Elin Sarai

Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold

GYLDENDAL
JURIDISK

ARBEIDSGIVERAVGIFT OG GRENSEOVERSKRIDENDE ARBEIDSFORHOLD

ELIN SARAI

ARBEIDSGIVERAVGIFT OG GRENSEOVERSKRIDENDE ARBEIDSFORHOLD

GYLDENDAL
JURIDISK

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2012
1. utgave, 1. opplag

ISBN: 978-82-05-47415-4

Omslagsdesign: Gyldendal Juridisk

Alle henvendelser om boken kan rettes til
Gyldendal Juridisk
Postboks 6730 St. Olavs plass
0130 Oslo

www.gyldendal.no/akademisk/jus
juridisk@gyldendal.no

Det må ikke kopieres fra denne boken i strid med åndsverkloven eller avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Kopiering i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning, og kan straffes med bøter eller fengsel.

Alle Gyldendals bøker er produsert i miljøsertifiserte trykkerier.
Se www.gyldendal.no/miljo

Forord

Denne boken er en bearbeidet utgave av avhandlingen med samme tittel som ble forsvart for Ph.D-graden ved Universitetet i Bergen 14.januar 2011. Boken er forsøkt ajourført frem til januar 2012, og i tillegg er det gjort noen språklige og fremstillingsmessige forbedringer.

Mine rettslige standpunkter i forhold til disputasutgaven er i hovedsak de samme, men jeg har særlig i den rettspolitiske delen tatt inn noen flere betraktninger som følge av innspill fra mine opponenter ved disputasen, professor juris dr. Christer Silfverberg (Stockholm) og advokat dr.juris Bettina Banoun (Oslo). I tillegg bestod bedømmelseskomiteen av dens leder professor dr.juris Johan Giertsen (Bergen). En stor takk til komiteen for en positiv bedømmelse og tilsvarende opposisjon.

I tiden etter disputasen har jeg holdt en rekke foredrag både for skatteetaten og private aktører om arbeidsgiveravgiftens rettslige irrganger. Tilbakemeldingene jeg får, er at svært få har arbeidet i dybden med denne avgiften, som provenymessig er blant statens største inntektskilder. Min erfaring som advokat er at det begås mange feil på dette rettsområdet, både i favør og disfavør av arbeidsgiverne.

Jeg håper at denne boken skal bidra til å sette arbeidsgiveravgiften på det skatterettslige kartet, og at lovgiver tar oppfordringen om å revidere regelverket på dette området. En lovendring som ble anbefalt i avhandlingen, ble fulgt opp i forbindelse med statsbudsjettet for 2012 (se Prop. 1 LS (2011-2012) punkt 9), og folketrygden har med virkning fra 9.desember 2011 fått en ny bestemmelse i § 23-4 a. Etter min oppfatning må en så viktig avgift, som berører absolutt alle arbeidsgivere med en viss tilknytning til Norge, ikke være så komplisert oppbygd at verken

myndigheter eller arbeidsgiverne kan forutsettes å ha kunnskap og oversikt over avgiftspliktens rekkevidde i ulike situasjoner.

Det er mange jeg har lyst til å takke for støtten og oppmuntringen som jeg fikk underveis i prosjektet.

Den største takken skylder jeg min veileder, professor dr. juris Frederik Zimmer. Uten hans kyndige og innsiktsfulle veiledning ville veien til målet ha vært langt mer kronglete og vanskelig. For stipendiatene er raske og konstruktive tilbakemeldinger avgjørende for å holde motivasjonen oppe. Jeg har aldri hatt grunn til å klage over sene eller uengasjerte tilbakemeldinger.

Takk også til professor dr.juris Jørgen Aall, seniorskattejurist Per Helge Stoveland og underdirektør Elisabeth Landmark ved Skattedirektoratet, samt seniorrådgiver Unni Kvåle Grue ved NAV Internasjonalt. De har alle bidratt med verdifulle innspill i skriveprosessen.

