

Lønns-ABC 2011

Veiledning ved utfylling av lønns- og trekkoppgaver for 2011

14. utgave

Formålet med dette heftet er å gi deg som er arbeidsgiver et praktisk hjelpemiddel ved utfylling av lønns- og trekkoppgavene for 2011, men det vil også være et nyttig oppslagsverk for bruk i 2012. Heftet er utarbeidet av Oslo kemnerkontor i samarbeid med Skattedirektoratet, og er bl.a. et resultat av våre erfaringer med informasjons- og kontrollarbeid. Vi har lagt vekt på de vanligste ytelsene og de områdene hvor det erfaringsmessig gjøres feil i forbindelse med lønnsinnberetningen. Heftet gir en oversikt over regelverket for de aktuelle ytelsene, men det er ikke uttømmende. Heftet inneholder også en generell oversikt over dine plikter som arbeidsgiver når det gjelder skattetrekk og arbeidsgiveravgift, bokføring og melde-/opplysningsplikter vedrørende ansatte.

Regelverket i heftet er ajour per 1. november 2011.

Se også Skattedirektoratets arbeidsgiverhefter, Kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver, Lønnsinnberetning på maskinlesbart medium og Lignings-ABC. Se nettsidene nedenfor for mer informasjon om gjeldende regelverk for skattetrekk, arbeidsgiveravgift og lønnsinnberetning.

Utarbeidet av Oslo kemnerkontor i samarbeid med Skattedirektoratet.
For ytterligere informasjon, kontakt din lokale skatteoppkrever.

www.kemnerkontoret.oslo.kommune.no - www.skatteetaten.no

Innholdsfortegnelse

1	Lønns- og trekkoppgaver	4	4.4	Valg av avgiftssone	21
1.1	Viktigheten av korrekte oppgaver	4		Hovedregel - virksomhetens lokalisering	21
1.2	Hvem skal levere lønns- og trekkoppgave?			Underenheter	21
1.3	Forenklet innberetningsordning	4	4.5	Flytting av virksomhet i løpet av året	22
1.4	Hvilke ytelser er oppgavepliktige?	5	4.6	Unntak for ambulerende virksomhet og arbeidsutleie	22
1.5	Unntak fra oppgaveplikten	5		Oppgaver og oppgjør	24
1.6	Når (hvilket inntektsår) skal et beløp tas med i lønns- og trekkoppgaven?	6		Mer informasjon om arbeidsgiveravgift	25
1.7	Utfylling av lønns- og trekkoppgaven	6	5	Bokføringsregler	26
1.8	Levering av lønns- og trekkoppgaver	6	5.1	Bokføringsplikt	26
1.9	Levering via Altinn	6	5.2	Ajourholdskrav	26
1.10	Maskinelle oppgaver	8	5.3	Spesifikasjonskrav	26
1.11	Manuelle oppgaver	8	5.4	Dokumentasjonskrav	27
1.12	Endringsoppgaver	8	5.5	Nærings-/bransjeregler	27
1.13	Gebyr	9	5.6	Oppbevaringskrav	28
1.14	Mer informasjon om lønnsinnberetning	9	5.7	Om elektronisk signatur på reiseregning	28
			5.8	Bokføringspålegg	29
			5.9	Mer informasjon om bokføring	29
2	Årsoppgave/Følgeskriv/Lønns- og pensjonskostnader (kontroll-oppstilling)	10	6	Meldeplikt til Aa-registeret	29
2.1	Årsoppgave for arbeidsgiveravgift/ Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver	10	7	Opplysningsplikt til Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU)	30
2.2	Lønns- og pensjonskostnader (kontroll-oppstilling)	10	8	Definisjoner og grensdragninger	31
3	Skattetrekk	10	8.1	Arbeidsreise – yrkesreise	31
3.1	Arbeidsgivers plikter og ansvar	10	8.2	Lønn – lån/utbytte	33
3.2	Forskuddstrekk	11	8.3	Lønn – næring	35
	Trekkgrunnlaget	11	8.4	Naturalytelser	39
	Minstegrenser for forskuddstrekk	12	8.5	Pendlere	40
	Beregning av forskuddstrekk	12	8.6	Representasjon	42
	Dokumentasjon for foretatt forskuddstrekk	12	8.7	Utgiftsgodtgjørelser	43
3.3	Utleggstrekk	13	8.8	Velferdstiltak	44
3.4	Oppbevaring - skattetrekkkonto	13	9	Utvalgte ytelser	47
3.5	Oppgaver og oppgjør	14	9.1	Aksjer/egenkapitalbevis til underkurs	47
3.6	Solidaransvar	15	9.2	Arbeidstøy	48
3.7	Mer informasjon om skattetrekk	16	9.3	Avis - fri avis på hjemmeadressen	49
4	Arbeidsgiveravgift 2011	16	9.4	Barnehage	49
4.1	Avgiftsplikt og grunnlag	16	9.5	Bil/firmabil - fri bil	50
4.2	Unntak fra avgiftsplikt	17	9.6	Bilgodtgjørelse	57
4.3	Avgiftssatser og beregning	18	9.7	Bolig - fri bolig	59
	Generelle næringer - hovedregelen (AA)	18	9.8	Bompenger/fergekostnader	61
	Statsforvaltningen og helseforetakene (BB)	18	9.9	Bot/gebyr	62
	Veitransport (GG)	18	9.10	Datautstyr - salg til arbeidstaker	62
	Produksjon av visse stålprodukter og skipsbygging (CC)	19	9.11	Datautstyr - utplassert hos arbeidstaker (hjemme-PC)	63
	Landbruk og fiske etc. (DD)	19	9.12	Elektroniske kommunikasjonstjenester (fri telefon, bredbånd mv.)	64
	Blandet virksomhet - regnskapsmessig skille	20	9.13	Erstatning ved oppsigelse	68
	Svalbard	21	9.14	Etterlønn	69
			9.15	Feriepenger	69
			9.16	Feriereise/familiens deltakelse på tjenestereise	72
			9.17	Formuesgjenstand - kjøp/salg	73
			9.18	Fri kost og/eller fritt losji	73
			9.19	Gaver og premier	74

Lønns- og trekkoppgaver

1.1 Viktigheten av korrekte oppgaver

Lønns- og trekkoppgaven viser hva arbeidsgiver har utbetalt i løpet av året i lønn og andre ytelser. Den viser også hvor mye som er trukket i skatt og trygdeavgift.

Opplysningene i lønns- og trekkoppgaven vil bli lagt til grunn ved ligningen og avregningen av skattyteren, dersom ligningsmyndighetene ikke har holdbare opplysninger om annet. Det er derfor avgjørende for riktig ligning og avregning at opplysningene som gis i lønns- og trekkoppgaven er korrekte og leveres innen fristen.

Unnlater arbeidsgiveren å sende inn lønns- og trekkoppgaver vil ikke arbeidstakeren bli godskrevet det foretatte forskuddstrekket, og lønnsinntektene vil ikke bli medtatt i den forhåndsutfylte selvangivelsen. Arbeidstakerens skatteoppgjør blir dermed feil.

Det er i lønns- og trekkoppgaven lagt opp til en kodeinndeling av de enkelte oppgavepliktige ytelsene. Skattedirektoratet har utarbeidet "Kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver" som er ment å dekke alle oppgavepliktige ytelser fra arbeidsgiveren og oppdragsgiveren til arbeidstakeren og oppdragstakeren. Kodeoversikten sammen med § 3 i forskrift 23.12.1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave inneholder informasjon om lønns- og trekkoppgavens innhold og hvordan lønns- og trekkoppgavene skal fylles ut. Fra og med inntektsåret 2011 gjelder "Kodeoversikt 13. utgave" (nettversjon).

1.2 Hvem skal levere lønns- og trekkoppgave?

Den som selv eller gjennom andre har utbetalt lønn eller annen godtgjørelse eller ytet annen fordel, skal levere oppgave over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker, jf. ligningsloven § 6-2.

Oppgaveplikten (innberetningsplikten) etter ligningsloven § 6-2 favner videre enn arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven. For eksempel vil en som yter vederlag til selvstendig næringsdrivende som ikke har fast forretningssted i Norge, være omfattet av oppgaveplikten etter ligningsloven § 6-2.

Etter ligningsloven § 6-14 påligger oppgaveplikten innehaveren i enkeltpersonforetak og daglig leder i selskap, forening, institusjon eller innretning. Er det ingen daglig leder, påligger plikten styrets leder. Er ikke arbeidsgiveren skattepliktig, påligger oppgaveplikten også den valgte revisor.

I konkursbo er bostyrerens oppgaveplikt begrenset til utbetalinger etter konkursåpningen. Oppgaveplikten omfatter også lønn eller dividende av lønnskrav opptjent

før konkursen og feriepenge i oppsigelsestiden når dette anses som en prioritert fordring i boet (kode 123). For utbetalinger foretatt i tiden før konkursåpningen er konkursdebitor ansvarlig for at lønnsoppgaver blir gitt.

Ved utleie av arbeidskraft er utleieren og leietakeren solidarisk ansvarlig for oppfyllelsen av oppgaveplikten, jf. ligningsloven § 6-14 nr. 2 annet punktum.

Det er ikke adgang til å gi dispensasjon fra oppgaveplikten.

1.3 Forenklet innberetningsordning

Lønnsarbeid i hjemmet og pass av barn

En privatperson kan benytte forenklet oppgjørsordning når samlet utbetaling fra en husstand til private arbeidsoppgaver i hjemmet i løpet av inntektsåret ikke overstiger grensen på kr 60 000. Kontantlønn, feriepenge, sykepenge og verdien av eventuell fri kost og losji som arbeidstakeren har mottatt skal regnes med. Beløpsgrensen gjelder samlet for hele husstanden. Gjelder utbetalingen barnepass er det ingen beløpsgrense. Arbeidsgivere (privatpersoner) som benytter den forenklete oppgjørsordningen skal ikke levere vanlig lønns- og trekkoppgave ved årets slutt. Arbeidsgiveren skal fylle ut og sende del 1 av "Oppgjørsblankett for private arbeidsgivere" (RF-1049) til skatteoppkreveren, samt beregne og innbetale forskuddstrekket. Innbetaling og oppgavelevering skal skje ved hver lønnsutbetaling - senest første virkedag etter utbetalingen. Når skatteoppkreveren mottar oppgjørsblanketten (del 1) og registrerer denne, blir de aktuelle opplysningene overført til den sentrale databasen for lønns- og trekkoppgaveopplysninger. Del 2 av oppgjørsblanketten får arbeidstakeren som lønns- og trekkoppgave, mens del 3 er arbeidsgiverens eksemplar. Arbeidstakeren må selv ta vare på blankettene for senere bruk ved utfylling av selvangivelsen.

Hvis samlet utbetaling fra en husstand går over grensen på kr 60 000 i året til private arbeidsoppgaver i hjemmet, utenom barnepass, må arbeidsgiveren fortsatt bruke den forenklete oppgjørsblanketten ved senere lønnsutbetalinger. Blanketten skal brukes selv om det i tillegg må beregnes og betales arbeidsgiveravgift av samlet lønn som til da er utbetalt, jf. punkt 4.1. Se også punkt 9.27.

For elektronisk innsending av RF-1049, se altinn.no.

Veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner

Skattefrie institusjoner mv., som i tillegg er veldedige eller allmenntilgitt, kan også benytte tilsvarende forenklet oppgjørsmetode dersom organisasjonens samlede lønnsutbetalinger ikke overstiger kr 450 000 i løpet av året, men bare for lønnsutbetalinger som ikke

overstiger kr 45 000 per ansatt, jf. punkt 4.1.

For disse er det utarbeidet et eget skjema "Oppgjørsblankett for veldedig eller allmenntilgitt institusjon eller organisasjon" (RF-1062). Denne inneholder også en del 3 som er vedlegg til organisasjonens regnskap. Se også punkt 9.29.

For elektronisk innsending av RF-1062, se altinn.no.

1.4 Hvilke ytelser er oppgavepliktige?

Det er i ligningsloven § 6-2 angitt hvilke ytelser som er oppgavepliktige. Hovedregelen er at alle ytelser er oppgavepliktige uavhengig av om ytelsene er skattefrie eller trekkfrie. Oppgaveplikten for enkelte ytelser har sin bakgrunn i kontrollmessige eller statistiske hensyn.

Oppgjør for arbeidsoppdrag i form av varer og tjenester skal også tas med på lønnsoppgaven. Rene salgsvederlag skal ikke oppgis.

1.5 Unntak fra oppgaveplikten

Unntak fra oppgaveplikten fremgår av forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrenning av lønnsoppgaveplikten.

Blant annet skal følgende beløp ikke innberettes (oppregningen er ikke uttømmende):

- Lønnsutbetaling som ikke overstiger kr 1 000 per person per år. Samlede lønnsutbetalinger som ikke overstiger kr 4 000 per person per år kreves likevel ikke innberettet når utbetalingene bare gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig. Beløpsgrensen gjelder som hovedregel for husstanden. Det skyldes at betalinger for private arbeidsoppdrag knyttet til hjem eller fritidsbolig normalt anses som utbetalt på vegne av husstandsfellesskapet. Med lønnsutbetaling menes her i utgangspunktet alle trekkpliktige godtgjørelser og skattepliktige naturalytelser (kodegruppe 100, 150 og 500). Overskrides beløpsgrensene skal hele beløpet innberettes.
- Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger kr 1 000 per person per år. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 1 000 eller kr 4 000 (se ovenfor), skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse innberettes.
- Lønnsutbetaling som ikke overstiger kr 4 000 per person per år fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner. Overskrides beløpsgrensen skal hele beløpet innberettes. Trekkfri utgiftsgodtgjørelse, som utbetales til dekning av merutgifter ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, er fritatt for lønnsinnberetning når beløpet ikke overstiger kr 10 000. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av året samlet overstiger kr 10 000, skal likevel hele utgiftsgodtgjørelsen

lønnsinnberettes. Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangementer (unntatt fri bil), kost og losji ved slike, fritt utstyr mv. som ytes i organisasjonens interesse er også fritatt. Dette gjelder uten hensyn til om det er utbetalt lønn eller utgiftsgodtgjørelse som overstiger grensene for lønnsinnberetning eller ikke.

- Skattefri fordel ved dekning av arbeidsreise, jf. FSFIN § 5-15-6 (9) og (10), som ikke overstiger kr 10 000 per person per år fra veldedig eller allmenntilgitt institusjon eller organisasjon og ved det offentliges dekning av slik reise ved politiske verv.
- Naturalytelser som i sin helhet er skattefrie. Følgende ytelser skal likevel lønnsinnberettes: helt eller delvis fri kost og losji og besøksreiser til hjemmet for pendlere, dekning av fri kost på sokkelinnretning, arbeidsgiverens tilskudd til barnehageplass for ansattes barn, og adgang til privat bruk av arbeidsgivers EK-tjenester selv om fordelen ikke overstiger kr 1 000 i inntektsåret.
- Reiseutgifter som refunderes i samsvar med fremlagt kvittering eller originalbilag når utbetalingen kun dekker mottakerens tjenesteutgifter. For pendlere skal refusjon av utgifter til besøksreiser til hjemmet innberettes med beløp og antall reiser.
- Refunderte utgifter til overnatting og kost i samsvar med fremlagte originalbilag. For pendlere som får utgifter til besøksreiser til hjemmet refundert, skal antall fraværstidspunkt lønnsinnberettes.
- Følgende utbetalinger til selvstendig næringsdrivende:
 - Vederlag for tjenester av teknisk, juridisk, regnskapsmessig eller lignende art når mottaker driver selvstendig næringsvirksomhet fra et fast forretningssted i Norge.
 - Provisjon til agent eller annen mellommann og vederlag for enhver type bistand, honorar eller annen godtgjørelse for åndsverk når godtgjørelsen ikke er fradragsberettiget direkte eller gjennom avskrivning for betaleren.
 - Provisjon til selvstendig næringsdrivende vedrørende kjøp og salg av fast eiendom eller verdipapir.

Det skal svares arbeidsgiveravgift selv om godtgjørelsen er unntatt fra oppgaveplikt på grunn av beløpets størrelse.

Er det foretatt forskuddstrekk i et beløp som er fritatt for innberetning, skal arbeidsgiveren innberette forskuddstrekket i kode 950 på lønns- og trekkoppgaven. Arbeidsvederlaget skal ikke innberettes.

1.6 Når (hvilket inntektsår) skal et beløp tas med i lønns- og trekkoppgaven?

Arbeidsgiveren skal levere oppgave over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker, jf. ligningsloven § 6-2. Det avgjørende tidspunktet (inntektsåret) for lønnsinnberetningen er hvilket år utbetalingen fant sted, eventuelt det tidligere tidspunkt da arbeidstakeren hadde ubetinget rett til å få ytelsen utbetalt, jf. skatte-loven § 14-3 (1). Dette er ikke nødvendigvis det året da beløpet ble bokført. En del arbeidsgivere har lønns-utbetaling i januar måned for lønn mv. opptjent i desember (ofte kalt 13. lønnskjøring). Slik lønn mv. som kommer til utbetaling i januar 2012, skal ikke tas med på lønnsoppgaven for 2011.

1.7 Utfylling av lønns- og trekkoppgaven

Riktig identifisering av arbeidsgiveren

Organisasjonsnummer i Enhetsregisteret (9 sifre) skal brukes for å identifisere arbeidsgiveren. Det er viktig at det er samme organisasjonsnummer som benyttes ved innbetaling av forskuddstrekk og ved innrapportering av lønns- og trekkoppgaver. Dersom arbeidsgiveren er en privatperson, skal fødselsnummer benyttes.

Riktig identifisering av arbeidstakeren

Lønns- og trekkoppgaven skal inneholde arbeidstakerens fødselsnummer eller D-nummer.

Personlige skattytere som verken har norsk fødselsnummer eller har fått tildelt D-nummer skal innberettes via Altinn ved fødselsdato (eventuelt en gyldig dato i feltet for fødselsdato). Ved innberetning på maskinlesbart medium skal slike skattytere innrapporteres på én av følgende måter:

- Dersom fødselsdato er kjent, innrapporteres denne etterfulgt av fem nuller. Fullstendig navn og (utenlandsk) adresse skal innrapporteres.
- Ved ukjent fødselsdato innrapporteres elleve nuller. Fullstendig navn og (utenlandsk) adresse skal innrapporteres.

Ved innberetning i kodegruppe 400 godtas organisasjonsnummeret i stedet for fødselsnummeret.

Arbeidstakerens navn og adresse skal alltid oppgis. Opplysningene vil bli brukt for å identifisere oppgaver når fødselsnummeret/D-nummeret mangler eller er ufullstendig. Det er spesielt viktig at arbeidstakere med adresse i utlandet føres så fullstendig at den oppgitte adressen kan brukes til postforsendelse. Ved innberetning på maskinlesbart medium, se "Lønnsinnberetning på maskinlesbart medium 13. utgave".

Opgaver med ugyldig/ufullstendig fødselsnummer blir alltid ansett som uidentifiserte og vil fremkomme på arbeidsgivers feilliste. Opplysningene vil ikke

automatisk fremkomme i skattyters selvangivelse.

Skattekommune for utenlandske arbeidstakere som jobber i Norge

På lønnsoppgaven skal arbeidstakerens skattekommune oppgis. Skattekommunen følger av skattekortet. Hvis skattekommunen ikke er kjent, skal følgende oppgis (i prioritert rekkefølge):

- Kommunen hvor arbeidstakeren bodde per 1. november i året før inntektsåret.
- Kommunen hvor arbeidstakeren først bosatte seg.
- Kommune 2312 dersom arbeidsgiveren er utenlandsk.
- Arbeidsgiverens kontorkommune dersom arbeidsgiveren er norsk.

Skattekommune for norske/utenlandske arbeidstakere som jobber i utlandet

På lønnsoppgaven skal arbeidstakerens skattekommune oppgis. Skattekommunen følger av skattekortet. Hvis skattekommunen ikke er kjent, skal arbeidsgiverens kontorkommune oppgis.

1.8 Levering av lønns- og trekkoppgaver

Lønns- og trekkoppgaver skal leveres via Altinn eller på maskinlesbart medium. Arbeidsgivere som ikke har teknisk mulighet til å levere via Altinn eller på maskinlesbart medium, skal levere opplysningene til skatteoppkreveren på papirblankett fastsatt av Skattedirektoratet.

Arbeidsgivere som leverer lønns- og trekkoppgavene via Altinn eller maskinelt skal levere oppgavene innen 31. januar 2012. For arbeidsgivere som leverer manuelle lønns- og trekkoppgaver (papiropgaver) er fristen 20. januar 2012. Arbeidsgivere innen fiske og fangstvirksomhet skal levere oppgavene innen 20. februar 2012.

Arbeidstakeren skal ha kopi av lønns- og trekkoppgaven innen 1. februar 2012. For arbeidstakere innen fiske og fangstvirksomhet er fristen 21. februar 2012.

1.9 Levering via Altinn

Altinn er den valgte innrapporteringskanalen for innsending av informasjon til det offentlige fra næringslivet/virksomheter. Alle oppgavegivere som har mulighet, oppfordres til å levere lønns- og trekkoppgavene via Altinn. Både arbeidsgiver med maskinelle lønnsrutiner og arbeidsgivere som normalt leverer lønns- og trekkoppgavene på papir har anledning til å sende inn lønns- og trekkoppgavene via Altinn.

Skattedirektoratet har som mål å erstatte dagens elektroniske innsending på maskinlesbart medium (disketter/CD/DVD) med Altinn så raskt som mulig.

For inntektsåret 2011 kan man levere lønns- og trekkoppgaver via Altinn enten ved overføring fra sluttbrukersystem som har utviklet grensesnitt mot Altinn, eller ved manuell registrering direkte i portalen på altinn.no. Arbeidsgivere som leverer via sluttbrukersystem kan levere lønns- og trekkoppgaver fra midten av desember 2011. Altinn-portalen åpner for direkte innlevering av lønns- og trekkoppgaver 2. januar 2012.

Ved levering via Altinn er det lagt inn en begrensning på 1 000 oppgaver per forsendelse. Arbeidsgivere med flere enn 1 000 oppgaver kan levere lønns- og trekkoppgaver på maskinlesbart medium, dersom de finner det problematisk å levere via Altinn.

Innrapportering

Hvem kan rapportere inn i Altinn?

Følgende kan rapportere for virksomheten i Altinn:

- styreformann/styrets leder
- daglig leder (eller tilsvarende roller)
- regnskapsfører
- revisor
- norsk representant for utenlandsk selskap

Informasjonen om hvem som innehar de ulike rollene i virksomheten hentes fra Enhetsregisteret. Det er derfor viktig at Enhetsregisteret til enhver tid har korrekte opplysninger om virksomheten. De som ifølge Enhetsregisteret er tildelt rettigheter i Altinn (eks: daglig leder), kan delegere disse rettighetene til andre (eks: økonomi-medarbeider eller revisor). Delegeringen kan begrenses til kun å gjelde utfylling av skjema.

Overføring til Altinn fra sluttbrukersystem

For informasjon om innsending av lønns- og trekkoppgaver via sluttbrukersystem må arbeidsgiveren kontakte systemleverandøren.

Manuell registrering i Altinn

Virksomheter som i dag sender inn papiroppgaver kan i stedet registrere opplysningene direkte i Altinn-portalen. Registreringsbildene inneholder validering for korrekt utfylling, og det er ikke mulig å starte innsending før informasjonen er komplett.

Innsenderen må angi om opplysningene som skal sendes inn er "ordinæroppgave" eller "endringsoppgave". Det er viktig å være oppmerksom på at det som angis her gjelder for hele oppgavesettet, dvs. opplysninger på virksomhetsnivå og alle lønns- og trekkoppgavene som er vedlagt.

Signering

Lønns- og trekkoppgavene er ikke innsendt før de er signert av person som er tildelt signeringsrettigheter, se avsnittet "Hvem kan rapportere inn i Altinn?" Signering kan enten foretas direkte i lønns- og regnskapssystemet hvis denne funksjonen støttes av programmet eller inne

Altinnportalen. Det er strengere krav til innsending av lønns- og trekkoppgaver enn til innsending av terminoppgaver, og det er ikke gitt at en person som har rettighet til å sende inn terminoppgaver har rettighet til å sende inn og signere lønns- og trekkoppgaven.

Innberetning på slettet organisasjonsnummer

Det er mulig å innberette lønns- og trekkoppgaver i Altinn på organisasjonsnummer som er utgått/slettet i Enhetsregisteret.

Endringsoppgaver

Dersom det skal gjøres endringer i innsendt informasjon, må man merke innsendingen med "endringsoppgave". Dette gjelder også hvis arbeidsgiveren kun skal gjøre endringer i årsoppgaven.

Endringsoppgaven utløser de samme tilbakemeldingene som en vanlig oppgave. Se utfyllende om endringsoppgaver under punkt 1.12.

Rapporter og avstemming

Virksomhetsrapport

Etter innlevering kan man skrive ut en rapport over innlevert informasjon for virksomheten. Denne vil ha dato og klokkeslett i øvre høyre hjørne, og er bekreftelse på at informasjonen er sendt inn. Virksomhetsrapporten kan senere avstemmes mot den elektroniske årsoppgaven (RF-1025e).

Lønns- og trekkoppgaver

Når lønns- og trekkopplysningene er sendt inn, kan man skrive ut lønns- og trekkoppgaver fra Altinn som skal leveres til arbeidstakerne. De generelle opplysningene som fremgår på baksiden av de ferdig trykte blankettene må eventuelt gis særskilt (hvor vanlig brukte koder skal føres i selvangivelsen).

Lønns- og trekkoppgaven inneholder store mengder personopplysninger og skal derfor ikke sendes på e-post som elektronisk kopi til arbeidstakeren. Hvordan personopplysninger skal behandles, er nærmere regulert i lov 14.04.2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven). Datatilsynet kan gi mer informasjon og veiledning om personopplysningsloven.

Kvittering og feilliste fra Skattedirektoratets lønns- og trekkoppgavedatabase

Kvittering/feilliste vil bli gjort tilgjengelig som PDF i meldingsboksen "Til min behandling" i Altinn fra slutten av januar 2012. Arbeidsgivere som leverer lønns- og trekkoppgaver via Altinn vil ikke få kvittering/feilliste tilsendt på papir.

For visse typer feil blir det i tillegg produsert en feilliste. Arbeidsgiveren må gjennomgå denne ved mottak, og korrigere feilene umiddelbart. Se rettledningen "Lønnsinnberetning på maskinlesbart medium 13. utgave" for

en oversikt over vanlige feiltyper.

Elektronisk årsoppgave

Dersom man leverer lønns- og trekkoppgavene via Altinn, skal man ikke sende inn Årsoppgave for arbeidsgiveravgift - Følgeskriv til lønns- og trekkoppgave 2011 (RF-1025) på papir. Skatteetaten vil på grunnlag av innsendt informasjon generere en elektronisk årsoppgave (RF-1025e), og opplysningene vil samtidig bli overført til skatteregnskapet hos skatteoppkreveren. Det er arbeidsgiverens informasjon om blant annet beregningsmåte for arbeidsgiveravgift, avgiftsgrunnlag og refusjon på virksomhetsnivå som gjør Skattedirektoratet i stand til å fylle ut årsoppgaven.

Fra slutten av januar 2012 vil årsoppgaven blir sendt til arbeidsgiverens meldingsboks "Til min behandling" i Altinn innen 72 timer, dersom lønns- og trekkoppgaven er blitt levert i Altinn innen fristen. Ved innlevering etter 31. januar 2012 kan det ta lengre tid før oppgaven er tilgjengelig i Altinn. Årsoppgaven er tilgjengelig for dem som har rettigheter til å signere lønns- og trekkoppgaven.

Arbeidsgivere som sender inn lønns- og trekkoppgaver via Altinn i flere omganger vil motta flere årsoppgaver.

Brukerstøtte

Faglig brukerstøtte er den samme som for terminoppgavene. For en oversikt over brukerstøttene til de forskjellige skatteoppkreverkontorene, se altinn.no under "Skjema og tjenester" og "Lønns- og trekkoppgave".

For mer informasjon om Altinn vises det til altinn.no og brosjyren "Enklere innsending av RF-1015 Lønns- og trekkoppgave og årsoppgave på internett". Brosjyren finnes i nettversjon på skatteetaten.no.

1.10 Maskinelle oppgaver

Opgaver på maskinlesbart medium (CD, DVD eller diskett) skal leveres til:

Skattedirektoratet
Grunnlagsdata - Innhenting
Postboks 6551 Etterstad
0606 Oslo

Tekniske krav

En detaljert rettleiding for utfylling og innlevering av maskinelle lønns- og trekkoppgaver er gitt i "Lønnsinnberetning på maskinlesbart medium 13. utgave". Rettleidingen kan lastes ned fra skatteetaten.no.

Fysisk merking

Disketter skal ha påklistret en merkelapp som gir opplysninger om innsenders navn (firma) og adresse, organisasjonsnummer, telefon-nummer, kontaktperson,

filnavn og maskintype. I tillegg skal det oppgis hvilket operativsystem som er brukt. CD og DVD skal merkes med tilsvarende opplysninger direkte på platens over-side.

Kvittering og feilliste

Alle arbeidsgivere som leverer oppgaver på maskinlesbart medium mottar "Kvittering for mottatte data". Det er viktig at arbeidsgiveren kontrollerer kvitteringen ved mottak, slik at eventuelle feil kan rettes opp så snart som mulig. Kvitteringen skal brukes som grunnlag for å fylle ut årsoppgaven, se punkt 2.1.

For visse typer feil blir det i tillegg produsert en feilliste. Arbeidsgiveren må gjennomgå denne ved mottak, og korrigerer feilene umiddelbart. Se rettleidingen "Lønnsinnberetning på maskinlesbart medium 13. utgave" for en oversikt over vanlige feiltyper.

1.11 Manuelle oppgaver

Manuelle lønns- og trekkoppgaver (papiroppgaver) skal leveres på blanketten Lønns- og trekkoppgave for 2011 (RF-1015/RF-1023/RF-1026). Blanketten fastsettes for det enkelte år og finnes på skatteetaten.no eller hos skatteoppkreveren.

Lønns- og trekkoppgaven skal leveres til skatteoppkreveren i arbeidsgiverens kontorkommune. Arbeidsgivere som har flyttet i løpet av 2011 skal sende oppgavene til den kommune man har innbetalt forskuddstrekket til i 2011.

Ved utfylling av blankettene er det viktig at:

- beløp, tall og bokstaver er skrevet tydelig innenfor feltene. Både håndskrift og maskinskrift kan benyttes,
- beløpene fylles ut i hele tall uten komma. Det skal ikke benyttes komma og/eller streker i beløpsfeltet,
- eventuelle minustegn (kun ved endringsoppgaver) føres helt til venstre i beløpsfeltet,
- sort eller blå skrift/penn benyttes.

1.12 Endringsoppgaver

Dersom tidligere innsendte lønns- og trekkoppgaver er feil eller ufullstendige, må det snarest mulig sendes inn endringsoppgaver for det aktuelle inntektsåret. Endringsoppgaver kan gis via Altinn, jf. punkt 1.9, selv om de ordinære oppgavene er gitt på annen måte. Endringsoppgavene kan også gis på maskinlesbart medium eller på papirblankett. Det bør velges det alternativ som er hensiktsmessig ut fra omfanget av endringene.

Ved innsending av endringsoppgaver via Altinn, må arbeidsgiveren velge "endringsoppgave" før han begynner å fylle ut skjemaet. Sender arbeidsgiveren endringsoppgaver på papirblankett, skal det krysses av i rubrikken for endringsoppgave. Ved innsending av

endringsoppgaver på maskinlesbart medium må rettekode fylles ut i henhold til recordbeskrivelsen.

Ved innsending av endringsoppgaver skal det også sendes Årsoppgave for arbeidsgiveravgift - Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver (RF-1025). Årsoppgaven/følgeskrivet skal bare omfatte endringsoppgavene.

For at endringene som følger av endringsoppgavene skal komme med på den forhåndsutfylte selvangivelsen, må endringsoppgaven være sendt Skattedirektoratet/skatteoppkreveren før 1. mars 2012.

Utfylling av endringsoppgaver

Alle faste felt må fylles ut fullstendig som ved første gangs innlevering. Fødselsnummer/D-nummer må være identisk med den opprinnelige oppgaven. Koden må være identisk med den opprinnelige oppgaven. Dersom koden det skal gjøres endringer på er angitt med ”-A” i den opprinnelige oppgaven, må også koden på endringsoppgaven angis med ”-A”.

En endringsoppgave skal inneholde tillegg eller reduksjon i en allerede innsendt oppgave. Det er kun differansen i forhold til tidligere innrapportert beløp som skal innrapporteres, ikke det nye beløpet. Reduksjon eller annullering av tidligere beløp/antall skal markeres med negativt (-) fortegn. Positive beløp/antall (tillegg til) skal markeres med pluss (+) fortegn.

Eksempel:

Opprinnelig beløp: kr 500.

Korrekt beløp: kr 300.

På endringsoppgaven skal det stå - 200.

Opprinnelig beløp: kr 500.

Korrekt beløp: kr 700.

På endringsoppgaven skal det stå + 200.

Hvis de tilhørende opplysningsfeltene i en kode ikke skal endres, skal det ikke føres opp verdi i feltene.

Sletting av innsendt oppgave

Dersom tidligere levert oppgave skal utgå, må det snarest sendes en oppgave som annullerer den opprinnelige oppgaven. Ved annullering skal endringsoppgaven være identisk med den opprinnelige oppgaven (fødselsnummer/ D-nummer, navn, ev. sjøfolkskode, øvrige koder etc.). Alle beløp skal ha motsatt fortegn av det som er innberettet i den opprinnelige oppgaven. Hvis et større antall oppgaver skal slettes, bør arbeidsgiveren ta kontakt med skatteoppkreveren for å avtale hensiktsmessig fremgangsmåte.

Oppgaven er sendt inn på feil fødselsnummer

Hele oppgaven må annulleres. Se avsnittet ”Sletting av innsendt oppgave”. Samtidig må det snarest leveres ny, fullstendig oppgave med korrekt fødselsnummer.

Oppgaven er feilaktig innberettet med sjøfolkskode

Hele oppgaven må annulleres. Se avsnittet ”Sletting av innsendt oppgave”. Samtidig må det snarest leveres ny fullstendig oppgave uten sjøfolkskode.

1.13 Gebyr

Oppgavepliktige arbeidsgivere som ikke har levert lønns- og trekkoppgavene innen fristen, kan ilegges gebyr, jf. ligningsloven § 10-8 og forskrift 22.01.1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver. Gebyret er kr 10 per dag for hver oppgave som ikke anses levert.

Oppgaven er for sent levert dersom den ikke er innlevert elektronisk via Altinn, levert postdistributøren som rekommandert sending innen de fastsatte frister, eller ikke er kommet frem til mottaker senest fjerde virkedag etter de fastsatte frister. Oppgaven anses som ikke levert når den mangler påføring av fødselsnummer for personer, navn og adresse for selskaper mv. eller organisasjonsnummer, jf. forskriften § 4.

Gebyr ved for sent eller ikke leverte lønns- og trekkoppgaver kan også ilegges arbeidsgivere innen fiske og fangstvirksomhet.

1.14 Mer informasjon om lønnsinnberetning

- Skattedirektoratets arbeidsgiverhefter, del 3 (skatteetaten.no)
- Lønnsarbeid i hjemmet - enklere og billigere (skatteetaten.no)
- Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner (skatteetaten.no)
- Skatteregler ved barnepass for foreldre, dagmammaer og praktikanter (skatteetaten.no)
- Nyttig informasjon til deg som benytter deg av eller som er praktikant/dagmamma (kemnerkontoret.oslo.kommune.no)
- Når en privatperson blir arbeidsgiver (skatteetaten.no)
- Kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver 13. utgave (nettversjon - skatteetaten.no)
- Lønnsinnberetning på maskinlesbart medium 13. utgave (nettversjon - skatteetaten.no)

Alle spørsmål om utfylling og levering av lønns- og trekkoppgaver skal rettes til skatteoppkreveren, mens spørsmål om det foreligger oppgaveplikt skal rettes til skattekontoret.

2 Årsoppgave/Følgeskriv/ Lønns- og pensjonskostnader (kontrolloppstilling)

2.1 Årsoppgave for arbeidsgiveravgift/ Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver

Arbeidsgiveren skal etter utgangen av kalenderåret gi oppgave (årsoppgave) over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 (2).

Når arbeidsgiveren leverer lønns- og trekkoppgavene, skal det i tillegg leveres følgeskriv, jf. forskrift 23.12.1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7 (1).

Årsoppgave/følgeskriv skal gis på skjemaet Årsoppgave for arbeidsgiveravgift - Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver (RF-1025). Skjemaet fastsettes for det enkelte år og fås hos skatteoppkreveren eller på skatteetaten.no. Skjemaet skal leveres skatteoppkreveren for den kommunen hvor lønns- og trekkoppgavene skal leveres.

For arbeidsgivere som leverer lønns- og trekkoppgavene via Altinn vil Skatteetaten generere en elektronisk årsoppgave (RF-1025e) som oversendes skatteoppkreveren automatisk. Skjemaet skal da ikke leveres på papir. Se punkt 1.9 om levering av lønns- og trekkoppgaver via Altinn.

Arbeidsgivere som leverer maskinelle lønns- og trekkoppgaver skal levere skjemaet innen 31. januar 2012, dersom kvittering for innleste lønns- og trekkoppgaver er mottatt fra Skattedirektoratet innen fristens utløp. Dersom kvitteringen kommer etter fristen, skal skjemaet leveres senest dagen etter at kvitteringen er mottatt (vanligvis innen 10. februar 2012). Er lønns- og trekkoppgavene levert for sent eller beheftet med feil, kan kvitteringen bli forsinket. Dersom kvitteringen ikke er mottatt innen 15. februar 2012 bør Skattedirektoratet kontaktes. Ved maskinell innberetning er det viktig at man legger kvitteringen fra Skattedirektoratet til grunn for utfyllingen av skjemaet, og ikke lønnsregnskapet.

Arbeidsgivere som leverer manuelle lønns- og trekkoppgaver skal levere skjemaet sammen med lønns- og trekkoppgavene innen 20. januar 2012.

2.2 Lønns og pensjonskostnader (kontrolloppstilling)

Den som selv har - eller kan pålegges - oppgaveplikt etter ligningsloven kapittel 6 skal innrette sin bokføring slik at oppgavene kan gis og kontrolleres, jf. ligningsloven § 6-1 nr. 1.

Skjemaet RF-1022 som tidligere het Kontrolloppstilling over bokførte og innberettede beløp heter nå Lønns- og

pensjonskostnader. Skjemaet er et pliktig vedlegg etter forskrift 23.12.1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7 (2). Det følger av skjemaet at det skal fylles ut av alle som har oppgavepliktige utbetalinger og som er bokføringspliktige etter lov eller etter forskrift gitt i medhold av lov, herunder offentlige etater og institusjoner.

Hensikten med skjemaet er å avstemme de innberettede og registrerte utbetalingene. De innberettede utbetalingene fremgår av skjemaet Årsoppgave for arbeidsgiveravgift - Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver (RF-1025). De samlede kostnadsførte og registrerte ytelsene hentes fra regnskapet og spesifiseres for hver kontokode på kontrolloppstillingen.

Skjemaet skal sendes skattekontoret. Skattepliktige arbeidsgivere skal levere skjemaet som vedlegg til selvangivelsen, jf. forskriften § 7 (2), jf. ligningsloven § 4-4. Ikke-skattepliktige arbeidsgivere skal også levere skjemaet innen selvangivelsesfristen.

Har arbeidsgiveren revisor, skal også revisor undertegne skjemaet, jf. forskriften § 7 (3), jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5 annet punktum. Se også SKD-melding nr. 11/01.

Skjemaet skal ikke sendes inn av arbeidsgivere som benytter forenklet oppgjørsordning (RF-1049/RF-1062).

For elektronisk innsending, se altinn.no.

3 Skattetrekk

Begrepet "skattetrekk" er en samlebetegnelse for forskuddstrekk, utleggstrekk og kildeskatt.

3.1 Arbeidsgiverens plikter og ansvar

Trekkplikt

Arbeidsgiverens plikt til å foreta forskuddstrekk er fastsatt i skattebetalingsloven §§ 5-4 (1) og 5-6. Trekkplikten omfatter alle ytelser som etter gjeldende bestemmelser er gjenstand for forskuddstrekk, også godtgjørelser i helt kortvarige arbeidsforhold. Det er ikke noe krav om at det skal foreligge et ansettelsesforhold. Arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven omfatter følgelig flere enn det man vanligvis forstår med begrepet i daglig tale. Den som er pliktig til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk er arbeidsgiver, jf. skattebetalingsloven § 4-1 (1) bokstav c.

