/90acc7bcb2794d428f0bde1558e90b8/hoeringsnotat_130116_if.pdf

Brønnøysundregistrene. (2018, 6. mars). Registreringsplikt i Foretaksregisteret for NUF. Hentet fra: <https://www.brreg.no/bedrift/andre-organisasjonsformer/norskregistrert-utenlandsk-foretak-nuf/registreringsplikt-i-foretaksregisteret-for-nuf/>

European Commission. (2010). Communication from the commission to the European Parliament, the European economic and social committee and the committedd of the regions. *Reaffirming the free movement of workers: rights and major developments* /* COM/2010/0373 final */. (52010DC0373). Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52010DC0373>

European Commission. (2015, 2016). *Employment, social affairs & inclusion: Country factsheet: posted workers in ... (diverse EU land)*. Hentet fra: <http://ec.europa.eu/social/keyDocuments.jsp?pager.offset=20&&langId=en&mode=advancedSubmit&year=0&country=0&type=0&advSearchKey=PostWork>

European Commission. (2016). *Proposal for a REGULATION OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL amending Regulation (EC) No 883/2004 on the coordination of social security systems and regulation (EC) No 987/2009 laying down the procedure for implementing Regulation (EC) No 883/2004, COM(2016) 815 final*. Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0815R%2801%29>

European Commission. (2016). *Questions and Answers on the revision of social security coordination rules*. Hentet fra: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-4302_en.htm

EurWork. (1999). *Posted workers and the implementation of the Directive*. Hentet fra: <https://www.eurofound.europa.eu/observatories/eurwork/comparative-information/posted-workers-and-the-implementation-of-the-directive>

Fernandes, S. (2018). *What is our ambition for the European Labour Authority?* Hentet fra: <http://institutdelors.eu/wp-content/uploads/2018/03/WhatAmbitionfortheEuropeanLabourAuthority-Fernandes-March18.pdf>

Finansdepartementet. (2016). *Alminnelige avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging av skatteunndragelse, samt andre internasjonale avtaler på skatteområdet*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

Finansdepartementet. (2017). *Informasjonsutvekslingsavtaler og andre avtaler om administrativ bistand*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/informasjonsutvekslingsavtaler-og-andre-avtaler-om-administrativ-bistand/id2576003/>

Hagstrøm, V. & Stenvik, A. (2014). *Erstatningsrett*. Oslo: Universitetsforlaget.

Heinen, A., Müller, A. & Kessler, B. (2017). Liability in Subcontracting chains: National Rules and the need for a European Framework. *European Parliament: Policy Department for Citizens Rights and Constitutional Affairs, Directorate General for Internal Policies of the Union*.
[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2017/596798/IPOL_STU\(2017\)596798_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2017/596798/IPOL_STU(2017)596798_EN.pdf)

IDABC. (2009). *EESSI (Electronic Exchange of Social Security Information)*. Hentet fra: <http://ec.europa.eu/idabc/en/document/7189/5637.html>

International Labour Organization. (2010). *Coordination of Social Security Systems in the European Union: An explanatory report on EC Regulation No 883/2004 and its Implementing Regulation No 987/2009*. Hentet fra: http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---europe/---ro-geneva/---sro-budapest/documents/publication/wcms_166995.pdf

Jorens, Y., Gillis D., Wispelaere, F. & Pacolet, J. (2017) *Fraud and Error in the field of EU social security coordination: reference year 2016*. Brussels: European Commission. Directorate-General for employment, Social Affairs and Inclusion

Jusleksikon. (2017). *Skjønn*. Hentet fra: <https://jusleksikon.no/wiki/Skjønn>

Jusleksikon. (2017). *Stat*. Hentet fra: <https://jusleksikon.no/wiki/Stat>

Marchand, L. (2017, 26. september). Sarbonne speech of Emmanuel Macron – Full text/English version. *Ouest France: Regards sur l'actualité internationale*. Hentet fra: <http://international.blogs.ouest-france.fr/archive/2017/09/29/macron-sorbonne-verbatim-europe-18583.html>

Mellbye, A. J. & Kval, K. E. (2012). *Politikk og makt*. Oslo: Cappelen Damm.

Myrbakken, E., Haakanes, S. & Den norske Revisorforening. *IFRS på norsk: Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo: Fagbokforlaget.