Mens jeg var ved fakultetet, utgjorde amanuensis Hugo Matre den andre halvparten av skatterettsgruppen. Jeg har hatt mye faglig og sosial støtte i Hugo i stipendiatperioden min.

Jeg skylder også min arbeidsgiver, advokatfirma PricewaterhouseCoopers AS, en stor takk. Advokat Svein Sønning ved kontoret i Kristiansand inspirerte meg til å skrive faglige artikler da jeg som nyutdannet jurist begynte hos ham. Advokat Leif Drillestad og senere advokat Dag Saltnes ved kontoret i Bergen innvilget meg «verdens lengste permisjon» under gunstige vilkår mens jeg arbeidet med doktorgraden. En stor takk til dere alle.

Avhandlingen tilegnes mine to barn Fredrik og Kristian og min samboer Magne. Uten dere ved min side er det ikke sikkert at jeg hadde lykkes med å fullføre dette prosjektet.

Bergen, 3. februar 2012
Elin Sarai

Innholdsoversikt

DEL I Introduksjon 17

DEL II Plikten til å betale arbeidsgiveravgift etter norsk internrett 47

DEL III Grenseoverskridende arbeidsforhold: folkerettslige problemstillinger ved ileggelse av arbeidsgiveravgiftsplikt 75

DEL IV Norsk internrett – spørsmål om hjemmel for å ilegge utenlandske arbeidsgivere arbeidsgiveravgiftsplikt for arbeid utført i utlandet 115

DEL V Grenseoverskridende arbeidsforhold – rådsforordningenes, skatteavtalenes og trygdeavtalenes betydning for arbeidsgiveravgiftsplikten . . . 139

DEL VI Systematisk analyse av plikten til å betale arbeidsgiveravgift ved arbeidsutførelse over landegrensene 217

DEL VII Nærmere om arbeidsgiverbegrepet, arbeidsleie og lemping av avgiftsplikt 267

DEL VIII Rettspolitikk – norsk internrett: sammenfatning og vurdering av koblingen mellom arbeidsgiveravgiftsplikt og innberetningsplikt 331

DEL IX Litteratur og registre mv. 351

Innholdsfortegnelse

DEL I INTRODUKSJON

1 Innledning og problemstilling 17
2 Arbeidsvandring – et overblikk 21
3 Oversikt over sosiale velferdsordningers finansiering i enkelte nordiske land 23
3.1 Norge – folketrygdens finansiering 23
3.2 Sverige 25
3.3 Danmark 28
4 Hvem bærer kostnadene ved arbeidsgiveravgiften? Overveltningsspørsmål 29
5 Historikk – arbeidsgivers bidrag til finansiering av trygdeordninger 31
5.1 Sverige – sosialforsikringenes utvikling og finansiering 31
5.2 Norge – folketrygdens utvikling og finansiering 34
6 Arbeidsgiveravgiftens rettslige karakter – en forsikringspremie eller en skatt? . . 39
7 Systematiseringen av rettsstoffet – metodespørsmål 41
8 Komparative analyser 45

DEL II Plikten til å betale arbeidsgiveravgift etter norsk internrett

9 Innledning 47
10 Arbeidsgiveravgiftsplikt for lønnstakere og oppdragstakere – grensen mot selvstendig næringsvirksomhet 48
11 Arbeidsgiveravgiftsplikt for kontantytelser 50
11.1 Hovedregel 50
11.2 Unntak fra innberetningsplikt for kontantytelser – utenlandsforskriften . . . 51
11.3 Svensk rett – arbeidsgiveravgiftsplikt for kontantytelser og naturalytelser 57
11.3.1 Avgiftsplikt i nasjonal sammenheng 58
11.3.2 Avgiftsplikt i internasjonal sammenheng 59
12 Arbeidsgiveravgiftsplikt for naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser 61
12.1 Hovedregel 61
12.2 Historikk 62