Har skatteoppkreveren (kemnerkontoret) nedlagt utleggstrekk plikter arbeidsgiveren å foreta utleggstrekk i samsvar med de bestemmelser som er gitt i trekkpålegget, jf. skattebetalingsloven §§ 14-4 og 14-5 og skattebetalingsforskriften §§ 14-4-1 flg. og 14-5-1 flg.

Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilt selskap og sammenslutning som utbetaler utbytte til utenlandsk

aksjonær, jf. skatteloven § 10-13, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt (kildeskatt) av slikt utbytte, jf. skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav d. Det tas ved forskuddstrekket ikke hensyn til skjerming etter skatteloven § 10-13.

Innlåner som etter avtale om verdipapirlån, jf. skatteloven § 9-11, utbetaler utbyttekompensasjon som nevnt i skatteloven § 10-11 (3) til kontraktspart hjemmehørende i utlandet, plikter å foreta forskuddstrekk til dekning av inntektsskatt av slik kompensasjon, jf. skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav e. Se mer om kildeskatt i Lignings-ABC under emnet "Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet - Aksjer i norske selskaper".

Det er plikt til å trekke skatt av pensjon som utbetales til personer som er skattemessig bosatt i utlandet (kildeskatt), jf. skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav g. Den som utbetaler pensjonen skal trekke 15 prosent skatt av brutto pensjon. Det gjelder enkelte unntak.

Arbeidsgiverens ansvar

Arbeidsgiveren er økonomisk og strafferettslig ansvarlig for at trekk blir foretatt og oppgjør gitt, jf. ansvars- og straffebestemmelsene i skattebetalingsloven §§ 16-20 og 18-1.

3.2 Forskuddstrekk

Trekkgrunnlaget

Hovedregelen er at det skal foretas forskuddstrekk i enhver fordel vunnet ved arbeid som er skattepliktig, jf. skattebetalingsloven § 5-6. Det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10, herunder skal det foretas trekk i godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende. Videre skal det foretas forskuddstrekk i skattepliktige ytelser som omfattes av skatteloven §§ 5-40 til 5-42, herunder skattepliktig pensjon, livrente, understøttelse mv.

I skattebetalingsforskriften §§ 5-6-1 til 5-6-4 er det gitt særregler om ytelser det skal foretas forskuddstrekk i. Dette gjelder for eksempel feriepenger som utbetales i opptjeningsåret og sykepenger som arbeidsgiveren utbetaler og senere får refundert fra folketrygden.

Begrensninger i trekkplikten

Begrensningene i trekkplikten fremgår av skattebetalingsforskriften §§ 5-6-10 til 5-6-20

- Visse naturalytelser skal ikke tas med i grunnlaget for beregning av forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10, se punkt 8.4.
- Utgiftsgodtgjørelser er i utgangspunktet trekkpliktige selv om de ikke er skattepliktige, jf. skattebetalingsloven § 5-6 (2), men skattebetalingsforskriften §§ 5-6-11 flg. begrenser trekkplikten,

se punkt 8.7. Dekning av private utgifter skal behandles som lønn, og er alltid trekkpliktige.

- Diverse godtgjørelser som vitnegodtgjørelse og godtgjørelse til områdesjefer i Heimevernet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-16.
- Visse pensjoner, stønader og andre ytelser, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-17
- Visse godtgjørelser til personer som verken er bosatt i Norge eller midlertidig oppholder seg her, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-18
- Utenlandske artister som omfattes av artist-skatteloven, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-19
- Visse godtgjørelser utenfor tjenesteforhold, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-20

Unntak

Enkelte skattepliktige ytelser er unntatt fra trekkplikten, jf. skattebetalingsloven § 5-7 og skattebetalingsforskriften §§ 5-7-1 og 5-7-2, slik som:

- ordinære feriepenger som utbetales i ferieåret (året etter opptjeningsåret)
- del av lønn før jul
- pensjon mv. i desember måned med unntak av pensjoner det skal svares kildeskatt av
- føderåd og underholdsbidrag

Fradrag i trekkgrunnlaget

Ved beregning av forskuddstrekk skal arbeidsgiveren gjøre fradrag i beregningsgrunnlaget for, jf. skattebetalingsloven § 5-9 (1):

- pensjonsinnskudd som arbeidsgiveren avkorter i lønnen og som arbeidstakeren vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-47 (1) bokstav a og b, unntatt premie til pensjonstrygden for skogsarbeidere,
- fagforeningskontingent som arbeidsgiveren avkorter i lønnen og som arbeidstakeren vil ha krav på fradrag for ved ligningen etter skatteloven § 6-20 (begrenset til kr 3 660 for 2011) og
- fradrag etter skatteloven § 6-61 for sjøfolk bosatt i Norge. Fradraget skal være 29 %, maksimalt kr 4 200 per måned, jf. skattebetalingsforskriften § 5-9-10

Underholdsbidrag i form av barnebidrag er ikke fradragsberettiget etter skatteloven § 6-41. Slikt bidragstrekk som gjennomføres etter pålegg fra Arbeids- og velferdsetatens innkrevingssentral i arbeidstakerens lønn, skal derfor ikke redusere grunnlaget for beregning av forskuddstrekk.

Minstegrenser for forskuddstrekk

Arbeidsgiveren kan la være å foreta forskuddstrekk hvis:

- samlet forskuddstrekk hos arbeidstakeren ikke kommer til å utgjøre mer enn kr 200 i terminen,
- samlede trekkpliktige ytelser til arbeidstakeren ikke kommer til å overstige kr 1 000 i terminen.

Det er tilstrekkelig at en av de ovennevnte beløpsgrensene er oppfylt.

Selv om minstegrensene fritar arbeidsgiveren for å foreta forskuddstrekk, skal han lønnsinnberette utbetalinger til den enkelte mottaker som i løpet av året overstiger grensen for lønnsoppgaveplikt, se punkt 1.5.

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner kan la være å gjennomføre forskuddstrekk når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 4 000. Ved privat arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig er beløpsgrensen for å unnlate forskuddstrekk også kr 4 000.

Har arbeidsgiveren foretatt trekk i utbetalinger som ikke er lønnsoppgavepliktige, skal han sende lønns- og trekkoppgave hvor bare trekket innberettes (kode 950). Lønnsbeløpene innberettes da ikke.

Beregning av forskuddstrekk

Forskuddstrekket gjennomføres ved at arbeidsgiveren beregner trekkbeløpet og holder dette tilbake i oppgjøret med arbeidstakeren. Trekket skal foretas på det tidspunktet det oppstår adgang til å få godtgjørelsen utbetalt, selv om oppgjør først finner sted på et senere tidspunkt, jf. skattebetalingsloven § 5-10 (1).

Skattekort

Forskuddstrekket skal foretas på grunnlag av arbeidstakerens skattekort. Arbeidstakeren skal straks levere skattekortet til arbeidsgiveren. Selv om arbeidsgiveren får overført skattekortopplysningene maskinelt, plikter han å kreve skattekortet innlevert.

Legger ikke arbeidstakeren fram skattekortet og arbeidsgiveren heller ikke har fått opplysningene som fremgår av skattekortet på annen måte, skal det foretas forskuddstrekk med 50 % (i visse pensjons- og trygdeytelser 30 %), jf. skattebetalingsloven § 5-5 (1).

Er ikke skattekort for det nye året levert, skal forskuddstrekket beregnes etter det skattekortet arbeidstakeren la frem for arbeidsgiveren året før, jf. skattebetalingsforskriften § 5-5-1. Dette gjelder bare for januar, og forutsetter at arbeidsgiveren ikke har mottatt opplysningene på annen måte. Annen måte kan for eksempel være maskinelle opplysninger om skattekort mottatt fra Skattedirektoratet.

Om korleksjon av forskuddstrekk foretatt etter ovennevnte bestemmelser, se skattebetalingsforskriften § 5-5-2.

Ved fribeløpskort omfatter fribeløpet alle skattepliktige ytelser, dvs. kontantlønn, sykepenger, feriegodtgjørelse, lønn før jul, naturalytelser mv.

Arbeidstakeren kan kreve høyere trekk enn det som fremgår av skattekortet. Kravet må fremsettes så tidlig at arbeidsgiveren kan ta hensyn til det ved sine ordinære lønnsrutiner, jf. skattebetalingsloven § 5-5 (2).

Naturalytelser

Mottar arbeidstakeren naturalytelser, skal arbeidsgiveren gjennomføre forskuddstrekk så langt de kontante ytelser rekker. Er det ikke dekning for trekket i de kontante ytelsene, skal arbeidsgiveren melde fra til skattekontoret, jf. skattebetalingsloven § 5-10 (3).

Arbeidstakeren innkrever selv godtgjørelsen

Arbeidsgiveren skal sørge for at det blir gjennomført forskuddstrekk også i de tilfellene der arbeidstakeren selv innkrever sin godtgjørelse i forbindelse med innkaseringen av salgsbeløp eller lignende. Arbeidstakeren plikter da å innbetale forskuddstrekket til arbeidsgiveren, jf. skattebetalingsloven § 5-10 (2).

Ikke midler til både lønn og skattetrekk

Har ikke arbeidsgiveren tilstrekkelige midler til å betale regulær brutto lønn til arbeidstakeren (netto lønn og skattetrekk), skal han redusere bruttolønnen slik at det er midler nok til både netto lønn og skattetrekk. Det medfører at arbeidstakeren får mindre lønn i avlønningsperioden, men at skattetrekket blir korrekt.

Eksempel

Peder Ås har fast månedslønn på kr 30 000. Han har 40 % skattetrekk. Vanligvis får Peder utbetalt kr 18 000, mens kr 12 000 (40 % av kr 30 000) blir satt på egen skattetrekkkonto. En måned har arbeidsgiveren kun kr 18 000 til å dekke lønn til Peder. Hvis arbeidsgiveren utbetaler hele nettolønnen, uten å sørge for at det blir foretatt trekk, kan han etter skattebetalingsloven § 18-1 straffes med bøter eller fengsel inntil 6 md. Arbeidsgiveren må derfor foreta skattetrekk med kr 7 200 (40 % av kr 18 000) i de kr 18 000 han har til rådighet, og utbetale kr 10 800 til arbeidstakeren.

Dokumentasjon for foretatt forskuddstrekk

Arbeidsgiveren plikter ved hver lønnsutbetaling å gi arbeidstakeren kvittering for foretatt forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 5-10-20 (1).

Kvitteringen skal inneholde:

- arbeidstakerens navn og fødselsnummer,
- angivelse av trekkperioden,
- bruttolønnen,

- beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk med spesifikasjon etter skattebetalingsloven § 5-9,
- lønnstrekk etter FSFIN § 5-15-4 (hjemme-PC),
- størrelsen på foretatt forskuddstrekk og
- arbeidsgiverens navn og organisasjonsnummer (fødselsnummer for private arbeidsgivere)

Når inntektsåret er ute skal arbeidsgiveren gi arbeidstakeren dokumentasjon for samlet forskuddstrekk i vedkommende inntektsår, jf. skattebetalingsforskriften § 5-10-20 (2). Dokumentasjonen gis på lønns- og trekkoppgaven (RF-1015) og samlet forskuddstrekk føres i kode 950 på oppgaven. Opphører arbeidsforholdet i inntektsåret, skal samlet dokumentasjon gis når arbeidstakeren krever det.

Hvis dokumentasjonen sendes, må det gjøres på en slik måte at personvernet ivaretas.

3.3 Utleggstrekk

Hvis skatte- og avgiftskrav ikke blir betalt i rett tid, kan skatteoppkreveren som et tvangstiltak beslutte trekk i lønn (utleggstrekk). Skatteoppkreveren pålegger arbeidsgiveren eller ev. andre som skal gjennomføre trekket å holde trekkbeløpet tilbake. Utleggstrekk er et innfordringsmiddel og gjennomføres uavhengig av arbeidstakerens samtykke. Trekket skal gjennomføres i samsvar med trekkpålegg fra skatteoppkreveren. Reglene om utleggstrekk fra skatteoppkreveren fremgår av skattebetalingsloven §§ 14-4 og 14-5, og utfyllende bestemmelser er gitt i skattebetalingsforskriften §§ 14-4-1 flg. og 14-5-1 flg.

Det kan tas utleggstrekk i lønn mv. som nevnt i dekningsloven § 2-7. I motsetning til ved forskuddstrekk kan det også nedlegges utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

Det skal foretas utleggstrekk i feriepenger og den del av desemberlønnen som er unntatt for forskuddstrekk, dersom skatteoppkreveren ikke har gitt fritak for trekk i slike ytelser, jf. skattebetalingsforskriften § 14-5-7.

Utleggstrekk skal foretas når arbeidsgiveren utbetaler eller på annen måte gir oppgjør for den trekkpliktige ytelsen.

Prioriteringsreglene

Er det gitt pålegg om trekk for flere krav hos samme skyldner, og trekkgrunnlaget ikke er tilstrekkelig til å dekke alle kravene, har kravene etter dekningsloven § 2-8 følgende prioritet:

1. krav som grunner seg på lovbestemt forsørgelsesplikt (for eksempel barnebidrag, ektefellebidrag),
2. krav på erstatning eller oppreisning for skade voldt ved en straffbar handling,
3. krav på bøter,

4. krav på skatt eller offentlig avgift,
5. andre krav.

Dekningsloven § 2-8 må sammenholdes med trekkprioriteringsreglene som fremgår i skattebetalingsforskriften § 14-5-4.

Arbeidsgiverens plikter

Arbeidsgiveren skal foreta utleggstrekk i samsvar med det mottatte trekkpålegget og sende trukne beløp til skatteoppkreveren. Arbeidsgivere som har plikt til å ha skattetrekkkonto, skal oppbevare utleggstrekk nedlagt av skatteoppkreveren på skattetrekkkontoen sammen med forskuddstrekket og følge de reglene som gjelder for innrapportering og betaling av dette, se nedenfor.

Arbeidsgiveren plikter straks å underrette skatteoppkreveren dersom han får pålegg om trekk for en skyldner som ikke har krav på eller regelmessig mottar lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som kan gjøres til gjenstand for utleggstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 14-5-8.

Arbeidsgiveren plikter ved hver lønnsutbetaling å gi arbeidstakeren kvittering for foretatt utleggstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 5-10-20 (1). Samlet dokumentasjon for utleggstrekk skal gis arbeidstakeren når utleggstrekket opphører, jf. skattebetalingsforskriften § 5-10-20 (2) siste punktum. Utleggstrekket skal ikke føres på lønns- og trekkoppgaven.

Arbeidsgiverens ansvar

Unnlater arbeidsgiveren å etterkomme et trekkpålegg, har han det samme ansvaret som hvis han unnlater å gjennomføre pliktig forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 16-20 (1). Har arbeidsgiveren ikke meldt en arbeidstaker inn i arbeidstakerregisteret, kan han gjøres ansvarlig for det utleggstrekket som ev. kunne vært foretatt, jf. skattebetalingsloven § 16-20 (2).

3.4 Oppbevaring - skattetrekkkonto

Trukne beløp skal settes inn på særskilt bankkonto (skattetrekkkonto), med påtegning om at kontoen gjelder skattetrekk, jf. skattebetalingsloven § 5-12.

I stedet for løpende overføring til skattetrekkkonto kan det stilles garanti av foretak som har rett til å drive denne form for finansieringsvirksomhet etter finansieringsvirksomhetsloven § 1-4, eller saldo på skattetrekkkontoen kan til enhver tid holdes på et nivå som dekker løpende trekkansvar. Garanti for skattetrekk eller oppfylt skattetrekkkonto, som trer i stedet for innsetting, skal foreligge ved lønnsutbetalingen.

De trukne beløpene tilhører skatte- og avgiftskreditorene. Trekkbeløpene er ikke arbeidsgiverens midler, og kan derfor ikke disponeres av ham.

Overtredelse av oppbevaringsbestemmelsene er straffbart etter skattebetalingsloven § 18-1.

Private arbeidsgivere som benytter "Oppgjørsblankett for private arbeidsgivere" (RF-1049), skal betale skatte-trekket til skatteoppkreveren første virkedag etter lønnsutbetalingen, og skal ikke benytte skattetrekk-konto. Tilsvarende gjelder for veldedige eller allmenntilgjort institusjoner eller organisasjoner som benytter "Oppgjørsblankett for veldedig eller allmenntilgjort institusjon eller organisasjon" (RF-1062).

Feiloverføring til skattetrekkkonto

Arbeidsgiverens rådighet over skattetrekkkontoen er begrenset til å overføre midlene til skatteoppkreveren eller til en annen skattetrekkkonto og til å heve opptjente renter. Skatteoppkreveren kan imidlertid gi samtykke til andre disposisjoner. Ved feiloverføringer til skattetrekkkonto må man kontakte skatteoppkreveren i kontorkommunen for å få frigitt beløpet.

Ved slike henvendelser må man opplyse om følgende:

- selskapets navn
- organisasjonsnummer
- skattetrekkskontoens nummer og bankens navn
- beløpet som skal overføres
- årsak til at beløpet skal overføres
- eventuelt hvilken konto beløpet skal overføres til

3.5 Oppgaver og oppgjør

Forskuddstrekk

Arbeidsgiveren skal sende terminoppgjør (terminvis innbetaling/innberetning) for de to foregående måneder til skatteoppkreveren (kemnerkontoret) for den kommunen hvor han har sitt hovedkontor, ev. hvor han hører hjemme, jf. skattebetalingsloven § 2-1.

Arbeidsgivere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge, skal levere terminoppgjør til skatteoppkreveren for den kommune hvor han har hovedkontor for virksomheten i Norge, jf. skattebetalingsforskriften § 2-1-1 (1). Arbeidsgivere som driver varig næringsvirksomhet her i landet uten å ha hovedkontor for denne virksomheten i Norge, skal levere terminoppgjør til skatteoppkreveren for den kommune hvor han driver varig næringsvirksomhet, jf. skattebetalingsforskriften § 2-1-1 (2).

Følgende arbeidsgivere skal levere terminoppgjør til Skatt vest – Skattoppkrever utland:

- Arbeidsgivere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i Norge og som driver næringsvirksomhet i flere kommuner.
- Arbeidsgivere som ikke driver varig næringsvirksomhet i noen kommune her i landet.
- Arbeidsgivere som ikke driver noen virksomhet her i landet.

- Arbeidsgivere som bare driver virksomhet på den norske kontinentalsokkelen.

Har arbeidsgiveren flyttet skal trekket betales og oppgaver sendes til fraflyttingskommunen gjennom hele året hvis flyttingen har skjedd etter at første termin har forfalt, jf. skattebetalingsforskriften § 2-1-2.

Terminoppgave for forskuddstrekk

Hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november skal arbeidsgiveren sende terminoppgave som viser forskuddstrekket i de to foregående måneder, jf. skattebetalingsloven § 5-11. "Terminoppgave for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk" (RF-1037) skal inneholde kommunevis spesifisering over forskuddstrekket. Terminoppgaven skal sendes selv om det ikke er foretatt trekk i terminen (0-oppgave). Skatteoppkreveren kan fritta den enkelte arbeidsgiver for å sende 0-oppgave.

Lønnstrekk for Svalbard

Arbeidsgiveren skal levere terminoppgaver over foretatt lønnstrekk 31. januar og 31. juli til skatteoppkreveren for Svalbard, jf. svalbardskatteloven § 5-2 (5). Arbeidsgivere som har ansatte på fastlandet og på Svalbard skal levere to terminoppgaver for samme termin.

Altinn

Terminoppgaven kan leveres elektronisk via altinn.no. De fleste lønnssystemene kan avlevere oppgaver direkte mot Altinn, det vil si at arbeidsgiver eller regnskapsfører kan overføre terminoppgavene fra sitt lønnssystem. Arbeidsgivere som ikke benytter et slikt lønnssystem, kan logge seg inn på altinn.no og registrere og sende inn terminoppgaven direkte derfra.

Manuell terminvis innberetning

Arbeidsgivere som leverer manuelle oppgaver skal bruke blankett RF-1037. Oppgaven skal sendes skatteoppkreveren for arbeidsgiverens kontorkommune. Veiledning til utfylling av terminoppgaven kan lastes ned fra skatteetaten.no.

Betaling av forskuddstrekk

Arbeidsgiveren skal hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november sende beløp som er trukket de to foregående måneder til skatteoppkreveren. Skatteoppkreveren har ikke adgang til å gi dispensasjon fra betalingsfristene. Det foreligger ingen løpedager, og etter forfall beregnes forsinkelsesrenter. Forsinkelsesrenten ved for sen betaling av forskuddstrekk er lik den alminnelige forsinkelsesrenten fastsatt i medhold av lov 17.12.1976 nr. 100 om renter ved forsinket betaling m.m § 3 (1) første punktum.

Arbeidsgiveren kan velge å betale trekket kontant til skatteoppkreverens kontor eller ved overføring til skatteoppkreverens konto, jf. skattebetalingsloven § 9-1 (1).

Forskuddstrekket kan betales elektronisk, jf. skattebetalingsforskriften § 9-1-1. Alle elektroniske betalinger må ha gyldig KID-nummer. Bankene er pålagt å avvise elektroniske betalinger uten gyldig KID. Ved innlevering av terminoppgaven via Altinn får du oppgitt KID og kontonummer. Du kan også selv lage KID-nummer på skatteetaten.no.

Trekkoppgave

Når trekkåret er ute, skal arbeidsgiveren for hver arbeidstaker sende trekkoppgave over summen av det forskuddstrekk som er foretatt i trekkåret, jf. skattebetalingsforskriften § 5-11-4 (1). Det er ikke egen blankett for trekkoppgaven, men trekkoppgaven er kode 950 (forskuddstrekk) på blanketten for lønns- og trekkoppgave (RF-1015). Les mer om lønns- og trekkoppgaver i kapittel 1.

Forenklet oppgjør og utsatt oppgjør

For frivillige og ideelle organisasjoner og private arbeidsgivere er det gjort visse unntak fra de oppgjørsregler som er beskrevet ovenfor.

Arbeidsgivere som har lønnsutbetalinger som ikke overstiger kr 60 000 i løpet av året og som ikke gjelder næringsvirksomhet eller utleie av hus, kan benytte utsatt oppgjør. Samlet forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift skal da betales innen 15. januar i året etter inntektsåret, jf. skattebetalingsforskriften § 10-10-3 (1), jf. § 5-11-3 (2). Arbeidsgiver plikter å opprette skattetrekkkonto og å registrere arbeidsforholdet i Aa-registeret. Det skal også leveres lønns- og trekkoppgaver og årsoppgave/følgeskriv.

Ved forenklet oppgjørsordning, se punkt 1.3, skal betaling av forskuddstrekk og levering av forenklet oppgjørsblankett skje ved hver lønnsutbetaling – senest første virkedag etter utbetalingen, jf. skattebetalingsforskriften § 10-10-3 (1), jf. § 5-11-3 (3).

Utleggstrekk

Utleggstrekk skal spesifiseres på særskilt oppgjørliste for utleggstrekk (RF-1035), og innbetales på særskilt betalingskort til skatteoppkreveren som har utferdiget trekkpålegget, jf. skattebetalingsforskriften § 14-5-3. For arbeidsgivere som har plikt til å ha skattetrekkkonto, skal oppgjørliste for utleggstrekk være innsendt og trekket innbetalt innen de forfallsdatoer som gjelder for betaling av forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 14-5 (2).

Kildeskatt

Kildeskatt skal spesifiseres på særskilt oppgjørliste (RF-1005). Oppgjørliste og innbetaling av foretatt trekk skal være innsendt innen de forfallsdatoer som gjelder for betaling av forskuddstrekk.

Trukket kildeskatt på pensjon til personer som ikke er

skattemessig bosatt i Norge innberettes som forskuddstrekk på terminoppgaven med skattekommune 2435 og sendes skatteoppkreveren for arbeidsgivers kontor-kommune. Oppgjør skjer også til denne. Se nærmere under punkt 13.4.

3.6 Solidaransvar

Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre vil pliktene etter skattebetalingsloven med forskrifter i utgangspunktet påhvile både brukeren (oppdragsgiveren) og den person eller det foretak som stiller arbeidstakere til rådighet (oppdragstakeren), jf. skattebetalingsloven § 4-1 (2). Tilsvarende er oppdragsgiveren og oppdragstakeren solidarisk ansvarlig for å beregne og betale, samt sende inn oppgave over forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, jf. skattebetalingsloven § 5-4, § 5-11 og folketrygdloven § 24-3 (3). Oppdragsgiveren og oppdragstakeren er videre solidarisk ansvarlige for å sende inn lønnsoppgave mv., se ligningsloven § 6-14 nr. 2 annet punktum.

Nærmere om inn- og utleie

For å avgjøre om en arbeidstaker er utleid, må det foretas en samlet vurdering hvor følgende momenter er av betydning:

- 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 antallet arbeidstakere og hvilke kvalifikasjoner disse skal ha.

Det må foretas en konkret helhetsvurdering av kontraktsforholdet og trekkes en grense mot entreprisekontrakter eller andre avtaler om oppdrag, hvor det ikke foreligger solidarisk ansvar etter skattebetalingsloven § 4-1 (2).

I mange tilfeller kan det ofte være uklart hva som er selvstendige oppdrag (entreprise) som faller utenfor skattebetalingsloven § 4-1 (2), og hva som er utleie av arbeidskraft.

I utgangspunktet er det entreprise når:

- ledelsen av arbeidet er hos entreprenøren og ikke hos oppdragsgiveren,
- antall arbeidstakere som nyttes på oppdraget er uvedkommende for oppdragsgiveren,
- det er avtalt en fast pris,
- oppdraget er klart avgrenset,
- entreprenøren har et selvstendig ansvar for resultatet, og
- entreprenøren nytter egne materialer og verktøy.

Forhold som peker i retning av utleie av arbeidskraft:

- oppdragsgiveren har ledelsen av arbeidet,
- et bestemt antall arbeidstakere er stilt til disposisjon for oppdragsgiveren,
- det er fastsatt en timepris eller timeavhengig pris,
- det er ubestemte eller kun skisserte arbeidsoppgaver,
- oppdragsgiveren beholder ansvaret for det utførte arbeid, og
- oppdragsgiverens materialer og verktøy nyttes under oppdraget.

I praksis er det ofte flere kontraktsledd mellom den egentlige utleier av arbeidskraften og den som benytter den. Avtalene i leddene mellom den egentlige utleier og brukeren av arbeidskraften kan ha karakter av arbeidsleie eller ren arbeidsformidling. Det er bare et solidarisk ansvar for de av partene som er utleier eller leier av arbeidskraft, ikke for formidlere av arbeidskraft.

Fritak

I skattebetalingsloven § 4-1 (2), tredje og fjerde punktum står det: "De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter denne lov. Slik avtale fritar bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren."

Skattedirektoratet har i SK-melding av 7. juli 1992 nr. 12/1992 (Utv. 1992 side 1013), redegjort for den praksis som bør følges ved avgjørelse om fritak for solidaransvar. En nødvendig forutsetning for innvilgelse av fritak er at det fremsettes søknad for skatteoppkreveren og at avtalen mellom utleier og innleier fremlegges. Videre fremgår det at fritak ikke kan innrømmes i ettertid etter at ansvaret er pådratt. Partene kan søke om ettergivelse eller nedsettelse av ansvarsbeløp og/eller arbeidsgiveravgift. Slik nedsettelse skal ikke være kurant. Det må håndheves et forholdsvis generelt ansvar for å stimulere til den aktsomhet overfor arbeidsutleie som regelverket forutsetter.

For å få fritak for solidaransvar bør arbeidsgiveren i søknad oppgi/vedlegge følgende:

- kopi av skriftlig avtale mellom partene, på norsk, med opplysninger om hvem som skal ivareta pliktene som arbeidsgiver etter skattebetalingsloven, for det enkelte oppdrag,
- opplysninger om når de utleide arbeidstakerne påbegynner arbeidet, oppdragets/kontraktperiodens varighet og navn og fødselsnummer på de arbeidstakerne som leies ut og
- bekreftelse fra revisor/regnskapsfører eller bank på at oppdragstaker/utleier oppfylder vilkårene etter skattebetalingsloven § 5-12 om oppbevaring av skattetrekk.

Søknad om fritak, ev. henvendelser må skje til skatteoppkreveren for arbeidsgiverens kontorkommune.

Generelt fritak

Enkelte foretak får pga. at deres forretningsdrift er basert på utleie av arbeidskraft (typisk vikarbyråer) innvilget generelt fritak fra skatteoppkreveren for foretakets oppdragsgiveres solidaransvar. Det vil si at foretaket som leier ut arbeidskraft har sørget for at foretakets kunder (oppdragsgivere) er fritatt for solidaransvaret. De generelle fritakene gis for en tidsbegrenset periode (maksimalt ett år), og må fornyes innen utløpet av perioden. Ved søknad om generelt fritak bør bekreftelse fra revisor/regnskapsfører eller bank på at oppdragstakeren/utleieren oppfylder vilkårene etter skattebetalingsloven § 5-12 om skattetrekkkonto vedlegges, se ovenfor.

3.7 Mer informasjon om skattetrekk

- Skattedirektoratets arbeidsgiverhefter, del 1 (skatteetaten.no)
- Lønnsarbeid i hjemmet - enklere og billigere (skatteetaten.no)
- Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner (skatteetaten.no)
- Skatteregler ved barnepass for foreldre, dagammaer og praktikanter (skatteetaten.no)
- Nyttig informasjon til deg som benytter deg av eller som er praktikant/dagamma (www.kemnerkontoret.oslo.kommune.no)

4 Arbeidsgiveravgift 2011

Hovedregelen om arbeidsgiveravgift står i lov om folketrygd av 28.02.1997 nr. 19 (folketrygdloven) § 23-2. Reglene om hvordan avgiften skal beregnes er gitt i stortingsvedtak av 25.11.2010 nr. 1531 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2011 (heretter: avgiftsvedtaket) § 1 til 5.

4.1 Avgiftsplikt og grunnlag

Som hovedregel plikter enhver som har noen ansatt i tjeneste å svare arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse som utbetales til de ansatte og som skal innberettes. Det samme gjelder den som engasjerer noen til å utføre et oppdrag, når oppdraget ikke er et ledd i selvstendig næringsvirksomhet for oppdragstaker.

Lønn og annen godtgjørelse

Arbeidsgiveren skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette. Arbeidsgiveravgiften fastsettes i prosent av det beløp som innberettes for vedkommende år.

Det skal ikke gjøres fradrag i avgiftsgrunnlaget for fradrag i trekkgrunnlaget, se punkt 3.2.

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift gjelder selv om beløpet er fritatt for innberetningsplikt på grunn av

beløpets størrelse, se punkt 1.5.

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, jf. punkt 8.3.

Det skal alltid betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse til medlemmer i styrer, representantskap, utvalg, råd og lignende.

Naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser

Det skal betales arbeidsgiveravgift av naturalytelser og av utgiftsgodtgjørelser i den utstrekning naturalytelsene og utgiftsgodtgjørelsene skal tas med ved beregningen av forskuddstrekk, se punkt 3.2.

Uavhengig av trekkplikten skal det også betales arbeidsgiveravgift av verdien av fri kost til arbeidstaker på sokkelen jf. folketrygdløven § 23-2 (3) annet punktum, se punkt 9.18.

Tilskudd til pensjonsordninger og pensjon fra arbeidsgiver.

Det skal betales arbeidsgiveravgift av arbeidsgivernes og det offentliges tilskudd til livrente- og pensjonsordninger. Som avgiftspliktig tilskudd anses også betaling som skal dekke administrasjonskostnader vedrørende slike pensjoner. Forsikringsmeglerhonorar eller øvrige kostnader knyttet til formidling av tjenstepensjonsordning inngår ikke i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift. Kostnader som oppstår ved å flytte en pensjonsavtale fra et forsikringsselskap til et annet anses som en driftskostnad som arbeidsgiveren har ved å tilby pensjonsordningen til de ansatte, og inngår ikke i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Det skal betales arbeidsgiveravgift av arbeidsgiverens tilskudd til Overføringsavtalens sikringsordning, se kapittel 13. Det samme gjelder pensjon fra arbeidsgiver når pensjonen har begynt å løpe etter 1. januar 1988. Det skal også svares arbeidsgiveravgift av engangsbeløp til avsløsning av rett til pensjon i arbeidsforhold som ikke er sikret ved premie og tilskudd.

Tilskudd til pensjonsordningens premiefond og innskuddsfond omfattes også av arbeidsgiveravgiftsplikten. Derimot skal det ikke svares arbeidsgiveravgift når midler fra premiefondet/innskuddsfondet, herunder renter, benyttes til å betale årets premie

4.2 Unntak fra avgiftsplikt

Refusjon av sykepenger mv.

Det er fritak for arbeidsgiveravgift for ytelser som tilbakebetales etter folketrygdløven § 8-20 (3), § 8-21 (3) eller § 22-3 (sykelønn og lønn under fødselspermisjon mv.). En forutsetning for avgiftsfritaket er at ytelsene faktisk blir refundert. Dette løses praktisk slik at arbeidsgiverne får et fradrag i grunnlaget for arbeidsgiveravgift i den terminen ytelsene blir refundert

fra Arbeids- og velferdsetaten. Se SKD-melding nr. 3/11 punkt 11.

Introduksjonsstønad og kvalifiseringsstønad

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for introduksjonsstønad etter lov av 04.07.2003 nr. 80 om introduksjonsstønad for nyankomne innvandrere eller kvalifiseringsstønad etter lov av 18.12.2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, jf. folketrygdløven § 23-2 (5) annet punktum.

Pass av barn

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for privat pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inntektsåret, eller som har særlig behov for omsorg og pleie. Skattedirektoratets brosjyre "Skatteregler ved barnepass" gir mer informasjon.

Lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig (private arbeidsgivere)

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens hjem og fritidsbolig når lønnen ikke gir fradragsrett for arbeidsgiveren, og arbeidet ikke er en del av arbeidstakerens næring. Dette gjelder bare når slik lønn fra husholdningen samlet ikke overstiger kr 60 000 i inntektsåret. Overstiges beløpsgrensen må arbeidsgiveren beregne og betale arbeidsgiveravgift av samlet lønn som til da er utbetalt og sende inn terminoppgave, jf. nedenfor punkt 4.5. Terminoppgaven over arbeidsgiveravgift skal også sendes inn hvis arbeidsgiveren har benyttet forenklet oppgjørsordning (RF-1049), jf. punkt. 1.3. Arbeidsgiveren skal i disse tilfellene fortsatt innberette lønn mv. og skattetrekk på den forenklete oppgjørsblanketten, selv om beløpsgrensen på kr 60 000 er overskredet. Skattedirektoratets brosjyre "Lønnsarbeid i hjemmet" gir mer informasjon. Se punkt 9.27.

Lønnet arbeid for veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid for veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon når lønnsutgiftene ikke er knyttet til institusjonens eller organisasjonens næringsvirksomhet. Fritaket gjelder bare dersom institusjonens eller organisasjonens totale lønnsutgifter ikke overstiger kr 450 000 i året, og bare for lønnsutbetalinger per ansatt som ikke overstiger kr 45 000 i inntektsåret. Tilskudd til kollektive pensjonsordninger unntas ikke fra avgiftsplikten, da disse ikke behandles som lønn, se punkt 13.1 og 13.3. De avgiftspliktige tilskuddene til kollektive pensjonsordninger inngår derfor ikke i beløpsgrensene. Utbetalinger til næringsdrivende inngår ikke i beløpsgrensene. Skattedirektoratets brosjyre "Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner" gir mer informasjon. Se punkt 9.29.

Arbeid i utlandet

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for arbeid i utlandet når arbeidet er utført av utenlandsk arbeidstaker (statsborger) som ikke er medlem av norsk trygdeordning. Det skal heller ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført av person utstasjonert i utlandet av misjonsselskap, menighet eller humanitær organisasjon, når oppholdet i utlandet varer i minst to år. Se kapittel 11.

Lønn etter dødsfall

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn som utbetales for tidsrom etter arbeidstakers død. Lønn som er opptjent, men ikke forfalt før dødsfall, er heller ikke arbeidsgiveravgiftspliktig. Se punkt 9.14 (etterlønn) og punkt 9.26 (lønn opptjent før dødsfall).

4.3 Avgiftssatser og beregning

Arbeidsgiveravgiften er regionalt differensiert, som et distriktspolitisk virkemiddel, og avgiftssatser og soner fastsettes hvert år av Stortinget.

Det er virksomhetens lokalisering som avgjør hvilken sone som skal benyttes. Soneplasseringen for juridiske enheter, og eventuelle underenheter, er knyttet opp mot den registrerte forretningsadressen i Enhetsregisteret. Det er gjort unntak fra denne regelen for visse tilfeller av ambulerende virksomhet og arbeidsutleie.

Se mer om valg av avgiftssone under punkt 4.4.

Ved fribeløpsordninger gis det kun ett fribeløp per foretak. Med foretak menes juridisk enhet etter enhetsregisterloven. Det avgrenses mot underenheter innenfor en juridisk enhet. For mer om begrepet juridisk enhet, se SKD-melding nr. 3/11 punkt 7.

Generelle næringer - hovedregelen (AA)

Sone	Sats 2011
I	14,1 %
Ia	10,6 % (14,1 % etter at fribeløpet er brukt opp)
II	10,6 %
III	6,4 %
IV	5,1 %
IVa	7,9 %
V	0 %

Disse ordinære avgiftssatsene gjelder for de næringene som ikke er omfattet av noen av særreglene nedenfor.

For virksomheter som er omfattet av de ordinære reglene, gjelder det en fribeløpsordning for foretak som er registrert i sone Ia. Fribelet er kr 530 000 per foretak (juridisk enhet). Se særregel for virksomhet som driver veitransport nedenfor.

Fribelet innebærer at foretak som følger

de ordinære reglene betaler avgift etter en sats på 10,6 % i sone Ia inntil den fordelen dette medfører utgjør kr 530 000 – det vil si inntil differansen mellom avgift beregnet etter høyeste sats (14,1 %), og avgift beregnet etter lav sats (10,6 %), overstiger kr 530 000.

Når fribelet er brukt opp må foretaket benytte en sats på 14,1 %.

Statsforvaltningen og helseforetakene (BB)

Sone	Sats 2011
I	14,1 %
Ia	14,1 %
II	10,6 %
III	6,4 %
IV	5,1 %
IVa	7,9 %
V	0 %

Statsforvaltningen og helseforetakene skal anvende ordinære differensierte satser. Det gjelder imidlertid ikke noe fribelet for disse i sone Ia, og de må dermed benytte satsen 14,1 % på hele avgiftsgrunnlaget i denne sonen.

Hva som menes med statsforvaltningen og hva som omfattes av begrepet helseforetak, fremgår av SKD-melding nr. 3/11 punkt 2.5.

Veitransport (GG)

Sone	Sats 2011
I	14,1 %
Ia	10,6 % (14,1 % etter at fribelet er brukt opp)
II	10,6 %
III	6,4 %
IV	5,1 %
IVa	7,9 %
V	0 %

Det skal anvendes ordinære differensierte satser for virksomheter som driver veitransport. For foretak som er registrert i sone Ia er fribelet imidlertid lavere enn for de generelle næringene. Fribelet er kr 265 000 per foretak (juridisk enhet).

Fribelet innebærer at foretak som driver veitransport betaler avgift etter en sats på 10,6 % i sone Ia inntil den fordelen dette medfører utgjør kr 265 000 – det vil si inntil differansen mellom avgift beregnet etter høyeste sats (14,1 %), og avgift beregnet etter lav sats (10,6 %), overstiger kr 265 000.

Når fribelet er brukt opp må foretaket benytte en sats på 14,1 %.

Som veitransport anses ifølge avgiftsvedtaket § 3 annet strekpunkt tredje punktum og Standard for næringsgruppering:

- Rutebiltransport i by- og forstadsområde (kode 49.311)

- Drosjebiltransport, herunder utleie av privatbiler med sjåfør (kode 49.32)
- Rutebiltransport utenfor by- og forstadsområde (kode 49.391)
- Turbiltransport, sightseeingturer med buss, samt ikke-motorisert persontransport (kode 49.392)
- Godstransport på vei, herunder utleie av lastebiler med fører (kode 49.41)
- Flytetransport (kode 49.42)

Følgende anses ikke som veitransport:

- Ambulansetransport (kode 86.907)
- Drift av taxisentraler og annen formidling av persontransport (kode 52.214)
- Utleie og leasing av biler og andre lette motorvogner (kode 77.11)
- Drift av gods- og transportsentraler, herunder formidling av transportoppdrag (kode 52.211)
- Lasting og lossing (kode 52.24)
- Reisebyråvirksomhet (kode 79.11)
- Utleie og leasing av lastebiler (kode 77.12)
- Innsamling av ikke farlig avfall (kode 38.110, tidligere renovasjonskjøring (kode 90.00))
- Landsdekkende posttjenester (kode 53.10)
- Andre post- og budtjenester (kode 53.20)

For å avgjøre om et foretak driver med veitransport er det avgjørende hvilken virksomhet foretaket faktisk driver, ikke hvilken næringskode foretaket er registrert under.