NAV Medlemskap og Avgift/ Arbeids- og velferdsdirektoratet. (2017). *Landsdekkende rutine for samhandling mellom NAV og Skatteetaten på utlandsområdet*. Hentet fra: <https://www.skatteetaten.no/contentassets/55818f05fd484511b4d7d88f24c95d4e/samhandling-srutinen-mellom-nav-og-skatteetaten-8.-utgave-pdf.pdf>

NAV. (sist endret 2018, 25. januar). *Trygdeavgift*. Hentet fra: , <https://www.nav.no/no/Person/Flere+tema/Arbeid+og+opphold+i+Norge/Relatert+informasjon/trygdeavgift>

Nyhus, S. T. (2017). *Fylkesmannen i Buskerud. Forvaltningsrett*. Hentet fra: <https://www.fylkesmannen.no/Documents/Dokument%20FMBU/Barnehage%20og%20oppl%C3%A6ring/Barnehage/Forvaltningsrett.pdf>

Richard, S. (2017). The Revision of the posted workers directive: how can it be taken further? *Policy paper: Fondation Robert Schuman*. No. 446. Hentet fra: <https://www.robert-schuman.eu/en/doc/questions-d-europe/qe-446-en.pdf>

Rikstrygdeverket, Internasjonalt kontor, NAV - Arbeids- og velferdsetaten. (2004). *H.nr. 40 Del 3.1 - Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 av 14. juni 1971 om anvendelse av trygdeordninger på arbeidstakere, selvstendig næringsdrivende og deres familiemedlemmer som flytter innenfor Fellesskapet*. Hentet fra: <https://www.nav.no/rettskildene/Artikler/h.nr.40-del-3.1-r%C3%A5dsforordning-e%C3%B8f-nr.1408-71-av-14.juni-1971-om-anvendelse-av-trygdeordninger-p%C3%A5-arbeidstakere-selvstendig-n%C3%A6ringsdrivende-og-deres-familiemedlemmer-som-flytter-innenfor-fellesskapet>

Sarai, E. (2012). *Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold*. Oslo: Gyldendal juridisk.

Sivilombudsmannen. (2014). Uttalelser: *Trygdeavgift for pensjonister som er frivillige medlemmer i folketrygden*. Hentet fra: <https://www.sivilombudsmannen.no/uttalelser/trygdeavgift-for-pensjonister-som-er-frivillige-medlemmer-i-folketrygden/>

Skattedirektoratet. (2017). *Skatte-ABC. Arbeidsutleie*. Bergen: Fagbokforlaget

Skattedirektoratet. (2017). *Skattebetalingshåndboken*. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skattebetalingshandboken/>

Skatteetaten. (2017, 22. desember). *Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i utlandet*. Hentet fra: <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/arbeidsgiver/a-meldingen/veiledning/lonn-og-ytelser/oversikt-over-lonn-og-andre-ytelser/lonn-og-annen-godtgjorelse-for-arbeid-utfort-i-utlandet/>

Skatteetaten. (2017). *Årsrapport 2016 for Skatteetaten*. Hentet fra: <https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/arsrapporter/arsrapport2016.pdf>

Skatteetaten. (2018, januar 15). *Veiledning til a-meldingen, erstatningsmelding eller ny a-melding*. Hentet fra: <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/arbeidsgiver/a-meldingen/veiledning/feilmeldinger-magnettedag-og-tilbakemelding/erstatningsmelding-eller-ny-a-melding/>

Skatteetaten. (2018). *Skatteetaten 2025. Virksomhetsstrategi for strategiperioden 2018-2021*. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/om-oss/strategi/virksomhetsstrategi-2018-2021.pdf>

Skatteetaten. (2018). *Skatteetaten 2025. Virksomhetsstrategi for strategiperioden 2018-2021*. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/om-oss/strategi/virksomhetsstrategi-2018-2021.pdf>

Stortinget. (2010). *Skriftlig spørsmål fra Øyvind Vaksdal (FrP) til arbeidsministeren*. Dokument nr. 15:1105 (2009-2010). Hentet fra: <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Sporsmal/Skriftlige-sporsmal-og-svar/Skriftlig-sporsmal/?qid=46536>

Strban, G. (2007). *Contribution Collection Systems and Possible Measures to Improve Their Effectiveness*. Ljubljana: Council of Europe, European Commission.