13 Forholdet mellom trekkplikt, innberetningsplikt og skatteplikt 64
13.1 Forholdet mellom trekkplikt og innberetningsplikt 65
13.2 Forholdet mellom trekkplikt og skatteplikt 66
13.3 Forholdet mellom skatteplikt og innberetningsplikt 66
13.4 Oppsummering 68
14 Positive unntak fra plikten til å betale arbeidsgiveravgift 69
14.1 Barnepass – arbeid i privat hjem og fritidsbolig 69
14.2 Frivillige organisasjoner 70
14.3 Arbeidsutførelse i utlandet 71
15 Avgiftssatser – oversikt 71
16 Tidfesting, fastsetting og innbetaling av arbeidsgiveravgift 72
17 Oppsummering 74

DEL III GRENSEOVERSKRIDENDE ARBEIDSFORHOLD: FOLKERETTSLIGE PROBLEMSTILLINGER VED ILEGGELSE AV ARBEIDSGIVERAVGIFTSPLIKT

18 Utgangspunkter for norsk skatte- og avgiftsretts anvendelsesområde 75
18.1 Norsk lovgivnings internasjonale rekkevidde 75
18.2 Statenes beskatningsmyndighet – folkerettens sikre utgangspunkter 77
18.2.1 Tilknytningsformene «State of source», «State of situs» og «State of residence» 78
18.2.2 Nærmere om statsborgerskap som tilknytningskriterium 80
18.2.3 Andre tilknytningsmomenter 82
18.2.4 Oppsummering 83
18.3 Nærmere om det folkerettslige tilknytningskravets nedre grense ... 84
19 Utenlandske arbeidsgivere som ansetter norske arbeidstakere i utlandet – spørsmålet om tilstrekkelig folkerettslig tilknytning 91
19.1 Problemstillinger 91
19.2 Arbeidstaker er *skattemessig* bosatt i Norge – gir det tilstrekkelig folkerettslig tilknytning til å pålegge arbeidsgiver i utlandet avgiftsplikt? 92
19.3 Arbeidstaker er *norsk statsborger* – gir det tilstrekkelig folkerettslig tilknytning til å pålegge arbeidsgiver i utlandet avgiftsplikt? 95
19.4 Norske *eierinteresser* i en utenlandsk arbeidsgiver – gir det tilstrekkelig folkerettslig tilknytning til at arbeidsgiver i utlandet kan pålegges avgiftsplikt? 98
19.5 Oppsummering og konklusjon 102
20 Innfordring av arbeidsgiveravgift når arbeidsgiver befinner seg i utlandet 104
20.1 Avtale mellom de nordiske land om bistand i skattesaker og Europarådskonvensjonen 105
20.2 Skatteavtalens bistandsbestemmelser 106
20.3 Rådsforordning 1408/ 71 og rådsforordning 883/2004 – innkreving av avgifter 109
20.3.1 Innkreving av avgifter etter rådsforordning 1408/71 110

20.3.2 Innkreving av avgifter etter rådsforordning 883/2004 111
20.4 Innkreving av arbeidsgiveravgift i tilfeller der bistandsavtale ikke er inngått 112
20.5 Oppsummering 112

DEL IV NORSK INTERNRETT – SPØRSMÅL OM HJEMMEL FOR Å ILEGGE UTENLANDSKE ARBEIDSGIVERE ARBEIDSGIVERAVGIFTSPLIKT FOR ARBEID UTFØRT I UTLANDET

21 Tilknytningskravet etter norsk internrett – problemstilling 115
21.1 Tilknytningskravet for ileggelse av arbeidsgiveravgift – kontantytelser ... 116
21.2 Tilknytningskravet for ileggelse av arbeidsgiveravgift – naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser 119
21.3 Forarbeider 121
21.4 Rettspraksis – Oceanic-dommen 122
21.5 Øvrige rettskilder – juridisk teori mv. 124
21.6 Ligningspraksis 126
21.7 Oppsummering og konklusjon 133