Foretak som omfattes av bestemmelsen om veitransport, kan også drive med annen type virksomhet. Det kan for eksempel forekomme kombinasjoner bestående av veitransport som omfattes av unntaket i § 3 annet strekpunkt annet punktum, og virksomhet som omfattes av de ordinære reglene, for eksempel annen type transport. Slike selskaper får kun beregne ett fribeløp på kr 265 000, uansett om det er regnskapsmessig skille mellom de to ulike typene virksomhet.

Produksjon av visse stålprodukter og skipsbygging (CC)

Sone	Sats 2011
I	14,1 %
Ia	10,6 % (14,1 % etter at fribeløpet er brukt opp)
II	10,6 % (14,1 % etter at fribeløpet er brukt opp)
III	6,4 % (14,1 % etter at fribeløpet er brukt opp)
IV	5,1 % (14,1 % etter at fribeløpet er brukt opp)
IVa	7,9 % (14,1 % etter at fribeløpet er brukt opp)
V	0 % (14,1 % etter at fribeløpet er brukt opp)

Foretak som driver virksomhet innen disse næringene skal alltid beregne arbeidsgiveravgift etter høyeste sats, 14,1 %, uavhengig av virksomhetens plassering, jf. avgiftsvedtaket § 4 (1).

De har likevel anledning til å benytte de differensierte

satsene innenfor et fribeløp på kr 530 000. Det vil si at de differensierte satsene (i sone Ia - V) kan benyttes inntil differansen mellom avgift beregnet med disse satsene og avgift beregnet etter høyeste sats (14,1 %) overstiger dette beløpet.

Bestemmelsen omfatter følgende næringer:

- foretak som er beskjeftiget i produksjon av stålproduktene opplistet i Annex I til kapittel 25B om regionalstøtte i ESAs retningslinjer for statsstøtte, og
- foretak som bygger eller reparerer selvdrevet, sjøgående kommersielt fartøy.

Med selvdrevet, sjøgående fartøy menes fartøy som ved egen motor og eget styringssystem er fullt ut navigerbart på åpent hav.

Vilkåret om ”kommersielt fartøy” innebærer en avgrensning mot bygging og reparasjon av krigsskip og andre fartøy utelukkende for militære formål, forutsatt at dette ikke er skjulte tiltak til fordel for kommersiell skipsbyggingsindustri. Foretak som bygger eller reparerer krigsskip, vil således kunne anvende hovedregelen om differensiert arbeidsgiveravgift.

Følgende fartøy omfattes av særregelen:

- fartøy på minst 100 BRT for transport av passasjerer eller gods
- fartøy på minst 100 BRT til særlige formål (for eksempel mudringsfartøyer og isbrytere)
- slepebåt på minst 365 kW
- flytende og flyttbare uferdige skrog av ovennevnte fartøyer.

Også vesentlig ombygging av slike fartøyer er omfattet, men fartøyet må i disse tilfellene være på minst 1000 brutto registertonn (BRT). Med ”vesentlig ombygging” menes betydelige endringer av lastearrangementet, skroget, framdriftsmaskineriet eller bekvemmeligheten for passasjerene.

Landbruk og fiske etc. (DD)

Sone	Sats 2011
I	14,1 %
Ia	10,6 %
II	10,6 %
III	6,4 %
IV	5,1 %
IVa	5,1 %
V	0 %

Enkelte typer næringer innenfor landbruk, fiskeri etc. faller utenfor EØS-avtalen, jf. avtalens art. 8, og har beholdt ordningen med differensiert avgift fullt ut.

Satsene skiller seg fra de ordinære satsene (se ”Generelle næringer”) kun i sonene Ia og IVa. I de øvrige sonene er

satsene sammenfallende. I sone Ia kan slik foretak beregne avgift med en sats på 10,6 % på samtlige lønnskostnader, altså ikke bare innenfor et fribeløp. I sone IVa er satsen 5,1 %, der den etter de ordinære satsene er 7,9 %.

Hvilke næringer dette gjelder er angitt med enkelte bestemte næringskoder i avgiftsvedtaket § 5 (1):

- Dyrking av ettårige vekster, flerårige vekster og planteformering (kode 01.1-01.3)
- Husdyrhold (kode 01.4)
- Kombinert husdyrhold og planteproduksjon (kode 01.5)
- Tjenester tilknyttet jordbruk og etterbehandling av vekster etter innhøsting (kode 01.6)
- Jakt, viltstell og tjenester tilknyttet jakt og viltstell (kode 01.7)
- Skogskjøtsel og andre skogbruksaktiviteter, avvirkning og innsamling av viltvoksende produkter og annet enn tre (kode 02.1-02.3) og del av kode 16.10 (produksjon av pæler)
- Tjenester tilknyttet skogbruk (med unntak av tømmermåling) (kode 02.40)
- Hav- og kystfiske og fangst og ferskvannsfiske (kode 03.11-03.12)
- Hav- og kystbasert akvakultur og ferskvannsbasert akvakultur (kode 03.21-03.22)
- Bearbeiding og konservering av kjøtt og fjørfekjøtt og produksjon av kjøtt- og fjørfeverer (kode 10.11-10.13)
- Bearbeiding og konservering av fisk, skalldyr og bløtdyr (kode 10.20)
- Bearbeiding og konservering av frukt og grønnsaker (kode 10.3)
- Produksjon av vegetabiliske og animalske oljer og fettstoffer (kode 10.4)
- Produksjon av meierivarer og iskrem (kode 10.5)
- Produksjon av kornvarer, stivelse og stivelsesprodukter (kode 10.6), samt del av kode 10.89 (produksjon av kunstig honning og karamell)
- Produksjon av ferdigmat (kode 10.85)
- Produksjon av fôrvarer (kode 10.9)
- Engroshandel med jordbruksråvarer og levende dyr (kode 46.2)
- Engroshandel med frukt og grønnsaker (kode 46.31), samt del av kode 10.39 (produksjon av skrellede grønnsaker og blandede salater)
- Engroshandel med kjøtt og kjøttvarer (kode 46.32)
- Engroshandel med meierivarer, egg, matolje og -fett (kode 46.33)
- Engroshandel med fisk, skalldyr og bløtdyr (kode 46.381)
- Innenriks sjøtransport med gods, men bare for så vidt gjelder drift av brønnbåter (kode 50.202)
- Lagring, men bare for så vidt gjelder drift av kornsiloer (kode 52.10)

I likhet med det som gjelder for veitransport, er det den virksomheten foretaket faktisk driver som er avgjørende for om unntaksregelen kommer til anvendelse, ikke hvilken næringskode foretaket er registrert under.

Blandet virksomhet - regnskapsmessig skille

Unntakene basert på virksomhetens næringsområde, jf. avgiftsvedtaket § 4 og § 5, bygger på at det enkelte foretak skal betraktes som én enhet. Det er imidlertid gjort unntak for foretak som har blandet virksomhet, når det er et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike typene virksomhet.

Reglene om regnskapsmessig skille har bare betydning for hvilken sats som skal brukes og ikke for hvor mange fribeløp som kan oppnås.

I kravet om regnskapsmessig skille ligger at det skal være mulig å kontrollere hvor stor del av foretakets lønnskostnader mv. som knytter seg til de ulike typer virksomhet.

Produksjon av visse stålprodukter og skipsbygging

Driver et foretak både virksomhet omfattet av § 4 (1) (næringer som må betale avgift etter høyeste sats) og virksomhet innenfor en ordinær næring, er hovedregelen at de strengeste reglene må følges for hele foretakets virksomhet. Det vil si at høyeste sats skal gjelde etter at ev. fribeløp er oppbrukt.

Har foretaket et klart regnskapsmessig skille mellom to typer næringer, kan imidlertid redusert sats anvendes på lønnskostnader knyttet til den ordinære næringen, mens høyeste sats skal anvendes for lønnskostnadene knyttet til den delen av virksomheten som er omfattet av avgiftsvedtaket § 4 (1) (etter beregning av fribeløp), jf. avgiftsvedtaket § 4 (3).

Landbruk og fiskeri mv.

Driver et foretak virksomhet som både er omfattet av § 5 (1) (landbruk og fiskeri mv.) og ordinær næring, skal i utgangspunktet de ordinære reglene benyttes for hele foretaket.

Unntak gjelder dersom foretaket oppfyller kravet til klart regnskapsmessig skille mellom de to typene virksomhet. I disse tilfellene vil foretaket kunne betale avgift med lav sats for de lønnskostnader som er knyttet til landbruks-/fiskeridelen og avgift med ordinære satser for øvrige lønnskostnader. Er det ikke et klart regnskapsmessig skille, skal det betales avgift med ordinære satser for samtlige lønnskostnader. Dette vil kun ha praktisk betydning i sone Ia og IVa, da det kun er i disse sonene at det er en differanse mellom satsene i de to næringsgruppene.

Veitransport

Det kan forekomme kombinasjoner bestående av

veittransport som er omfattet av unntaket i § 3 annet strekpunkt annet punktum, og virksomhet omfattet av de ordinære reglene, for eksempel annen type transport. Spørsmålet blir hvordan fribeløpet skal beregnes i sone Ia. For slike foretak begrenses fribeløpet til kr 265 000, uansett om det er regnskapsmessig skille mellom de to ulike typer virksomhet

Svalbard

For inntekt som blir skattlagt etter svalbardskatteloven, skal det ikke betales arbeidsgiveravgift. Dette følger av avgiftsvedtaket § 3 syvende strekpunkt.

Foretak hjemmehørende på Svalbard er fritatt for arbeidsgiveravgift selv om personene som mottar lønnsutbetalingene ikke er skattepliktige til Svalbard, jf. avgiftsvedtaket § 3 syvende strekpunkt. Det forutsettes at selve arbeidet utføres på Svalbard.

Lønnstrekk etter svalbardskatteloven innberettes i halvårlig terminer, jf. svalbardskatteloven § 5-2 (5). Innberetning av arbeidsgiveravgift i henhold til forskrift 15.12.1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard § 6 (4) er inntil videre gjort frivillig.

4.4 Valg av avgiftssone

Hvilken sone den enkelte kommune er plassert i følger av avgiftsvedtaket. Oversikt over soneinndelingen finnes på skatteetaten.no.

Hovedregel - virksomhetens lokalisering

Det er i utgangspunktet virksomhetens lokalisering som er avgjørende for hvilken sone som skal benyttes.

Avgiftsvedtaket § 1 (1) og (2) lyder slik:

"Arbeidsgiveravgift beregnes etter satsen som gjelder i den sonen hvor arbeidsgiver anses å drive virksomhet. Et foretak som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor foretaket er registrert. En privatperson som er arbeidsgiver, anses å drive virksomhet i den kommunen hvor vedkommende er bosatt i følge folkeregisteret."

Det er satsen i sonen der arbeidsgiver driver sin virksomhet som skal legges til grunn for beregningen av arbeidsgiveravgift. Dette gjelder også i de tilfeller virksomheten drives i form av en registrert underenhet, jf. § 1 (3). Også foretak innen ambulerende virksomhet vil følge prinsippet om at man skal anvende satsen i sonen der virksomheten er registrert jf. § 1 (4). For sistnevnte type virksomhet vil imidlertid sonen hvor virksomheten utøves i noen tilfeller ikke være sammenfallende med sonen hvor virksomheten er registrert.

Det er beregningsenhetens registreringssted på utbetalingstidspunktet for lønn m.v. som er avgjørende. Unntak gjelder ved flytting i løpet av terminen.

For å sikre lokaliseringsreglenes notoritet og praktiserbarhet, er soneplasseringen av arbeidsgivers virksomhet knyttet opp mot registreringsreglene.

Den registrerte forretningsadressen i Enhetsregisteret er avgjørende for virksomhetens plassering.

Opplysningene i Enhetsregisteret kan imidlertid ikke alltid legges til grunn. Det kan tenkes at Enhetsregisteret av ulike grunner gir feilaktige opplysninger om virksomhetens plassering. Grunnen kan for eksempel være at en virksomhet har flyttet, uten at endringsmelding er sendt (eller at sendt melding ikke er registrert). I disse tilfellene skal arbeidsgiveren likevel benytte satsen for den sonen der foretaket skulle vært registrert. Dette gjelder likevel bare dersom riktig registrering ville medført høyere sats. Dersom riktig registrering ville medført lavere sats, er det opp til foretaket selv å sørge for at registrert adresse er korrekt.

Det må generelt kunne innfortolkes i avgiftsvedtaket § 1 (2) et krav om at registreringer i Enhetsregisteret samsvarer med de reelle forholdene med hensyn til hvor virksomheten drives. Dette innebærer et krav om at driften av virksomheten i rimelig utstrekning knytter seg til registrert forretningsadresse. Ved denne vurderingen er det naturlig å se hen til virksomhetens karakter når det tas stilling til hvilke krav det er naturlig å stille til driften av virksomheten på registrert adresse. Som et minimum må man kunne henvende seg og komme i kontakt med foretaket på registrert adresse. Det må også kunne oppstilles som et minimumskrav at det foreligger et fast bemannet kontor på adressen med minst en ansatt. Hvor registrert forretningsadresse fremstår som et postkassekontor må man ved avgiftsberegningen se bort fra registrert forretningsadresse og legge til grunn avgiftssonen hvor virksomheten reelt anses å være drevet fra.

Underenheter

Et foretak kan bestå av flere virksomheter som er geografisk eller næringsmessig avgrenset, såkalte underenheter. I de tilfeller et foretak driver virksomhet i forskjellige geografiske områder (eller innen ulike næringer), skal hver enkelt virksomhet registreres som en enhet/underenhet i det aktuelle området, jf. enhetsregisterforskriften § 10. En betingelse for å kunne registrere en underenhet er at minst én person har fast arbeidsplass på adressen.

Avgiftsvedtaket § 1 (3) lyder slik:

"Har foretaket registrerte underenheter, jf. forskrift 9. februar 1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret § 10, anses hver underenhet som egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift."

Den enkelte underenhet utgjør altså en egen beregningsenhet for arbeidsgiveravgift, og underenhetens

lokalisering avgjør hvilken sats som skal anvendes. Det er satsen i sonen der underenheten er registrert som skal anvendes på lønnskostnadene knyttet til denne virksomheten. Det må klart fremgå av lønnsregnskapet at lønnsutgifter tilknyttet arbeid for underenheten tilordnes denne. Selv om hver underenhet er en egen beregningsenhet, skal innberetning og innbetaling av arbeidsgiveravgift gjøres samlet til én skatteoppkrever.

Etter enhetsregisterreglene gjelder det enkelte unntak fra plikten til å registrere underenheter, selv om det drives virksomhet på flere steder. Det er derfor gitt en særregel i avgiftsvedtaket § 1 (4). Se nedenfor om unntaket for ambulerende virksomhet og arbeidsutleie.

Registrering av underenheter på ulike adresser har kun betydning for hvilken sats som skal anvendes, og får ingen innvirkning på fribeløpet. En juridisk enhet har kun krav på ett fribeløp.

Har et foretak registreringspliktige underenheter som ikke er registrert med eget underorganisasjonsnummer i Enhetsregisteret, regnes enheten likevel som en egen beregningsenhet. Dersom en arbeidsgiver har unnlatt å registrere en underenhet, så skal en likevel anvende satsen som gjelder for den sonen der hvor underenheten er plassert. Dette gjelder imidlertid kun dersom underenheten ligger i en sone som medfører høyere avgift enn den sonen der virksomheten er registrert. Det samme gjelder dersom underenheten er registrert i Enhetsregisteret, men av ulike grunner er registrert med feil adresse.

Arbeidstakere kan være tilknyttet ulike registreringspliktige enheter i ulike soner innenfor et foretak. I slike tilfeller skal en anvende satsen som gjelder for den sonen der den aktuelle enheten er registrert, for ytelser tilknyttet den enkelte enhet. Er det vanskelig å avgjøre nøyaktig hvilke ytelser som knytter seg til hver enkelt enhet, må en gjøre en forholdsmessig beregning på bakgrunn av hvor stor del av arbeidstiden som tilbringes på hvert enkelt sted.

Flytting av virksomhet i løpet av året

Flytting av hovedenhet eller underenhet fra én sone til en annen sone i løpet av året får virkning fra og med påfølgende termin.

Avgiftsvedtaket § 1 (5) lyder slik:

”Flytter arbeidsgiveren eller underenheten fra en sone til en annen, legges satsen i tilflyttingssonen til grunn fra og med påfølgende avgiftstermin etter registrert flyttedato.”

Det skal ”uten ugrunnet opphold” sendes inn endringsmelding vedrørende flytting av enheten etter enhetsregisterloven § 15, jf. § 5 (2) bokstav b. Avgjørende er den flyttedatoen som er oppgitt i

endringsmeldingen, så fremt meldt flyttedato innebærer realitet med hensyn til gjennomført flytting. Sendes melding om flytting lenge etter selve flyttingen, eller det av andre grunner går tid før Enhetsregisteret oppdateres, skal likevel den nye sonen benyttes fra og med terminen etter at flyttingen skjedde. Dette gjelder bare i de tilfellene dette medfører høyere avgiftssats.

Tilsvarende gjelder ikke for hvilken kommune som skal anses som innberetningskommune. Terminoppgaven skal sendes til samme skatteoppkrever hele trekkåret, selv om arbeidsgiver flytter til annen kommune i løpet av trekkåret, jf. skattebetalingsforskriften § 2-1-2. Se punkt 4.5.

Unntak for ambulerende virksomhet og arbeidsutleie

Ambulerende virksomhet

Statistisk sentralbyrå (SSB) har gitt retningslinjer for registrering av virksomheter i Bedrifts- og foretaksregisteret. Retningslinjene får indirekte betydning for valg av sone i forbindelse med beregning av arbeidsgiveravgift. Det følger av disse retningslinjene at dersom et foretak driver virksomhet på lokalt atskilte steder, skal det registreres én bedrift på hvert sted, jf. også forskrift 09.02.1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i Enhetsregisteret (enhetsregisterforskriften) § 10.

Det er imidlertid i SSBs retningslinjer gjort flere unntak fra plikten til å registrere underenheter. Dette unntaket gjelder for ambulerende virksomheter, herunder bygg- og anleggsbransjen og transportbransjen. Arbeidsgiveravgiften følger i disse tilfellene som utgangspunkt satsen i sonen hvor hovedenheten er registrert, jf. hovedregelen § 1 (2). Dette gjelder likevel ikke dersom slike foretak har opprettet et fast bemannet avdelingskontor e.l. på en annen geografisk beliggenhet, eller det drives virksomhet som faller under en annen næringskode enn virksomheten ved hovedenheten (lokal bransjeenhet). I disse tilfellene skal virksomheten likevel registreres som en underenhet, og satsen på registreringsstedet vil gjelde.

I en del tilfeller drives det imidlertid ambulerende virksomhet av en viss stabilitet og varighet innenfor en annen sone enn der hovedenheten er registrert, selv om det ikke er opprettet avdelingskontor der. Dersom registreringsreglene på grunn av virksomhetens art ikke gir påbud om registrering av underenhet i denne andre sonen, skal man på visse vilkår likevel benytte avgiftssatsen i sonen der arbeidet utføres.

Avgiftsvedtaket § 1 (4) lyder slik:

”Utføres hoveddelen av arbeidstakerens arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert, og enhetsregisterreglene på grunn av virksomhetens art ikke påbyr at underenhet registreres i sonen hvor arbeidet utføres, benyttes likevel satsen i sonen hvor

arbeidet utføres på den del av lønnskostnadene som knytter seg til dette arbeidet”.

Arbeidsgivere som omfattes av denne bestemmelsen skal anvende satsen i den sonen der hoveddelen av arbeidet utføres, men bare for den delen av arbeidet som faktisk utføres der. Tilknytningen til registrert forretningsadresse brytes i disse tilfellene.

Arbeidsutleie

Utleie av arbeidskraft er omfattet av unntaket som gjelder for ambulerende virksomheter, jf. avgiftsvedtaket § 1 (4) annet punktum. På tilsvarende måte som for ambulerende virksomheter er som utgangspunkt virksomhetens registrerte adresse avgjørende for soneplassering, jf. avgiftsvedtaket § 1 (2) og (3). Men dersom arbeidstakeren utfører hoveddelen av sitt arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert, så gjelder unntaksbestemmelsen i avgiftsvedtaket § 1 (4) første punktum tilsvarende. Unntaksbestemmelsen for arbeidsutleie er generell slik at den vil omfatte alle former for arbeidsutleie og ikke bare virksomheter som har til formål/hensikt å drive med arbeidsutleie.

Eksempel 1:

Selskap A som er registrert i Oslo leier ut arbeidskraft til bygg- og anleggsbransjen, blant annet til et entreprenørselskap registrert i Finnmark. Arbeidsoppdraget varer i ca. ett år og utføres i sin helhet i Finnmark.

Her skal selskap A benytte satsen som gjelder for sone V, altså 0 %, for de arbeidstakerne som utfører oppdrag i sone V.

Eksempel 2:

Selskap A er registrert i Finnmark og driver med arbeidsutleie. Selskapet leier ut arbeidskraft til helseforetak i Tromsø og Oslo på langtidskontrakter. Dette innebærer at de utleide arbeidstakerne utfører hoveddelen av sitt arbeid i henholdsvis Tromsø og Oslo.

Ved avgiftsberegningen skal selskap A benytte satsen på 7,9 %, som er satsen som gjelder for Tromsø, for de lønnskostnadene som knytter seg til de utleide arbeidstakerne som arbeider i Tromsø. Tilsvarende skal selskapet benytte satsen på 14,1 %, som er satsen som gjelder for Oslo, for de lønnskostnadene som knytter seg til de utleide arbeidstakerne i Oslo. Dette gjelder selv om selskap A er registrert i avgiftsone V.

Hoveddelen av arbeidet

Med hoveddelen av arbeidet menes her mer enn halvparten av antall arbeidsdager arbeidstakeren har gjennomført for arbeidsgiveren i løpet av avgiftsterminen. Hver avgiftstermin skal vurderes for seg. Det er anledning til å benytte hoveddelen av arbeidstimer i stedet for arbeidsdager i relasjon til dette kravet. Det forutsettes i så fall at arbeidsgiver er konsekvent

mht. til å beregne etter timer i stedet for dager, og at lønnsregnskapet kan produsere timelister.

Dersom arbeidstakeren utfører arbeid i flere ulike soner utenfor sonen for registreringsstedet, og man ikke kan si at hoveddelen av arbeidet i én termin er utført i noen av enkeltsonene, vil det være satsen i sonen hvor virksomheten er registrert som skal benyttes. Det vil si at man i disse tilfellene faller tilbake på hovedregelen i § 1 (2). Det er ikke nok at arbeidet som utføres utenfor registreringsstedet til sammen utgjør hoveddelen av arbeidstakerens arbeid, dersom kravet ikke er oppfylt innenfor én enkeltzone.

Kommer avgiftsvedtaket § 1 (4) til anvendelse, må arbeidsgiveren i ettertid kunne dokumentere om, og eventuelt i hvilken utstrekning, arbeidstakere har utført arbeid i en annen sone enn der virksomheten er registrert. En slik plikt må kunne sies å følge av lov av 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven). Se blant annet lovens §§ 5 (2) nr. 2, § 7 og § 10 (2). For arbeidsgivere som ikke har bokføringsplikt følger en tilsvarende dokumentasjonsplikt av skattebetalingsforskriften § 5-11-2 (9).

Eksempel 3:

Arbeidstaker A jobber i ambulerende virksomhet og arbeidet for en bestemt arbeidsgiver fordeler seg slik for en bestemt termin:

51 % i sone III
49 % i sone V (virksomhetens registreringskommune)

Her skal avgift beregnes etter satsen for sone III, altså 6,4 %, for lønnskostnadene tilknyttet arbeidet som er utført her. For resten av lønnskostnadene skal en benytte satsen som gjelder for sone V, altså 0 %.

Eksempel 4:

Arbeidstaker B jobber i ambulerende virksomhet og arbeidet for en bestemt arbeidsgiver fordeler seg slik for en bestemt termin:

51 % i sone III
24 % i sone IV
25 % i sone V (virksomhetens registreringskommune)

Her jobber arbeidstakeren over 50 % i sone III. Det skal således betales avgift etter satsen som gjelder for sone III for lønnskostnadene tilknyttet arbeidet som er utført her. For resten av lønnskostnadene skal en benytte satsen som gjelder for sone V, altså 0 %. Dette til tross for at deler av arbeidet er utført i sone IV.

Eksempel 5:

Arbeidstaker C jobber i ambulerende virksomhet og arbeidet for en bestemt arbeidsgiver fordeler seg slik for en bestemt termin:

49 % i sone III
26 % i sone IV
25 % i sone V (virksomhetens registreringskommune)

Her jobber ikke arbeidstakeren 50 % eller mer i noen sone, og en skal derfor benytte satsen som gjelder for sone V, altså 0 %, for hele terminen.

Det har ingen betydning om arbeid utføres på ulike steder innenfor "den andre sonen", så lenge hoveddelen av arbeidet utføres innenfor den aktuelle sonen i henhold til § 1 (4).

Sykedager og sykepenger

Ved vurdering av hvorvidt hoveddelen av arbeidet til en ansatt er utført i en annen sone enn der virksomheten er registrert skal en se bort fra sykedagene ved fordelingen av arbeidsdagene i terminen. Denne fremgangsmåten innebærer at et tilfeldig antall sykedager ikke påvirker valg av avgiftssone for de arbeidsdagene arbeidstakerne faktisk har vært på jobb.

I de tilfellene 50 %-regelen i § 1 (4) medfører at lønnskostnadene fordeles på en annen sone enn registreringssonen, skal en imidlertid ved beregningen av arbeidsgiveravgiften på de lønnskostnadene som knytter seg til sykedagene benytte avgiftssatsen i registreringssonen.

Naturalytelse og utgiftsgodtgjørelser

Når lønn gis i form av naturalytelse og utgiftsgodtgjørelse må en som utgangspunkt følge samme regel som for øvrige avgiftspliktige ytelse. Dvs. at man følger ordlyden i avgiftsvedtaket § 1 (4); "benyttes likevel satsen i sonen hvor arbeidet utføres på den del av lønnskostnadene som knytter seg til dette arbeidet". Dette innebærer at der naturalytelse eller utgiftsgodtgjørelser knytter seg til arbeid som arbeidstakeren har utført i en annen sone enn sonen hvor virksomheten er registrert og dette arbeidet utgjør hoveddelen av den ansattes arbeid denne terminen, så legges denne sonen til grunn for avgiftsberegningen også på disse lønns- og utgiftsgodtgjørelsene. Dersom naturalytelsene eller utgiftsgodtgjørelsene ikke kan relateres til arbeid utført i en konkret sone, må det foretas en forholdsmessig fordeling i henhold til den fordelingsnøkkelen som gjelder for lønnskostnadene for øvrig for den aktuelle terminen.

Etterutbetalinger og feriepenger

Etterutbetalinger skal fordeles på samme måte som ordinære lønnsutbetalinger. Arbeidstakerens lønnskostnader omfatter også feriepenger jf. skatteloven § 5-10 bokstav a. I utgangspunktet skal feriepenger fordeles på samme måte som ordinær lønn ble fordelt på ulike soner i opptjeningsåret. Om en slik fordeling medfører administrative problemer for arbeidsgiveren kan det gis adgang til å beregne arbeidsgiveravgift etter satsen i registreringskommunen. Det er imidlertid en

forutsetning at arbeidsgiveren er konsekvent med hensyn til hvilken løsning som velges da det ikke er tillatt med en kombinasjon av de to løsningene.

Flere arbeidsforhold

Selv om vurderingen i avgiftsvedtaket § 1 (4) er knyttet til hver enkelt termin, må en likevel vurdere hvert enkelt arbeidsforhold for seg. Nærmere bestemt vil det være tilstrekkelig om kravet "hoveddelen" av arbeidet i avgiftsvedtaket § 1 (4) er oppfylt overfor én arbeidsgiver for den bestemte terminen.

Arbeidsoppdrag i utlandet

Foretak som faller inn under unntaket for ambulerende virksomhet i § 1 (4), og som har arbeidstakere på oppdrag i utlandet, skal beregne avgift med sats på 14,1 % for den delen av arbeidet som utføres utenfor Norge, dersom denne delen av arbeidet for den enkelte ansatte utgjør mer enn 50 % av hans totale arbeid den aktuelle terminen. Dette følger av en tolkning av avgiftsvedtaket § 1 (4) kombinert med § 2 (1) og § 3 første strekpunkt. Se også SKD-melding nr. 3/11 under punkt 13.7.

Eksempel 6:

Et foretak driver med sjøtransport og er således omfattet av unntaket for ambulerende virksomhet i § 1 (4). Flere av de ansatte utfører mer enn halvparten av arbeidet i en bestemt termin utenfor norsk sjøterritorium.

Her skal en benytte en sats på 14,1 % for den delen av arbeidet som utføres utenfor Norge, siden denne delen av arbeidet for den enkelte ansatte utgjør mer enn 50 % av hans totale arbeid denne terminen.

4.5 Oppgaver og oppgjør

For hver oppgjørsperiode for skattetrekk (termin) skal arbeidsgiveren av eget tiltak beregne den arbeidsgiveravgiften som han plikter å svare, og innbetale avgiften til skatteoppkreveren (kjemnerkontoret). Oppgaver og avgiftsbeløp sendes skatteoppkreveren i den kommunen arbeidsgiveren har sitt hovedkontor, eventuelt hvor han hører hjemme. Har arbeidsgiveren flyttet skal avgiften betales og oppgaver sendes til fraflyttingskommunen gjennom hele året hvis flyttingen har skjedd etter at første termin har forfalt.

Terminoppgave for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk

Arbeidsgiveren skal beregne arbeidsgiveravgift for hver oppgjørsperiode (termin), og gi samlet oppgave til skatteoppkreveren over beregning av arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (for de to foregående måneder).

Frist for innsending av terminoppgaven er 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november, jf. folketrygdloven § 24-3 (1), jf. skattebetalingsloven § 5-11 (1).

Dersom et foretak har underenheter, skal det likevel kun leveres terminoppgave på den juridiske enhets organisasjonsnummer. Foretaket skal altså levere én oppgave som inneholder opplysninger om hele den juridiske enheten, herunder alle underenhetene.

På oppgaven skal det angis hvilken næring den enkelte arbeidsgiver tilhører. Det er næringskoden som foretaket er registrert med i Enhetsregisteret (NACE-koden) som skal benyttes.

Det skal også angis hvilken ordning det skal betales arbeidsgiveravgift etter, jf. punkt 2.1 på oppgaven. De ulike ordningene er:

- AA - Generelle næringer
- BB - Statsforvaltningen og helseforetak
- CC - Produksjon av enkelte stålprodukter etc.
- DD - Dyrking av jordbruks- og hagebruksvekster etc.
- EE - Kun innberetning av forskuddstrekk.
- GG - Veitransport
- JJ - Lønnstrekk for Svalbard

Den registrerte næringskoden er ikke nødvendigvis avgjørende for hvilken ordning det skal betales avgift etter. Det kan være ulike årsaker til at det ikke er samsvar mellom registrert næringskode og avgiftssats. For det første kan det tenkes at et foretak har endret virksomhet, uten at dette har blitt registrert i Enhetsregisteret. Det vil videre være vanlig at et foretak omfattes av en bestemmelse i avgiftsvedtaket, selv om størstedelen av foretaket driver virksomhet som isolert sett faller under en annen bestemmelse. Foretakets hovedvirksomhet vil da trolig være avgjørende for registrert næringskode.

Det gjelder kun ett fribeløp per juridisk enhet. Dette gjelder selv om foretaket har underenheter med egne underorganisasjonsnummer. Dette betyr at terminoppgaven må innberettes på organisasjonsnummeret til den juridiske enheten for at arbeidsgiveravgiften skal bli riktig beregnet. Det er en egen rubrikk under punkt 2.2 der arbeidsgiver som beregner fribeløp skal oppgi om han mottar annen bagatellmessig støtte. For mer informasjon om hva som ligger i begrepet "annen bagatellmessig støtte" vises til SKD-melding 3/11 punkt 2.2.5.

Avgiftspliktige tilskudd og premier til pensjonsordninger skal tas med på egen linje under punkt 2.3 i terminoppgaven.

Foretak som driver blandet virksomhet, men som har et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike virksomhetene, jf. avgiftsvedtaket § 4 (3) og § 5 (2), må levere to (eller flere) oppgaver per termin. I disse tilfellene skal det altså leveres flere terminoppgaver per juridiske enhet.

Altinn

Terminoppgaven kan leveres elektronisk via altinn.no. Sjekk med lønnsprogramleverandøren din om terminoppgaven kan sendes direkte fra lønnsprogrammet ditt til altinn.no. Du kan også logge deg på altinn.no og sende inn terminoppgaven direkte derifra.

Manuell innlevering

Arbeidsgivere som leverer manuelle oppgaver skal bruke blankett RF-1037. Veiledning til utfylling av terminoppgaven kan lastes ned fra skatteetaten.no.

Betaling

Arbeidsgiver skal hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november sende oppgjør for beregnet avgift i de to foregående måneder til skatteoppkreveren (kemnerkontoret), jf. skattebetalingsloven § 10-10, jf. § 5-11 (1) og folketrygdloven § 24-3 (1). Arbeidsgiveravgiften kan betales elektronisk. Alle elektroniske betalinger må ha gyldig KID-nummer. Bankene er pålagt å avvise elektroniske betalinger uten gyldig KID. Ved innlevering via Altinn vil du få oppgitt KID og kontonummer. Du kan også lage eget KID-nummer på skatteetaten.no

Når samlet avgift i en oppgjørsperiode er mindre enn kr 100, pliktes den ikke innbetalt, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1.

Årsoppgave

Arbeidsgiveren skal etter utgangen av kalenderåret gi oppgave (årsoppgave) over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 (2), se punkt 2.1

4.6 Mer informasjon om arbeidsgiveravgift

- SKD-melding nr. 3/11 "Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2011" (skatteetaten.no)
- Veiledning til terminoppgaven for arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk (skatteetaten.no)
- Skattedirektoratets arbeidsgiverhefter, del 2: Arbeidsgiveravgiften, Beregning og oppgjør (skatteetaten.no)
- Lønnsarbeid i hjemmet - enklere og billigere (skatteetaten.no)
- Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner (skatteetaten.no)
- Skatteregler ved barnepass for foreldre, dagammaer og praktikanter (skatteetaten.no)
- Nyttig informasjon til deg som benytter deg av eller som er praktikant/dagamma (kemnerkontoret.oslo.kommune.no)

5 Bokføringsregler

Med bokføring menes registrering i regnskapssystemet av transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner som direkte påvirker eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter eller kostnader. Bokføring kjennetegnes av at det posteres til debet og kredit med like store beløp.

Bokføringsplikten etter lov 19.11.2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) innebærer plikt til bokføring, spesifisering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger, og dette skal skje i samsvar med de grunnleggende prinsipper nevnt i bokføringsloven § 4. Etter lovens § 4 (1) nr. 1, jf. § 6 skal det foreligge et ordentlig og oversiktlig regnskapssystem som muliggjør produksjon av pliktig regnskapsrapportering og spesifikasjoner, og som er innrettet slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

Det er gitt utfyllende bestemmelser til bokføringsloven i forskrift 01.12.2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften).

5.1 Bokføringsplikt

Bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 er:

- enhver som har regnskapsplikt etter lov 17.07.1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven), herunder aksjeselskaper og likestilte selskaper stiftet i utlandet (NUF), og
- enhver som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven, herunder utenlandsregistrert foretak som driver skattepliktig virksomhet i Norge (NUF). Som næringsoppgave regnes ikke skjemaet "Utleie mv av fast eiendom" (RF-1189).

Arbeidsgivere som ikke har bokføringsplikt etter bokføringsloven skal, dersom vedkommende velger å ikke føre lønnsregnskap som tilfredsstillende kravene i bokføringsloven med forskrift, føre en lønnsliste for hver mottaker av lønn eller annen godtgjørelse, jf. skattebetalingsforskriften § 5-11-2, hvor det er gitt nærmere bestemmelser om innholdet av lønnslisten, tidspunktet for når opplysningene skal føres på listen og den dokumentasjon som skal være vedlagt.

Etter ligningsloven § 6-1 nr. 1 skal for øvrig den som selv har - eller kan pålegges - oppgaveplikt etter ligningsloven kapittel 6, innrette sin bokføring slik at oppgavene kan gis og kontrolleres.

5.2 Ajourholds krav

Det følger av hovedregelen i bokføringsloven § 7 at den bokføringspliktige skal bokføre alle opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i lovens § 5 og pliktig regnskapsrapportering. Bokføringen skal være

å jour innen fristene for pliktig regnskapsrapportering og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, jf. lovens § 7 (2). Bokføringspliktige med færre enn 300 bilag i året er unntatt fra kravet om ajourføring hver fjerde måned, jf. bokføringsforskriften § 4-1.

5.3 Spesifikasjonskrav

Etter bokføringsloven § 5 skal det for hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned (se unntak ovenfor), utarbeides:

1. bokføringsspesifisering,
2. kontospesifisering,
3. kundespesifisering,
4. leverandørspesifisering,
5. spesifisering av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet,
6. spesifisering av salg til eiere og deltakere,
7. spesifisering av salg og andre ytelser til ledende ansatte

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering skal det i tillegg utarbeides:

1. spesifisering av merverdiavgift,
2. spesifisering av lønnsoppgavepliktige ytelser.

De overnevnte spesifikasjoner skal i henhold til bokføringsforskriften § 3-1 inneholde:

(...)

5. Spesifisering av uttak til eiere, deltakere og egen virksomhet. Alle uttak av eiendeler og tjenester spesifisert pr. eier, deltaker eller på egen virksomhet i ordnet rekkefølge til virkelig verdi med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning.
6. Spesifisering av salg til eiere og deltakere i foretak med færre enn 10 eiere eller deltakere. Alle salg av varer og tjenester spesifisert pr. eier eller deltaker i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning. Dette gjelder selv om eiere eller deltakere opptrer som forbrukere.
7. Spesifisering av salg og andre ytelser til ledende ansatte. Alle salg av varer og tjenester til ledende ansatte spesifisert pr. ansatt i ordnet rekkefølge med dokumentasjonsdato og dokumentasjonshenvisning. Dette gjelder selv om den ledende ansatte opptrer som forbruker.
8. Spesifisering av merverdiavgift. Utgående og inngående merverdiavgift og grunnlaget for beregning av avgiften spesifisert pr. periode etter kontoene i regnskapssystemet. Spesifikasjonen skal også vise avgiftsfri omsetning og uttak, omsetning som omfattes av reglene om omvendt avgiftsplikt, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 (2), samt omsetning og uttak som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 3. Utgående avgift skal også kunne spesifiseres pr. transaksjon.
9. Spesifisering av lønnsoppgavepliktige ytelser. Lønnsoppgavepliktige ytelser spesifisert pr. periode etter kontoene i regnskapssystemet. Arbeidsgiver-

avgiftspliktige ytelser skal dessuten kunne gjengis samlet, pr. avgiftssats og kommune.

(...)

Det følger av kommentarene i "NOU 2002:20 Ny bokføringslov punkt 6.4.4 Spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser" at den bokføringspliktige fritt kan velge om det skal benyttes rene kontoer eller om spesifikasjonen skal skje ved hjelp av regnskaps-systemets øvrige koder. I sistnevnte tilfelle må arbeidsgiveren kunne spesifisere hvilke beløp innenfor hver konto som er oppgavepliktig/arbeidsgiveravgiftspliktig.

5.4 Dokumentasjonskrav

Bokførte opplysninger skal være dokumentert. Dokumentasjonen skal utstedes med et korrekt og fullstendig innhold og vise de bokførte opplysningenes berettigelse. Dokumentasjonen skal ikke endres etter utstedelse. Dersom dokumentasjonen består av flere dokumenter, skal det være referanse fra primærdokumentet til øvrige dokumenter, jf. bokføringsloven § 10.

Bokførte opplysninger skal lett kunne følges fra dokumentasjon via spesifikasjoner frem til pliktig regnskapsrapportering. Det skal likeledes på en lett kontrollerbar måte være mulig med utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering å kunne finne tilbake til dokumentasjonen for de enkelte bokførte opplysningene. Dokumentasjonen skal være systematisert på en måte som gjør det mulig å kontrollere at den er fullstendig.

Dokumentasjon av lønn mv.