The administrative commission for the coordination of social security systems. (2010). *DECISION No A2 of 12 June 2009 concerning the interpretation of Article 12 of Regulation (EC) No 883/2004 of the European Parliament and of the Council on the legislation applicable to posted workers and self-employed workers temporarily working outside the competent State*. Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32010D0424%2802%29>

Wirum, K. T. (2007). *Krav til god forvaltningsskikk*. Hentet fra: http://tidsskrift.nkrf.no/06_2007/artikkel1.html

Lover

A-opplysningsloven. (2012). *Lov om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m.* Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2012-06-22-43?searchResultContext=1933>

Arbeidsmiljøloven. (2005). *Lov om arbeidsmiljø, arbeidstid og stillingsvern mv.* Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2005-06-17-62?searchResultContext=2190>

Bokføringsloven. (2004). *Lov om bokføring*. Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2004-11-19-73?searchResultContext=1550>

Folketrygdloven. (1997). *Lov om folketrygd*. Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1997-02-28-19?searchResultContext=2774>

Menneskerettsloven. (1993). *Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett*. Hentet fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-05-21-30>

Regnskapsloven. (1998) *Lov om årsregnskap m.v.* Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1998-07-17-56?searchResultContext=1328>

Skadeserstatningsloven. (1969). *Lov om skadeserstatning*. Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1969-06-13-26?searchResultContext=2048>

Skattebetalingsloven. (2005). *Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav*. Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2005-06-17-67?searchResultContext=2496>

Skatteforvaltningsloven. (2016). *Lov om skatteforvaltning*. Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2016-05-27-14?searchResultContext=1675>

Yrkesskedeforsikringsloven. (1989). *Lov om yrkesskedeforsikring*. Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1989-06-16-65?searchResultContext=1130>

Forskrifter

Forskrift til yrkesskedeforsikringsloven. (1989). *Forskrift til lov om yrkesskedeforsikring*. Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/SF/forskrift/1989-10-13-1041?searchResultContext=1139>

Forskrift om pensjonsgivende inntekt. (1997). *Forskrift om fastsettelse av pensjonsgivende inntekt, innkreving av avgift m.m. for medlemmer med inntekt som ikke blir skattlagt av norske skattemyndigheter*. (Opphevet). Hentet fra: <https://lovdata.no/pro/#document/SFO/forskrift/1997-04-30-389/§3>

Skatteforvaltningsforskriften. (2016). *Forskrift til skatteforvaltningsloven*. Hentet fra: <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2016-11-23-1360?q=skatteforvaltningsforskrift>

Forarbeider

Arbeids- og sosialdepartementet. (2016). *Endringer i arbeidsmiljøloven (gjennomføring av håndhevingsdirektivet mv.) Prop. 5 L (2016–2017)*. Hentet fra: <https://www.regjeringen.no/contentassets/f2b0f6c1fcbd420e8f04f3ef3a072f29/no/pdfs/prp201620170005000dddpdfs.pdf>

Finansdepartementet. (2004-2005). *Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)*. (Ot. prp. Nr. 83 2004-2005). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/3bbef69f1a764a50b8597b9ece084dbe/no/pdfs/otp200420050083000dddpdfs.pdf>

Justis- og beredskapsdepartementet. (1988-1989). *Om lov om yrkesskedeforsikring, VIII Merknader til de enkelte bestemmelser i lovutkastet, til § 6*. (Ot. prp. nr. 44). Hentet fra <https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/otprp-44-198889?from=NL/lov/1989-06-16-65/§6>

NOU 1990:20. (1990). *Forenklet trygdelov*. Oslo: Sosialdepartementet.