DEL V GRENSEOVERSKRIDENDE ARBEIDSFORHOLD – RÅDSFORORDNINGENES, SKATTEAVTALENES OG TRYGDEAVTALENES BETYDNING FOR ARBEIDSGIVERAVGIFTSPLIKTEN

22 Grenseoverskridende arbeidsforhold – ulike situasjoner som aktualiserer arbeidsgiveravgiftsmessige problemstillinger 139
23 Rådsforordningenes betydning for arbeidsgiveravgiftsplikten 141
23.1 Plikten til å betale sosiale avgifter etter rådsforordningene 142
23.2 Hvilke avgifter omfattes av rådsforordningene? 143
23.3 Hvilke norske avgifter omfattes av rådsforordningen? 148
23.4 Redegjørelse for og analyse av prinsippene som styrer rådsforordningens lovvalgsregler 148
23.4.1 Ettlandsprinsippet 150
23.4.2 Arbeidsstatsprinsippet 150
23.4.3 Unntak fra hovedregel om arbeidsstatprinsippet – utsendte medarbeidere 156
23.5 Forordningenes personkrets 165
23.5.1 Rådsforordning 1408/71 165
23.5.2 Rådsforordning 883/2004 168
23.6 Ytelser som omfattes av forordningen 169
24 Skatteavtalenes betydning for arbeidsgiveravgiftsplikten 170
24.1 Skatteavtalenes definisjon av begrepet «skatt» 172
24.2 Avgrensningen mot sosiale avgifter 172

24.3 Skatteavtalenes regulering av arbeidsgiveravgiften – hvilke bestemmelser omfatter arbeidsgiveravgiften? 176
24.4 Oppsummering 183
24.5 Retten til å ilegge arbeidsgiveravgift – motstrid mellom skatteavtale og EØS-avtalens rådsforordning 184
25 Trygdeavtalenes betydning for arbeidsgiveravgiftsplikten 192
25.1 Norske trygdeavtaler 192
25.2 Trygdeavtalenes personkrets 192
25.3 Ytelser som omfattes av trygdeavtalene 194
25.4 Trygdeavtalenes lovvalgsbestemmelser 197
25.5 Trygdeavtalenes betydning for plikten til å betale arbeidsgiveravgift 198
25.6 Oppsummering 200
26 Kan rådsforordningene gi hjemmel til å ilegge arbeidsgiveravgiftsplikt? . . . 201
26.1 Spørsmålet om rådsforordningen gir direkte hjemmel for å ilegge arbeidsgiveravgift 203
26.2 Spørsmålet om inkorporasjonen av rådsforordningen gir hjemmel for utvidende tolkning av norsk intern avgiftsrett 205
26.3 Ny hjemmel for ileggelse av arbeidsgiveravgift – folketrygdloven § 23-4a 211
27 Kan trygdeavtalene gi hjemmel til å ilegge norsk arbeidsgiveravgift? 212
27.1 Arbeidsgiveravgiftsplikt etter trygdeavtalene og norsk internrett . . . 212
27.2 Oppsummering og konklusjon 215