Etter bokføringsforskriften § 5-6 skal dokumentasjon av lønn og andre oppgavepliktige ytelser, samt forskuddstrekk og utleggstrekk etter skattebetalingsloven, vise ytelsene pr. motpart (arbeidstaker). Dette gjelder også når det er gitt pålegg om trekk i en ytelse som ikke er gjenstand for forskuddstrekk. Følgende opplysninger skal fremgå av dokumentasjonen:

- fødselsnummer
- navn og stilling
- skattekommune
- tabellnummer og/eller den trekkprosent som står på skattekortet.

Dersom skattekortet ikke er levert, og opplysninger som skal fremgå av skattekortet ikke på annen måte er kommet til arbeidsgiverens kunnskap, skal arbeidsgiverens dokumentasjon vise navn og nummer på den kommunen hvor mottakeren av ytelsen (arbeidstakeren) oppgir at vedkommende var bosatt 1. november i året før trekkåret. Dersom arbeidstakeren er utenlandsk og ikke var bosatt i Norge 1. november i året før trekkåret, skal dokumentasjonen vise hvilken kommune vedkommende bosatte seg i ved ankomsten til Norge.

Har arbeidsgiveren mottatt pålegg om trekk, i medhold av skattebetalingsloven del II, skal dokumentasjonen også inneholde opplysninger om:

- hvem som har utferdiget pålegget
- når pålegget er mottatt
- det beløp som skal dekkes ved trekket
- inntektsåret som pålegget om trekk gjelder
- trekkprosenten eller det beløp som skal trekkes for hver utbetalingsperiode.

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering av forskuddstrekk og utleggstrekk etter skattebetalingsloven skal dokumentasjonen inneholde følgende opplysninger pr. arbeidstaker:

- dato for utbetaling av ytelser og om mulig det tidsrom ytelsen knytter seg til
- brutto ytelse, hvis aktuelt med angivelse av antall godtgjorte timer
- eventuelt tillegg for naturalytelser som det skal foretas trekk i
- fradrag for pensjonsinnskudd, bidragstrekk og trekkfri fagforeningskontingent
- trekkgrunnlaget
- størrelsen av det foretatte forskuddstrekk og utleggstrekk etter skattebetalingsloven.

For arbeidstakere som helt eller delvis godtgjøres basert på antall arbeidede timer, skal i tillegg følgende opplysninger være dokumentert pr. arbeidstaker:

- dato for utført arbeid
- antall timer den aktuelle dato
- sum timer for den aktuelle perioden

Dokumentasjon av lønn mv. skal utstedes senest på det tidspunkt det er anledning til å få de aktuelle ytelsene utbetalt, og det skal foreligge en lettfattelig beskrivelse av lønnsystemets oppbygging og funksjoner.

Dokumentasjon av reise-, oppholds- og bevertningsutgifter

Det skal fremgå av dokumentasjon av reise- og oppholdsutgifter hvem utgiftene omfatter, hva formålet med reisen har vært og hvilke arrangement den reisende har deltatt på. Dokumentasjonen skal også være i samsvar med aktuelle regler i skattebetalingsforskriften §§ 5-6-11 til 5-6-13. Dokumentasjon av bevertningsutgifter skal angi formålet og hvem bevertningen omfatter. Se bokføringsforskriften §§ 5-9 og 5-10, og punkt 8.6 om representasjon.

5.5 Nærings-/bransjeregler

Det er gitt tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer i bokføringsforskriftens kapittel 8. Dette gjelder bl.a. bygge- og anleggsvirksomhet (§ 8-1), taxinæring (§ 8-2), hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie (§ 8-3) og serveringssteder (§ 8-5).

For alle andre tjenesteytende virksomheter enn de som er

nevnt i bokføringsforskriftens §§ 8-1 til 8-3, gjelder følgende bestemmelser i forskriftens § 8-4:

Dokumentasjon av medgått tid

Bokføringspliktige som utfører tjenester hvor vederlaget er basert på tidsforbruk skal for hver eier og ansatt dokumentere utførte timer. Timene skal spesifiseres pr. dag fordelt på intern tid og på de enkelte kunder/oppdrag. Bestemmelsene gjelder også i tilfeller hvor det er avtalt fast pris. Bestemmelsene gjelder imidlertid ikke eiere og ansatte som kun utfører interne administrative oppgaver, jf. forskriftens § 8-4-1.

Dokumentasjon av timebestillinger

Bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling skal dokumentere timebestillinger. Dokumentasjonen skal omfatte tidspunkt for utførelsen av tjenesten og kundens navn. Det skal fremgå av dokumentasjonen hvilke timer som ikke er gjennomført. Dersom en avbestilt time erstattes av en ny bestilling, skal den nye bestillingen fremgå av dokumentasjonen og den tidligere bestillingen kan fjernes, jf. forskriftens § 8-4-2.

5.6 Oppbevaringskrav

Etter bokføringsloven § 13 regnes følgende som oppbevaringspliktig regnskapsmateriale:

1. årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning,
2. spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5,
3. dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet mv. og dokumentasjon av balansen,
4. nummererte brev fra revisor,
5. avtaler som gjelder virksomheten, med unntak av avtaler av mindre betydning,
6. korrespondanse som gir vesentlig tilleggsinformasjon i tilknytning til en bokført opplysning,
7. utgående pakksedler eller tilsvarende dokumentasjon som foreligger på papir på leveringstidspunktet,
8. prisoversikter som kreves utarbeidet ifølge lov eller forskrift.

Regnskapsmateriale som nevnt ovenfor i nr. 1 til 4 skal oppbevares i Norge i ti år etter regnskapsårets slutt. Regnskapsmateriale som nevnt i nr. 5 til 8 skal oppbevares i Norge i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Bokførte opplysninger som i utgangspunktet er tilgjengelig elektronisk, skal være tilgjengelig elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap

og endring. Regnskapsmaterialet skal kunne fremlegges for offentlig kontrollmyndighet i hele oppbevaringsperioden i en form som muliggjør etterkontroll.

Regnskapsmaterialet skal være tilgjengelig i lesbar form og skal kunne skrives ut på papir i hele oppbevaringsperioden.

Det er gitt enkelte unntak fra oppbevaringskravene vedrørende oppbevaringstid og oppbevaringssted, se bokføringsforskriftens kapittel 7.

5.7 Om elektronisk signatur på reiseregning

Det er ved utstedelse av en reiseregning et krav om at denne blant annet skal inneholde arbeidstakerens underskrift, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3) og (6).

Skattedirektoratet har i brev av 8. juli 2004 vurdert hvorvidt elektronisk signatur på reiseregninger kan godtas. Hovedinnholdet i brevet er som følger:

Forskriften av 14. oktober 1976 utelukker ikke elektroniske løsninger. [Forskriften er opphevet. Bestemmelsen er inntatt i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3) og (6)]. Det må imidlertid stilles relativt strenge krav for å sikre at hensynene bak kravet til underskrift opprettholdes.

Det fremgår av lov 15. juni 2001 nr. 81 om elektronisk signatur § 6 første punktum at kvalifiserte signaturer alltid vil fylle et formkrav om underskrift, forutsatt at disposisjonen kan gjennomføres elektronisk. Andre elektroniske signaturer *kan* oppfylle slike krav, jf. § 6 annet punktum. Et sentralt element i vurderingen av om en disposisjon kan gjennomføres elektronisk vil være om hensynene bak underskriftskravet i så fall blir ivarett.

Generelt skal underskrift dekke følgende funksjoner: Autentisering, integritets- og bevisikring, seremoniell-/varslingsfunksjon og tradisjon. En elektronisk løsning må gi tilfredsstillende sikkerhet for at utsteder er korrekt angitt (identitetskontroll, signaturkrav) og at reiseregningen ikke er endret etter utstedelse (integritetskrav). Hvilke krav som skal settes for å likestille håndskrevet underskrift med en elektronisk løsning vil bero på en konkret vurdering, der man blant annet ser på risikoen for sikkerhetsbrudd.

Ett av formålene med regelverket er å kunne knytte ansvar for reiseregningen til en bestemt fysisk person. Løsningen må tilby sikker lagring av hvem som har attestert reiseregningen. Det må også være en tilfredsstillende sikring mot at uvedkommende signerer. Ulike mekanismer kan her være aktuelle for å styrke autentiseringen (tokomponents autentisering, for eksempel noe en kan og noe en har, - passordkvalitet, utleveringsrutiner). Dessuten vil krav om tidsmessig nærhet mellom

signering og autentisering styrke tilliten til løsningen.

Arbeidsgiveren må vurdere om en elektronisk signatur oppfyller kravene som er satt til dette, jf. ovenfor.

5.8 Bokføringspålegg

Skattekontoret kan gi bokføringspålegg og ilegge tvangsmulkt ved brudd på bokføringsloven og bokføringsforskriften. Bestemmelser om dette er fastsatt i ligningsloven § 3-6 nr. 1, § 4-13 og § 10-6, merverdiavgiftsloven § 46a og § 52, skattebetalingsloven § 5-13a, § 5-15 (1) og § 5-16.

Bokføringspliktige som ikke følger reglene i bokføringsloven med forskrifter, kan gis et pålegg om å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaring av regnskapsopplysninger i samsvar med regelverket. Fristen for å oppfylle et bokføringspålegg kan settes til minimum fire uker og maksimum ett år. Dersom bokføringspålegget ikke er etterkommet innen den fastsatte fristen, kan skattekontoret ilegge en daglig løpende tvangsmulkt. Tvangsmulkten løper til feilene eller manglene er rettet på en tilfredsstillende måte.

Skattedirektoratet har utarbeidet retningslinjer om bokføringspålegg og ileggelse av tvangsmulkt i SKD-melding nr. 10/08.

5.9 Mer informasjon om bokføring

- Emnene ”Regnskap - foretak med bokføringsplikt” og ”Regnskap - foretak med årsregnskapsplikt” i Lignings-ABC
- Skattedirektoratets arbeidsgiverhefter, del 1, side 62-75 (skatteetaten.no)
- Skattedirektoratets arbeidsgiverhefter, del 2, side 12-13 (skatteetaten.no).

6 Meldeplikt til Aa-registeret

Etter folketrygdloven § 25-1, jf. forskrift 18.08.2008 nr. 942 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (Aa-registeret), plikter den som er arbeidsgiver å registrere seg i arbeidsgiverregisteret.

Aa-registeret er et grunndataregister som viser knytningen mellom arbeidstakere og arbeidsgivere, og har som formål å tjene offentlige myndigheters behov for opplysninger i deres oppgaveløsning.

Enhver som benytter seg av arbeidstaker for utførelse av arbeid mot vederlag i Norge er å anse som arbeidsgiver. Som arbeidsgiver anses i alle tilfeller den som selv eller ved fullmektig utbetaler vederlag som skal innberettes til ligningsmyndighetene. Se forskrift 18.08.2008 nr. 942 § 3.

Norske oppdragstakere og oppdragsgivere skal rapportere sine utenlandske arbeidstakere til NAVs

Aa-register på lik linje med norske arbeidstakere.

Den som er arbeidsgiver plikter å sende melding til arbeidstakerregisteret om inntak av arbeidstaker, endring eller opphør av et arbeidsforhold. Fristen for å sende melding er senest fredag i uken etter at arbeidsforholdet tar til, endres eller opphører. Plikten til å sende melding gjelder bare dersom det er meningen at arbeidsforholdet skal vare i minst 7 dager og det trolig vil innebære gjennomsnittlig minst fire timers arbeid per uke. Melding om opphør av tjeneste skal blant annet sendes når arbeidsforholdet opphører, eller ved permisjoner med eller uten lønn utover 14 dager.

Med arbeidstaker menes enhver som arbeider i en annens tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse.

Dette innebærer at selvstendig næringsdrivende og oppdragstakere ikke skal innmeldes i registeret. Ektefelle som arbeider i den andre ektefelles personlige foretak, skal bare regnes som arbeidstaker når arbeidsforholdet gjelder tjeneste på fartøy, jf. forskriften § 6 nr.1 (2).

Arbeidsgiver har ikke meldeplikt for en arbeidstaker når lønnsutbetalingene til arbeidstakeren er fritatt for arbeidsgiveravgift etter bestemmelsene i folketrygdloven § 23-2 (6) til (8) jf. forskriften § 5 nr. 1 bokstav a. Dette vil i praksis gjelde private arbeidsgivere og veldedige eller allmenntjenlige organisasjoner eller institusjoner som kan benytte forenklet oppgjørsordning, se punkt 4.2 og punkt 1.3.

Det er også unntak fra meldeplikten til Aa-registeret for arbeidstakere som skal rapporteres til Sentralskattekontoret for utenlandssaker i henhold til ligningsloven § 6-10, se kapittel 7.

Det gjelder spesielle bestemmelser vedrørende arbeidstakere til sjøs på fartøy eller flyttbar innretning. Se forskriften § 6.

Det er viktig at arbeidsgiveren melder fra til Aa-registeret om inntak av arbeidstakere for å unngå et ev. økonomisk ansvar for manglende iverksetting av utleggstrekk, jf. skattebetalingsloven § 16-20 (2).

Arbeidsgivere som ikke overholder meldeplikten kan ilegges gebyr, tvangsmulkt eller begge deler, jf. folketrygdloven § 25-3.

Aa-registeret forvaltes av NAV (Arbeids- og velferdsforvaltningen), og for NAV er opplysningene i registeret nødvendige ved behandlingen av stønadsaker, ved utbetaling og refusjon av sykepenger med videre. Registeret brukes også av mange andre offentlige etater, for eksempel skattemyndigheter, politi, sosialkontor og andre deler av kommunene. Registeret er videre viktig i

forbindelse med utarbeidelse av nasjonal sysselsettingsstatistikk og sykefraværstatistikk.

Den enkelte arbeidsgiver har rett til å se de opplysninger som er registrert om arbeidsgiveren. Dette gjelder både opplysninger om enheten og opplysninger om hvem som er eller har vært ansatt. Arbeidsgiveren har ikke tilgang til opplysninger om de ansattes tidligere arbeidsforhold eller om arbeidstakeren har flere arbeidsforhold.

Den enkelte arbeidstaker har rett til å få se de opplysninger som er registrert om vedkommende.

For å gjøre innrapporteringen til Aa-registeret enklere, har NAV utviklet elektroniske løsninger som kan benyttes istedenfor papirblanketter. Arbeidsgivere kan enten rapportere inn via elektronisk skjema (Aa-melding), eller rapportere ved å laste opp fil fra lønns- og personalsystemet dersom dette er godkjent av NAV Aa-registeret. For å bli godkjent for innrapportering med filuttrekk må arbeidsgiveren ha et godkjent lønns- og personalsystem. Arbeidsgivere som ønsker å benytte tjenesten, må logge seg inn via Altinn.

Arbeidsgivere som benytter papirskjema (NAV 25-01.05) skal sende disse til NAV Aa-registeret. Skjemaet kan lastes ned fra nav.no.

Kontaktinformasjon:

NAV Aa-registeret, Postboks 4330, 2308 Hamar
Telefon: 62 02 40 00, Telefaks: 62 02 40 01
E-post: aa-registeret@nav.no
www.nav.no

7 Opplysningsplikt til Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU)

Etter ligningsloven § 6-10 er det plikt til å rapportere utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere til Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Opplysningsplikten er nærmere regulert i forskrift 15.08.2008 nr. 929 om oppdragsgivers og oppdragstakers opplysningsplikt.

Oppdrag

Norske og utenlandske næringsdrivende og offentlige organ skal gi Sentralskattekontoret for utenlandssaker opplysninger om oppdrag eller underoppdrag som utføres:

- på sted for bygge- og monteringsvirksomhet i Norge eller
- på sted som står under oppdragsgivers kontroll i Norge eller
- på den norske kontinentalsokkelen

når oppdragstakeren er:

- et selskap hjemmehørende i utlandet eller
- en person bosatt i utlandet.

Oppdrag omfatter enhver tilvirknings- eller tjeneste-kontrakt, herunder innleie/utleie av arbeidskraft.

Rene varekjøp anses ikke som oppdrag. Fast eller midlertidig ansettelse av arbeidstaker faller utenfor oppdragsbegrepet og det er dermed ikke rapporteringsplikt etter ligningsloven § 6-10.

Det skal ikke gis opplysninger om oppdrag når avtalt vederlag er under NOK 10 000.

Arbeidstakere som benyttes på oppdraget

Når det er plikt til å gi opplysninger om oppdraget foreligger det også plikt til å gi opplysninger om arbeidstakeren.

Oppdragsgiveren plikter å gi opplysninger om arbeidstakere som er ansatt hos utenlandsk oppdragstaker, og som benyttes til å utføre oppdraget.

Utenlandsk oppdragstaker plikter å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdraget.

Er det opplysningsplikt om en oppdragstaker, skal det gis opplysninger om alle arbeidstakere som oppdragstaker benytter for å utføre oppdraget, uavhengig av arbeidstakernes bosted og nasjonalitet.

Rapportering

Melding om oppdragstaker og arbeidstakere skal gis på skjema RF-1199 "Opplysninger om kontrakt, oppdragsgiver og arbeidstakere". Opplysninger om oppdragstaker skal gis når kontrakt er inngått eller senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidstaker skal gis innen 14 dager etter arbeidstakers første arbeidsdag på oppdraget. Opplysninger om siste arbeidsdag skal gis senest 14 dager etter siste arbeidsdag.

Dersom det skjer endringer etter at opplysningene er gitt, skal det gis korrigerende opplysninger senest 14 dager etter at endringen fant sted.

Selv om flere er pliktige til å gi samme opplysninger, er det tilstrekkelig at en av dem gir disse. Dette fritar imidlertid ingen av partene fra ansvar dersom opplysningene ikke blir gitt.

Det er plikt til å gi opplysninger uavhengig av om den utenlandske oppdragstakeren er skattepliktig til Norge. Skatteavtaler mellom Norge og andre land fritar ikke fra opplysningsplikten.

Opplysningene kan rapporteres elektronisk via altinn.no. Alternativt kan skjemaet lastes ned fra skatteetaten.no eller bestilles fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Skjemaet sendes til Sentralskattekontoret for utenlandssaker, se postadresse nedenfor.

Sanksjoner

Mangler det opplysninger, kan skattemyndighetene ilegge løpende dagmulkt inntil opplysningene blir gitt, jf. ligningsloven § 10-6. Den som ikke etterkommer plikten til å gi opplysninger, kan etter ligningsloven § 10-8 bli ilagt et gebyr med et fast beløp per dag for hver oppgave som ikke blir levert. Etter omstendighetene kan det også pålegges ansvar for oppdragstakeres og deres arbeidstakeres manglende innbetaling av skatt og arbeidsgiveravgift, jf. ligningsloven § 10-7.

Kontaktinformasjon:

Sentralskattekontoret for utenlandssaker,
Postboks 8031, 4068 Stavanger
Telefon: 51 96 96 00, Telefaks: 51 96 96 96
E-post: sfu@skatteetaten.no
skatteetaten.no

8 Definisjoner og grensedragninger

8.1 Arbeidsreise – yrkesreise

Klassifisering av en reise som arbeidsreise (reise mellom hjem og fast arbeidssted) eller yrkesreise har betydning for beregningen av fradrag for reiseutgifter og hvordan godtgjørelse til dekning av reiseutgifter skal behandles skattemessig.

Skattytere har som hovedregel krav på et avstandsfradrag for arbeidsreiser etter en standardsats på kr 1,50 per km (kr 0,70 over 35 000 km). Fradrag for arbeidsreiser gis bare med det beløp som overstiger et bunnbeløp på kr 13 950 (2011) i året.

Hvis arbeidsgiveren betaler en godtgjørelse for arbeidsreise, skal godtgjørelsen i sin helhet behandles som lønn, jf. FSFIN § 5-11-1 (1).

Dekker arbeidsgiveren kostnader til yrkesreiser, anses i utgangspunktet ikke dekningen som skattepliktig inntekt for skattyteren. Bilgodtgjørelse ved bruk av egen bil er skatte-, trekk- og avgiftsfri såfremt godtgjørelsen ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssatser (som i 2011 tilsvarer satsene for bilgodtgjørelse i statens særavtaler for reiser (reiseregulativene), jf. Skattedirektoratets kunngjøring 2. februar 2011) og legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (6) er fulgt, jf. punkt 9.6.

Det er først og fremst ved reiser uten overnatting at skillet arbeidsreiser/yrkesreiser er aktuelt. En reise der skattyter av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet vil som hovedregel være yrkesreise, jf. FSFIN § 6-44-13 bokstav c. Dette gjelder likevel ikke for pendlers besøksreise til hjemmet, se punkt 8.5 Pendlere.

Klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise

Bestemmelsene om klassifisering av arbeidsreise og yrkesreise er inntatt i FSFIN § 6-44 avsnitt B.

Arbeidsreiser

Følgende reiser uten overnatting utenfor boligen mv. skal som hovedregel behandles som arbeidsreiser, jf. FSFIN § 6-44-12 :

- Reise mellom bolig og fast arbeidssted.
- Reise mellom faste arbeidssteder. Dette gjelder både når de faste arbeidsstedene er i samme arbeidsforhold/virksomhet og når de er i forskjellige arbeidsforhold/virksomheter.
- Reise mellom hjem eller arbeidssted og undervisningssted hvor det ytes undervisning etter lov 4. juli 2003 nr. 80 om introduksjonsordning for nyankomne innvandrere (introduksjonsloven). Dette gjelder uavhengig av om arbeidsstedet anses som fast.

Om hva som er fast arbeidssted, se nedenfor.

Yrkesreiser

Følgende reiser skal som hovedregel behandles som yrkesreiser jf. FSFIN § 6-44-13:

- Reise mellom bolig og ikke-fast arbeidssted
- Reise mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted
- Reise mellom ikke-faste arbeidssteder
- Reise med overnatting utenfor boligen, når overnattingen skjer av hensyn til arbeidet.
- Reise mellom bolig og fast arbeidssted før skattyteren påbegynner en yrkesreise og/eller etter vedkommende avslutter en viderereise fra/til et annet arbeidssted. Dette gjelder såfremt
 - skattyteren oppholder seg kort tid på det faste arbeidsstedet og
 - ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet
- Reise mellom bolig og fast arbeidssted når arbeidet regelmessig gjør det påkrevet å frakte arbeidsutstyr, varer og lignende med bil.
- Reise ved tilkallinger utenom ordinær arbeidstid.
- Reise mellom arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller utlandet og et oppmøtested for transport dit.

Skillet fast/ikke-fast arbeidssted

Definisjoner av fast/ ikke-fast arbeidssted er gitt i FSFIN § 6-44-11

Fast arbeidssted

Som fast arbeidssted anses:

- sted hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid. Har skattyter flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold, anses han normalt å utføre sitt arbeid på det sted

hvor han tilbringer det meste av arbeidstiden i en tomånedersperiode.

- sted hvor skattyter ikke normalt utfører sitt arbeid, men som for skattyter er det samme i en periode på mer enn to uker
- oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse til arbeid når oppmøtestedet er det samme i en periode på mer enn to uker
- oppmøtested for transport til eller fra arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller i utlandet.

Vurderingen av om det foreligger et fast arbeidssted foretas for hvert enkelt arbeidsforhold.

Ikke-fast arbeidssted

Med ikke-fast arbeidssted menes:

- arbeidssted eller oppmøtested som ikke er nevnt ovenfor
- særskilt sted for møte, kurs og lignende der skattyter er deltaker
- sted hvor skattyter ikke arbeider mer enn 10 dager i inntektsåret. Det foretas en selvstendig vurdering for hvert arbeidsforhold.

Flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold (tomånedersregelen)

Arbeider skattyter på flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold, skal det arbeidsstedet hvor det meste av arbeidstiden tilbringes i den tomånedersperioden som er nevnt i sktbl. § 5-11 (1) (januar-februar, mars-april osv.) anses å være det arbeidsstedet hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid i samme to-månedersperiode. Tomånedersregelen får ikke anvendelse hvis arbeidsstedene er i forskjellige arbeidsforhold.

Skattyteren kan således bare ha ett fast arbeidssted i samme tomånedersperiode i samme arbeidsforhold. Det arbeidsstedet hvor skattyteren arbeider mest i den aktuelle tomånedersperioden i forhold til de andre arbeidsstedene, anses som fast arbeidssted i denne perioden etter denne regelen. Arbeider skattyteren tilnærmet like mye på hvert av arbeidsstedene, må det gjøres en totalvurdering av hvilket av arbeidsstedene som er det faste. Ved denne vurderingen skal en blant annet legge vekt på

- hvor de mest sentrale funksjoner utføres
- hvor det er flest medarbeidere
- hvor ledelsen befinner seg
- hvor administrasjonen er plassert
- hvilket sted som har kortest vei fra skattyterens bolig

Ingen av momentene er alene avgjørende.

Denne vurderingen må i prinsippet foretas særskilt for hver to-månedersperiode i samme arbeidsforhold.

Kravet til to-ukersperiode

Et arbeidssted hvor skattyteren normalt ikke utfører sitt arbeid, jf. ovenfor, blir et fast arbeidssted i tillegg til andre faste arbeidssteder, såfremt skattyter arbeider der sammenhengende i mer enn to uker. Tilsvarende gjelder for oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse av arbeidsoppdrag. Er to-ukerskravet oppfylt, vil arbeidsstedet være fast fra første dag, ikke fra den dag to-ukerskravet oppfylles. To-ukersperioden behøver ikke å ligge innenfor en to-månedersperiode.

En sammenhengende periode på mer enn to uker innebærer i utgangspunktet at skattyter arbeider/møter opp på samme sted hver ordinære arbeidsdag i en sammenhengende tidsperiode på minst to uker pluss en dag. Perioden kan regnes fra hvilken som helst ukedag.

Det er tilstrekkelig at skattyter arbeider mer enn 50 % av arbeidstiden vedkommende dag på vedkommende sted for at denne dagen skal telle med i to-ukersperioden.

Fravær en dag for å utføre arbeid et annet sted i samme arbeidsforhold mv., vil avbryte to-ukersfristen umiddelbart. Fravær fra arbeidet på inntil tre sammenhengende dager, pga. sykdom, ferie, individuell avspasering mv., påvirker imidlertid ikke anvendelsen av to-ukersgrensen. Fravær på grunn av fridager som er generelle i samfunnet, for vedkommende bransje eller for vedkommende arbeidsgiver, som f.eks. fri på lørdager, helligdager, julaften og i romjulen, regnes ikke med i tredagersperioden. Således vil en som har fri lørdag og søndag, ikke anses å bryte den sammenhengende perioden om han/hun også tar fri på fredag og mandag. Dette gjelder selv om de øvrige ansatte ellers arbeider ekstraordinært på slike dager, f.eks. for å overholde en frist. Fravær på torsdag og fredag i én uke, og mandag og tirsdag uken etter, regnes som fravær i fire sammenhengende dager. Ved fravær som avbryter fristen, anvendes to-ukersregelen særskilt for hver periode før og etter fraværet.

Særskilt sted for møte, kurs o.l.

Særskilt sted for møte, kurs o.l. der skattyter er deltaker, anses ikke som fast arbeidssted. Dette gjelder selv om kursstedet ellers ville blitt ansett som fast arbeidssted etter andre regler, for eksempel fordi kurset varer lengre enn to uker. Regelen gjelder uansett om det er skattyters foretak/skattyters arbeidsgiver som avholder møtet eller kurset eller om det benyttes ekstern arrangør. Videre gjelder regelen uansett hvor lenge kurset varer. Utfører skattyter normalt sitt arbeid på kursstedet, møtestedet mv., vil dette bli ansett som fast arbeidssted.

Reiser med overnatting

Reiser hvor skattyter av hensyn til arbeidet må overnatte utenfor sitt hjem, anses som yrkesreise. Dette gjelder reisen til overnattingsstedet når arbeidsoppholdet starter, og returreisen når arbeidsoppholdet er ferdig. Dette

gjelder uavhengig av lengden på arbeidsoppholdet.

Regelen gjelder tilsvarende hvis skattyter allerede har et overnattingssted ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, for eksempel hotell eller brakke, og av hensyn til arbeidet må overnatte utenfor denne boligen. Regelen gjelder uavhengig av hvordan overnattingen skjer enten det f.eks. er på hotell under en yrkesreise, på et rutegående kommunikasjonsmiddel eller på et mobilt arbeidssted.

Yrkesreisen inkluderer reisen fra boligen til overnattingsstedet. Dette gjelder selv omreisen går via det stedet hvor det utføres arbeid under yrkesoppholdet, og selv om dette er et fast arbeidssted. Det samme gjelder reisen fra overnattingsstedet og helt tilbake til boligen.

Daglige reiser mellom overnattingsstedet og arbeidsstedet anses som en isolert reise. Denne reisen vurderes forskjellig avhengig av om arbeidsstedet er fast eller ikke-fast. Er arbeidsstedet fast skal reisen anses som arbeidsreise. Er arbeidsstedet ikke-fast, for eksempel hvor skattyter er på tjenestereise som ikke varer lengre enn to uker, anses denne reisen som en yrkesreise.

Reise mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med en viderereise

Hvis skattyter er innom det faste arbeidsstedet før han påbegynner en yrkesreise utenfor det faste arbeidsstedet, kan reise mellom boligen og det faste arbeidsstedet på nærmere bestemte vilkår bli ansett som en yrkesreise. Dette gjelder såfremt

- viderereisen er en yrkesreise i samme arbeidsforhold, og
- skattyter oppholder seg i kort tid på det faste arbeidsstedet og ikke utfører alminnelig arbeid på det faste arbeidsstedet.
- I den grad det utføres arbeid på det faste arbeidsstedet, må aktiviteten ha direkte tilknytning til den påfølgende yrkesreisen i form av f.eks. å hente materiell eller personer.

Det er ikke noe krav at skattyter overnatter utenfor hjemmet på yrkesreisen videre fra det faste arbeidsstedet. Reise direkte tilbake til hjemmet fra oppdragsstedet, anses som yrkesreise. Går hjemreisen via det faste oppmøtestedet, anses reisen fra det faste oppmøtestedet til hjemmet som arbeidsreise. Regelen gjelder ikke hvis viderereisen er en arbeidsreise.

For en del yrkesgrupper vil oppmøte før en videre yrkesreise være en del av den daglige og rutinemessige utførelsen av tjenesten (arbeidet). Dette vil for eksempel gjelde for yrkesgrupper der oppmøtestedet er det stedet vedkommende får tildelt arbeidsoppdrag, men hvor det normalt ikke utføres alminnelig arbeid. Slike tilfeller omfattes ikke av regelen. Her vil reisen mellom

skattyters bolig og oppmøtestedet derfor i utgangspunktet anses som en arbeidsreise.

Reiser hvor arbeidsutstyr medbringes

Reise mellom bolig og fast arbeidssted er yrkesreise når arbeidet regelmessig gjør det påkrevd

- å frakte med seg arbeidsutstyr, varer o.l. på reisen og
- at frakten må foretas med bil, f.eks. fordi utstyret, varene mv. er tungt og/eller omfangsrikt.

Hensyn som gjør det påkrevd å frakte arbeidsutstyr mv. mellom bolig og arbeidssted, kan være at det ikke er lagringsmuligheter på arbeidsstedet, eller at lagring der er for usikkert med hensyn til tyveri, hærverk mv. Slik hensyn kan også være at skattyter regelmessig må vedlikeholde utstyret og utfører dette hjemme utenfor arbeidstid. Fare for tyveri av eller hærverk mv. på selve bilen, kan imidlertid ikke påberopes som grunnlag for å anse kjøringen mellom hjemmet og arbeidsstedet som yrkeskjøring.

Tilkalling utenom ordinær arbeidstid

Enkelte skattytere blir i visse situasjoner i arbeidet tilkalt til det faste arbeidsstedet. Ved nødvendig tilkalling utenfor ordinær arbeidstid, regnes reisen mellom det stedet skattyter oppholder seg og det faste arbeidsstedet, som yrkesreise. Det samme gjelder for returreisen fra arbeidsstedet tilbake til det stedet skattyter ble tilkalt fra eller til boligen.

Har skattyter beredskapsvakt utenfor arbeidsstedet og bare møter på tilkalling (bakvakt/hjemmevakt), anses tilkallingen i denne sammenheng å være utenfor ordinær arbeidstid. Reise ved tilkalling i forbindelse med slik beredskapsvakt anses dermed som yrkesreise.

Skattefritak

Er det gitt skattefritak for arbeidsgiverens dekning av reise mellom hjem og arbeidssted ellers i lovgivningen, går fritakene foran bestemmelsene om klassifisering av arbeids- og yrkesreise. For mer informasjon om skattefritak ved "Fri transport", "Refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller" og "Arbeid for veldedige organisasjoner eller politiske verv" se punkt 9.36 om reise mellom bolig og fast arbeidssted.

For mer informasjon og eksempler om Arbeidsreise – yrkesreise vises det til emnet "Reise – avgrensning mellom arbeidsreiser, besøksreiser og yrkesreiser" i Lignings-ABC.

8.2 Lønn – lån/utbytte

Dersom en utbetaling fra et selskap til en aksjonær, ansatt eller en annen nærstående hevdes å være et lån, må det vurderes om utbetalingen har skjedd på grunnlag av en reell låneavtale, eller om utbetalingen har skjedd på annet grunnlag. En utbetaling som hevdes å være lån kan i stedet være lønn fra arbeidsgiver eller ulovlig utbytte fra aksjeselskap. Utgangspunktet for problem-

stillingen vil ofte knytte seg til en arbeidende aksjonærs "mellomregningskonto". Det vil si en konto som viser selskapets og aksjonærens økonomiske mellomværende. Det er ikke feil å benytte seg av en slik mellomregningskonto, men i en del tilfeller vil uttak av selskapets midler ikke kunne klassifiseres som lån. Uttakene vil kunne anses som lønn eller ulovlig utbytte.

Rimelige lån i arbeidsforhold behandles under punkt 9.30.

Lønn

Som lønn anses enhver fordel eller godtgjørelse vunnet ved arbeid.

Utbytte

Enhver utdeling som innebærer vederlagsfri overføring av verdier fra selskap til aksjonær er skattemessig å anse som utbytte, jf. skatteloven § 10-11 (2). Hva som lovlig kan utdeles som utbytte, hvordan beslutningen om utbytte skal treffes og hvem som ev. får utbytte reguleres i aksjeloven og allmennaksjeloven §§ 8-1 til 8-3.

Lån

Et lån forutsetter at det foreligger en reell forpliktelse om tilbakebetaling. Lån i et arbeidsforhold bygger normalt på en avtale mellom arbeidsgiveren og arbeidstakeren med bestemmelser om lånets størrelse, tilbakebetaling, renter, sikkerhet for lånet osv.

Regnskapsrettslige spesifikasjonskrav

Regnskapsloven § 7-32 har regler om noteopplysninger for lån og sikkerhetsstillelse til ledende personer, aksjonærer og visse nærstående. For store foretak er det i tillegg særlige regler i regnskapsloven § 7-31b og for små foretak i § 7-45. Lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret skal spesifiseres. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder, herunder rentesatsen og avdragsplanen. Lån og sikkerhetsstillelse til andre ansatte, medlemmer av styret og aksjeeiere kan som utgangspunkt angis samlet. I aksjeselskaper gjelder opplysningsplikten også lån og sikkerhetsstillelse for visse nærstående. For store foretak omfatter kravene til spesifisering også styremedlemmer og ledende ansatte, jf. regnskapsloven § 7-31 b (4).

Disse kravene gjelder alle typer lån, herunder kortvarige forskuddsutbetalinger og mellomregninger.

Selskapsrettslige krav

Aksjelovene § 8-7 til § 8-11 har nærmere regler som begrenser adgangen til å gi kreditt og sikkerhetsstillelse til aksjonærer og deres nærstående.

Lån som er gitt i strid med aksjelovenes regler om aksjonærlån mv. skal tilbakeføres til selskapet, jf. aksjelovene § 8-11. Har et aksjeselskap ytet lån til

aksjonær mot betryggende sikkerhet, og aksjonæren var i aktsom god tro da sikkerheten ble stilt, kan det likevel ikke påberopes overfor aksjonæren at lånet er ugyldig, jf. aksjelovene § 8-11 (1) annet punktum. Aktsom god tro kan i slike tilfeller aldri påberopes av aksjonær med bestemmende innflytelse i selskapet.

Nærmere om grensen mellom lån og andre ytelser

For at en utbetaling skal kunne anses som lån i skattemessig sammenheng, må utbetalingen ha skjedd på grunnlag av en reell låneavtale. Utbetaling fra arbeidsgiver/eget selskap betegnet som lån, vil ikke være et reelt lån dersom det ikke skal tilbakebetales. Om det foreligger et låneforhold, må som utgangspunkt vurderes ut fra situasjonen da det angivelige låneforholdet ble etablert og det angivelige lånebeløpet ble utbetalt. For at det skal anses å foreligge en reell låneavtale på dette tidspunktet, må det i det minste være avtalt eller forutsatt hvem som er forpliktet, lånebeløpets størrelse (låneramme dersom lånet er etablert som et rammelån), rentebetingelser og tilbakebetalingsbetingelser. Skattyter og eventuelt selskapet må fremskaffe det faktiske grunnlaget og sannsynliggjøre at utbetalingen bygger på en låneavtale. Ligningsmyndighetene skal legge til grunn det faktum som er mest sannsynlig, jf. ligningsloven § 8-1.

Er det ikke inngått noen låneavtale (skriftlig eller muntlig) i forbindelse med utbetalingen, kan utbetalingen ikke anses som lån. Hvis den angivelige låneavtalen ikke er inngått skriftlig og det heller ikke finnes annen skriftlig dokumentasjon som skriver seg fra tiden før ligningsmyndighetene iverksatte kontrolltiltak eller tok opp spørsmålet, må det som utgangspunkt legges til grunn at det ikke foreligger noe låneforhold.

Selv om det ikke er fremlagt noen skriftlig låneavtale, kan øvrig dokumentasjon og partenes opptreden unntaksvis tilsi at en likevel står overfor et reelt låneforhold. Det må i slike tilfeller bl.a. legges vekt på om:

- utbetalingen er behandlet som lån i selskapets regnskaper og i låntakerens selvangivelse
- det fremstår som rimelig klart hva den angivelige låneavtalen går ut på
- det angivelige lånet er kortsiktig, for eksempel en mellomregningskonto hvor det skjer en løpende avregning eller hvor lånet skal dekke et kortsiktig likviditetsbehov
- den angivelige låneavtalen er etterlevd, for eksempel ved at det er betalt renter og/eller avdrag
- låntakeren har eller vil få økonomisk evne til å betale tilbake lånet
- det angivelige lånet er lovlig etter aksjelovenes bestemmelser.

Selv om det fremlegges en skriftlig låneavtale, kan det foreligge forhold som tilsier at det ikke foreligger noe

reelt låneforhold, enten at det fra først av ikke har foreligget noen låneavtale, eller at etterfølgende forhold har medført at en mulig tilbakebetalingsplikt er falt bort. Bl.a. kan følgende forhold gi indikasjon på at det ikke foreligger noe reelt lån:

- Utbetalingen er ikke behandlet som lån i selskapets regnskaper.
- Det er ikke protokollert noe om lånet i noen styreprotokoll.
- Låneavtalen er uklar og ufullstendig, for eksempel mht. lånebeløp og tilbakebetalingsplikt.
- Låneavtalen er ikke etterlevd, for eksempel ved at det ikke er betalt renter og/eller avdrag.
- Lånebeløpet har økt ut over opprinnelig avtalt lånebeløp/låneramme uten at det foreligger ny/endret låneavtale.
- Privat forbruk dekkes ved å øke gjelden i stedet for å ta ut utbytte/lønn.
- Gjelden har økt så mye at skattyteren ikke har reell mulighet til å betale tilbake lånet.
- Lånet er ulovlig etter selskapslovgivningen og det er ikke ordnet opp i forholdet etter at aksjonæren og selskapet ble kjent med at det var ulovlig.

Spørsmålet må vurderes ut fra en helhetsvurdering.

Er det lånerammen i et rammelån som er overskredet, må det vurderes om dette skal få som konsekvens at bare det overskytende ikke skal behandles som lån, eller om det er forhold som gjør det sannsynlig at hele låneavtalen ikke er reell.

Tilsidesettelse

Hvis det klart viktigste formålet med låneavtalen har vært å skyve beskatningen av lønn/utbytte fremover i tid, kan det etter omstendighetene være grunnlag for å sette til side låneavtalen og behandle utbetalingen som lønn eller utbytte til aksjonær. Dette gjelder selv om låneavtale er gyldig inngått.