NOU 2009: 20. (2009). *Ny grenselov — Politiets grenseovervåking og inn- og utreisekontroll.* Oslo: Justis- og beredskapsdepartementet. Hentet fra:
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2009-20/id576868/sec4>

NUT 1958:3. (1958). *Innstilling fra Komiteen til å utrede spørsmålet om mer betryggende former for den offentlige forvaltning, Spørsmålet om mer betryggende former for den offentlige.* Oslo: Justis- og politidepartementet, JD Forvaltningskomiteen. Hentet fra:
<https://lovdata.no/pro/#document/NOU/forarbeid/nut-1958-3>

Sosialkomiteen. (1997) *Innstilling fra sosialkomiteen om ny lov om folketrygd (folketrygdloven) m.v. (Innst. O. nr. 46 (1996-1997)).* Hentet fra
<https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/1996-1997/inno-199697-046/?lvl=0>

Rundskriv

Arbeids- og velferdsetaten. (1997). *Rundskriv til folketrygdloven: Finansiering.* Hentet fra:
<https://lovdata.no/pro#document/NAV/rundskriv/r23-00-i15?from=NL/lov/1997-02-28-19/§23-2>

Arbeids- og velferdsetaten. (2017). *Rundskriv: Hovednr. 45 - Kapittel 2 - Regler om medlemskap og om hvilket lands lovgivning som skal anvende.* Hentet fra:
<https://www.nav.no/rettskildene/Rundskriv/hovednr.45-kapittel-2-regler-om-medlemskap-og-om-hvilket-lands-lovgivning-som-skal-anvendes>

NAV – Arbeids- og velferdsetaten. (2005). *Saksbehandling i avgiftssaker m.m., Generell del – Kapittel 24, (Rundskriv R24-00-C05).* Hentet fra:
<https://lovdata.no/pro/#document/NAV/rundskriv/r24-00-c05?searchResultContext=932>

Rikstrygdeverket Internasjonalt kontor, NAV - Arbeids- og velferdsetaten. (2000). *Rundskriv til folketrygdloven kapittel 2: Medlemskap, § 2-8. Frivillig medlemskap for personer utenfor Norge. Særregler på grunn av trygdeavtaler med andre land.* Hentet fra:
https://lovdata.no/pro/#document/NAVHIST/rundskriv/r02-00-f16/KAPITTEL_1-2-8

Rikstrygdeverket, Internasjonalt kontor. (sist endret 2009, 16 juli). *Rundskriv: Hovednr. 40 - Kapittel 2 - Regler om medlemskap og om hvilket lands lovgivning som skal anvendes.* Hentet fra: <https://www.nav.no/rettskildene/Rundskriv/hovednr.40-kapittel-2-regler-om-medlemskap-og-om-hvilket-lands-lovgivning-som-skal-anvendes>

EU-direktiver og forordninger

96/71/EF. (1996). *Europaparlamentets – og rådsdirektiv 96/71/EF av 16. desember 1996 om utsending av arbeidstakere i forbindelse med tjenesteyting.* Hentet fra:
<https://lovdata.no/static/NLX3/3199610071.pdf>

2004/38/EC. (2004). *Directive 2004/38/EC of the European Parliament and of the Council of 29 April 2004 on the right of citizens of the Union and their family members to move and reside freely within the territory of the Member States amending Regulation (EEC) No 1612/68 and repealing Directives 64/221/EEC, 68/360/EEC, 72/194/EEC, 73/148/EEC,*

75/34/EEC, 75/35/EEC, 90/364/EEC, 90/365/EEC and 93/96/EEC. Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32004L0038>

2012/C 326/01. *Consolidated versions of the Treaty on European Union and the Treaty on the Functioning of the European Union. (2012/C 326/01).* Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:12012E/TXT>

2014/54/EU. (2014). *Directive 2014/54/EU of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on measures facilitating the exercise of rights conferred on workers in the context of freedom of movement for workers.* Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A32014L0054>

2014/67/EU. *Directive 2014/67/EU of the European Parliament and of the Council of 15 May 2014 on the enforcement of Directive 96/71/EC concerning the posting of workers in the framework of the provision of services and amending Regulation (EU) No 1024/2012 on administrative cooperation through the Internal Market Information System ('the IMI Regulation') (Text with EEA relevance).* Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A32014L0067>

883/2004. (2004). *Regulation (EC) No 883/2004 of the European Parliament and Council of 29 April 2004 on the coordination of social security systems. (Text with relevance for the EEA and for Switzerland).* Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1528449468907&uri=CELEX:32004R0883>

987/2009. (2009). *Regulation (EC) No 987/2009 of the European Parliament and Council of 16 September 2009 laying down the procedure for implementing Regulation (EC) No 883/2004 on the coordination of social security systems (Text with relevance for the EEA and for Switzerland).* Hentet fra: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1528449604747&uri=CELEX:32009R0987>