DEL VI SYSTEMATISK ANALYSE AV PLIKTEN TIL Å BETALE ARBEIDSGIVERAVGIFT VED ARBEIDSUTFØRELSE OVER LANDEGRENSENE

28 Systematikken i analysene 217
29 Begrepsbruk 218
29.1 Terminologi 218
29.2 Rådsforordningens terminologi 220
29.3 Nærmere om valg av trygdeavtaler 221
30 Forutsetning A: arbeid utføres i Norge – arbeidsgiver er skattemessig hjemmehørende i Norge – arbeidstaker er skattemessig bosatt i Norge . . 222
30.1 Norsk internrett 222
30.2 Rådsforordningenes og trygdeavtalenes løsning 222
31 Forutsetning B: arbeid utføres i Norge – arbeidsgiver er skattemessig hjemmehørende i Norge – arbeidstaker er skattemessig bosatt i utlandet 223
31.1 Norsk internrett 223
31.2 EØS-retten – rådsforordningene 225
31.3 Trygdeavtalene med Israel og Storbritannia 226
31.4 Oppsummering 230
32 Forutsetning C: arbeid utføres i Norge – arbeidsgiver er skattemessig hjemmehørende i utlandet – arbeidstaker er skattemessig bosatt i Norge 230
32.1 Norsk internrett 230

32.2 EØS-retten – rådsforordningene 231
32.3 Trygdeavtalen med Israel og Storbritannia 232
32.4 Oppsummering 233
33 Forutsetning D: arbeid utføres i Norge – arbeidsgiver er skattemessig hjemmehørende i utlandet – arbeidstaker er skattemessig bosatt i utlandet 233
33.1 Norsk internrett 233
33.2 EØS-retten: rådsforordningene 235
33.3 Trygdeavtalen med Israel og Storbritannia 235
33.4 Oppsummering 237
34 Forutsetning E: arbeid utføres i utlandet – arbeidsgiver er skattemessig hjemmehørende i Norge – arbeidstaker er skattemessig bosatt i Norge ... 238
34.1 Norsk internrett 238
34.2 EØS-retten: rådsforordningene 239
34.3 Trygdeavtalene med Israel og Storbritannia 240
35 Forutsetning F: arbeid utføres i utlandet – arbeidsgiver er skattemessig hjemmehørende i Norge – arbeidstaker er utenlandsk statsborger 240
35.1 Norsk internrett 240
35.2 EØS-retten: rådsforordningene 246
35.3 Trygdeavtalen med Israel og Storbritannia 246
36 Forutsetning G: arbeid utføres i utlandet – arbeidsgiver er skattemessig hjemmehørende i utlandet – arbeidstaker er skattemessig bosatt i Norge 247
36.1 Norsk internrett 247
36.2 EØS-retten: rådsforordningene 248
36.3 Trygdeavtalen med Israel og Storbritannia 248
37 Rådsforordning 1408/71 og 883/2004 – arbeidsutførelse i flere stater eller i en tredjestat – nærmere om hvor arbeidsgiveravgift skal betales 252
37.1 Forutsetning A: arbeidsgiver er hjemmehørende i Norge – arbeidstaker er bosatt i en annen EØS-stat – arbeid utføres i en tredje EØS-stat 253
37.2 Forutsetning B: arbeid i flere stater samtidig for én eller flere arbeidsgivere 255
37.2.1 Arbeid i to eller flere stater – forordningens hovedregel 255
37.2.2 Nærmere om grensedragningen mellom utsendte medarbeidere og arbeidstakere med arbeid i flere stater 258
37.2.3 Unntak fra ettlandsprinsippet 260
37.3 Forutsetning C: sjøfolk 262
37.4 Forutsetning D: diplomater, ansatte i EU-systemet mv. 264

DEL VII NÆRMERE OM ARBEIDSGIVERBEGREPET, ARBEIDSLEIE OG LEMPING AV AVGIFTSPLIKT

38 Begrepet «arbeidsgiver» i avgiftsrettslig forstand 267
38.1 Problemstilling 267
38.2 Legaldefinisjon av arbeidsgiverbegrepet 268