Behandling av ikke-reelle lån fra aksjeselskap

Ved omklassifisering av ikke-reelle lån for aksjonær som arbeider i selskapet, kan selskapet og aksjonærene velge om utdelingen skal anses som lønn eller som utbytte etter skatteloven § 10-11. En forutsetning for å velge omklassifisering til lønn, er at lønnen står i forhold til arbeidsinnsatsen. Samme klassifisering må legges til grunn både for selskapet og den aktuelle aksjonæren. Har selskapet flere aksjonærer, må selskapet og hver enkelt aksjonær omforenes om klassifiseringen. Fremsettes det ikke krav om klassifisering eller blir ikke den enkelte aksjonæren og selskapet omforent om en løsning, må det for hver av aksjonærene vurderes om det er arbeidsinnsatsen eller aksjonærposisjonen som har foranlediget utdelingen.

Ikke-reelle lån til aksjonær som ikke arbeider i selskapet, behandles som utbytte. Ved omklassifisering til utbytte,

anses dette som ulovlig uten rett til skjerming.

Ved omklassifisering fra lån til lønn vil utbetalingen bli skattepliktig for arbeidstakeren, og arbeidsgiveren må svare arbeidsgiveravgift av beløpet.

Ettergivelse av lånet

Hel eller delvis ettergivelse av lån fra arbeidsgiver behandles normalt som lønn, se punkt 9.25.

Ettergivelse fra selskap til aksjonær/deltaker

Ettergivelse av lån til aksjonær som også arbeider i selskapet, skal av selskapet normalt behandles som lønn eller utbytte. Samme løsning må legges til grunn ved ligningen av både selskapet og aksjonæren. For aksjonærer som ikke arbeider i selskapet, skal slik ettergivelse behandles som utbytte. Det må vurderes om utbyttet er lovlig eller ulovlig etter selskapsrettslige regler.

For mer informasjon og eksempler fra rettspraksis se Lignings-ABC under "Lån fra arbeidsgiver/eget selskap".

8.3 Lønn – næring

I forhold til skatte- og avgiftsreglene skilles det mellom arbeidstakere/ikke-ansatte arbeidstakere og næringsdrivende. For arbeidstaker/ikke-ansatt arbeidstaker er det arbeidsgiveren som er ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgift og skattetrekk, mens næringsdrivende selv er ansvarlig for innbetaling av skatt og trygdeavgift.

Godtgjørelse for arbeid utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet (ikke fast forretningssted)

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1)
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (2)
Oppgaveplikt	JA	Næringsdrivende uten fast forretningssted, jf. lignl. § 6-2 nr. 1 f, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 7
Kode	401	Utbetalinger mv. til næringsdrivende (ekskl.mva)

Det skal ikke gjennomføres forskuddstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag som er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet, jf. skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav a, og etter folketrygdloven § 23-2 (2) skal det heller ikke beregnes arbeidsgiveravgift av slik godtgjørelse.

Etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f foreligger det oppgaveplikt over vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art. Oppregningen innebærer i prinsippet at alle utbetalinger for tjenester utført av næringsdrivende skal

innberettes, men det er imidlertid gjort omfattende unntak i forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten. Etter forskriftens § 7 skal det ikke leveres lønnsoppgave når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra fast forretningssted i Norge. Som fast forretningssted regnes et sted hvor virksomheten gjøres kjent for allmennheten, hvor for eksempel representanter for firmaet kan treffes, klienter kan møte opp og lignende. Dette er som oftest et eget bygg/lokale/kontor med egen innretning og lønnet personale, men det kan også være et kontorfellesskap med andre. Hjemmekontor kan vanligvis ikke anses som fast forretningssted uten at kravene til bemanning og åpningstid er oppfylt. Hjemmeadresse med kun telefonsvarer eller familiemedlemmer til å ta telefonen kvalifiserer ikke til å bli ansett som fast forretningssted. Er oppdragsgiveren i tvil om virksomheten drives fra fast forretningssted bør innberetning alltid foretas.

Finansdepartementet har i brev 04.07.2006 til Skattedirektoratet uttalt at bestemmelsen etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f for fremtiden skal praktiseres slik at vederlag til aksjeselskaper og andre selskapsformer ikke er omfattet av oppgaveplikten.

Innberetningen skal foretas i kode 401 i det år mottakeren har fått en ubetinget rett til beløpet eller ytelsen, jf. skatteloven § 14-2 (1) annet punktum. Ved innberetningen godtas organisasjonsnummer i stedet for mottakerens fødselsnummer.

Godtgjørelse for arbeid utført som arbeidstaker (herunder ikke-ansatt arbeidstaker)

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1
Kode	111-A	Lønn (se kap. 9 - 13 for andre ytelser)

Arbeidstakere utfører arbeid i en annens tjeneste og omfatter både fast ansatte og de som har midlertidige arbeidsavtaler, som vikariater og engasjementer. Det som kjennetegner denne gruppen er at de stiller sin personlige arbeidskraft til rådighet og har plikt til å underordne seg oppdragsgiverens ledelse og kontroll av arbeidet. Ikke-ansatte arbeidstakere utfører arbeid uten å være i et ansettelsesforhold, typisk frilanser.

Arbeids-/oppdragsgivers ansvar

Arbeidsgiver er den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk i, jf. skattebetalingsloven § 4-1 (1) bokstav c. Arbeidsgiveren plikter av eget tiltak å foreta forskuddstrekk i henhold til arbeidstakernes

skattekort, jf. skattebetalingsloven § 5-4 (1). Dersom det ved utbetalingene til arbeidstakerne ikke er foretatt forskuddstrekk, blir arbeidsgiveren ansvarlig for manglende forskuddstrekk, med mindre det godtgjøres at forholdet ikke skyldes forsømmelse eller mangel på tilbørlig aktsomhet hos utbetaler, jf. skattebetalingsloven § 16-20 (1). Det foreligger således en undersøkelsesplikt hos den som foretar utbetalingen, og det er arbeidsgiveren som har bevisbyrden for at ansvarsbefriende omstendigheter foreligger.

Har arbeidsgiveren fått en uttalelse fra skattekontoret, eller en annen skattemyndighet, er dette ikke alene et avgjørende moment i grensedragningen arbeidstaker-/næringsdrivende. Ved vurderingen av om arbeidsgiveren skal fritas for ansvar etter skattebetalingsloven § 16-20 (1), legges det imidlertid vekt på om arbeidsgiveren har, eller burde ha, rådført seg med skattemyndighetene.

Skattebetalingsloven forutsetter at det er arbeidsgiverens (oppdragsgiverens) ansvar å vurdere hvorvidt oppdragstakeren er næringsdrivende eller arbeidstaker. Det er ikke tilstrekkelig bevis at vedkommende er registrert i merverdiavgiftsregisteret, har fått et organisasjonsnummer eller har fått utskrevet forskuddsskatt. Dette fremgår bl.a. i Skattedirektoratets arbeidsgiverhefter 1 (2000), side 9 under kapittelet om selvstendig næringsvirksomhet der det er uttalt: "Selv om oppdragstakeren er registrert i merverdiavgiftsmanntallet [nå merverdiavgiftsregisteret] eller har fått organisasjonsnummer, må det med hensyn til trekkplikten for hvert enkelt oppdrag vurderes selvstendig om inntekten skal anses opptjent i eller utenfor næring. At oppdragstakeren har fått skrevet ut forskuddsskatt fra ligningskontoret [nå skattekontoret] har ingen betydning i forhold til spørsmålet om det, i forbindelse med det aktuelle oppdraget, drives selvstendig næringsvirksomhet."

Bakgrunnen for at et skattekort for næringsdrivende ikke har betydning i forhold til grensedragningen arbeidstaker/næringsdrivende er at grunnlaget for skattekortet for næringsdrivende ikke nødvendigvis er næringsinntekt. Inntekter av en viss størrelse som for eksempel høye renteinntekter, skattepliktige utleieinntekter og/eller høy formue kan også medføre at man skal betale forskuddsskatt. En bekreftelse på betalt forskuddsskatt er derfor verken dokumentasjon på at en skattyter er næringsdrivende, eller at skattekontoret anser vedkommende for å være det.

Arbeidsgiverens plikt til å foreta forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift gjelder på forskuddsstadiet. Forskuddsstadiet er det tidspunkt hvor ytelsene erlegges eller utbetales (lønningsdag). Arbeidsgiveren må derfor bevise at ansvarsbefriende omstendigheter forelå på forskuddsstadiet for at unntaksregelen i skattebetalingsloven § 16-20 (1) skal komme til anvendelse.

Grensedragningen mellom arbeidstaker og næringsdrivende

Av skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav a fremgår det at det skal foretas forskuddstrekk i skattepliktig lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10. Etter skatteloven § 5-10 omfattes skattepliktig arbeidsinntekt blant annet lønn, honorar, feriepengar og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid i eller utenfor tjenesteforhold, men ikke i virksomhet.

Ovennevnte bestemmelse medfører at den som selv, eller ved fullmektig, utbetaler slik godtgjørelse, plikter å ta stilling til hvorvidt oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. I de tilfeller det oppstår tvil om oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet eller om det foreligger et arbeidsgiver-/arbeidstakerforhold må det foretas en konkret vurdering.

Typiske kjennetegn for arbeidstakere er bl.a. at de:

- stiller sin personlige arbeidskraft til rådighet
- ikke kan bruke medhjelpere for egen regning
- plikter å underordne seg arbeids-/oppdragsgivers ledelse og kontroll
- får betalt for selve arbeidet, arbeids-/oppdragsgiveren dekker de fleste kostnadene
- får stillet arbeidsrom, redskap mv. til rådighet av arbeids-/oppdragsgiver
- bærer ikke risikoen for arbeidsresultatet, arbeidsgiver-/oppdragsgiver er ansvarlig.

Næringsvirksomhet

Næringsvirksomhet er i skatteretten definert som "en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt og som drives for skattyters egen regning og risiko". Det er i juridisk teori uttalt at virksomheten må ha en viss varighet og et visst omfang. Med varighet menes at virksomheten er ment å være vedvarende (selv om den ikke blir det). Når det gjelder omfang kan dette være både i forhold til tid (heltid) og i forhold til fysisk omfang.

Folketrygdloven § 1-10 (1) har en legaldefinisjon av selvstendig næringsdrivende: "Med selvstendig næringsdrivende menes i denne loven enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt."

Denne definisjonen kan også legges til grunn innen skatteretten, jf HRD i Utv 2001 s 11.

Om det foreligger selvstendig næringsvirksomhet eller et arbeidstakerforhold beror på en konkret helhetsvurdering hvor bl.a. momentene gjengitt i folketrygdloven § 1-10 (2) må vurderes. Ved avgjørelsen av om en person skal regnes som selvstendig næringsdrivende, legges det blant annet vekt på:

- om virksomheten har et visst omfang,

- om vedkommende har ansvaret for resultatet av virksomheten,
- om vedkommende har arbeidstakere i sin tjeneste eller nytter frilansere,
- om vedkommende driver virksomheten fra et fast forretningssted (kontor, verksted e.l.),
- om vedkommende har den økonomiske risikoen for virksomheten,
- om vedkommende bruker egne driftsmidler.

Gjennom rettspraksis og ligningspraksis er en rekke momenter som er av betydning for grensedragningen trukket frem. Momentenes betydning vil variere fra sak til sak. En konkret vurdering må legges til grunn i hvert enkelt tilfelle. I rettspraksis er avtaleforholdet mellom partene, og hvordan de har innrettet seg, ofte tillagt stor vekt.

Foreligger det avtale mellom partene, er det naturlig å ta utgangspunkt i denne ved vurderingen av om det foreligger et næringsforhold eller et arbeidstakerforhold. Er realiteten i avtaleforholdet en annen enn den som fremgår av avtalen, skal det reelle forhold legges til grunn ved vurderingen. Man kan ikke avtale at oppdragstaker skal anses som selvstendig næringsdrivende, hvis vedkommende i realiteten er arbeidstaker.

Vilkår for næringsvirksomhet:

Regning og risiko

Virksomheten må skje for utøverens egen regning og risiko. Er dette tilfellet taler det for at det dreier seg om næringsvirksomhet. "For egen regning" vil blant annet si at det er den næringsdrivende som selv bærer kostnadene med oppdraget (materialer, utlegg osv.). "For egen risiko" vil blant annet si at den næringsdrivende har ansvaret for kontraktmessig oppfyllelse av oppdraget, for eksempel kan oppdragsgiveren reklamere på resultatet om dette ikke er i samsvar med det som er avtalt. Den næringsdrivende bærer altså risikoen for å gå med økonomisk underskudd. Det er dette vilkåret som oftest er det sentrale i vurderingen av om man står overfor en næringsvirksomhet eller et arbeidstakerforhold.

Økonomisk overskudd

Virksomheten må være egnet til å gi økonomisk overskudd. Etter dette vilkåret trenger det ikke være overskudd på kort sikt, hvis det kan forventes overskudd over tid. Hobbyvirksomhet er ikke næringsvirksomhet.

Varighet og omfang

Enkeltstående mer tilfeldige oppdrag er ikke næringsvirksomhet. Et av vilkårene for selvstendig næringsvirksomhet, er kravet til varighet og omfang. Økonomisk aktivitet som bare utøves en eller noen få dager er ikke vedvarende. Det oppstilles likevel ikke noe vilkår om at virksomheten må gå over flere år, for at den skal anses som vedvarende. Ved grensedragningen mellom

frilansere og næringsdrivende er dette ofte det avgjørende momentet. Virksomhetens omfang blir sjelden vurdert isolert, men sees i sammenheng med øvrige momenter.

Aktivitet

Virksomheten må innebære aktivitet, for eksempel vil passiv kapitalplassering ikke være næringsvirksomhet.

Momenter ved grensedragningen mellom arbeidstaker og selvstendig næringsdrivende:

Resultatansvar

Resultatansvar blir også kalt reklamasjonsadgang. Næringsdrivende skal prestere et bestemt resultat, mens arbeidstakere stiller sin arbeidskraft til disposisjon. En næringsdrivende har resultatansvar og er forpliktet til vederlagsfritt å utbedre eventuelle feil og mangler. I tillegg vil en næringsdrivende være underlagt et erstatningsansvar. Resultatansvar er tillagt betydelig vekt i rettspraksis.

Betalingsmåten

Betalingsmåten er endret fra tidligere, hvor det ofte ble benyttet fastpris for oppdrag. Nå benyttes timepris i større utstrekning i oppdragsforhold. I rettspraksis er det vektlagt at betaling med en rund sum er tegn på næringsvirksomhet, og motsatt at betaling per time trekker i retning av et arbeidsforhold. Fast ukes- eller månedsbetaling vil trekke i retning av et arbeidsforhold.

Sikret flere oppdrag

Hvor oppdragstakeren ikke skal levere et bestemt arbeidsresultat, men yter løpende tjenester, på lik linje med øvrige ansatte, kan det være vanskelig å skille mellom næringsdrivende og arbeidstakere. Dette momentet er ikke tillagt avgjørende vekt i praksis.

Driftsmidler

Praksis tilsier at mindre driftsmidler ikke tillegges like stor betydning ved vurderingen som mer kostbart utstyr. Her må man imidlertid se på det konkrete forhold, og hva som eventuelt er vanlig i bransjen.

Materialer

Hvor oppdragstakeren holder materialet selv, er dette et tungtveiende moment for at det foreligger næringsvirksomhet. Vederlaget som utbetales, vil inneholde arbeidsvederlag og vederlag for forbruk av materialer.

Kostnadsdekningen for øvrig

I ordinære arbeidsforhold bærer arbeidsgiveren kostnadene som pådras i tjenesten; telefon, tjenestereiser, representasjon osv. Når oppdragstakeren dekker disse kostnadene selv er det et moment som taler for at næringsdrivende drives for egen regning og risiko.

Flere oppdragsgivere

Har oppdragstakeren flere oppdragsgivere er dette et

tungtveiende argument for at det foreligger næringsvirksomhet. En oppdragstaker kan likevel anses som næringsdrivende selv om det kun er én oppdragsgiver. I disse tilfellene vil andre momenter avgjøre om det er et næringsforhold eller et arbeidstakerforhold.

Vikar

I rettspraksis er det tillagt stor vekt, om vedkommende oppdragstaker kan stille med vikar. Er dette tilfellet, har det trukket i retning av at det dreier seg om næringsvirksomhet. Dette momentet må sees i sammenheng med hvilken type virksomhet som utøves. I enkelte tilfeller er oppdragsgiveren ute etter en bestemt person, og vil derfor ikke ha en vikar i stedet.

Feriepenger, sykepenger og oppsigelsesvern

Arbeidstakere har krav på feriepenger etter ferieloven og sykepenger fra arbeidsgiveren i arbeidsgiverperioden. Arbeidstakere er videre beskyttet etter arbeidsmiljølovens regler i forhold til oppsigelse. En selvstendig næringsdrivende har derimot ikke krav på verken feriepenger eller sykepenger fra oppdragsgiveren, og er heller ikke beskyttet mot oppsigelse etter arbeidsmiljølovens regler.

Egne ansatte

Har oppdragstakeren egne ansatte, har dette blitt ansett som et moment for at det foreligger næringsvirksomhet. Det kan imidlertid bli et spørsmål om de ansatte kan anses som arbeidstakere hos oppdragsgiveren og ikke hos oppdragstakeren.

Faglig instruksjonsmyndighet

Oppdragsgiverens faglige instruksjonsmyndighet tillegges liten vekt i praksis. Det vil ofte variere hvorvidt oppdragsgiveren har den reelle kompetansen til å instruere faglig. Dette gjelder også i forhold til egne ansatte.

Administrativ instruksjonsmyndighet

Tidligere er administrativ instruksjonsmyndighet tillagt vekt for at det ikke kan være næringsvirksomhet. I dag aksepterer man i større grad at også selvstendig næringsdrivende kan bli underlagt administrativ instruksjonsmyndighet i oppdragsforhold.

Økonomisk aktivitet i eget navn

Driver oppdragstakeren utad i eget navn, trekker dette i retning av selvstendig næringsvirksomhet. Momentet er ikke særlig vektlagt i praksis.

Flere oppdrag

En arbeidstaker vil normalt ta på seg nye oppdrag for arbeidsgiveren, etter hvert som oppdragene ferdigstilles. En selvstendig næringsdrivende vil derimot normalt inngå avtale om et bestemt resultat, og er ikke forpliktet eller berettiget til å påta seg nye oppdrag for oppdragsgiveren, uten at dette avtales mellom partene.

Høyt spesialisert aktivitet

Hvor oppdragstakeren stiller sin ekspertise til disposisjon, kan trekke i retning av at det er selvstendig næringsvirksomhet. Krevs det ikke spesielle ferdigheter for utførelsen av oppdraget, kan dette trekke i retning av et arbeidstakerforhold.

Fast forretningssted

Fast forretningssted er tillagt stor betydning i praksis. Har man innrettet næringen i egne lokaler trekker dette i retning av at det er selvstendig næringsvirksomhet. Det må imidlertid trekkes en grense mot hjemmekontor. Hjemmekontor kan tillegges vekt, men vil sjelden ha avgjørende betydning i praksis.

Registrering i merverdiavgiftsregisteret

Registrering i merverdiavgiftsregisteret er ikke tilstrekkelig bevis for at det foreligger næringsvirksomhet, og fritar derfor ikke en oppdragsgiver for skattetrekkplikten mv. Registreringen kan ha skjedd på et tidligere tidspunkt hvor andre forhold har vært avgjørende for registreringen. Oppdragstakeren kan også være registrert i forbindelse med en annen type virksomhet, enn den som er aktuell i forhold til oppdragsgiveren.

Forskuddsskatt

Utskrevet skattekort med forskuddsskatt (forskuddsskatteseddel ved endringer i løpet av inntektsåret) er uten betydning ved vurderingen av om det foreligger et nærings- eller et arbeidstakerforhold. Skattekort med forskuddsskatt blir skrevet ut på ulikt grunnlag (formue, trekkfri fordel, næring osv.), se forøvrig om arbeidsgiverens ansvar ovenfor.

Firmabil

I ordinære arbeidsforhold stiller arbeidsgiveren i enkelte tilfeller firmabil til disposisjon for den ansatte. Stiller oppdragsgiveren firmabil til disposisjon for en oppdragstaker, vil dette trekke i retning av at det foreligger et arbeidstakerforhold.

Aksjeselskap

Utgangspunktet er at hvis en virksomhet kan drives som selvstendig næringsvirksomhet må den også kunne drives som aksjeselskap og omvendt. Det kan imidlertid ikke uten videre legges til grunn at opprettelsen av et aksjeselskap skal være nok til at det foreligger næring, hvis virksomheten i virkeligheten er et arbeidstakerforhold. De formelle forhold rundt organiseringen av næringen må likevel tillegges stor vekt.

For mer informasjon om grensdragningen:

- Skattedirektoratets arbeidsgiverhefter del 1 (skatteetaten.no)
- Arbeidstaker eller næringsdrivende? (skatteetaten.no)
- Lignings-ABC ”Virksomhet – allment”

8.4 Naturalytelser

Med naturalytelse menes enhver økonomisk fordel som ytes i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler, jf. skatteloven § 5-12 (1). Med naturalytelser forstås for eksempel ytelser i form av varer, aksjer, rentefordel ved rimelige lån, tjenester, bruksrettigheter eller andre goder. Dette gjelder enten ytelsen stilles til disposisjon for mottakeren vederlagsfritt eller til underpris.

Likestilt med kontanter (ikke naturalytelse) er:

- utenlandsk valuta,
- sjekker, herunder reisesjekker,
- gavebrev som kan innløses i kontanter,
- gjeldsbrev.

Som naturalytelse anses for eksempel heller ikke ytelser hvor:

- arbeidsgiverens betaling til tredjemann er foretatt på vegne av arbeidstakeren, f.eks. mot trekk i lønn,
- arbeidstakeren etter lønnsavtalen har krav på å få ta ut slike ytelser hos arbeidsgiveren eller hos andre ("på arbeidsgiverens bekostning") inntil et bestemt beløp i tillegg til kontantlønnen, og arbeidstakeren kan velge hvilke gjenstander han vil ta ut, eller
- arbeidsgiveren refunderer utlegg som arbeidstakeren har hatt til rene privatkostnader.

Skatteplikt

Naturalytelser er skattepliktig inntekt som fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5-1 (1), jf. § 5-10 bokstav a, se §§ 5-12 til 5-14 og FSFIN §§ 5-12 til 5-14, dersom de ikke omfattes av skattefritaket i skatteloven § 5-15 (2), jf. FSFIN § 5-15. De fleste naturalytelser som er skattefrie etter FSFIN § 5-15 er nærmere omtalt i egne punkter under kapittel 9 – Utvalgte ytelser.

Trekkplikt

Skattepliktige naturalytelser er i utgangspunktet trekkpliktige jf. skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav a. Naturalytelser skal tas med ved trekkberegningen i den utstrekning og med de beløp som fremgår av departementets forskrifter, jf. skattebetalingsloven § 5-8 (2).

Skattepliktige naturalytelser som er fritatt fra trekkplikten fremgår av skattebetalingsforskriften § 5-6-10. Naturalytelser i form av fri bruk/utlån av kapitalgjenstander uten overdragelse av eiendomsretten er ikke trekkpliktige, bortsett fra fri bil og fri bolig, jf. forskriften § 5-6-10 bokstav b. Full disposisjonsrett i den vesentlige del av gjenstandens økonomiske levetid likestilles i denne forbindelse med overføring av eiendomsrett og behandles ikke som utlån.

Avgiftsplikt

Det skal betales arbeidsgiveravgift av alle trekkpliktige naturalytelser, jf. folketrygdloven § 23-2 (3), dvs. at

avgiftsplikten følger trekkplikten. Uavhengig av om verdien inngår i trekkgrunnlaget, skal det betales arbeidsgiveravgift av fri kost på sokkelinnretning.

Oppgaveplikt

Oppgaveplikten for skattepliktige naturalytelser følger av ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav a. Trekkpliktige naturalytelser er oppgavepliktige i kodegruppe 100, og trekkfrie naturalytelser er oppgavepliktige i kodegruppe 500. Skattefrie naturalytelser er fritatt for oppgaveplikt, med unntak av helt eller delvis fri kost, losji og besøksreiser i hjemmet for pendlere, arbeidsgivers tilskudd til barnehageplass for ansattes barn, fri kost på sokkelinnretning og elektronisk kommunikasjonstjeneste selv om fordelen ikke overstiger kr 1 000 i inntektsåret jf. forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 3. Naturalytelser i pensjonsforhold (dvs. pensjonsytelser som er naturalytelser) skal innberettes i kode 230-(A). Se også kode 136-(A) "Trekkpliktige naturalytelser for arbeid utført i utlandet" og kode 137 "Trekkpliktige naturalytelser for arbeid utført i Norge som ikke er avgiftspliktige".

Verdsettelse av naturalytelser

Alle skattepliktige naturalytelser er i utgangspunktet trekkpliktige, og skal verdsettes på forskuddsstadiet. Naturalytelser som ikke er trekkpliktige verdsettes av skattekontoret ved ligningen.

Verdsettelsen av trekkpliktige naturalytelser deles i tre grupper, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8 B, C og D:

- Naturalytelser som myndighetene har fastsatt generelle satser for (fri kost og losji, fri bil, fordel ved rimelig lån, fordel ved kostbesparelse i hjemmet, privat bruk av arbeidsgiverfinansiert elektronisk kommunikasjon).
- Naturalytelser som verdsettes individuelt av skattekontoret etter krav fra arbeidsgiveren (bare fri bolig).
- Naturalytelser som verdsettes av arbeidsgiveren.

Arbeidsgiverens verdsettelse på forskuddsstadiet er imidlertid ikke bindende for skattekontoret, verken ved ligning av skattyteren eller ved fastsettelse av grunnlaget for arbeidsgiveravgift hos arbeidsgiveren.

Verdien av naturalytelser som det ikke er fastsatt satser for og som skal verdsettes av arbeidsgiveren, skal som hovedregel settes til den normale omsetningsverdien.

Med omsetningsverdien for varer, driftsmidler og tjenester som er:

- tilvirket/utført av arbeidsgiveren (herunder bruk av eiendeler tilhørende arbeidsgiveren) og/eller
- innkjøpt til driften hos arbeidsgiveren, menes den prisen (inkludert eventuell merverdiavgift) som arbeidsgiveren ville ha oppnådd om han hadde solgt

varen og/eller tjenesten på den måten som er vanlig i hans bedrift, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 (1) bokstav a.

Er omsetningsverdien på tidspunktet for ytelsen påviselig lavere enn den normale som følge av f.eks. sesongsvingninger, ukurans, forringelse pga. alder mv., kan naturalytelsen verdsettes til den lavere omsetningsverdien. Arbeidsgiveren må kunne godtgjøre at det var en lavere verdi på ytelsestidspunktet. For eksempel vil brød tatt ut etter stengetid samme dag som det er bakt, ha full verdi selv om arbeidsgiveren måtte ha solgt brødet til redusert verdi dagen etter. Se likevel punkt 9.34 om personalrabatter.

Omsetningsverdien for varer og/eller tjenester som er kjøpt spesielt for arbeidstakerne, verdsettes normalt til arbeidsgiverens anskaffelsesverdi med tillegg for ev. merverdiavgift, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 (1) bokstav b. Det er en forutsetning at naturalytelsen er innkjøpt fra en uavhengig tredjemann.

Betaler arbeidstakeren noe for naturalytelsen, skal betalingen som hovedregel trekkes fra den fastsatte verdien før trekkberegningen. Det er en forutsetning at arbeidstakerens egenbetaling kan dokumenteres, og at det betalte er inntektsført hos arbeidsgiveren, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 (4). Ved arbeidstakerens bruk av arbeidsgiverens bil (fri bil), skal fordelen ikke reduseres med eventuelt vederlag betalt av arbeidstakeren, jf. skatteloven § 5-13 (1).

8.5 Pendlere

En pendler er en person som av hensyn til inntektsgivende aktivitet, overnatter utenfor hjemmet (skattemessig bosted). Opphold utenfor hjemmet av andre grunner, for eksempel studier, medfører ikke at en person anses som pendler. Det er et vilkår at avstanden mellom boligen på arbeidsstedet og hjemmet er så stor at dagpendling ikke er praktisk.

Dersom en arbeidstaker defineres som pendler, har vedkommende fradragsrett for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, som merkostnader til kost og/eller losji, småutgifter og kostnader til besøksreiser til hjemmet. Fradragsreglene for pendlere er regulert i skatteloven § 6-13 og FSSKD § 6-13. Fradrag for arbeidsreiser (mellom hjem og arbeid) og besøksreiser til hjemmet er regulert i skatteloven § 6-44, jf. FSFIN § 6-44 A, se spesielt § 6-44-5.

Dekker arbeidsgiveren merutgifter som arbeidstakeren ville kunne kreve fradrag for på grunn av sin pendlerstatus, vil dette i utgangspunktet være skattefritt for mottakeren (nettometoden). Arbeidsgiveren kan unnlate å trekke forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift av naturalytelser og/eller utgiftsgodtgjørelser som skal dekke slike merutgifter. Arbeidsgiveren må derfor

vurdere hvor arbeidstakeren har sitt skattemessige bosted for å kunne legge til grunn at arbeidstakeren er pendler. I denne vurderingen vil det ha betydning om arbeidstakeren er enslig pendler eller familiependler, og om de ulike boligene som arbeidstakeren har tilknytning til er selvstendige eller uselvstendige. NB! Det gjelder særskilte bestemmelser for arbeidstakere som pendler fra utlandet, se kapittel 11.

Skattemessig bosted

Når yrkesaktive pendler mellom bolig på arbeidsstedet og annen bolig må det avgjøres hvilken av boligene som skal anses som arbeidstakerens hjem (skattemessig bosted). Skattemessig bosted er regulert i skatteloven § 3-1 og FSFIN § 3-1 A. Reglene om pendlers bosted mv. se nedenfor, gjelder ikke direkte for arbeidstakere som reiser mellom bolig i Norge og bolig i utlandet, eller mellom boliger i utlandet.

For mer informasjon, se Lignings-ABC under emnet ”Bosted – skattemessig bosted.”

Selvstendig og uselvstendig bolig

For at en bolig skal regnes som selvstendig, må følgende vilkår være oppfylt:

- boenheten har minst 30 kvadratmeter primærom (P-rom)/boareal. Bor det flere personer i boenheten, må primærom økes med 20 kvadratmeter for hver ytterligere beboer i boenheten som er fylt 15 år
- boenheten har innlagt vann og avløp
- pendleren eier eller disponerer boenheten for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet på minst ett år. Flytter arbeidstakeren til ny bolig må tiden regnes separat for hver bolig, selv om arbeidsplassen ikke endres
- pendleren har tilgang til boenheten alle ukens dager, også i helgene og perioder hvor vedkommende ikke arbeider.

Pendler som leier bolig hos andre kan kreve at 30 kvadratmeter P-rom/boareal fastsettes ut fra det areal vedkommende disponerer alene, tillagt vedkommendes andel av fellesarealer innenfor boenheten. Andel av fellesareal skal likevel ikke tillegges dersom antall beboere i boenheten som har fylt 15 år, er sju eller flere.

Uselvstendig bolig vil være bolig som ikke oppfyller ovennevnte vilkår.

Familiependlere

Som familiependlere regnes:

- ektefeller/registrerte partnere (gjelder ikke for meldepliktige samboere)
- ugifte pendlere som har felles hjem med barn som i løpet av året ikke fyller 22 år eller mer (egne barn, fosterbarn eller adoptivbarn). Det er ikke stilt krav til at barnet forsørgeres, og

- personer som bor sammen med egne søsken, herunder halv søsken og adoptivsøsken, men bare såfremt vedkommende forsørger minst en av dem.

Familiependlere anses bosatt i det hjemmet som er felles med ektefelle, barn mv., uavhengig av døgnhvilen. Har ektefeller bare ett hjem som er felles for dem, går dette foran en av ektefellenes eventuelle felles hjem med andre (for eksempel barn eller forsørgede søsken), jf. FSFIN § 3-1-2.

Pendler begge ektefeller mellom flere boliger som er felles for ektefellene, anses de å ha sitt skattemessige bosted i den ene av de felles boligene etter følgende rangordning:

1. Felles hjem med barn
2. Selvstendig bolig
3. Uselvstendig bolig

Kan ikke boligene skilles fra hverandre etter ovenstående oppstilling, skal ektefellene anses å ha sitt skattemessige bosted i den bolig hvor de til sammen har sin overveiende døgnhvile.

For familiependlere er det ikke stilt spesifikke krav til hyppighet av pendlingen. Pendlingen må i imidlertid skje så ofte at boligen kan anses som felles hjem, når en også tar de øvrige forhold i betraktning. Normalt bør en kreve at pendleren har minst tre til fire hjemreiser med overnatting i året.

Enslige pendlere

Alle pendlere som ikke er familiependlere, behandles etter reglene for enslige pendlere. Ved fastsettelse av skattemessig bosted skilles det mellom enslige som er 21 år eller yngre og enslige som er 22 år eller eldre.

Skattemessig bosted fastsettes etter følgende rangordning:

21 år eller yngre	22 år eller eldre
1. Foreldrehjemmet	1. Selvstendig bolig
2. Selvstendig bolig	2. Foreldrehjemmet
3. Uselvstendig bolig	3. Uselvstendig bolig

Foreldrehjemmet er boligen hvor en eller begge av pendlerens foreldre anses skattemessig bosatt. Boligen til eventuelt andre personer som pendleren har vokst opp hos, anses også som foreldrehjem. I tilfeller hvor flere boliger kan regnes som foreldrehjem, er det boligen hvor pendleren har sin overveiende døgnhvile som anses som foreldrehjemmet, jf. FSFIN § 3-1-3 (4). Ved pendling mellom likestilte boliger, skal den bolig hvor pendleren har den overveiende døgnhvilen legges til grunn. Enslig pendler som ikke oppfyller noen av kriteriene ovenfor, anses å ha skattemessig bosted der hvor vedkommende har sin overveiende døgnhvile.

Foreldrehjemmet kan aldri gå foran en selvstendig bolig for personer som er 22 år eller eldre. For øvrig gjelder de overnevnte reglene også for enslig pendler over 22 år.

For enslige er forutsetningen for å bli ansett som pendler at besøkene til den boligen som regnes som skattemessig bosted skjer med en regelmessighet og hyppighet som anses rimelig. Reiseavstand, reisemuligheter og økonomi teller med ved vurderingen. For enslige pendlere som er 21 år eller yngre vil regelmessige hjembesøk ca. hver sjetten uke normalt være tilstrekkelig.

For enslige som er 22 år eller eldre er kravet til reisehyppighet vanligvis satt til regelmessige hjembesøk minst hver tredje uke. Med kort reiseavstand til foreldrehjemmet eller annet hjem, må det kreves hyppigere besøk. I visse tilfelle kan imidlertid vedkommende bli ansett som pendler også ved sjeldnere hjembesøk enn hver tredje uke. Dette gjelder når det foreligger helt spesielle forhold, f.eks. spesielle arbeidsforhold, svak økonomi eller sykdom som gjør det rimelig å lempe på minstekravet. Lang reiseavstand kan i seg selv ikke begrunne noe unntak fra tre-ukers kravet.

Særregel om fortsatt skattemessig bosted

Enslige pendlere og ektefeller som pendler mellom forskjellige boliger kan etter krav fremsatt overfor skattekontoret få skattemessig bosted fastsatt etter sammenligningsregelen, jf. FSFIN § 3-1-3 (5). Mer om dette finnes i brosjyren ”Pendlere, bosted, skatteforhold” på skatteetaten.no.

Arbeidsgiveren dekker merkostnader ved pendleropphold for norsk pendler:

- Fri kost og/eller fritt losji, kode 522, se punkt 9.18.
- Kostbesparelse i hjemmet for pendlere, kode 143-A, se punkt 9.23.
- Besøksreiser til hjemmet:
Bilgodtgjørelse/pendlergodtgjørelse, kode 721, se punkt 9.6
Billetter eller dekning/refusjon av billettutgifter, kode 723.
- Fri transport, kode 518, se punkt 9.36.
- Fri bil, kode 118-A, 125-A eller 135-A, se punkt 9.5.

Arbeidsgiveren dekker merkostnader ved pendleropphold for utenlandsk pendler:

- Se punkt 11.2.

8.6 Representasjon

Representasjon er tiltak som henvender seg utad til personer, bedrifter mv. som ikke er knyttet til bedriften.

Kostnader til tiltak som bare henvender seg til personer knyttet til bedriften er ikke representasjon. Slike kostnader kan etter omstendighetene være privatuttak,

lønn, velferdstiltak, sosiale kostnader, utbytte mv.

Som knyttet til bedriften anses eiere/deltakere, ansatte, styremedlemmer i aksjeselskap og aksjonærer mv. med ledsagere. Valgt revisor anses i denne forbindelse som knyttet til bedriften. Dersom den valgte revisor er et revisjonsselskap, gjelder dette bare for den aktivt utøvende revisor fra revisjonsselskapet. Eksterne aktører, som f.eks. regnskapsførere, konsulenter, forhandlere, leverandører og selgere, anses ikke som knyttet til bedriften dersom de er selvstendig næringsdrivende og ikke ansatte i bedriften.

I noen tilfeller følger det av en oppdragsavtale mv. at personer ansatt hos en oppdragstaker mv. kan delta på tiltak som arrangeres for bedriftens egne ansatte. Dette gjelder for eksempel ved langvarige oppdrag, hvor det avtales at oppdragstakers ansatte skal kunne benytte seg av velferdsordninger på linje med egne ansatte. Dette anses ikke som representasjon, men et velferdstiltak for oppdragstakers ansatte.

Representasjon er ofte servering til f.eks. forretningsforbindelser, eller servering i forbindelse med kontakt med offentlige organer, besøk av delegasjon, besøk av pressefolk, besøk av foreninger mv. ved omvisninger. Representasjon kan også bestå av reiser til større sportsarrangementer, jakt- og fisketurer o.l. gaver til forretningsforbindelser mv. eller drift av representasjonsbygninger, -biler og -båter.

Kostnader til representasjon er som hovedregel ikke fradragsberettiget.

Avgrensning av representasjon mot fradragsberettigede kostnader

Det kan gis fradrag for kostnader i form av beskjedne bevertning av kunder eller forretningsforbindelser dersom alle følgende betingelser er oppfylt:

- den som krever fradrag er næringsdrivende
- kostnaden må knytte seg til virksomheten
- bevertningen finner sted i forretningstiden eller i umiddelbar forbindelse med forhandlinger eller demonstrasjoner av varer eller tjenester
- bevertningen finner sted på arbeidsstedet, eller hvis det ikke er kantine eller annen rimelig serveringsmulighet der, på spisested i nærheten
- det ikke serveres brennevin, og
- kostnadene ved servering på spisested utenfor arbeidsstedet ikke overstiger kr 400 per person (2010). Beløpsgrensen for 2011 fastsettes i desember i Skattedirektoratets årlige takseringsregler § 2-3-6.

Når kostnader til bevertning av forretningsforbindelser mv. er fradragsberettiget, kan det også kreves fradrag for kostnader vedrørende eier, ansatt, styremedlem o.l. som må delta under bevertningen.

Overstiger kostnadene per person kr 400, er ingen del av kostnadene fradragsberettiget. Det samme gjelder dersom det serveres brennevin. Kostnader til tobakksvarer kan ikke føres til fradrag etter disse reglene.

Gavegjenstander

Kostnader til gaver til forretningsforbindelser, deres familie eller ansatte skal i utgangspunktet behandles som representasjon. I visse tilfeller kan kostnadene ved gavegjenstander likevel være fradragsberettiget som reklamekostnad. Etter FSSD § 6-21-5 godtas gavegjenstander som reklame dersom alle følgende vilkår er oppfylt:

- gavegjenstandens verdi ikke overstiger kr 220 (2010). Beløpsgrensen for 2011 fastsettes i desember i Skattedirektoratets årlige takseringsregler § 2-3-6.
- gavegjenstanden er utformet med reklame for øye i et større antall eksemplarer, og
- firmamerke og/eller firmanavn er fast knyttet til gavegjenstanden

Oppmerksomheter

- Kostnader til enkle oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser i form av blomster, konfekt eller lignende er fradragsberettiget, forutsatt at kostnaden ikke overstiger kr 220 (2010). Beløpsgrensen for 2011 fastsettes i desember i Skattedirektoratets årlige takseringsregler § 2-3-6.

Kostnader til kranser ved dødsfall er fradragsberettiget uten hensyn til beløpsgrensen.

Representasjonsgodtgjørelse

Dersom lønnstaker, styremedlem mv. får en godtgjørelse til å dekke (ulegitimerte) representasjonskostnader, skal arbeidsgiveren behandle utbetalingen fullt ut som lønn. Utbetalt godtgjørelse skal innberettes i kode 111-A.

Refusjon

Dersom lønnstaker, styremedlem mv. dekker kostnader og deretter får dem refundert av arbeidsgiveren på grunnlag av originalbilag som inngår i arbeidsgiverens regnskap, vil dette bli å anse som arbeidsgiverens kostnader til representasjon. Refusjonen som sådan skattlegges ikke hos lønnstakeren mv.