38.3 Rettspraksis 270
38.3.1 Søderlund & Berg-saken 270
38.3.2 Ceca-saken 275
38.3.3 Sparebanken Rogaland-saken 277
38.3.4 Svensk rett: Brynäs-saken 279
38.3.5 Nærmere om avgrensningen mot fullmektigforhold 281
38.4 Konklusjon – arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven 283
38.5 De lege ferenda: anvendelsen av skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep på arbeidsgiveravgiftsplikten 284
38.5.1 Ny skattebetalingslov – ny rettskildesituasjon? 285
38.5.2 Nærmere om folketrygdlovens henvisning til skattebetalingslovens regler 287
38.5.3 Lovens forarbeider 288
38.5.4 Formålsbetraktninger 290
38.5.5 Andre reelle hensyn 292
38.5.6 Oppsummering 293
38.5.7 Et materielt arbeidsgiverbegrep – nærmere om hvilke momenter som bør tillegges vekt 294
39 Særspørsmål ved arbeidsleie 295
39.1 Norsk internrett – solidaransvar ved arbeidsleie 297
39.2 Oppsummering 305
39.3 Rådsforordningene – lovvalgsregler ved arbeidsleie 305
39.3.1 Utsendt medarbeider-bestemmelsen 306
39.3.2 Avtaler om unntak fra arbeidsstatsprinsippet etter rådsforordningene 307
39.4 Trygdeavtalen med Israel og Storbritannia 308
40 Arbeidsleie – internfakturering og arbeidsgiveravgiftsplikt 311
40.1 Internfaktureringens skatte- og regnskapsmessige betydning 312
40.2 Internfakureringens betydning for arbeidsgiveravgiftsplikten 313
40.2.1 Norsk internrett – etterfølgende internfakturering 313
40.2.2 Norsk internrett – manglende internfakturering 315
40.2.3 Rådsforordningene – etterfølgende fakturering 317
40.2.4 Rådsforordningene – manglende fakturering 319
41 Lemping av norsk arbeidsgiveravgift ved avgiftsplikt til flere stater 321
41.1 Lemping av avgift – nærmere om vilkårene 323
41.2 Vurdering 328

DEL VIII RETTSPOLITIKK – NORSK INTERNRETT: SAMMENFATNING OG VURDERING AV KOBLINGEN MELLOM ARBEIDSGIVERAVGIFTSPLIKT OG INNBERETNINGSPLIKT

42 Gjeldende regelverk – behov for endringer? 331
43 Sammenfatning: innberetningsplikt og trekkplikt som vilkår for arbeidsgiveravgiftsplikten 332

43.1 Innberetningsplikt som vilkår for avgiftsplikt 332
43.2 Trekkplikt som vilkår for arbeidsgiveravgiftsplikt 335
43.3 Gjeldende rett 336
44 Vurdering 336
44.1 Historikk: nærmere om innberetningsplikt som vilkår for arbeidsgiveravgiftsplikt 339
44.2 Svensk rett – vilkårene for å ilegge arbeidsgiveravgiftene 343
44.3 De lege ferenda-vurderinger 345

DEL IX LITTERATUR OG REGISTRE MV.

LITTERATUR 352

LOVGIVNING 355

NORSKE FORSKRIFTER 357

RÅDSFORORDNINGER (EU) 358

FORARBEIDER 359

RETTSPRAKSIS 361

BESLUTNINGER 363

SENTRALE INTERNASJONALE KONVENSJONER OG AVTALER 363

FORKORTELSER 364

LOVREGISTER 366

DOMSREGISTER 370

STIKKORDSREGISTER 371

DEL I

Introduksjon

1 Innledning og problemstilling

Avhandlingen denne boken baserer seg på, har som formål å gi en rettsdogmatisk fremstilling og en rettspolitisk vurdering av vilkårene for plikten til å betale arbeidsgiveravgift. Den vil ikke omfatte alle sider av avgiftsplikten, dels fordi det vil gi den et uforholdsmessig stort omfang, og dels fordi det ikke er alle sider ved avgiftsplikten som er like interessante fra et rettsvitenskapelig ståsted. Hovedformålet er å analysere og systematisere arbeidsgiveravgiftsplikten i situasjoner der arbeidstakere eller arbeidsgivere ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge, eller der arbeid utføres utenfor Norges grenser.