Fordelsbeskatning

Selv om virksomheten betegner en kostnad som representasjon og ikke krever fradrag for den, kan det bli spørsmål om å vurdere om en ytelse innebærer en fordel som skal skattlegges hos mottakeren, for eksempel som lønn, utbytte, fordel vunnet i virksomheten mv.

Det vil være grunnlag for fordelsbeskatning hvis tiltaket hovedsakelig har karakter av ferie, rekreasjon eller fornøyelse, hvor det faglige innslag er mindre vesentlig. Dette gjelder selv om mottakeren deltar i arbeidsgiverens interesse, og selv om vedkommende i utgangs-

punktet ikke ønsker å delta. Fordelsbeskatning vil typisk være aktuelt ved reiser, f. eks. i tilknytning til ulike sportsarrangementer. Hvis reisen hovedsakelig har feriemessig preg, skal det foretas beskatning for verdien av reisen som faller på den enkelte mottaker, ev. redusert med kostnader som gjelder rene forretningsformål. Hvis reisen hovedsakelig har forretningsmessig preg, skal det foretas beskatning av den del av kostnadene som er av privat karakter, f. eks. kostnader til nattklubbesøk, barregninger, forlenget ferieopphold osv.

Ytelser av mindre økonomisk verdi som kundemiddager og enkle tilstelninger, hvor det som dekkes er kostnader til mat, lokaler mv., skattelegges ikke, så fremt kostnadene ikke overstiger det som er vanlig i slike sammenhenger. Oppmerksomhetsgave fra forretningsforbindelse ved spesielle anledninger skattlegges ikke når verdien av gaven etter omstendighetene er rimelige.

Regnskapsføring/bilag

For bevertningskostnader og kostnader ved representasjon må det spesifiseres hva som er formålet, hvor og til hvilken tid bevertningen mv. har funnet sted, samt hvem som har deltatt, jf. lov om bokføring (bokføringsloven) 19.11.2004 nr. 73 § 5, jf. forskrift 01.12.2004 nr. 1558 om bokføring § 5-10.

Bokføringsreglene er omhandlet i kapittel 5.

For mer informasjon vises det til emnet "Representasjon" i Lignings-ABC.

8.7 Utgiftsgodtgjørelser

Med utgiftsgodtgjørelse menes ytelser som en arbeidstaker mottar til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, jf. skatteloven § 5-11 (1). Utlegg som arbeidstaker har på vegne av arbeidsgiver, og som refunderes av arbeidsgiver på grunnlag av originalbilag, anses som ordinære driftskostnader, og ikke som utgiftsgodtgjørelse.

Skatteplikt

Utgiftsgodtgjørelser dekker normalt bare kostnader som er fradragsberettigede ved ligningen, men kan i tillegg inneholde arbeidsvederlag. Nettometoden skal brukes på utgiftsgodtgjørelser som skal dekke fradragsberettigede kostnader direkte knyttet til arbeid, oppdrag eller verv. Det vil si at brutto godtgjørelse sammenholdes med de fradragsberettigede kostnadene som godtgjørelsen er ment å dekke. Overskudd av utgiftsgodtgjørelsen er en skattepliktig fordel vunnet ved arbeid, jf. skatteloven § 5-11 (2). Godtgjørelse til dekning av private utgifter eller andre kostnader som ikke er knyttet til arbeidssituasjonen skal fullt ut behandles som lønn i alle sammenhenger.

Trekkplikt

Utgiftsgodtgjørelser er i utgangspunktet trekkpliktige, jf.

skattebetalingsloven § 5-6 (1) a, (2) og (3), jf. § 5-8 (3).

Det foreligger unntak fra trekkplikten i skattebetalingsforskriften §§ 5-6-11 til 5-6-15. Forskriften § 5-6-11 omhandler trekkfritak for utgiftsrefusjoner, bl.a. refusjon av utgifter til EK-tjenester. Forskriften § 5-6-12 har regler om trekkfritak for kostgodtgjørelse, bilgodtgjørelse og andre godtgjørelser som utbetales i samsvar med statlig regulativ eller tariffavtale eller etter Skattedirektoratets forskuddssatser og legitimasjonskrav. Etter § 5-6-13 kan andre utgiftsgodtgjørelser holdes utenfor ved forskuddstrekket dersom mottakeren utarbeider og underskriver en oppgave over størrelsen og arten av de pådratte kostnadene og arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd. § 5-6-13 har også vilkår for trekkfritak ved utbetaling av forskudd og videre for godtgjørelse til dekning av løpende utgifter. Utgiftsgodtgjørelser som ikke overstiger kr 7 per arbeidsdag kan også holdes utenfor trekkgrunlaget, jf. § 5-6-15. Se også § 5-6-14 vedrørende oppsplitting av utgiftsgodtgjørelser i en trekkfri og en trekkpliktig del.

Avgiftsplikt

Det skal betales arbeidsgiveravgift av trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser, jf. folketrykkløven § 23-2 (3), dvs. at avgiftsplikten som hovedregel følger trekkplikten.

Oppgaveplikt

Hovedregelen er oppgaveplikt etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav h, jf. forskrift 23.12.1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 3 nr. 6 bokstav b, ev. nr. 11 bokstav a, b, c eller d.

Trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser skal innberettes under kodegruppe 150 og trekkfrie utgiftsgodtgjørelser skal innberettes under kodegruppene 600, 700 eller 800. Det er gjort enkelte unntak fra oppgaveplikten for utgiftsgodtgjørelser, jf. forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten §§ 4 og 5. Se også § 1 vedrørende beløpsmessige begrensninger.

8.8 Velferdstiltak

Velferdstiltak i skattelovens forstand er tiltak som henvender seg innad til de personer som er knyttet til foretaket/bedriften og har til hensikt å øke trivselen og samhörigheten på arbeidsplassen og tilknytning til den, oftest i form av fellesarrangement.

Fordel i form av velferdstiltak i arbeidsforhold er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for den ansatte. Ytelsen er skattepliktig hos den ansatte, selv om ytelsen tilfaller f.eks. den ansattes ektefelle. For velferdstiltak som anses som rimelige velferdstiltak, er det imidlertid på bestemte vilkår gitt unntak fra skatteplikten, jf. nedenfor.

Skattefritak for rimelige velferdstiltak

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1, jf. § 5-10 a, jf. § 5-12, jf. § 5-15 (2) jf. FSFIN § 5-15-6 (1)
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	NEI	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 3

Ansattes fordel ved et tiltak i arbeidsforhold kan være skattefritt dersom alle følgende vilkår er oppfylt:

- tiltaket kan karakteriseres som et velferdstiltak i skattelovens forstand, se ovenfor,
- ytelsen består av en naturalytelse,
- tiltaket er rimelig, se nedenfor, og
- tiltaket er for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften. Dette innebærer imidlertid ikke at alle ansatte i bedriften må tilbys et velferdstiltak av samme type på samme tidspunkt.

Består et tiltak av flere ytelser, f.eks. teaterbesøk kombinert med julebord, må hver av ytelsene vurderes separat i forhold til disse reglene. Deretter må det vurderes om summen av alle ytelser som inngår i kombinasjonen er rimelig.

Ved vurderingen av om velferdstiltaket er rimelig må en bl.a. legge vekt på:

- om velferdstiltaket er vanlig i arbeidslivet,
- verdien av det enkelte velferdstiltak. Ved vurderingen i den forbindelse skal en i forhold til eventuell reise og losji legge til grunn bruttoverdi, uten reduksjon for ansattes egenbetaling, og
- om summen av de enkelte velferdstiltak i året som tilflyter en skattyter/som ytes fra en arbeidsgiver er av mindre økonomisk verdi.

Hvem kan få skattefritak for velferdstiltak

Skattefritaket omfatter alle ansatte i bedriften. Videre kan skattefritaket også omfatte aksjonær i aksjeselskap når vedkommende arbeider i selskapet. Fritaket omfatter også deltidsansatte og korttidsansatte. Videre vil det omfatte styremedlemmer. Den valgte revisor og aksjonær som ikke jobber i bedriften vil falle utenfor skattefritaket for velferdstiltak selv om de anses for knyttet til bedriften etter reglene om representasjon.

Ordningen med skattefrie velferdstiltak omfatter ikke foretak uten ansatte eller foretak med en eller flere ansatte som til sammen ikke har arbeidstid og lønn som tilsvarer én full stilling i foretaket. I foretak som eies av en person, eventuelt sammen med ektefelle eller samboer, vil det også være et krav at foretaket i tillegg har andre ansatte (uten nær familiemessig tilknytning), som til sammen utgjør en hel stilling. Med nær tilknytning menes her ektefelle/samboer og familiemedlemmer i rett opp- og nedadstigende linje.

Ikke rimelige velferdstiltak eller tiltak som ikke er velferdstiltak i skattelovens forstand

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1, jf. § 5-10 a, jf. § 5-12
Trekkeplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 12
Kode	112-A	

Fordelen verdsettes til omsetningsverdien, jf. skatteloven § 5-3.

Ikke rimelige velferdstiltak eller tiltak som ikke er velferdstiltak i skattelovens forstand, når tiltaket går ut på helt eller delvis fri bruk/utlån av kapitalgjenstander mv. (unntatt bil og bolig)

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1, jf. § 5-10 a, jf. § 5-12
Trekkeplikt	NEI	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-6-10 b
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 12
Kode	549	(ytelsen må spesifiseres nærmere)

Fordelen verdsettes med utgangspunkt i leiepriser (markedsleie) for tilsvarende gjenstand, jf. skatteloven § 5-3. Se punkt 9.21 og 9.31.

Eksempler på velferdstiltak i skattelovens forstand:

Bedriftshytte

Bedriftshytte/firmahytte mv. er hytte/fritidsbolig anskaffet eller leiet til bruk for de ansatte i fritiden. Ligestilt med bedriftshytte er tidsparter mv. som de ansatte har adgang til å benytte.

Fordel ved bruk av bedriftshytte er ikke skattepliktig inntekt når hytta er disponibel slik at alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften har lik rett til å disponere den. Dette gjelder også bedriftshytter i utlandet. Bruken av hytta bør sannsynliggjøres ved vedtekter for hvem som kan bruke den og hvordan bruken fordeles. Videre bør det være en oversikt over den faktiske bruken.

Er bruken i hovedsak forbeholdt bedriftens eiere eller et fåtall ansatte, vil fordelene være skattepliktige for disse. Dette vil også gjelde om et fåtall har fortrinnsrett til særlig attraktive perioder, f.eks. juli for sommerhytte ved sjøen eller påsken for en fjellhytte. Er det få ansatte i bedriften, vil bruksretten for hver enkelt være så vidt omfattende at fordelene for den enkelte ikke kan anses som rimelige. Som utgangspunkt kan det legges til grunn at fordelene vil være skattepliktige hvis det er færre enn 10 personer som har disposisjonsrett. Dette vil også

gjelde for bedrifter med færre enn 10 ansatte, med mindre bedriftshytta eies sammen med en eller flere andre bedrifter, slik at det er 10 eller flere som har rett til å disponere hytta. Selv om antall brukere er høyere enn 10, må skatteplikten vurderes i forhold til om tiltaket kan anses som rimelig velferdstiltak.

Dekning av kostnad til reise til bedriftshytte er skattepliktig.

Avis

Tilgang til avis eller illustrerte blader på arbeidssedet anses som et rimelig velferdstiltak når det er tilgjengelig for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften. Om fri avis på hjemmeadressen, se punkt 9.3.

Bedriftsidrett

Arbeidsgiverens dekning av kostnader til anskaffelser og drift i tilknytning til en bedrifts fotball-/håndballag mv., vil normalt være et rimelig velferdstiltak. Dette gjelder også treningstøy som brukes ved fellesarrangementer. Privat bruk av dette treningstøyet omfattes ikke av reglene om skattefrie velferdstiltak. Fordelen kan være skattefri som gave i arbeidsforhold dersom den er innenfor beløpsgrensen i FSFIN § 5-15-1 (5), se punkt 9.19. Se nærmere i uttalelse om velferdstiltak i arbeidsforhold av 6. april 2010 på skatteetaten.no.

Bedriftskantine

Arbeidsgiverens dekning av kostnader til frukt, juice, melk, kaffe, te, eller lignende er et velferdstiltak som anses rimelig.

Subsidiering av kantine ellers er også et velferdstiltak. Det anses som rimelig så lenge de ansattes egenbetaling dekker arbeidsgiverens selvkost for råvarene. Der fordelene er beskjedne fordi den f.eks. bare består i oppskåret brød og pålegg uten nevneverdige kostnader til tilberedning, anses ordningen som rimelig velferdstiltak, selv om egenbetalingen ikke dekker arbeidsgiverens selvkost fullt ut, se URD i Utv. 2000 side 108.

Er kantinedriften satt bort til et cateringselskap, skal all fakturering fra cateringselskapet anses som arbeidsgiverens selvkost med mindre råvarekostnadene er spesifisert i fakturaene.

Forestillinger, idrettsarrangementer mv.

Betaler arbeidsgiveren enkeltstående fellesarrangement for de ansatte, f.eks. teater, opera, konserter, fotballkamp mv., vil dette være et velferdstiltak. Fordelen vil være skattefri hvis tiltaket vurderes som rimelig. Skattefritaket omfatter også den ansattes families deltakelse, innenfor rammen av hva som er rimelig. Sesongkort som brukes av hver ansatt enkeltvis anses ikke som et velferdstiltak i skattelovens forstand.

Helsestudio, treningsentre mv.

Arbeidsgiverens dekning av personlig medlemskort som gir de ansatte rett til fri bruk av helsestudio, trenings-senter mv., vil ikke anses som et velferdstiltak i skatte-lovens forstand, se FIN i Utv. 2001 side 1650. Når det arrangeres fellesopplegg for de ansatte vil dette kunne anses som velferdstiltak, f.eks. når bedriften har egne fellestimer i et trenings-senter. Det må vurderes konkret om tiltaket kan anses som rimelig. Når bedriften leier helsestudio for bestemte tidsrom eller det leies inn instruktører og arrangerer treningsopplegg i bedriftens egne lokaler, vil dette normalt anses som et rimelig velferdstiltak i likhet med når arbeidsgiveren innreder eget trimrom mv. i bedriftens lokaler. Nærmere om arbeidsgiverens dekning av kostnader til helsestudio mv. for de ansatte, se SKD i Utv. 2000 side 251. Om andre skattefrie treningsordninger, se punkt 9.24.

Jakt og fiske

Arbeidsgiverens kjøp av rett til jakt eller fiske til bruk ved fellesarrangement for de ansatte er et velferdstiltak. Det må vurderes konkret om tiltaket kan anses som rimelig, se ovenfor.

Tilstelninger, hotellopphold mv.

Enkeltstående tilstelninger, som julebord, årsfest, jubileumsfest for runde år i bedriften mv. vil være velferdstiltak for de ansatte. Fordelen er skattefri hvis den er rimelig og tilbys alle eller en betydelig gruppe ansatte. Skattefritaket omfatter også den ansattes families deltakelse, innenfor rammen av hva som er rimelig.

Enkeltstående tilstelninger som tilbys ansatte som slutter i forbindelse med nedbemanning der hensikten er å avvikle arbeidsforholdet på en god måte er også et velferdstiltak. Fordelen vil være skattefri dersom verdien av den kan anses å være rimelig.

Enkeltstående tilstelninger som kombineres med kortere opphold på hotell kan anses som velferdstiltak. En må her avgrense mot tiltak som må anses som dekning av ferie, fordi det da ikke vil foreligge et velferdstiltak i skattelovens forstand. Dette gjelder opphold på hotell mv. med inntil to overnattinger. Det er uten betydning om oppholdet er lagt til virkedager eller en helg.

Består en reise av velferdstiltak og tjenestereise (et fagseminar e.l.), må en vurdere hver del isolert. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og tjenestereisen er oppfylt, må utgangspunktet være at hele turen er skattefri.

Eksempel:

De ansatte i en mindre bedrift er på en tur til et høyfjells-hotell som varer fra torsdag morgen til søndag kveld. Arbeidsdagene torsdag og fredag består av et fagseminar. Fredag kveld, lørdag og søndag deltar de

ansatte på et sosialt arrangement. Dersom kravene til skattefritak for henholdsvis velferdstiltaket og fagseminaret er oppfylt, vil hele turen være skattefri.

Skattefritaket for kortere opphold på hotell gjelder også for ansattes familie, innenfor rammen av hva som er rimelig. Dersom reisen medfører mer enn to overnattinger på hotell mv., vil familiens deltakelse i sin helhet bli skattepliktig for den ansatte. Dette gjelder selv om den ansattes egen deltakelse er skattefri fordi denne er på tjenestereise (fagseminar eller lignende) før/etter velferdstiltaket, jf. eksemplet ovenfor.

Ved vurderingen av om slike tiltak skal anses som rimelige, legges arbeidsgiverens totale kostnader for reisen til grunn. Også opphold i utlandet kan være rimelig velferdstiltak dersom kostnadene ikke overstiger det som er vanlig i arbeidslivet for et tilsvarende opphold i Norge. Videre må en se antall tilstelninger i året under ett når en vurderer om fordelene ved slike tilstelninger er rimelig. Flere enn to slike hotellopphold i løpet av ett år vil normalt være skattepliktig. Dette innebærer likevel ikke at ett eller to slike hotellopphold alltid kan anses som rimelig velferdstiltak etter skatteloven.

Lengre opphold enn nevnt ovenfor, anses som ferie og ikke som velferdstiltak i skattelovens forstand. Fordel ved slike opphold vil derfor alltid være skattepliktig, selv om oppholdet skjer samlet for de ansatte i bedriften. Dette gjelder selv om dette oppholdet med reise blir billigere enn innenfor grensen på to overnattinger.

Ikke velferdstiltak

Eksempler på tiltak som ifølge Lignings-ABC ikke regnes som velferdstiltak er: arbeidstøy, barnehage, campingvogn, feriereise, fritidsbåt og bobil. I de tilfeller arbeidstakeren benytter arbeidsgiverens bobil, må det vurderes om skattelegging skal foretas etter reglene om privat bruk av arbeidsgiverens bil, jf. punkt 9.5.

For mer informasjon vises det til emnet "Velferdstiltak i arbeidsforhold" i Lignings-ABC.

9 Utvalgte ytelser

9.1 Aksjer/egenkapitalbevis til underkurs

Ansattes kjøp av aksjer/egenkapitalbevis til underkurs

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. §§ 5-10 a, 5-12, 5-14 (1) og (2), FSFIN § 5-14 A
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2, nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	132-A	

Aksjer og egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) er verdipapirer i tilknytning til aksjeselskapers aksjekapital eller sparebankers grunnfond. Egenkapitalbevis gir ikke rett til eierskap i sparebankene, men gir rett til utbytte av bankens overskudd. I det følgende omtales bare aksjer, men reglene gjelder tilsvarende for egenkapitalbevis, jf. skatteloven § 5-14 (2).

Den fordel som oppnås i ansettelsesforhold ved at ansatte/pensjonister erverver aksjer vederlagsfritt eller til underpris, er som hovedregel skattepliktig fordel vunnet ved arbeid. Dette gjelder uavhengig av om aksjen erverves ved kjøp eller ved tegning av nye aksjer. Fordelen utgjør som hovedregel differansen mellom salgsværdien for aksjen på ervervstidspunktet og det den ansatte eventuelt har betalt for aksjen.

Aksjene skal i utgangspunktet verdsettes til antatt salgsværdi. Dersom aksjenes reelle salgsværdi ikke kan fastsettes på annen måte, kan den beregnes ut fra børsverdi, notering på meglerliste eller settes lik aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi, jf. FSFIN § 5-14-1.

Har ansatte i et aksjeselskap fått tilbud om erverv av aksjer i selskapet etter en generell ordning i bedriften, jf. skatteloven § 5-14 (1) bokstav a, fastsettes fordelene til:

$$\begin{aligned} & \text{salgsværdi på ervervstidspunktet} \\ - & \text{20 \% av salgsværdien (maks. kr 1 500)} \\ - & \text{arbeidstakerens betaling} \\ = & \text{skattepliktig fordel} \end{aligned}$$

Reduksjonen i den skattepliktige fordelene kan ikke overstige kr 1 500 per person per år. Har en arbeidstaker flere ganger i løpet av året ervervet aksjer til underkurs, må kjøpene sees i sammenheng ved fastsettelsen av den skattefrie fordelene. Beløpsbegrensningen på kr 1 500 gjelder den totale fordel som kan oppnås skattefritt i løpet av ett inntektsår. Dette gjelder enten det er flere erverv hos samme arbeidsgiver eller erverv hos flere arbeidsgivere.

For å oppnå reduksjonen i den skattepliktige fordelene (20 %, maks kr 1 500) er det en forutsetning at tilbudet om erverv av aksjer gis til alle ansatte i bedriften etter en generell ordning. Skal tilbudet også omfatte pensjonister, må det i utgangspunktet omfatte alle pensjonistene. Reduksjonen i den skattepliktige fordelene vil også gjelde for hver ektefelle, forutsatt at begge er ansatt i virksomheten. Styremedlemmer som ikke er ansatt omfattes imidlertid ikke av denne regelen.

Bedriften kan i en generell ordning kreve at ansatte har vært i bedriften en viss tid, og at aksjene, i rimelig utstrekning, fordeles i forhold til ansiennitet, jf. skatteloven § 5-14 (1) bokstav c. Kravet om en generell ordning er ikke til hinder for at de ansatte får tegne aksjer proporsjonalt med lønnens størrelse, jf. uttalelse fra Finansdepartementet inntatt i Utv. 1985 side 674.

Den generelle ordningen gjelder også når ansatte i datterselskap erverver aksjer i morselskapet. Som morselskap anses selskap som eier mer enn 9/10 av aksjene i datterselskapet, og som har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen, jf. skatteloven § 5-14 (1) bokstav b. Reglene gjelder også ved erverv av aksjer i et utenlandsk morselskap.

Skattepliktig fordel ved ansattes kjøp av aksjer til underkurs er en trekkpliktig naturalytelse som inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, og skal innberettes under kode 132-A i lønns- og trekkoppgaven. Fordelen skal innberettes det år aksjene mottas eller på det tidligere tidspunkt aksjene kunne vært mottatt (kontantprinsippet). Aksjene anses mottatt på det tidspunktet den ansatte blir eier, og dermed får råderett over eller rettigheter etter aksjene.

Fordel som ikke overstiger 20 % av salgsværdien (maks. kr 1 500 per år) er skattefri og kreves ikke lønnsinnberettet, jf. forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 3.

Eksempel:

Alle ansatte i Selskapet AS får tilbud om å kjøpe 65 aksjer til en pris på kr 3000. En av de ansatte benytter seg av tilbudet og kjøper 65 aksjer 5. juni 2011. Børskursen på ervervstidspunktet er på kr 150. Vedkommende har ikke tidligere kjøpt eller fått aksjer til underkurs, og den skattepliktige fordelene reduseres med (maks) kr 1 500.

Antall aksjer	65
Kurs/oms.verdi ved erverv	150
Kjøpesum	3000
Ervervstidspunkt	0506

65 * 150 =	9 750
- 20 % av 9750 = 1950 (maks. 1 500)	1 500
- kjøpesum	3 000
= skattepliktig fordel	5 250

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode	Ansattes kjøp av aksjer/grunnfondsbevis til			
132-A	underkurs			
Beløp:	Kurs/oms.verdi på	Ant.:	Kjøpesum:	Ervervs-
5250	150	65	3000	tidspkt.:
				0506

9.2 Arbeidstøy

Fritt arbeidstøy. Arbeidsgiveren stiller arbeidstøy til disposisjon for arbeidstakeren.

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12. Unntak: § 5-15 (2), jf. FSVIN § 5-15-6 (3)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	112-A	

Stiller arbeidsgiveren arbeidstøy til disposisjon for arbeidstakeren er dette i utgangspunktet en skattepliktig fordel for mottakeren (naturalytelse). Arbeidstøy i form av verne-/vareklær eller uniform er unntatt fra skatteplikten, se nedenfor. Tøy som ytes fra arbeidsgiver til arbeidstaker kan likevel være en skattefri fordel etter reglene for gave, jf. punkt 9.19.

Den skattepliktige fordelten skal innberettes i kode 112-A og arbeidsgiveren skal gjennomføre forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift av fordelten. Fordelen verdsettes til omsetningsverdi, jf. skatteloven § 5-3, dvs. kostpris (inkl. mva.). Refunderer arbeidsgiveren utgifter til tøy mot kvittering/originalbilag skal fordelten innberettes i kode 111-A.

Uniform/spesielt arbeidstøy

Fordel ved uniform eller annet spesielt arbeidstøy (verne- og vareklær) som stilles til disposisjon av arbeidsgiver regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSVIN § 5-15-6 (3).

Uniform er et tjenesteantrekk for innehavere av stillinger med såkalt uniformsplikt. Den er en form for spesielt arbeidstøy, og har som videre oppgave å markere tjenestemannen. Spørsmålet om antrekket skal anses som uniform må vurderes konkret hvor det bl.a. legges vekt på utforming, farge, hvor mange som bruker antrekket mv. Posten har pålagt skrankepersonellet å bruke et spesielt arbeidstøy i arbeidstiden. Det arbeidstøyet som er pålagt brukt, er godtatt som uniform. Se også Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse 35/2007.

Verneklær omfatter spesielt arbeidstøy som ikke egner seg for privat bruk og som benyttes i yrker hvor vanlig tøy vil være utsatt for smuss eller sterk slitasje. Vareklær omfatter spesielt arbeidstøy som bl.a. benyttes av hygieniske årsaker, for eksempel innen helsetjenesten.

Skattefritt arbeidstøy skal ikke innberettes på lønns- og trekkoppgaven når dette ytes i form av en naturalytelse, jf. § 3 i forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten.

Kontantgodtgjørelse. Arbeidsgiveren utbetaler godtgjørelse til arbeidstakeren til uniform eller annet spesielt arbeidstøy.

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, overskudd er skattepliktig, jf. § 5-11 (2) a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-6 (2)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 b
Kode	199-A	(Ytelsen må spesifiseres nærmere)

Uniformsgodtgjørelse og annen godtgjørelse til dekning av kostnader til anskaffelse av arbeidstøy behandles etter "nettometoden" i den utstrekning kostnadene til å anskaffe tøyet er fradragberettiget, dvs. at et eventuelt overskudd vil være skattepliktig. Fradrag for kostnader til anskaffelse av arbeidstøy til egen bruk gis for tøy som er lite egnet til privat bruk og som hovedsakelig benyttes i yrket. Dette omfatter:

- uniform
- verne- og vareklær
- annen spesiell bekledning som hovedsakelig benyttes i yrket og som er lite egnet til privat bruk, for eksempel for musikere.

Selv om godtgjørelsen til arbeidstøy ikke gir et skattepliktig overskudd, skal det foretas forskuddstrekk i og beregnes arbeidsgiveravgift av godtgjørelsen, og den skal innberettes i kode 199-A. Det er kun tariffestet godtgjørelse som eventuelt vil være unntatt fra trekk- og avgiftsplikt, se nedenfor. Utbetaler arbeidsgiveren godtgjørelse til annen type tøy enn det som er nevnt ovenfor, skal godtgjørelsen innberettes som dekning av privat utgift i kode 111-A.

Tariffestet godtgjørelse. Arbeidsgiveren utbetaler tariffestet godtgjørelse til arbeidstakeren til uniform eller annet spesielt arbeidstøy.

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2) a
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (2), jf. § 5-6 (3), jf. sktbf. § 5-6-12 (4)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 11 d
Kode	849	(Ytelsen må spesifiseres nærmere)

Tariffestet godtgjørelse for arbeidstøy er ikke skattepliktig når arbeidstakeren har krav på fradrag for utgiftene til anskaffelse av arbeidstøyet. Det fremgår av

forrige avsnitt i hvilke tilfeller arbeidstakeren har krav på slikt fradrag. Tariffestet godtgjørelse gir normalt ikke overskudd, men et eventuelt overskudd på ligningsstadiet vil være skattepliktig.

Dersom godtgjørelsen ikke går utover satser og legitimasjonskrav på forskuddstadiet vil den være trekk- og avgiftsfri.

Smusstillegg

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2) a
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-6 (2)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 b
Kode	151-A	

Smusstillegg ytes i en del tilfeller som kompensasjon for merkostnader til arbeidstøy samtidig som det skal være et visst vederlag for arbeid. Ved ligningen regnes 1/3 av smusstillegget som skattefritt, men i alminnelighet ikke mer enn kr 2 050 (2010). Beløpsgrensen for 2011 fastsettes i desember i Skattedirektoratets årlige takseringsregler § 1-2-8. Hele smusstillegget skal innberettes som trekk- og avgiftspliktig utgiftsgodtgjørelse i kode 151-A.

9.3 Avis - fri avis på hjemmeadressen

Arbeidsgiveren dekker fri avis for arbeidstakeren på hjemmeadressen

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse), jf. sktbef. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) (refusjon) eller (3) (naturalytelse)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refusjon)
	112-A	(naturalytelse)

Fordel ved helt eller delvis fri avis i arbeidsforhold er skattepliktig inntekt. Dette gjelder også for avisansatte når de får avisen brakt hjem. Enkelte ansatte med et spesielt informasjonsbehov vil kunne få flere avisabonnementer av arbeidsgiveren. I disse tilfeller beskattes normalt bare fordelene med ett abonnement på en dagsavis, selv om alle blir levert hjemme hos vedkommende.

Når ansatte med et spesielt informasjonsbehov selv holder abonnement på en dagsavis, kan avisabonnementer som dekkes av arbeidsgiveren normalt

unntas fra beskatning.

Reglene ovenfor gjelder tilsvarende for abonnement på avis i elektronisk form.

Tilgang til avis eller illustrerte blader på arbeidssstedet kan etter nærmere regler anses som velferdstiltak, se punkt 8.8.

Refunderer arbeidsgiveren arbeidstakerens avisabonnement, er det å anse som dekning av privat utgift. Er det arbeidsgiverens abonnement, behandles det som en naturalytelse.

9.4 Barnehage

Arbeidsgiveren dekker barnehagekostnader for arbeidstakeren

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse) jf. sktbef. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) (refusjon) eller (3) (naturalytelse)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refusjon)
	112-A	(naturalytelse)

Arbeidsgiverens dekning av barnehagekostnader for en arbeidstaker er i utgangspunktet en skattepliktig naturalytelse, og skal innberettes i kode 112-A på lønns- og trekkoppgaven. Refunderer arbeidsgiveren arbeidstakerens barnehagekostnader skal dette innberettes i kode 111-A.

I FSVIN § 5-15-5 er det imidlertid gitt to unntak fra skatteplikten. Dekningen vil være skattefri når bestemte vilkår er oppfylt. Unntakene er omtalt i avsnittene nedenfor.

Arbeidsgiverens tilskudd til barnehage utover maksimalpris (ikke bedriftsbarnehage)

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-15 (2), jf. FSVIN § 5-15-5 (2)
Trekkplikt	NEI	Skdbl. § 5-6 (1) a
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 3
Kode	521	

Arbeidsgiverens tilskudd til annen barnehage enn bedriftsbarnehage, oppad begrenset til kr 3 000 per måned per plass, er ikke skattepliktig så fremt arbeidstakerens egenbetaling (foreldrebetaling) tilsvarer

maksimalpris i henhold til bestemmelser om maksimalgrense, jf. lov om barnehager 17.06.2005 nr. 64 § 15. Det skattefrie tilskuddet skal innberettes i kode 521.

Er arbeidstakerens egenbetaling lavere enn maksimalprisen, skal arbeidsgiverens tilskudd regnes som skattepliktig for den del som tilsvarer differansen mellom maksimalprisen og egenbetalingen. Skatteplikten forutsetter at reduksjonen i egenbetalingen skyldes arbeidsgiverens tilskudd til barnehagen, jf. FSFIN § 5-15-5 (2). Eventuell skattepliktig del av tilskuddet innberettes i kode 112-A.

Arbeidsgiverens tilskudd til bedriftsbarnehage

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-15 (2), jf. FSFIN § 5-15-5 (1)
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 3
Kode	520	

Arbeidsgiverens dekning av kostnad til bedriftsbarnehage er ikke skattepliktig for arbeidstakere med plass i barnehagen. Med bedriftsbarnehage menes barnehage som drives av arbeidsgiveren, eller barnehageplasser som arbeidsgiveren gjennom eierandel eller innskudd disponerer til bruk for arbeidstakernes barn. Den skattefrie dekning av kostnad til plass i bedriftsbarnehage skal imidlertid innberettes i kode 520.

Arbeidsgiveren må ha vedtektsfestede rettigheter med hensyn til antall barnehageplasser og innflytelse på driften av barnehagen, som samsvarer forholdsmessig med eierandelen/innskuddet jf. FSFIN § 5-15-5 (1). Arbeidsgiverens navn og antall disponible plasser må gå direkte frem av barnehagens vedtekter, som skal fastsettes etter lov om barnehager av 17.06.2005 nr. 64 § 7 (4), se uttalelse av FIN i Utv. 2006 side 488.

9.5 Bil/firmabil - fri bil

Dersom arbeidsgiveren eier eller leier/leaser bil som stilles til disposisjon for privat bruk for arbeidstakeren, er dette en skattepliktig naturalytelse.

Faktisk privat bruk vil alltid være skattepliktig, helt uavhengig av om bilen er egnet til privat bruk. Sporadisk adgang til privat bruk, som for eksempel at arbeidstakeren en dag låner arbeidsgiverens bil for å flytte sitt private innbo, skal ikke utløse fordelsbeskatning etter standardregelen. Får adgangen til privat bruk et minstemål av regularitet eller varighet, gjelder standardregelen, f.eks. dersom arbeidstakeren bruker arbeidsgiverens bil i ferien. Har skattyteren mer enn sporadisk adgang til privat bruk, utløses det fordelsbeskatning etter standardregelen selv om den private bruken er sporadisk eller

tilfeldig.

Som privatkjøring regnes all kjøring som ikke anses som yrkeskjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise til hjemmet. Om grensedragningen arbeidsreise - yrkesreise, se punkt 8.1.

Vurdering av påstand om ikke-bruk privat

Hvorvidt bilen er brukt privat eller ikke er et bevissspørsmål der ligningsmyndighetene etter en konkret vurdering skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig.

Ved vurderingen av sannsynligheten for at en bil er brukt privat, vil bl.a. følgende momenter være av betydning:

- hvor bilen er parkert utenom arbeidstiden (hos arbeidstakeren eller hos arbeidsgiveren)
- antall førerkort i familien
- type og antall andre biler til disposisjon
- privatbil(e)s stand og kjørt distanse
- yrkesbilens stand og kjørt distanse vurdert opp mot den type virksomhet hvor bilen brukes
- familiesammensetning
- privatboligens beliggenhet
- yrkesbilens egnethet til privatkjøring.

En riktig ført kjørebok som redegjør for den totalt utkjørte distanse i løpet av året, og som viser at all kjøring er yrkeskjøring, vil tillegges stor vekt. Derimot legges det ikke stor vekt på utsagn fra/avtale med arbeidsgiveren om at arbeidstakeren ikke har tillatelse til å kjøre bilen privat, med mindre arbeidsgiveren har hatt tilfredsstillende kontroll med at den faktisk ikke er brukt privat.

Det er ikke avgjørende at arbeidstakeren selv ikke har førerkort dersom bilen faktisk er brukt privat, f.eks. at arbeidstakerens nærstående har benyttet bilen. Det er heller ikke avgjørende at arbeidstakeren har annen bil til disposisjon privat. Heller ikke kan det tillegges avgjørende vekt at det oppbevares verktøy eller lignende i bilen.

Fri bil (standardregelen)

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-13 jf. FSFIN § 5-13
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-11
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	118-A	

Fordel ved privat bruk av arbeidsgiverens bil fastsettes for 2011 etter standardregelen til 30 % av bilens listepris

som ny til og med kr 266 300 og 20 % av overskytende listepris.

Den skattepliktige fordelingen skal beregnes etter standardregelen selv om arbeidstakeren ikke benytter bilen til annen privatkjøring enn kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise).

Standardregelen gjelder i utgangspunktet for alle biltyper, uavhengig av om bilen er egnet til privat bruk. Det er imidlertid egne regler for biler hvor listeprisen klart ikke står i forhold til fordelingen ved den private bruken, og for biler som faller utenfor standardregelen, f.eks. lastebiler med totalvekt på 7500 kg eller mer og busser registrert for mer enn 15 passasjerer. For nærmere beskrivelse av disse reglene, se avsnittene "Annen fri bil" og "Fri bil som faller utenfor standardregelen" nedenfor. Benytter arbeidstakeren arbeidsgiverens bobil må det vurderes om skattlegging skal foretas etter standardregelen om privat bruk av arbeidsgiverens bil.

Redusert beregningsgrunnlag (reduisert listepris)

For biler som er eldre enn 3 år per 1. januar 2011 (registrert første gang i 2007 eller tidligere) skal det ved beregningen tas utgangspunkt i 75 % av bilens listepris som ny.

Også for arbeidstakere som godtgjør at yrkeskjøringen overstiger 40 000 km i 2011, skal det ved beregningen tas utgangspunkt i 75 % av bilens listepris som ny.

Ved kombinasjon av de ovenfor nevnte alternativene skal det bare regnes med 56,25 % (75 % av 75 %) av bilens listepris som ny.

For biler som drives utelukkende med elektrisk kraft (EL-bil), ikke hybridbiler, skal det tas utgangspunkt i 50 % av bilens listepris som ny. Ved kombinasjon av bil eldre enn 3 år per 1. januar i inntektsåret og EL-bil, blir det ved utregning av fordelingen tatt utgangspunkt i 37,5 % av bilens listepris som ny.

Reduksjon av beregningsgrunnlaget både etter reglene om yrkeskjøring over 40 000 km og etter reglene for EL-bil, kan ikke gjøres for samme bil.

Det reduserte beregningsgrunnlaget skal multipliseres med den/de relevante prosentsetningen(-ene) på 30 % og 20 %.

Listepris

Bilens listepris som ny settes til hovedimportørens listepris for vedkommende bilmodell inkl. merverdiavgift og vrakpant og ekskl. frakt- og registreringsomkostninger, levert importsted på tidspunktet for førstegangsregistrering hos Statens vegvesens trafikkstasjon. Listeprisen som skal brukes som grunnlag for fastsettelse av standardfordelingen, påvirkes ikke av at

bilens kostpris er lavere enn listeprisen, f.eks. fordi det er gitt rabatter eller er gitt refusjon av avgifter ved kjøp av bil til bruk som drosje. Listeprisen påvirkes heller ikke av at bilprisene senere har gått ned, f.eks. som følge av avgiftsreduksjoner.

Dersom en bilmodell selges til en særskilt pris («kampanjepris» e.l.) vil denne prisen bare kunne brukes som listepris dersom prisen er lagt til grunn som listepris av Opplysningsrådet for Veitrafikken på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Reglene om listepris ved førstegangsregistrering, gjelder også om bilen er kjøpt brukt. Er bilen kjøpt brukt fra utlandet, brukes listeprisen som ny i Norge på tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet. Har arbeidsgiveren selv importert bilen som ny fra utlandet, skal listeprisen i Norge for samme bilmodell brukes. For bilmodeller som ikke har listepris i Norge må det skjønnsmessig fastsettes en pris med utgangspunkt i pris for tilsvarende bilmodell i Norge.

Reglene om listepris som ny i Norge gjelder imidlertid ikke når arbeidstakeren oppholder seg i utlandet og bilen ikke er anskaffet i Norge. Prisen settes da til opprinnelig listepris som ny i oppholdslandet. Flytter arbeidstakeren til Norge og tar med seg bilen, skal listepris som ny i Norge på tidspunktet for førstegangsregistrering i utlandet brukes.

Omregistreres en varebil til personbil, skal en bruke listepris for tilsvarende personbil den gang bilen ble registrert første gang. Dersom denne listeprisen ikke er kjent, må det gjøres et tillegg for det som normalt utgjør differansen i listepris mellom varebil og personbil for tilsvarende biltyper på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Listeprisen skal ikke reduseres selv om bilen er utstyrt med reklame.

Det tas ikke hensyn til om arbeidstakeren ville ha valgt en rimeligere bil om han skulle bekoste privat bilhold selv. Når en dyrere firmabil faktisk disponeres og brukes privat, må skattleggingen uten videre bygge på det. Dette gjelder for eksempel eksklusive biler som disponeres av bilselgere.

Listepriser (bilpriser) fra Opplysningsrådet for Veitrafikken er for de fleste bilmodeller lagt ut på skatteetaten.no. Vær oppmerksom på at dette er listepriser gjeldende per 15. november det aktuelle år, og disse vil derfor kunne avvike fra listeprisen på tidspunktet for førstegangsregistrering.

Når bilen er leaset, vil leasingkontrakten ofte ikke inneholde bilimportørens listepris for bilen eller ekstrastyret. Det er ofte heller ikke oppgitt hvilket ekstra-

utstyr bilen er levert med. For å få fastsatt korrekt listepris må arbeidsgiveren innhente disse opplysningene fra leasingselskapet.

Kan ikke opprinnelig listepris som ny dokumenteres, må den settes ved skjønn.

Ekstraustyr

Bilens listepris ved førstegangsregistrering tillegges hovedimportørens listepris for ekstraustyr ved beregning av standardfordelen. Dersom hovedimportøren ikke har listepris for ekstraustyret, typisk ekstraustyr som ikke direkte knyttes til en bilmodell og som ikke er fabrikkmontert, benyttes faktisk anskaffelsespris.

Både fastmontert og løst ekstraustyr skal medregnes, herunder vinterhjul, radio/musikkanlegg, navigasjonsutstyr, lasteholdere, skiboks, tilhengerfeste, fastmontert utstyr til mobiltelefon mv. Selve mobiltelefonen anses ikke som ekstraustyr til bilen og skal ikke tillegges listeprisen.

For biler med spesialinnredning/ekstraustyr som utelukkende har verdi for yrkesbruken, skal (liste) prisen for dette utstyret holdes utenom grunnlaget for beregning av standardfordelen. Som slikt ekstraustyr regnes f.eks. alarm i arbeidsgiverens bil.

Blir det på et senere tidspunkt kjøpt ekstraustyr til bilen, skal slikt utstyr tillegges bilens listepris og dermed inngå i grunnlaget for beregning av standardfordelen fra og med den måneden ekstraustyret ble ervervet.

Yrkeskjøringen overstiger 40 000 km

Det er arbeidstakerens samlede kjøring i yrket med de biler som han fordelsbeskattes for som skal legges til grunn for 40 000 km grensen, selv om arbeidstakeren har brukt flere biler. Yrkeskjøringen for ektefeller skal ikke legges sammen.

Reduksjon av beregningsgrunnlaget til 75 % av listeprisen kan ikke foretas for år hvor yrkeskjøringen er kortere enn 40 000 km, uansett årsaken til den reduserte kjøringen. Redusert beregningsgrunnlag kan f.eks. ikke brukes et år yrkesbruken blir under 40 000 km fordi bilordningen starter/oppfører.

Arbeidstakeren må godtgjøre at yrkesbruken er over 40 000 km for hvert år, normalt ved korrekt ført kjørebok.

Flere bruker samme bil

Veksler flere arbeidstakere på å disponere en bil til privat bruk, og de ikke har noen annen firmabilordning utenom dette, skal standardfordelen fordeles forholds- messig på hver arbeidstaker etter varigheten av den enkeltes disponering. Det kan da normalt ikke godtas at

bilen har stått udisponert av alle brukere samtidig.

Bil til disposisjon en del av året

Har arbeidstakeren bare hatt bilen til disposisjon til privat bruk en del av året, skal fordelsbeskatningen gjennomføres for det antall hele og påbegynte kalender- måneder (beregnet etter tolvdel) som bilen har vært til disposisjon.

Brukshindring

Så lenge bilen er stilt til disposisjon fra arbeidsgiveren, skal standardfordelen ikke avkortes på grunn av at arbeidstakeren av individuelle grunner har vært forhindret fra å kjøre bil privat i løpet av året, f.eks. fordi han har vært syk, vært på ferie, vært på tjenestereise, har avtjent militærtjeneste eller fått inndratt førerkortet.

Brukshindring som knytter seg til forhold ved bilen, f.eks. ved service og reparasjon på verksted, skal heller ikke redusere fordelene etter standardregelen.

Skifte av bil i året

Skiftes den bilen som brukes privat i løpet av året med en bil med en annen listepris, skal standardfordelen beregnes etter listepris for hver av bilene ut fra hele kalendermåneder. For den kalendermåned bilskiftet skjer, skal fordelene beregnes på grunnlag av listeprisen til den bilen som arbeidstakeren disponerte på det vanlige tidspunktet for siste trekkberegning i vedkommende måned, som om arbeidstakeren har disponert bilen hele måneden.

Flere biler til disposisjon samtidig

Arbeidstaker som har to eller flere biler til privat disposisjon samtidig, skal skattlegges fullt ut etter standardregelen for hver bil. Dette gjelder uavhengig av om det ut fra arbeidstakerens forhold bare kan brukes en bil av gangen av arbeidstakeren selv eller eventuelle husstandsmedlemmer, f.eks. fordi arbeidstakeren bor alene. Hvor ektefeller har hver sin yrkesbil og/eller bil stilt til disposisjon av arbeidsgiveren, skal hver av dem skattlegges etter standardregelen for privatkjøring.

Vekselbruk av flere biler (bilpool)

Kan det på grunn av stadig vekselbruk av arbeidsgiverens bilpark ikke fastslås noe bestemt tidsrom for den ansattes private bruk av den enkelte bil, beregnes standardfordelen ut fra gjennomsnittet av beregningsgrunnlagene for de biler som den ansatte har tilgang til. I praksis må arbeidsgiveren ta stilling til dette ved trekkberegningen for hver lønnsperiode.

Hva omfatter (inngår i) den fastsatte fordelene?

Beløpet som framkommer etter standardregelen omfatter all privat bruk av bilen, herunder arbeidsreiser og besøksreiser.

Den fastsatte fordelene omfatter alle bilkostnader pådratt i

forbindelse med privatkjøring. Dette vil f.eks. kunne gjelde kostnader til drivstoff, reparasjoner, assistanse ved havari etc. Det har ingen betydning om det er arbeidstakeren selv, hans ektefelle, barn eller andre som har pådratt kostnaden.

Kostnader som ikke anses som bilkostnader, f.eks. kostnader til ferge, bompenger, piggdekkavgift og parkeringsavgift, inngår ikke i fordelten. Dekker arbeidsgiveren slike kostnader i forbindelse med den private bruken, herunder ved kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), behandles kostnadsdekningen som ordinær lønn. Se punkt 9.8.

Dersom arbeidsgiveren dekker ikke-fradragsberettigede trafikkbøter mv., inngår dette ikke i den fastsatte fordelten, men skal behandles som lønn til den ansatte. Se punkt 9.9.

Betaling for privat bruk

Verdien av fordelten ved privat bruk av bilen skal ikke reduseres om brukeren helt/delvis dekker kostnadene som påløper ved bilholdet, ved at han f.eks.:

- betaler eieren/leaseren av bilen for den private bruken
- dekker noen av de faktiske kostnader til bruken privat, f.eks. betaler drivstoff på ferieturer uten å få kostnadene refundert og/eller
- betaler en del av bilens kostpris, f.eks. ekstrauststyr eller forskjellen mellom en sedan og stasjonsvogn

Verdien av fordelten skal ikke reduseres i tilfeller hvor arbeidsgiveren leier (leaser) en bil og fremleier denne til brukeren, og brukeren dekker alle kostnader som påløper ved bilholdet, herunder arbeidsgiverens kostnader til leie (leasing) av bilen, se FIN i Utv. 1999 side 208 og URD i Utv. 1999 side 120

Innberetningen

Fordel ved fri bil etter standardregelen er trekk- og avgiftspliktig, og skal innberettes i kode 118-A på lønns- og trekkoppgaven.

Under "Listepris" innberettes listepris for bilen som ny. Dette gjelder også i de tilfeller der redusert listepris er lagt til grunn ved fordelsberegningen.

Under "Tidsrom" skal perioden bilen har vært stilt til disposisjon for arbeidstakeren angis med startdato og sluttdato, ikke antall dager.

Under "Bilens reg.nr." innberettes bilens registreringsnummer. Ved bilpoolordninger skal det skrives "Bilpool" i tekstfeltet i stedet for registreringsnummer.

Har arbeidstakeren skiftet bil i løpet av året eller disponert flere biler samtidig, skal koden benyttes en gang for hver bil. Når koden omfatter ytelser som ikke er

arbeidsgiveravgiftspliktige, skal koden brukes uten angivelse av "-A".

Eksempel (listepris under kr 266 300 og bilen er disponert i 12 måneder):

Arbeidstakeren har hatt fri bil fra 1. januar 2011 til 31. desember 2011. Bilen har en listepris på kr 229 000 (inkl. ekstrauststyr). Bilen er førstegangsregistrert 25. oktober 2008.

	kr 229 000 x 30 %	kr	68 700
=	Skattepliktig fordel fri bil	kr	68 700

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode 118-A Fri bil
Beløp: 68 700
Listepris: 199 000
Tidsrom: 01.01 - 31.12
Bilens reg.nr: AB 12345

Eksempel (listepris over kr 266 300 og bilen er disponert i 10 måneder):

Arbeidstakeren har hatt fri bil fra 1. mars 2011 til 31. desember 2011. Bilen har en listepris på kr 660 000 (inkl. ekstrauststyr). Bilen er førstegangsregistrert 10. februar 2009.

	kr 266 300 x 30 % x 10/12 mnd	kr	66 575
+	kr 393 700 x 20 % x 10/12 mnd	kr	65 616
=	Skattepliktig fordel fri bil	kr	132 191

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode 118-A Fri bil
Beløp: 132 191
Listepris: 660 000
Tidsrom: 01.03 - 31.12
Bilens reg.nr: AB 12345

Eksempel (bil eldre enn 3 år):

Arbeidstakeren har hatt fri bil fra 1. januar 2011 til 31. desember 2011. Bilen er førstegangsregistrert 15. november 2004 og hadde da en listepris på kr 249 000 (inkl. ekstrauststyr). Da bilen var eldre enn 3 år 1. januar 2011, skal listeprisen reduseres til 75 % av opprinnelig pris. Redusert listepris utgjør kr 249 000 x 75 % = kr 186 750.

	kr 186 750 x 30 %	kr	56 025
=	Skattepliktig fordel fri bil	kr	56 025

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode 118-A Fri bil
Beløp: 56 025
Listepris: 249 000
Tidsrom: 01.01 - 31.12
Bilens reg.nr: AB 12345

Eksempel (bil eldre enn 3 år og yrkeskjøring over 40 000 km):

Arbeidstakeren har hatt fri bil fra 1. januar 2011 til 31. desember 2011. Bilen er førstegangsregistrert 15. desember 2006 og hadde da en listepris på kr 550 000 (inkl. ekstrautstyr). Da bilen var eldre enn 3 år 1. januar 2011 og arbeidstakeren i løpet av 2011 kjører over 40 000 km i yrket med bil han fordelsbeskattes for, skal listeprisen reduseres til 56,25 % av opprinnelig pris. Redusert listepris utgjør $\text{kr } 550\,000 \times 56,25\% = \text{kr } 309\,375$.

	kr 266 300 x 30 %	kr	79 890
+	kr 43 075 x 20 %	kr	8 615
=	Skattepliktig fordel fri bil	kr	88 505

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode 118-A Fri bil
Beløp: 88 505
Listepris: 550 000
Tidsrom: 01.01 - 31.12
Bilens reg.nr: AB 12345

Annen fri bil (hvor listeprisen klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruk)

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-13 jf. FSFIN § 5-13-5 (2)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-11 (2)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	125-A	

I særlige tilfeller hvor standardfordelen basert på listepris ved førstegangsregistrering klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruk, kan fordelene fastsettes ved skjønn.

Unntaksregelen vil kunne komme til anvendelse når listeprisen ved bruk av standardregelen vil gi grunnlag for en for høy beregnet fordel. Det samme gjelder ved for lav beregnet fordel. Unntaksregelen skal bare brukes hvor avviket er betydelig.

Unntaksregelen vil bl.a. kunne være aktuell for en bil registrert som lastebil med en vekt fra 3 500 kg inntil 7 500 kg og enkelte større eller spesialinnredede varevogner (for høy beregnet fordel basert på listepris). Unntaksregelen er også aktuell dersom det er foretatt svært omfattende ombygging eller restaurering av bilen som fører til at markedsverdien langt overstiger listepris ved førstegangsregistrering (for lav beregnet fordel basert på listepris). Videre vil unntaksregelen kunne tenkes anvendt for veteranbiler med en markedsverdi som langt overstiger listepris ved førstegangsregistrering.

Fordelen skal for inntektsåret 2011 settes til kr 48 000 ved gjennomføring av forskuddstrekk, beregning av arbeidsgiveravgift og innberetning dersom firmabilordningen har vart hele året, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-11 (2). Arbeidsgiveren anbefales å ta kontakt med skattekontoret for å få veiledning mht. om unntaksregelen kommer til anvendelse eller om fordelene skal innberettes i kode 118-A.

På ligningsstadiet

Er vilkårene for å anvende unntaksbestemmelsen oppfylt ved at fordelene etter standardregelen basert på listepris blir for høy, og at firmabilordningen varer hele året, skal den skjønsmessige fastsatte fordelene på ligningsstadiet settes til minimum kr 48 000.

I de tilfeller hvor fordelene etter standardregelen basert på listepris ved førstegangsregistrering blir for lav (for eksempel ved svært omfattende ombygging eller restaurering), kan man ved fastsettelsen av fordelene på ligningsstadiet benytte en hjelpetørrelse i form av en korrigeret listepris som multipliseres med den/de relevante prosentsetningen(e) etter standardregelen. Markedsverdi vil i disse tilfelle normalt kunne anvendes som korrigeret listepris.

Innberetningen

Fordel ved fri bil etter unntaksregelen er trekk- og avgiftspliktig, og skal innberettes i kode 125-A på lønns- og trekkoppgaven.

Under "Listepris" innberettes listepris for bilen som ny (uten noen form for reduksjoner). Bilens listepris som ny settes til hovedimportørens listepris på tidspunktet for førstegangsregistrering, inkl. merverdiavgift og vrakpant og ekskl. frakt- og registreringsomkostninger. Listeprisen tillegges listepris for ekstrautstyr.

Under "Tidsrom" skal perioden bilen har vært stilt til disposisjon for arbeidstakeren angis med startdato og sluttdato, ikke antall dager. Har arbeidstakeren hatt firmabilordning deler av inntektsåret, gjennomføres fordelsbeskatningen forholdsmessig for det antall hele og påbegynte måneder bilen har stått til disposisjon.

Under "Bilens reg.nr." innberettes bilens registreringsnummer. Ved bilpoolordninger skal det skrives "Bilpool" i tekstfeltet i stedet for registreringsnummer.

Har arbeidstakeren disponert flere biler i løpet av året, skal koden benyttes en gang for hver bil. Når koden omfatter ytelser som ikke er arbeidsgiveravgiftspliktige, skal koden brukes uten angivelse av "-A".

Eksempel:

Arbeidstakeren har hatt fri bil fra 1. januar 2011 til 31. desember 2011. Bilen har en listepris på kr 1 500 000.

Fordelen utgjør kr 48 000 på trekkstadiet.

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode 125-A	Annen fri bil (hvor listeprisen klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruk)
Beløp:	48 000
	Listepris: 1 500 000
	Tidsrom: 01.01 - 31.12
	Bilens reg.nr: AB 12345

Fri bil som faller utenfor standardreglene

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-13 jf. FSFIN § 5-13-1 (2)
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-11 (5)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	135-A	

Standardregelen gjelder i utgangspunktet for alle biltyper, uavhengig av om bilen er egnet til privat bruk. Dette omfatter kjøretøy som personbiler herunder stasjonsvogner, el-biler, varebiler, kombinerte biler, bobiler, busser, lastebiler o.l. Det er i FSFIN § 5-13-1 (2) imidlertid gitt unntak for visse biltyper.

Lastebiler, busser, biler med forbud mot privat bruk mv.

Standardregelen omfatter ikke følgende biler selv om de brukes privat:

- lastebiler med totalvekt på 7500 kg eller mer
- busser registrert for mer enn 15 passasjerer
- biler som det i lov eller i medhold av lov er fastsatt forbud mot å benytte til annen privatkjøring enn kjøring mellom hjem og arbeidssted.

Arbeidstakeren skal i disse tilfellene fordelsbeskattes for faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser, samt for annen faktisk privatkjøring.

Beregning av fordelene for inntektsåret 2011:

Ved privat bruk av de overnevnte bilene som faller utenfor standardreglene, beregnes fordelene for arbeidsreiser til og med 4 000 km og annen privat kjøring, etter en sats på kr 3,20 per km. For arbeidsreiser som overstiger 4 000 km beregnes fordelene etter en sats på kr 1,50 per km. Satsen(-e) multipliseres med det antall kilometer som bilen faktisk er benyttet til arbeidsreise/annen privat kjøring.

Innberetningen

Fordel ved fri bil som faller utenfor standardreglene er trekk- og avgiftspliktig, og skal innberettes i kode 135-A på lønns- og trekkoppgaven.

Under "Listepris" innberettes listepris for bilen som ny (uten noen form for reduksjoner). Bilens listepris som ny settes til hovedimportørens listepris på tidspunktet for førstegangsregistrering, inkl. merverdiavgift og vrakpant og ekskl. frakt- og registreringsomkostninger. Listeprisen tillegges listepris for ekstrautstyr.

Under "Tidsrom" skal perioden bilen har vært stilt til disposisjon for arbeidstakeren angis med startdato og sluttdato, ikke antall dager. Har arbeidstakeren hatt firmabilordning deler av inntektsåret, gjennomføres fordelsbeskatningen forholdsmessig for det antall hele og påbegynte måneder bilen har stått til disposisjon.

Under "Bilens reg.nr." innberettes bilens registreringsnummer. Ved bilpoolordninger skal det skrives "Bilpool" i tekstfeltet i stedet for registreringsnummer.

Under "Totalt antall kjørte km" innberettes det antall km som bilen totalt er brukt til arbeidsreiser og annen privat kjøring i løpet av inntektsåret.

Under "Herav kjøring hjem-arbeid" innberettes det antall km som bilen er brukt til arbeidsreiser (herunder besøksreiser) i løpet av inntektsåret.

Har arbeidstakeren disponert flere biler i løpet av året, skal koden benyttes en gang for hver bil. Når koden omfatter ytelser som ikke er arbeidsgiveravgiftspliktige, skal koden brukes uten angivelse av "-A".

Eksempel:

Arbeidstakeren har hatt fri lastebil med totalvekt på 7 800 kg fra 1. januar 2011 til 31. desember 2011. Bilen har en listepris på kr 1 500 000. Arbeidstakeren har kjørt 15 000 km privat, hvorav arbeidsreiser utgjør 5 000 km.

	Arbeidsreise I (4 000 km x kr 3,20)	kr	12 800
+	Arbeidsreise II (1 000 km x kr 1,50)	kr	1 500
+	Annen privat kjøring (10 000 km x kr 3,20)	kr	32 000
=	Skattepliktig fordel fri bil	kr	46 300

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode 135-A	Fri bil som faller utenfor standardreglene
Beløp:	46 300
	Listepris: 1 500 000
	Tidsrom: 01.01 - 31.12
	Bilens reg.nr: AB 12345
	Totalt antall kjørte km: 15 000
	Herav kjøring hjem-arbeid: 5 000

Visse biltyper når bilen bare brukes til privatkjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)

Standardregelen omfatter ikke følgende biler selv om de brukes privat når den private bruken kun utgjør kjøring

mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise):

- biler som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk, eller
- biler som er registrert for 9 passasjerer eller mer, såfremt de brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiveren for transport av ansatte på arbeidsreise

Arbeidstakeren skal i disse tilfellene fordelsbeskattes for faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise).

Beregning av fordelene for inntektsåret 2011:

For disse bilene beregnes fordelene for arbeidsreiser til og med 4 000 km etter en sats på kr 3,20 per km. For arbeidsreiser som overstiger 4 000 km, skal det anvendes en sats på kr 1,50 per km. Satsen(-e) multipliseres med det antall kilometer som bilen faktisk er benyttet til arbeidsreise, og fordelene innberettes i kode 135-A.

Dersom bilen brukes til annen privatkjøring enn arbeidsreise, skal fordelene beregnes etter standardregelen og innberettes i kode 118-A.

Spesielt om "i liten grad egnet til privat bruk"

Om bilen i liten grad er egnet til privat bruk vil i de fleste tilfeller bero på en helhetsvurdering hvor det må tas hensyn til flere forhold. Vurderingen skal gjelde forhold vedrørende bilen som sådan, dvs. at forhold hos den enkelte arbeidstakeren ikke er relevant.

Nedenfor er det gitt anvisning på de viktigste momentene ved avgjørelsen av spørsmålet om en bil i liten grad er egnet til privat bruk. Oppregningen er ikke uttømmende:

- Bilens størrelse og vekt tillegges betydning. Jo større og tyngre bilen er, desto lettere vil bilen kunne karakteriseres som i liten grad egnet til privat bruk. Det må imidlertid ses hen til bilens beskaffenhet. Visse biltyper er konstruert og utstyrt på en måte som gjør de godt egnet til privat bruk til tross for at de er forholdsvis store og tunge.
- Biltyper som varevogn, pick-up o.l. er ikke i seg selv i liten grad egnet til privat bruk. Andre biler med dominerende lasteplan vil ofte i liten grad være egnet til privat bruk. Det må her foretas en konkret vurdering hvor det ses hen til de øvrige momentene.
- Biler som inneholder faste innredninger og store mengder av verktøy/utstyr, vil ofte i liten grad være egnet til privat bruk. Det må imidlertid vurderes om innredningen er lett å demontere og/eller om verktøyet/utstyret er lett å fjerne. Hvis bilen kun har lasteplan og det av den grunn er nødvendig å ha verktøy/utstyr av et visst omfang inne i førerhuset, taler dette for at bilen i liten grad er egnet til privat bruk.
- En bil, som etter ombygging, bare har sitteplass til

føreren vil i utgangspunktet i liten grad være egnet til privat bruk.

- Spesialbiler av typen renovasjonsbiler, tankbiler mv. vil aldri være egnet til privat bruk.
- Smuss, lukt og støy er forhold som kan tale for at bilen i liten grad er egnet til privat bruk. Dersom setene i kupe/førerhus jevnlig må dekkes til for å unngå at fører/passasjer får flekker på klærne, vil dette være et tungtveiende moment.
- Ved vurderingen av om bilen er egnet til privat bruk kan det til en viss grad ses hen til bilens alder og slitasjegrade.

Gjennomføring av forskuddstrekk

Ved gjennomføring av forskuddstrekk og beregning av arbeidsgiveravgift gjennom året skal det i utgangspunktet innleveres oppgave over faktisk privatkjøring frem til trekktidspunktet. Arbeidsgiveren kan i praksis også legge til grunn et skriftlig anslag over total privat kjørelengde for det kommende året som den ansatte leverer. Det må da foretas en avregning mot faktisk antall kjørte kilometer privat før årets utgang.

Fri bil - pensjonist

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-3
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) b
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (4)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 b, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 7
Kode	230-A	

Dersom en pensjonist får benytte tidligere arbeidsgivers bil etter at arbeidsforholdet er opphørt, kommer ikke de standardiserte reglene direkte til anvendelse. Fordelen fastsettes ved en individuell verdsettelse i samsvar med skatteloven § 5-3 ("omsetningsverdi") basert på faktisk privat bruk. Med omsetningsverdi menes hva det vil koste å leie tilsvarende bil (som privatperson).

Under forutsetning av at bilen brukes hele året, vil fordelene kunne beregnes ved å ta utgangspunkt i bilens listepreis og multiplisere denne med prosentsatsene i henhold til standardregelen. Resultatet divideres med en gjennomsnittlig normalkjørelengde på 15 000 km, jf. St.prp. nr. 1 (2004-2005) pkt. 2.3.4 tabell 2.3 note 2. Det fremkommer da en fordel per kilometer som skal multipliseres med det faktiske antall kilometer bilen er benyttet til privat bruk i løpet av inntektsåret. Denne beregningsmåten kan benyttes med mindre en annen metode gir bedre uttrykk for "omsetningsverdi", jf. forrige avsnitt.

Fri bil til pensjonist er avgiftspliktig dersom pensjonsytelsene har begynt å løpe etter 1. januar 1988, og fordelene skal innberettes i kode 230-A.

Gjennomføring av forskuddstrekk

Benytter arbeidsgiveren beregningsmåten som er beskrevet over, skal det ved gjennomføring av forskuddstrekk og beregning av arbeidsgiveravgift gjennom året i utgangspunktet innleveres oppgave over faktisk privatkjøring frem til trekktidspunktet. Arbeidsgiveren kan i praksis også legge til grunn et skriftlig anslag over total privat kjørelengde for det kommende året som pensjonisten leverer. Det må da foretas en avregning mot faktisk antall kjørte kilometer privat før årets utgang.

Eksempel:

Pensjonisten har hatt fri bil fra 1. januar 2011 til 31. desember 2011. Bilen har en listepris på kr 250 000 (inkl. ekstrautstyr). Bilen er førstegangsregistrert 14. juni 2010. Privat kjøring utgjør totalt 8 000 km.

Standardregelen:	kr 250 000 x 30 %	kr	75 000
Fordel per km:	kr 75 000 / 15 000 km	kr	5
Skattepliktig fordel:	kr 5 x 8 000 km	kr	40 000

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode 230-A	Naturalytelser i pensjonsforhold
Beløp:	40 000
	Fri bil til pensjonist

9.6 Bilgodtgjørelse

Trekkfri bilgodtgjørelse - godtgjørelse inntil statens satser som er legitimert

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2) a, jf. FSFIN § 5-15-8
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (2) jf. § 5-6 (3), jf. sktbf. § 5-6-12 (5) og (6)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 11 c
Kode	711	(trekkfri bilgodtgjørelse)
	712	(trekkfri bilgodtgjørelse – elbil)
	714	(passasjertillegg/tilhengertillegg)
	721	(pendlergodtgjørelse)

Bilgodtgjørelse er en kontantgodtgjørelse til dekning av utgifter ved bruk av privat bil på tjeneste-/yrkesreiser. Et eventuelt overskudd på bilgodtgjørelse etter satser fastsatt av Skattedirektoratet (eller etter lavere kilometer-sats) ved bruk av privat bil i tjeneste regnes ikke som skattepliktig inntekt for mottaker, jf. FSFIN § 5-15-8.

For at bilgodtgjørelse skal kunne utbetales uten at det foretas forskuddstrekk, må alle følgende vilkår være oppfylt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (5):

- godtgjørelsen utbetales for yrkes- eller tjenestekjøring (se punkt 8.1 for grensdragningen mellom arbeidsreiser og yrkesreiser)

- godtgjørelsen må ikke overstige satsene i Skattedirektoratets forskuddssatser og
- legitimasjonskravene som følger av forskriften § 5-6-12 (6) må være oppfylt (se nedenfor).

Skattedirektoratets forskuddssatser for bilgodtgjørelse i 2011 tilsvarer satsene for bilgodtgjørelse i statens særavtaler for reiser (reiseregulativene), jf. Skattedirektoratets kunngjøring 2.februar 2011).

SATSER 2011

Kjøring i Norge		
Bilgodtgjørelse inntil 9 000 km	kr 3,65 *)	Statens sats
Bilgodtgjørelse over 9 000 km	kr 3,00 *)	Statens sats
Elbil	kr 4,00	Statens sats
Passasjertillegg	kr 0,90	Statens sats
Tilhengertillegg	kr 0,60	Statens sats
Pendlersats inntil 35 000 km	kr 1,50	Skd
Pendlersats over 35 000 km	kr 0,70	Skd
Kjøring i utlandet		
Bilgodtgjørelse	kr 3,65	Statens sats
Passasjertillegg	kr 0,90	Statens sats

*) Tillegg på 5 øre per km for arbeidstakere med arbeidssted i Tromsø.

Legitimasjonskrav

Reiseregningen skal minst inneholde følgende opplysninger, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (6):

- arbeidstakerens navn og adresse og underskrift,
- dato for avreise og hjemkomst for hver yrkes- eller tjenestereise,
- formålet med reisen,
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på,
- fremstilling av reiseruten med angivelse av utgangs- og endepunkt, lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer,
- totalt utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (ev. trippelteller) ved begynnelsen og slutten av hver yrkes- eller tjenestereise, og
- navn på passasjer det kreves passasjertillegg for.

Det er arbeidstakeren selv som skal underskrive reiseregningene. Arbeidsgiveren må eventuelt vurdere om en elektronisk signatur oppfyller kravene som er satt til dette, jf. punkt 5.7. Alle oppstillinger og reiseregninger skal oppbevares som bilag til arbeidsgiverens regnskap, jf. forskriften § 5-6-12 (8).

Er godtgjørelsen trekkfri, skal den ikke inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Trekkfri bilgodtgjørelse skal innberettes i kode 711 på lønns- og trekkoppgaven. Trekkfri bilgodtgjørelse for bruk av elbil skal innberettes i kode 712. Beløp og antall kilometer skal oppgis.

Eksempel: Legitimert bilgodtgjørelse utbetalt etter statens satser

Arbeidstakeren har kjørt totalt 15 320 km med egen bil i yrket i 2011 og får utbetalt godtgjørelse fra arbeidsgiveren etter statens satser. Arbeidstakeren har levert kjørebok/reiseregninger som tilfredsstillende legitimasjonskravene.

9 000 km x 3,65	=	kr 32 850
6 320 km x 3,00	=	kr 18 960
		<u>kr 51 810</u>

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode 711	Trekkfri bilgodtgjørelse
Beløp:	51 810 Antall km: 15 320

Passasjer- og tilhengertillegg

Det kan utbetales et tillegg per passasjer når det i bilen tas med arbeidstakere på oppdrag, jf. "Særavtale for reiser innenlands for statens regning" (innenlandsregulativet) § 6 nr. 5. Det er et vilkår at kollegaene også er på yrkesreise/tjenestereise.

Er det nødvendig med tilhenger for å frakte utstyr og materiell, som det på grunn av vekt og beskaffenhet ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, kan det gis et tilhengertillegg, jf. innenlandsregulativet § 6 nr. 4. I kommentarene til § 6 fremgår det at dette for eksempel omfatter etsende væsker, tilgrisede eller skitne gjenstander, eller utstyr som på grunn av sin beskaffenhet må fraktes i tilhenger. Tillegget kan også gis når det fraktes utstyr inne i bilen der vekten av det som fraktes er minst 150 kg og/eller utgjør et volum på minst 0,5 kubikkmeter. For å godtgjøre at man har krav på et slikt tillegg, bør det fremgå av reiseregningen at det faktisk er kjørt med tilhenger og hva som ble fraktet. Hvis utstyret er fraktet inne i bilen, må det også fremgå hvor stort eller tungt utstyret er.

Passasjertillegget og tilhengertillegget er trekkfritt når det utbetales sammen med trekkfri bilgodtgjørelse. Godtgjørelsen skal innberettes i kode 714.

Pendlergodtgjørelse

Arbeidsgiveren kan trekkfritt utbetale bilgodtgjørelse til dekning av pendlers besøksreise til hjemmet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (5).

Utbetalt beløp må i så fall ikke overstige en godtgjørelse beregnet etter "pendlersatsen" som er fastsatt av Skattedirektoratet for fradrag for slike reiser (se under avsnittet Satser 2011), og arbeidstakeren må utarbeide og underskrive en oppgave med opplysninger om arbeidstakerens navn og adresse, at det er besøksreise, dato, start- og endepunkt for reisen og kjørelengde.

Bilgodtgjørelse ved pendling skal innberettes i kode 721. Utbetales godtgjørelsen med en høyere sats enn den gjeldende "pendlersats", innberettes den overskytende

del i kode 111-A. Dekning av pendlers besøksreise til hjemmet i form av refusjon eller naturalytelse innberettes i kode 723. Nærmere om når arbeidstaker har pendlerstatus, se punkt 8.5 om pendlere og skatteetatens Lignings-ABC under emnet "Bosted – skattemessig bosted".

Det gjelder særskilte bestemmelser og innberetningskoder for dekning av utlendingers reiseutgifter til besøk i hjemmet i utlandet, se punkt 11.2.

Trekkpliktig bilgodtgjørelse - godtgjørelse som overstiger statens satser og/eller er ulegitimert

Skattepliktig	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-11
Trekkpliktig	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a og (2), jf. § 5-6 (3) jf. Sktbf. § 5-6-12 (5) og (6)
Avgiftspliktig	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgavepliktig	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 b
Kode	153-A	

Trekkpliktig godtgjørelse til arbeidstakere for kjøring i yrket behandles etter den såkalte nettometoden. Bilgodtgjørelsen sammenlignes med de kostnader som godkjennes til fradrag, og et eventuelt overskudd vil være skattepliktig.

Følgende forhold gjør at bilgodtgjørelsen skal behandles som trekkpliktig:

- for høy kilometersats
- ikke oppfylt legitimasjonskravene eller
- ikke yrkesreise (f.eks. kjøring hjem - arbeid).

Når godtgjørelsen er trekkpliktig, skal den tas med i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, og som hovedregel innberettes i kode 153-A på lønns- og trekkoppgaven.

Utbetales det bilgodtgjørelse for privatkjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted, skal imidlertid denne godtgjørelsen skilles ut og innberettes som lønn i kode 111-A. Bilgodtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), der skattyteren arbeider for en veldedig- eller allmenntilleglig organisasjon eller skjøtter et offentlig politisk verv, er på visse vilkår unntatt fra skatte-, trekk-, avgifts- og oppgaveplikt. Se punkt 8.1, 9.28 og 9.29.

Oppsplitting

Dersom bilgodtgjørelsen er forskriftsmessig legitimert, men arbeidsgiveren har utbetalt godtgjørelsen som en fast godtgjørelse eller benyttet en sats per kilometer som overstiger statens satser, kan arbeidsgiveren innen årets utgang foreta en oppsplitting av beløpet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-14. Den trekkfrie delen skal innberettes i kode 711 (kode 712 ved elbil), mens den

overskytende delen skal innberettes i kode 153-A.

Eksempel: Legitimert bilgodtgjørelse som overstiger statens satser

Arbeidstakeren har kjørt totalt 15 320 km med egen bil i yrket i 2011. Arbeidsgiveren utbetaler bilgodtgjørelse med kr 4,00 per km. Arbeidstakeren har levert kjørebok/reiseregning som tilfredsstillende legitimasjonskravene. Ettersom legitimasjonskravene er oppfylt kan arbeidsgiveren splitte godtgjørelsen i en trekk- og avgiftsfri del som innberettes i kode 711 (etter statens satser) og en trekk- og avgiftspliktig del som innberettes i kode 153-A.

Sum godtgjørelse kr 4,00 x 15 320 km = kr 61 280

Trekkfri godtgjørelse (statens satser):
 9 000 km x 3,65 = kr 32 850
 6 320 km x 3,00 = kr 18 960
kr 51 810

Trekkpliktig godtgjørelse:
 Kr 61 280 - kr 51 810 = kr 9 470

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode	Trekkpliktig (herunder fast) bil- og båtgodtgjørelse
153-A	mv.
Beløp:	9 470 Antall km: 15 320

Kode	Trekkfri bilgodtgjørelse
711	
Beløp:	51 810 Antall km: 15 320

Fast bilgodtgjørelse

Enkelte arbeidsgivere utbetaler fast bilgodtgjørelse, f.eks. et fast månedlig beløp. Dette er særlig aktuelt for arbeidstakere som har utstrakt reisevirksomhet for arbeidsgiveren. Slik fast godtgjørelse er i utgangspunktet trekkpliktig og skal innberettes i kode 153-A.

Arbeidsgiveren kan unnlate å foreta forskuddstrekk ved utbetaling av fast bilgodtgjørelse dersom følgende vilkår er oppfylt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (2):

- Arbeidstakeren må før godtgjørelsen utbetales levere et skriftlig anslag over størrelsen og arten av de forventede utgiftene. Dette skal vedlegges arbeidsgiverens regnskaper.
- Det må skje et endelig oppgjør (avregning) mellom arbeidsgiveren og arbeidstakeren innen årets utgang, dvs. arbeidstakeren må levere en endelig oppgave over yrkeskjøringen til arbeidsgiveren innen årets utgang.
- Bilgodtgjørelsen må beregnes etter statens satser for bilgodtgjørelse, og den endelige oppgaven må være i henhold til legitimasjonskravene i forskriften § 5-6-12 (6).

Eksempel: Fast bilgodtgjørelse

Arbeidstakeren leverer i januar et anslag som viser at hun vil kjøre ca. 18 000 km med egen bil i yrket i året

som kommer. Arbeidsgiveren anser at anslaget er korrekt og utbetaler fast månedlig bilgodtgjørelse med kr 4 500 per mnd. I desember fremlegger arbeidstakeren kjørebok som viser at hun har kjørt totalt 14 500 km med egen bil i yrket i 2011. Kjøreboken tilfredsstillende legitimasjonskravene.

Fast godtgjørelse kr 4 500 x 12 = kr 54 000

Trekkfri godtgjørelse:
 9 000 km x 3,65 = kr 32 850
 5 500 km x 3,00 = kr 16 500
kr 49 350

Trekkpliktig godtgjørelse:
 Kr 54 000 - kr 49 350 = kr 4 650

Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode	Trekkpliktig (herunder fast) bil- og båtgodtgjørelse
153-A	mv.
Beløp:	4 650 Antall km:

Kode	Trekkfri bilgodtgjørelse
711	
Beløp:	49 350 Antall km: 14 500

9.7 Bolig - fri bolig

Arbeidsgiveren stiller bolig helt eller delvis fritt til disposisjon i Norge

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-20
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 6 a
Kode	121-A	

Fordel ved helt eller delvis fri bolig i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig. Fordel ved å bo i ett rom alene eller sammen med noen går etter reglene om fritt losji, se punkt 9.18. Fordel ved å bo i mer enn ett rom går etter reglene om fri bolig.

Unntak

Fordel ved bruk av forsvarrets tjenesteboliger er ikke skattepliktig arbeidsinntekt, jf. skatteloven § 5-15 (1) bokstav l. Videre er fri bolig som hovedregel ikke skattepliktig dersom arbeidstakeren ville hatt fradragsrett for kostnadene om han hadde dekket disse selv. For eksempel vil dette være tilfellet når arbeidstakeren får stilt bolig til disposisjon ved midlertidig innkvartering pga. arbeidsopphold utenfor hjemmet og arbeidstakeren har fast bolig som ikke er leiet ut et annet sted. Dette kan for eksempel gjelde stortingsrepresentanter.

Forhåndsverdsettelse av fordel ved fri bolig

Når arbeidsgiveren stiller bolig til disposisjon, og fordelene er skattepliktig inntekt for arbeidstakeren, skal

arbeidsgiveren snarest mulig, og senest når boligen tas i bruk, kreve leieverdien fastsatt av ligningsmyndighetene. Dette gjelder også for bolig som arbeidsgiveren leier, og selv om arbeidstakeren betaler leie for bruken. Til dette formålet benyttes blankett RF-1158 som sendes skattekontoret for den kommune hvor arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt kontor (hovedkontor). Verdsettelsen skal også omfatte verdien av garasje, helt eller delvis fritt lys, varme og andre tilleggsytelser til boligen som arbeidsgiveren dekker, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-21 og 5-8-22.

Leieverdien som skattekontoret fastsetter skal tas med i trekkgrunnlaget, eventuelt fratrukket det arbeidstakeren har betalt for ytelsen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 (4). Det betalte må være inntektsført hos arbeidsgiveren. Verdsettelsen får virkning også for beregningen av arbeidsgiveravgift og for hva som skal innberettes på arbeidstakeren. Når arbeidsgiveren sender krav om verdsettelse innen fristen (senest når boligen stilles til disposisjon for arbeidstakeren), skal han benytte den fastsatte verdien fra og med første hele måned etter at han mottar skattekontorets verdsettelse. Dersom fristen oversettes skal arbeidsgiveren svare arbeidsgiveravgift av verdien fra og med første hele måned etter at boligen ble tatt i bruk, og lønnsinnberetningen på arbeidstakeren skal omfatte samme tidsom. Arbeidsgiveren skal imidlertid ikke korrigere allerede gjennomført forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-23.

Arbeidsgiveren skal kreve ny verdsettelse hvis det skjer endringer ved boligen som har betydning for leieverdien, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-21 (3). Ny verdsettelse kan være aktuelt hvis arbeidsgiveren har foretatt avgrensning av det areal som stilles til disposisjon, eller fordi arbeidstakeren har gjort det klart for arbeidsgiveren at han ikke kan eller ønsker å bruke bestemte arealer.