For å kunne analysere arbeidsgiveravgiftsplikten i slike situasjoner, må norsk avgiftsretts internasjonale rekkevidde kartlegges. Ordlyden i det interne lovverket som regulerer arbeidsgiveravgiftsplikten, avklarer ikke i hvilken utstrekning avgiftsplikten kan gjøres gjeldende når norske arbeidstakere utfører arbeid utenfor Norges grenser. Norsk ligningspraksis har gått ut fra at norsk avgiftsregelverk ikke kan gjøres gjeldende ved arbeidsutførelse utenfor norsk territorium hvis arbeidsgiver ikke er skattemessig hjemmehørende i Norge. Dette i motsetning til inntekts- og formuesbeskatningen, der globalinntektsprinsippet gjelder, noe som medfører at norske skattesubjekter er skattepliktig til Norge uavhengig av hvor inntekt er opptjent og hvor formuen befinner seg.[1] Hovedårsaken til at arbeidsgiveravgiftsreglene ikke antas å rekke like langt som inntekts- og formuesskatteplikten, er nok at mens inntekts- og formuesskatt ilegges norske skattytere samt

1 Se skatteloven § 2-1 niende ledd for fysiske personer og § 2-2 sjette ledd for juridiske personer.

utlendinger med nærmere definert tilknytning til Norge,[2] er subjektet for arbeidsgiveravgiftsplikten arbeidsgiver, det vil i utgangspunktet si den som utbetaler lønnen.[3] I situasjoner der arbeidsgiver ikke har noen tilknytning til Norge samtidig som arbeid ikke utføres på norsk territorium, har norske myndigheter som nevnt antatt at man ikke har hjemmel for å ilegge avgiftsplikt selv om arbeidstaker er norsk skattesubjekt. I denne boken vil spørsmålet om det finnes folkerettslig og internrettslig hjemmel til å ilegge norsk avgift i blant annet slike tilfeller, bli drøftet.

Arbeidsgiveravgiftens oppbygning reiser mange spørsmål. Hjemmel for å ilegge arbeidsgiveravgift er gitt i folketrygdloven § 23-2, og avgiften er øremerket finansieringen av folketrygden. Dermed er det lett å trekke slutningen at denne avgiften påvirker de ansattes rettigheter i folketrygden, eller motsatt at arbeidsgiveravgiftsplikt forutsetter at de ansatte har trygdemedlemskap i folketrygden. Dette er imidlertid ikke tilfellet. Til tross for at avgiftshjemmelen er gitt i folketrygdloven, er arbeidsgiveravgiften en skatt på bruk av arbeidskraft, se nærmere om dette under kapittel 6 nedenfor. Avgiftsplikten eksisterer uavhengig av arbeidstakernes trygdemedlemskap og er verken betinget av eller påvirker de ansattes trygderettigheter.

> Kjennelse inntatt i Rt. 2005 side 597 er eksempel på en slik misforståelse hos arbeidsgiver og arbeidstakere. Saksforholdet var at en sveitsisk arbeidsgiver ble ilagt plikt til å betale arbeidsgiveravgift, mens de ansatte ikke hadde rett til medlemskap i folketrygden fordi de arbeidet på utenlandske spesialskip med oppdrag på norsk sokkel. Tre av de ansatte gikk til søksmål mot staten med påstand om at arbeidsgiveravgiftsplikten var ugyldig. Saksøkerne anførte at den manglende korrespondanse mellom avgiftsplikt og trygdemedlemskap innebar brudd på EØS-avtalen artikkel 28 om fri bevegelighet av arbeidskraft
>
> Høyesterett kom frem til at de ansatte ikke hadde tilstrekkelig rettslig interesse i å få prøvd avgiftsvedtakets gyldighet for domstolene. I den anledning uttalte Høyesterett at
>
> > «[d]eres tilknytning til det vedtaket de angriper, er imidlertid svært beskjeden. Det er arbeidsgiveren som er subjekt for avgiften, og som alene er ansvarlig for å betale den. Det eneste tilknytningspunkt for arbeidstakerne er at avgiften er fastsatt som en prosent av deres lønn, slik den er innberettet for vedkommende år (…)».
>
> Saken illustrerer at oppfatningen om at arbeidsgiveravgiftsplikt henger sammen med de ansattes trygdemedlemskap, er en relativ utbredt misforståelse på skattytersiden.

2 Se skatteloven § 2-3.

3 Se skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c.

> Saken bidro uansett til at lovgiver ble gjort oppmerksom på hvordan regelverket virker i slike tilfeller. Reglene er nå endret – i Skatte- og avgiftsopplegget 2010 ble det foreslått å gi unntak fra arbeidsgiveravgiftsplikt for ytelser til ansatte på (spesial)skip som faller utenfor folketrygdlovens anvendelsesområde.[4]

Der er med andre ord ingen sammenheng mellom arbeidsgiveravgiftsplikt og de ansattes trygdemedlemskap. Avgiftsplikten står på egne ben, og er som nevnt en ordinær skatt på bruk av arbeidskraft. Rettsvilkårene som utløser avgiftsplikten er innberetningsplikt, trekkplikt og tildels skatteplikt. Disse vilkårene bestemmer også beregningsgrunnlaget for avgiften. I denne boken vil forholdet mellom disse tre pliktene bli drøftet nærmere. De lege ferenda vil jeg drøfte om arbeidsgiveravgiftens kobling til disse tre pliktene er hensiktmessig i den forstand at man får en rasjonell avgrensning av avgiftsplikten. Faren ved en slik kobling kan være at regelverket blir utilgjengelig samt øker faren for utilsiktede utvidelser av arbeidsgiveravgiftsplikten.

Siden bokens hovedtema er avgiftsplikt ved arbeidsutførelse over landegrensene, vil EØS-avtalens rådsforordninger[5] samt trygdeavtalene som Norge har inngått, være relevante rettsgrunnlag som må drøftes. Både rådsforordningene og trygdeavtalene gir først og fremst lovvalgsbestemmelser, og forordningene og avtalene tolkes av EU-domstolen[6] dit hen at de også regulerer hvilken stats avgiftslovgivning som skal anvendes. Noe av det interessante her er å se om forordning og trygdeavtaler også påvirker norsk *intern* avgiftsrett. Hvordan løses for eksempel tilfeller der rådsforordningen sier at norsk trygderett skal anvendes overfor arbeidstakere og arbeidsgivere hjemmehørende i en annen EØS-stat, men der intern norsk hjemmel for å ilegge norsk avgiftsplikt på arbeidsgiver kanskje mangler?

> Lovvalgsavtalenes (forordningene og trygdeavtalene) hovedmålsetting er å bidra til å unngå at arbeidstakere mister opptjente rettigheter når de flytter fra én stat til en annen, eller når arbeidstakere utfører arbeid i en annen medlemsstat enn der arbeidstaker er bosatt. Rådsforordningen bidrar dermed til å fremme den frie bevegeligheten av arbeidstakere mellom medlemsstatene. Avgjørelsen om lovvalget styres av forhold på arbeidstakers side (arbeidssted, omfanget av oppholdet etc.). I disse lovvalgsspørsmålene vil det være en sammenheng mellom arbeidsgiveravgiftsplikten og den

4 Jf. lovvedtak 11 (2009–2010), jf. Innstilling 4 L samt punkt 12 i Ot.prp. nr. 1 L (2009–2010). Lovendringen ble gitt virkning fra og med inntektsåret 2009.

5 Rådsforordning nr. 1408/71 og rådsforordning 883/2004.

6 Jf. for eksempel EU-dommer referert under punkt 22 som alle omhandler arbeidsgiveravgifter / tilsvarende avgifter.