Arbeidsgiveren stiller bolig helt eller delvis fritt til disposisjon i utlandet

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12 jf. FSFIN § 5-12 D
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-20
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 6 a
Kode	121-A	

Det er skatteplikt for fordel ved helt eller delvis fri bolig på tjenestestedet ved arbeidsopphold i utlandet. Dette gjelder både offentlig og privat ansatte. Det skal dermed i utgangspunktet foretas forskuddstrekk av verdien av den frie boligen, og fordelene vil inngå i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Unntak

Har arbeidstakeren pendlerstatus, dvs. at vedkommende både har bolig på tjenestestedet og et tilstrekkelig antall besøksreiser til sin faste bolig i Norge, skal arbeidstakeren ikke beskattes for fordel fri bolig i utlandet. For at boligen i Norge skal anses som fast i denne sammenheng må den være disponibel for arbeidstakeren, og den må ikke leies ut under utenlandsoppholdet. Uavhengig av skatteplikt skal fordelene lønnsinnberettes, jf. forskrift 30.12.1983 nr. 1974 § 3. Er naturalytelsen unntatt fra beskatning, skal den innberettes i kode 522.

Kravet til reisehyppighet må vurderes blant annet i forhold til reiseavstand, reisemuligheter og reisekostnader. Hvis tjenestestedet er utenfor Europa, kreves det som utgangspunkt minimum to hjemreiser i året. Er tjenestestedet i Europa, kreves det i utgangspunktet fire hjemreiser i året. Dersom tjenestestedet er i Sverige, Danmark eller Finland, kreves det i utgangspunktet åtte hjemreiser i året. For arbeidstakere som tiltrer/avslutter arbeidsforholdet i utlandet i løpet av inntektsåret, må kravene til reisehyppighet reduseres forholdsmessig ut fra lengden på arbeidsforholdet det aktuelle inntektsåret. Når arbeidstakerens familie blir boende i det felles hjem i Norge, er det ikke krav til reisehyppighet.

Det skal heller ikke fastsettes noen skattepliktig fordel av fri eller delvis fri bolig i utlandet, når boligen ikke anses som en selvstendig bolig, se FSFIN § 5-12-35, jf. FSFIN § 3-1-4. Dette innebærer at det bare skal fastsettes skattepliktig fordel når boligen i utlandet:

- har minst 30 kvadratmeter primærrom (P-rom)/boareal, og
- har innlagt vann og avløp, og
- disponeres av arbeidstakeren for et tidsrom som må forutsettes å få en varighet av minst ett år, og
- arbeidstakeren har tilgang til boligen alle ukens dager.

I boenhet der det bor mer enn en person, er kravet til P-rom satt til 30 kvadratmeter tillagt 20 kvadratmeter for hver ytterligere beboer i boenheten som er over 15 år.

Verdsettelse av fordel ved fri bolig i utlandet

Skattepliktig fordel av helt eller delvis fri bolig i utlandet skal fastsettes til den laveste av verdiene fastsatt i samsvar med FSFIN § 5-12-31 om individuell verdsettelse eller FSFIN § 5-12-32 om sjablonmessig verdsettelse (se nedenfor). Hvis arbeidstakeren ikke krever individuell verdsettelse innenfor fristen for selvangivelsen, skal sjablonmessig verdsettelse gjennomføres, jf. FSFIN § 5-12-30 (2).

Fordelen fastsettes per måned, og bare for hele måneder. Ved skifte av bolig på tjenestestedet skal fordelene fastsettes til verdien av den boligen som disponeres i begynnelsen av måneden. Disponerer flere arbeidstakere hos samme arbeidsgiver en boenhet sammen, skal den

fastsatte bofordelen fordeles med likt beløp på hver av dem. Arbeidstakerens eventuelle egenbetaling går til fradrag i fastsatt verdi.

Såfremt arbeidstakeren ikke krever individuell verdsettelse senest når boligen tas i bruk skal arbeidsgiveren legge den sjablonmessige verdsettelsen til grunn ved beregning av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift og ved lønnsinnberetningen.

Individuell verdsettelse, jf. FSVIN § 5-12-31

Verdien av fri eller delvis fri bolig som arbeidsgiveren leier skal fastsettes til 90 % av arbeidsgiverens kostnad til leie av boligen. Dekker arbeidsgiveren kostnader til elektrisitet, brensel/oppvarming/kjøling og andre driftsutgifter (vann- og avløpsavgifter, forsikring mv.), skal disse kostnadene legges til leieverdien/kostnadene for å leie. Arbeidstakerens fordel skal da utgjøre 90 % av den samlede verdien.

Dersom arbeidsgiveren eier boligen, skal verdien av fordelene fastsettes til 90 % av hva det vil koste å leie en tilsvarende bolig på stedet. Eier arbeidsgiveren boligen plikter arbeidsgiveren å kreve leieverdien og ev. tilleggsytelser fastsatt av skattekontoret (på fastsatt blankett RF-1158), jf. FSVIN § 5-12-30 (1) annet punktum og skattebetalingsforskriften § 5-8 C. Verdsettelsen skal omfatte garasje, helt eller delvis fritt lys, varme og andre tilleggsytelser til boligen som arbeidsgiveren dekker, og arbeidstakerens fordel vil da utgjøre 90 % av den samlede verdien.

Kontor og representasjonslokale i boligen som hovedsakelig brukes i arbeidsgiverens tjeneste skal ikke tas med ved den individuelle verdsettelsen.

Sjablonmessig verdsettelse, jf. FSVIN § 5-12-32

Ved sjablonmessig verdsettelse, settes verdien av fordel fri eller delvis fri bolig til en månedlig verdi på 1/12 av folketrygdens grunnbeløp (G) for bolig med ett eller to rom. For tre eller flere rom settes månedlig verdi til 1/8 av G. Separat kjøkken, alkove, bad, gang og bod regnes ikke som rom. Ved verdsettelsen ses det også bort ifra kontor og representasjonslokale i boligen som hovedsakelig brukes i arbeidsgiverens tjeneste. Beboer boligen normalt bare av arbeidstakeren alene, skal månedlig verdi settes til 1/12 av G uavhengig av antall rom. Det er grunnbeløpet ved inntektsårets begynnelse som legges til grunn ved verdsettelsen. Den inkluderer arbeidsgiverens eventuelle dekning av lys, varme, vann og andre driftsutgifter, men omfatter ikke kostnader til drift av telefon, internett og fjernsyn.

For utfyllende informasjon om fri bolig i utlandet, se de fastsatte retningslinjer for den skattemessige behandlingen av fri bolig fra arbeidsgiver ved tjenesteopphold i utlandet på skatteetaten.no under "Uttalelser" og Lignings ABC under "Beskatning av helt eller delvis

fri bolig i utlandet".

Arbeidsgiveren refunderer arbeidstakerens husleie (privat utgift)

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refundert beløp)

Reglene for verdsettelse av bolig gjelder når arbeidsgiveren eier eller leier boligen som blir stilt til disposisjon. Utenfor disse reglene faller derfor de tilfellene hvor det er arbeidstakeren som eier eller leier boligen. Når arbeidsgiveren for eksempel dekker husleie ved å refundere hele eller deler av en husleie som arbeidstakeren har betalt til tredjemann anses ikke dette som en naturalytelse, og ytelsen skal derfor ikke verdsettes etter reglene som gjelder for naturalytelser. Arbeidsgiveren refunderer i dette tilfellet arbeidstakerens private utgift, og refusjonen skal da behandles som lønn med sitt bruttobeløp.

9.8 Bompenger/fergekostnader

Arbeidsgiveren dekker bompenger/fergekostnader

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse), jf. sktblf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) (refusjon) eller (3) (naturalytelse)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refusjon)
	112-A	(naturalytelse)

Enkeltbilletter, klippekort, verdikort og lignende

Dekker arbeidsgiveren bompenger/fergekostnader til arbeidstakeren og/eller arbeidstakerens bil i form av enkeltbillett/klippekort/verdikort, regnes det beløpet arbeidsgiveren betaler som skattepliktig lønn når billettene mv. brukes av arbeidstakeren til privatturer, herunder reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser). Kostnader til klippekort, verdikort, enkeltbilletter eller lignende må i den forbindelse fordeles forholdsmessig mellom privat bruk og yrkesbruk.

Dekning av kostnader på yrkesreise, er som hovedregel skattefri også for personer som ved ligningen får

standardfradrag for utenlandske arbeidstakere.

Månedskort, årskort og lignende

Dekker arbeidsgiveren abonnement, f.eks. månedskort/årskort til bompenger og/eller ferje for arbeidstakeren og/eller arbeidstakerens bil og kortet brukes både til yrkesformål og av arbeidstakeren privat, skal det arbeidsgiveren har betalt:

- anses skattepliktig i sin helhet hvis arbeidstakeren bruker kortet til daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)
- anses skattepliktig for en skjønsmessig andel hvis arbeidstakeren i noen utstrekning bruker kortet til private reiser herunder sporadisk kjøring med bil mellom hjem og fast arbeidssted. Fordelen kan normalt settes til 50 prosent av arbeidsgiverens kostnad.

Brukes abonnementet hovedsakelig i forbindelse med yrkesreiser og arbeidstakeren ikke passerer bomstasjon eller bruker fergen på vei til eller fra fast arbeidssted (arbeidsreise), vil fordelene normalt være så liten at det ikke bør gis tillegg.

9.9 Bot/gebyr

Arbeidsgiveren dekker bot, gebyr mv. ilagt arbeidstakeren pga. overtredelse av lov eller forskrift

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) (refusjon) eller (3) (naturalytelse)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refusjon)
	112-A	(naturalytelse)

Bøter, gebyrer mv. av overveiende straffelignende karakter (pønal karakter) ilagt med hjemmel i lov eller forskrift, er ikke fradragsberettiget ved inntektslikningen selv om de øvrige vilkår for fradragsrett foreligger. Dette gjelder selv om den ulovlige handlingen er utført nettopp for å øke inntektene i yrket. Således er det ikke fradragsrett for gebyr ilagt med hjemmel i vegtrafikkloven, f.eks. for ulovlig stans eller parkering på offentlig vei. Dekker arbeidsgiveren bot eller gebyr ilagt arbeidstaker og som etter det ovenstående ikke er fradragsberettiget for arbeidstakeren fordi boten mv. har overveiende straffelignende karakter, skal utbetalingen behandles som lønn.

Motsatt vil f.eks. tilleggsavgift som skyldes manglende betaling eller overskridelse av parkeringstiden på parkeringsplass ikke være av overveiende straffe-

lignende karakter, og er derfor fradragsberettiget hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Forutsetningen er at gebyret er pådratt under utførelse av arbeid.

Dekker arbeidsgiveren bot/gebyr som er fradragsberettiget for arbeidstakeren fordi boten mv. ikke har overveiende straffelignende karakter, behandles dette på samme måte som når arbeidsgiveren dekker bot, gebyr mv. som ikke er pålagt med hjemmel i lov jf. neste avsnitt.

Arbeidsgiveren dekker bot, gebyr mv. som ikke er pålagt med hjemmel i lov/forskrift

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse), jf. § 5-11 (refusjon) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	NEI	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1), jf. sktbf. § 5-6-11 (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	NEI	Lignl. § 6-2, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 §§ 3 og 4

Gebyrer mv. som ikke er pålagt med hjemmel i lov eller forskrift, vil være fradragsberettiget hvis vilkårene for øvrig er oppfylt. Dette gjelder f.eks. dagsbøter i virksomhet og tilleggsavgift ved parkering på parkeringsplass. Refunderer arbeidsgiveren et slikt gebyr for arbeidstakeren, behandles dette som en utgiftsgodtgjørelse (refusjon) etter nettometoden. Dvs. at et eventuelt overskudd skatlegges som lønn. Betaler arbeidsgiveren et slikt gebyr direkte, behandles dette som en skattefri naturalytelse. Ovennevnte behandling forutsetter at gebyret er pådratt under utførelse av arbeid.

9.10 Datautstyr - salg til arbeidstakeren

Arbeidstakerens kjøp av datautstyr fra arbeidsgiveren til lavere verdi enn markedsverdien

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a jf. § 5-12 jf. FSFIN § 5-15-4 (1)
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	112-A	

Ved overdragelse av eiendomsretten til datautstyr fra arbeidsgiveren (eventuelt finansieringsselskap) til arbeidstakeren, foreligger det en skattepliktig fordel hvis arbeidstakeren betaler en lavere verdi enn markedsverdien.

Skattefritaket for utplassering av datautstyr omfatter ikke helt eller delvis vederlagsfri overføring av eiendomsretten til utstyret til arbeidstakeren, jf FSFIN

§ 5-15-4 (1). Heller ikke skattefritaksregelen om trekk i bruttolønn ved avtale inngått før 13.10.2009 vil gjelde ved overdragelse av eiendomsretten, jf. punkt 9.11.

Den skattepliktige fordelten ved erverv av datautstyr i arbeidsforhold, skal settes til differansen mellom markedsverdien og det vederlag arbeidstakeren har betalt for datautstyret. Kan ikke en annen verdi spesifikt påvises, legges følgende markedsverdi til grunn:

- Utstyr som er mindre enn 1 år gammelt: 100 % av opprinnelig kostpris
- Utstyr som er mellom 1 og 2 år gammelt: 60 % av opprinnelig kostpris
- Utstyr som er mellom 2 og 3 år gammelt: 30 % av opprinnelig kostpris
- Utstyr som er 3 år eller eldre: kr 1 000 (inklusive merverdiavgift)

Med opprinnelig kostpris menes arbeidsgiverens faktiske anskaffelseskostnader inklusive merverdiavgift og fratrukket eventuelle rabatter. Se Skattedirektoratets takseringsregler § 1-2-16.

9.11 Datautstyr - utplassert hos arbeidstakeren (hjemme-PC)

Arbeidsgiverens utplassering av datautstyr hos arbeidstakeren ved tjenstlig behov

Skatteplikt	NEI	Skttl. § 5-1 (1), jf. § 5-10, jf. § 5-15 (2), jf. FSFIN § 5-15-4
Trekkløst	NEI	Skttbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. skttbf. § 5-6-10 b
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	NEI	Lignl. § 6-16, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 3

Fordel ved arbeidstakerens private bruk av datautstyr utplassert av arbeidsgiveren er skattefri når utplasseringen er begrunnet i tjenstlig bruk jf. FSFIN § 5-15-4 (1). Reglene gjelder hvor arbeidsgiveren er eier eller leaser av det utplasserte datautstyret og den ansatte er yrkesaktiv i hele perioden hjemme-PC-ordningen varer.

Med ”datautstyr” menes stasjonær PC, bærbar PC, programvare og uselvstendig tilleggsutstyr. Med uselvstendig tilleggsutstyr menes datautstyr som ikke har en selvstendig funksjon uten at det er knyttet opp til datamaskinen, for eksempel skriver eller skanner.

Privat fordel ved bruk av selvstendig tilleggsutstyr faller utenfor hjemme-PC-ordningen, og anses normalt som skattepliktig inntekt. Dette gjelder for eksempel kamera, videokamera og MP3-spiller. Hvis slikt utstyr har karakter av arbeidsredskaper for arbeidstakeren, foretas det ikke beskatning av sporadisk privat bruk.

Med ”tjenstlig bruk” menes all bruk som leder til

leveranse av tekster, beregninger, tegninger, timelister og andre maskinelle produkter til arbeidsgiveren samt øvelsesbruk med sikte på økt ferdighet til å utøve slik produksjon. Øvelsesbruken må være egnet til å gi arbeidstakeren en IT-kompetanse som arbeidsgiveren har nytte av i arbeidstakerens nåværende stilling, eller fremtidige stilling i samme selskap eller konsern når det foreligger konkrete holdepunkter for et slikt skifte av stilling. Det er ikke satt noen grense for øvelsesbruken ved at arbeidstakeren anses utlært, se FIN i Utv. 2000 side 552. Vilåret om tjenstlig bruk gjelder for hver enkelt del/funksjon av utstyret. Vilåret setter dermed grenser for hvilke typer datautstyr/funksjoner som kan utplasseres uten beskatning av eventuell privat fordel.

Arbeidsgiverbegrepet må i forhold til hjemme-PC-ordningen forstås i vid forstand, og er ikke begrenset til ordinære ansettelsesforhold, se FIN i Utv. 2000/552. Skattefritaksordningen vil således gjelde i lønnete tillitsverv og biarbeidsforhold når arbeidets omfang er stort nok til å kunne begrunne behov for tjenstlig bruk hjemme.

Bruttotrekkeordningen

Frem til og med 12.10.2009 var det i FSFIN § 5-15-4 (4) regler om at fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstakeren var skattefritt også når arbeidstakeren helt eller delvis finansierte datautstyret ved trekk i lønn (bruttotrekksordningen). Denne bestemmelsen ble opphevet med virkning fra og med 13.10.2009. Fordel ved privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstakeren er dermed ikke skattefri hvis avtale om bruttotrekkeordning er inngått 13.10.2009 eller senere. Tilsvarende gjelder hvis en avtale som er inngått tidligere blir forlenget eller utvidet på annen måte. Bruttotrekksordningen gjelder imidlertid for avtaler inngått før 13.10.2009.

Hvor bruttotrekksordningen fortsatt gjelder skal trekket i lønn redusere arbeidstakerens brutto skattegrunnlag og grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Trekket kan maksimalt utgjøre kr 280 per måned. Beløpsbegrensningen gjelder for den enkelte arbeidstaker og er ikke knyttet til arbeidsforholdet eller den enkelte avtale om hjemme-PC. Det er et vilkår at bruttotrekkeordningen finansierer en fullstendig datamaskin (selve datamaskinen, skjerm, tastatur og mus) samt programvare, eventuelt tilsvarende bærbar PC, se FIN i Utv. 2006/1351. Bruttotrekket kan likevel ikke finansiere projektor eller skjermer større enn 19”. Bruttotrekkeordningen kan kombineres med arbeidsgiverens utlån av datautstyr som på grunn av beløpets størrelse faller utenfor ordningen.

Arbeidsgiverens utplassering av datautstyr hos arbeidstakeren uten at det foreligger tjenstlig behov

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10, jf. 5-12
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-6-10 b
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 12
Kode	549	(ytelsen må spesifiseres nærmere)

Dersom arbeidsgiverens utplassering av datautstyr ikke er begrunnet i tjenstlig bruk vil dette være en skattepliktig fordel for den ansatte.

Arbeidstakerens private bruk av det utplasserte datautstyret vil imidlertid være en trekkfri naturalytelse etter skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav b, hvorefter naturalytelser i form av helt eller delvis fri bruk eller utlån av kapitalgjenstander uten overdragelse av eiendomsretten, ikke skal tas med i beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk. Det skal heller ikke betales arbeidsgiveravgift av slike naturalytelser, jf. folketrygdloven § 23-2 (3).

9.12 Elektroniske kommunikasjons-tjenester (fri telefon, bredbånd mv.)

Arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og § 5-12 (5) (naturalytelse) jf. FSFIN § 5-11-10 (refusjon) og § 5-12 C (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a jf. § 5-6 (3) (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse) jf. sktbf. § 5-6-11 (4) (refusjon) eller sktbf. § 5-8-14 (naturalytelse)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1.a (naturalytelse) eller h (refusjon), jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a (naturalytelse) eller b (refusjon)
Kode	130-(A)	(elektroniske kommunikasjonstjenester)

Sjablonregelen

Arbeidstakeres fordel ved privat bruk av arbeidsgiverfinansierte elektroniske kommunikasjonstjenester (EK-tjenester) utenfor sin ordinære arbeidssituasjon, anses som skattepliktig inntekt. Dette gjelder både utgiftsgodtgjørelse etter FSFIN § 5-11-10 og naturalytelse etter FSFIN § 5-12 del C.

Beskatningen gjennomføres etter en sjablonregel, hvor skattyteren får et inntektspåslag på inntil kr 4 000 for én

EK-tjeneste og inntil kr 6 000 for to eller flere EK-tjenester. Arbeidstakerens egenbetaling reduserer den skattepliktige fordel. Dekning på inntil kr 1 000 til slike utgifter kan skje skattefritt. Det er en forutsetning for sjablonbeskatningen at arbeidstakeren har tjenstlig behov for tjenesten.

Det er selve tilgangen til EK-tjenesten som er skattepliktig etter disse reglene. Arbeidsgiverens kostnader til utlånt apparat og annet teknisk utstyr omfattes ikke av reglene. Om beskatning ved arbeidsgiverens utlån av datautstyr til arbeidstakere, se punkt 9.11.

Det har ingen betydning om det er arbeidstakeren eller arbeidsgiveren som står som abonnent. Den faktiske fordelingen mellom henholdsvis tjenstlig og privat bruk av tjenesten har heller ingen betydning for beskatningen.

Tjenstlig behov

Reglene kommer til anvendelse hvor arbeidstakeren har et tjenstlig behov for å disponere EK-tjenesten. Hvis slikt behov ikke foreligger, anses verdien av tjenesten skattepliktig fullt ut.

EK-tjenester som omfattes av sjablonregelen

EK-tjeneste omfatter tilgang til offentlig telefontjeneste og elektroniske kommunikasjonsnett. Begrepet skal forstås slik det er definert i lov om elektronisk kommunikasjon av 4. juli 2003 nr. 83 § 1-5.

Som EK-tjenester anses:

- fasttelefon, gjennom ISDN eller analog linje
- mobil taletelefoni (mobiltelefon i vanlig forstand)
- fasttilgang til bredbånd, typisk gjennom kobberlinje (for eksempel ADSL)
- mobil tilgang til datakommunikasjon, for eksempel via trådløse nett
- IP/bredbåndstelefon, med "alle til alle" funksjon (dvs. med mulighet til å nå også abonnenter med fasttelefon gjennom ISDN eller analog linje).

Arbeidsgiverens dekning av kostnader til etablering /installasjon av EK-tjenesten omfattes av sjablonregelen.

EK-tjenester som ikke omfattes av sjablonregelen

Innholdstjenester som arbeidsgiveren dekker i tillegg til den rene tilgangen er ikke en EK-tjeneste og faller utenfor sjablonsystemet, se FSSKD § 5-12-1 (2). Kostnadene ved innholdstjenester skal derfor holdes utenfor totalbeløpet som danner grunnlag for beregning av det sjablonmessige inntektspåslaget.

Dersom arbeidsgiveren dekker kostnader til innholdstjenester, må det skilles mellom kostnader til privat bruk av innholdstjenester og kostnader til bruk av innholdstjenester i yrket. Arbeidstakeren skal skatlegges for arbeidsgiverens dekning av kostnader til privat bruk av innholdstjenester i tillegg til sjablonbeløpet.

Ved talekommunikasjon over fastnett eller mobilnett skal kostnader knyttet til bruk av følgende telefonnummer alltid behandles som innholdstjenester etter FSSKD § 5-12-1 (2):

- 4-sifrede nummer (opplysningstjeneste), i intervallet 1850-1899
- Nyttetjenester, som for eksempel bestilling av kinobilletter, juridiske tjenester, givertelefoner og datasupporttjenester som tilbys gjennom 820-serien
- Underholdningstjenester, som for eksempel spåttjenester, kontakttjenester, pratelinjer og konkurranser som tilbys gjennom 829-serien.

Ved SMS/MMS-kommunikasjon over mobile nett skal kostnader knyttet til bruk av følgende telefonnummer alltid behandles som innholdstjenester etter FSSKD § 5-12-1 (2):

- 4-sifrede nummer
- 5-sifrede nummer.

Normalt kan innholdstjenestene beløpsmessig skilles ut fra kostnadene til selve tilgangen ved hjelp av spesifisert regning. Dersom verdien av innholdstjenestene ikke kan skilles fra verdien av tilgangen må verdien av innholdstjenestene fastsettes skjønsmessig.

Sikkerhetsprogramvare for å ivareta sikkerheten ved bruk av EK-tjenesten, herunder antivirus- og brannmurprogrammer, beskattes ikke.

Skattepliktige innholdstjenester skal innberettes i kode 112-A, alternativt kode 137, hvis dekningen gjelder arbeidsgiverens abonnement. Hvis dekningen gjelder arbeidstakerens eget abonnement skal det skattepliktige beløpet innberettes under kode 149-A. Beløpet inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift hvis arbeidstakeren ikke er unntatt fra norsk trygd. Se eksempel nedenfor under avsnittet om fastsettelse av fordelene etter sjablonregelen.

Adgang til privat bruk

For at det skal kunne foretas beskatning etter sjablonregelen, må det foreligge adgang til privat bruk, jf. FSFIN § 5-12-20 (1). Det er slik adgang til privat bruk utenfor ordinær arbeidssituasjon (se nedenfor), som omfattes av sjablonregelen. Sporadisk og begrenset privat bruk innenfor ordinær arbeidssituasjon er ikke skattepliktig.

Ordinær arbeidssituasjon

Med ”ordinær arbeidssituasjon” menes arbeidssituasjonen for den enkelte arbeidstaker, med utgangspunkt i dennes normale arbeidstid og/eller arbeidssted etter arbeidsavtalen. Arbeid ut over normal arbeidstid, på arbeidstakerens faste arbeidssted eller ved fortsettelse av arbeidets utførelse, anses som arbeidstakerens ordinære arbeidssituasjon. Se FIN i Utv. 2006 side 1127.

Tjenestereise anses som arbeidstakerens normale arbeidssituasjon. Hvis arbeidstakeren har tilgang til EK-tjenesten etter avsluttet tjenestereise, vil imidlertid arbeidstakeren være skattepliktig etter sjablonen, med mindre det dreier seg om sporadisk bruksadgang, se nedenfor.

Tidsrom hvor arbeidstakeren er tilgjengelig for arbeidsgiveren, for eksempel ved beredskapsvakt/hjemmevakt, anses ikke som arbeidstakerens ordinære arbeidssituasjon. Dersom arbeidstakeren disponerer en arbeidsgiverfinansiert EK-tjeneste i denne perioden skal arbeidstakeren normalt skattlegges etter sjablonen.

Arbeidstakere som har med seg arbeidsgiverens mobiltelefon (inkludert SIM-kort) hjem etter normal arbeidstid anses å disponere telefonen utenfor ordinær arbeidssituasjon. Dette gjelder selv om arbeidstakeren for eksempel legger igjen telefonen i bilen. Dersom arbeidstakerne legger telefonen igjen på arbeidsstedet, anses de ikke å disponere telefonen utenfor ordinært arbeidssted.

Eksempel 1:

Arbeidstakeren jobber som vaktmester på en skole og disponerer arbeidsgiverens mobiltelefon i arbeidstiden. Arbeidstakeren har en fastsatt normalarbeidstid etter arbeidsavtalen fra klokken 0700-1500. Arbeidsgiveren krever at arbeidstakeren legger igjen telefonen på jobben etter endt arbeidsdag (ren arbeidstelefon). Arbeidstakeren skattlegges ikke etter sjablonen.

Sannsynliggjøring av ikke-bruk

Dersom en tjenestetelefon er tilgjengelig for arbeidstakeren utenfor ordinær arbeidssituasjon, må det i utgangspunktet antas at arbeidstakeren benytter telefonen privat. Dersom det etter en konkret vurdering er tilstrekkelig sannsynliggjort at telefonen overhodet ikke er brukt privat, skal det ikke foretas fordelsbeskatning. Det må foreligge svært spesielle forhold for å anse det som sannsynliggjort at en arbeidstaker ikke benytter telefonen privat, når den er tilgjengelig på fritiden (utenfor ordinær arbeidssituasjon). Se FIN i Utv. 2006 side 1595.

For at slik ikke-bruk skal anses sannsynliggjort er det normalt en forutsetning at det foreligger en skriftlig avtale om ikke-bruk mellom arbeidsgiveren og arbeidstakeren. Videre må det være mulig for arbeidsgiveren og skattemyndighetene å føre en effektiv kontroll av hvorvidt dette forbudet mot privat bruk faktisk blir etterlevd. Dette kan for eksempel gjennomføres ved at:

- telefonen er sperret fra å nå andre enn klart tjenesterelaterte telefonnumre, eller
- arbeidstakere med spesifisert telefonregning kan sannsynliggjøre at alle samtaler utenfor ordinær arbeidssituasjon er tjenesterelaterte. Slik sannsynlig-

gjøring forutsetter at det er mulig å identifisere alle samtaler som tjenstlige.

Sporadisk bruksadgang

Har arbeidstakeren bare sporadisk adgang til privat bruk av arbeidsgiverens EK-tjenester, anses ikke dette å gi skattepliktig inntekt. Vilkåret er at bruken ikke overstiger 14 dager i løpet av en 30-dagers periode og ikke mer enn totalt 30 dager i løpet av et inntektsår, jf. FSFIN § 5-12-23.

Eksempel 2:

Arbeidstakeren jobber som rådgiver i et foretak og har normalt ikke tilgang til arbeidsgiverfinansiert telefon utenfor sin ordinære arbeidssituasjon. Arbeidsgiveren ønsker at arbeidstakeren tar med arbeidsgiverens telefon på en 12 dagers ferie til Roma, slik at arbeidstakeren kan være tilgjengelig på denne. Perioden arbeidstakeren disponerer arbeidsgiverens telefon anses kun som sporadisk bruksadgang til arbeidsgiverens telefon og arbeidstakeren skattlegges således ikke etter sjablonen.

Eksempel 3:

Arbeidstakeren jobber som konsulent i Storvik og har normalt ikke tilgang til arbeidsgiverfinansiert telefon utenfor sin ordinære arbeidssituasjon. Arbeidstakeren skal en dag på kundebesøk til et foretak som har kontor i Lillevik, en times kjøring fra Storvik. Arbeidstakeren må medbringe arbeidsgiverens telefon på kundebesøket. Arbeidstakeren bor selv i Lillevik og drar rett hjem etter kundebesøket. Arbeidstakerens adgang til arbeidsgiverens telefon utenfor sin ordinære arbeidssituasjon anses her som sporadisk bruksadgang og arbeidstakeren skattlegges ikke etter sjablonen.

Fastsettelse av fordelene etter sjablonregelen

Får en arbeidstaker dekket én EK-tjeneste skal arbeidstakeren skattlegges for tjenestens verdi mellom kr 1 000 (skattefritt bunnbeløp) og kr 5 000. Dersom en arbeidstaker får dekket to eller flere EK-tjenester skal arbeidstakeren skattlegges for tjenestenes verdi mellom kr 1 000 (skattefritt bunnbeløp) og kr 7 000. Tjenestenes verdi er de totale kostnadene ved de aktuelle EK-tjenestene for det enkelte inntektsår, fratrukket eventuelle kostnader til innholdstjenester.

Den skattepliktige fordelene blir dermed maksimalt kr 4 000 ved én EK-tjeneste og kr 6 000 ved to eller flere EK-tjenester. Hvis arbeidstakeren selv dekker deler av kostnadene ved en arbeidsgiverfinansiert EK-tjeneste, skal fordelene reduseres tilsvarende.

Fordelen er trekk- og avgiftspliktig, og skal innberettes i kode 130-A på lønns- og trekkoppgaven. Skattefri dekning på inntil kr 1 000 skal også lønnsinnberettes, jf. forskrift 30.12.1983 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 3.

Opplysningene innberettes slik:

Beløp:
Dekket av arbeidsgiver:
Dekket av den ansatte:
Antall abonnement:
Tidsrom:

Eksempel 4:

Arbeidstakeren bruker en arbeidsgiverfinansiert mobiltelefon privat utenfor sin ordinære arbeidssituasjon, og skattlegges derfor etter sjablonen. Totalutgiftene ved mobiltelefonen (jobbrelatert og privat) er kr 4 000, som arbeidsgiveren betaler i sin helhet.

Fordelsberegningen blir etter dette

	Tjenestens samlede verdi	kr	4 000
-	Skattefritt bunnbeløp	kr	1 000
=	Beregnet fordel	kr	3 000
-	Arbeidstakerens egenbetaling	kr	0
=	Skattepliktig fordel	kr	3 000

Arbeidsgiveren innberetter følgende (forutsatt at utgiftene fordeler seg likt gjennom hele året):

Kode: 130-A
Beløp: 3 000
Dekket av arbeidsgiver: 4 000
Dekket av den ansatte: 0
Antall abonnement: 1
Tidsrom: 0101-3112

Eksempel 5:

Arbeidstakeren bruker et arbeidsgiverfinansiert mobilabonnement privat hvor samlede kostnader ved mobilabonnementet i løpet av inntektsåret er kr 8 000. Arbeidsgiveren dekker kr 6 000, mens arbeidstakeren selv betaler de resterende kr 2 000.

Fordelsberegningen blir etter dette

	Tjenestens samlede verdi	kr	8 000
-	Skattefritt bunnbeløp	kr	1 000
=	Beregnet fordel før begrensning	kr	7 000
	Begrenset til maksimalbeløpet kr 4000 ved én EK-tjeneste	kr	4 000
-	Arbeidstakerens egenbetaling	kr	2 000
=	Skattepliktig fordel	kr	2 000

Arbeidsgiveren innberetter følgende (forutsatt at utgiftene og arbeidstakerens egenbetaling fordeler seg likt gjennom hele året):

Kode: 130-A
Beløp: 2 000
Dekket av arbeidsgiver: 6 000
Dekket av den ansatte: 2 000
Antall abonnement: 1
Tidsrom: 0101-3112

Eksempel 6:

Arbeidstakeren har et arbeidsgiverfinansiert mobilabonnement hvor arbeidsgiveren dekker deler av kostnadene. Samlet har arbeidstakeren kr 4 000 i regninger i løpet av inntektsåret på dette mobilabonnementet. Arbeidstakerens arbeidsgiver betaler kr 3 200 kroner, mens arbeidstakeren betaler de resterende kr 800.

Fordelsberegningen blir etter dette

	Tjenestens samlede verdi	kr	4 000
-	Skattefritt bunnbeløp	kr	1 000
=	Beregnet fordel	kr	3 000
-	Arbeidstakerens egenbetaling	kr	800
=	Skattepliktig fordel	kr	2 200

Arbeidsgiveren innberetter følgende (forutsatt at utgiftene og arbeidstakerens egenbetaling fordeler seg likt gjennom hele året):

Kode: 130-A
Beløp: 2 200
Dekket av arbeidsgiver: 3 200
Dekket av den ansatte: 800
Antall abonnement: 1
Tidsrom: 0101-3112

Eksempel 7:

Arbeidstakeren har disponert arbeidsgiverfinansiert telefon, ISDN og bredbånd privat i inntektsåret, og har ringt opplysningstjenesten (18xx) for kr 500 hvor kr 200 refererer seg til arbeidet. De samlede kostnader ved tjenestene er på kr 12 000, og arbeidstakeren betaler selv kr 2 000.

Fordelsberegningen blir etter dette

	Tjenestenes samlede verdi	kr	12 000
-	Innholdstjenester	kr	500
=	Grunnlag for sjablonberegning	kr	11 500
-	Skattefritt bunnbeløp	kr	1 000
=	Beregnet fordel før begrensning	kr	10 500
	Begrenset til maksimal beløpet ved flere EK-tjeneste	kr	6 000
-	Arbeidstakerens egenbetaling	kr	2 000
=	Skattepliktig fordel	kr	4 000

Arbeidsgiveren innberetter følgende (forutsatt at utgiftene og arbeidstakerens egenbetaling fordeler seg likt gjennom hele året):

Kode: 112-A (ev. 149-A som "privat innholdstjeneste")
Beløp: 300

Kode: 130-A
Beløp: 4 000
Dekket av arbeidsgiver: 9 500
Dekket av den ansatte: 2 000
Antall abonnement: 3
Tidsrom: 0101-3112

Én eller flere EK-tjenester

Som én EK-tjeneste anses hver av de kategorier som er

nevnt ovenfor (se "EK-tjenester som omfattes av sjablonregelen"), jf. FSSKD § 5-12-2. Disponerer arbeidstakeren to eller flere arbeidsgiverfinansierte EK-tjenester innenfor samme kategori, for eksempel to mobiltelefonabonnementer, anses dette som to EK-tjenester, slik at fordelene beregnes etter den forhøyde sjablonen på kr 6 000.

Mobil datakommunikasjon over mobilnettene GSM og UMTS/3G skal inntil teknologien er mer utbygd og hastigheten høyere og mer stabil, være unntatt fra skattlegging etter sjablonregelen. Arbeidsgiverens dekning av både mobiltelefoni og datakommunikasjon over mobilnettene, skal derfor inntil videre anses som én EK-tjeneste, jf. FSSKD § 5-12-2 (2).

Privat bruk deler av året

Disponerer arbeidstakeren en arbeidsgiverfinansiert EK-tjeneste i deler av året, skal fordelsbeskatningen gjennomføres forholdsmessig for det antallet hele og påbegynte måneder arbeidstakeren har disponert tjenesten.

Eksempel 8:

Arbeidstakeren disponerer arbeidsgiverfinansiert telefon og bredbånd i perioden fra 1. januar til og med 2. mai (5 mnd.). Samlet verdi av EK-tjenestene i perioden er på kr 3 565. Arbeidsgiveren dekker kr 3 065 og arbeidstakeren betaler kr 500.

Fordelsberegningen blir etter dette

	Tjenestens samlede verdi	Kr	3 565
-	Skattefritt bunnbeløp (5/12 av 1 000)	kr	415
=	Beregnet fordel før begrensning	kr	3 150
	Begrenset til 5/12 av maksimal fordel på 6 000	kr	2 500
-	Arbeidstakerens egenbetaling	kr	500
=	Skattepliktig fordel	kr	2 000

Arbeidsgiveren innberetter følgende (forutsatt at utgiftene og arbeidstakerens egenbetaling fordeler seg likt for januar-mai):

Kode: 130-A
Beløp: 2 000
Dekket av arbeidsgiver: 3 065
Dekket av den ansatte: 500
Antall abonnement: 2
Tidsrom: 0101-0205

Skattefri refusjon utenfor sjablonen

Dekker arbeidsgiveren arbeidstakerens utlegg til tjenstlige samtaler og disse er nærmere spesifisert etter regning (originalbilag), mottar arbeidstakeren ingen fordel, og ytelsen vil ikke være skattepliktig. Slike refusjoner skal ikke innberettes.

Spesifikasjonen må inneholde tilstrekkelig informasjon til at det er åpenbart at den aktuelle utgiften skyldes tjenstlig bruk. Spesifikasjonen må for eksempel inne-

holde dato, klokkeslett, hvilket nummer det er ringt til, mottakerens navn og samtaleid. Utgifter til faste avgifter som abonnement og lignende, anses ikke som tjenstlige utlegg, og kan derfor ikke refunderes skattefritt.

Ved dekning av en EK-tjeneste uten originalbilag skal totalt dekket beløp innberettes i kode 149-A og spesifiseres nærmere.

Forskuddstrekk

Godtgjørelse til dekning av utgifter til EK-tjenester er trekkpliktig i den utstrekning godtgjørelsen er skattepliktig etter bestemmelsene i FSFIN § 5-11-10, jf. § 5-12 C. Reglene legges til grunn av arbeidsgiveren ved beregning av forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften §§ 5-6-11 (4) og 5-8-14.

Forskuddstrekket gjennomføres ved at det skattefrie grunnbeløpet fordeles forholdsmessig gjennom året. Fratrullet det skattefrie grunnbeløpet skal grunnlaget for beregning av forskuddstrekk maksimalt utgjøre kr 333 per måned når godtgjørelsen gjelder én arbeidsgiverfinansiert EK-tjeneste, og kr 500 per måned ved to eller flere EK-tjenester.

Dersom det kan dokumenteres at arbeidstakeren har betalt noe for ytelsen, skal dette trekkes fra den fastsatte verdien før trekkberegning. Det beløp arbeidstakeren har betalt må være inntektsført hos arbeidsgiveren.

9.13 Erstatning ved oppsigelse

Skattepliktig erstatning ved oppsigelse

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 e, jf. L. 17.06.2005 nr. 62 §§ 15-12 og 15-14
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1), jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 I, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	

Alle utbetalinger fra en arbeidsgiver til en arbeidstaker er som hovedregel skattepliktige. Dette gjelder også utbetalinger i forbindelse med opphør av arbeidsforhold selv om utbetalingen er erstatning for:

- påførte og/eller fremtidige private kostnader
- lidet og/eller fremtidig tap av inntekt
- varig tap eller reduksjon av ervervsevnen
- avfinnelse (”fallskjerm”)
- økonomisk tap og/eller
- ikke-økonomisk tap når erstatningen er ytet i medhold av arbeidsmiljøloven.

I enkelte tilfeller kan likevel erstatning utbetales skattefritt etter nærmere fastsatte regler, jf. nedenfor.

Skattefri erstatning ved oppsigelse (tort og svie)

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 e, jf. L. 17.06.2005 nr. 62 §§ 15-12 og 15-14
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 I, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 12
Kode	911	(Inntil 1,5 G)

Det er ifølge sktl. § 5-10 bokstav e ikke skatteplikt for erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse, jf. arbeidsmiljøloven av 17. juni 2005 nr. 62 § 15-12, for beløp inntil 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp. Tilsvarende gjelder ikke-økonomisk skade ved urettmessig avskjed etter arbeidsmiljøloven § 15-14. Det er et vilkår at oppsigelsen er usaklig eller at avskjedigelsen er urettmessig. I tillegg må erstatningen knytte seg til en ikke-økonomisk skade som følge av dette forhold.

Hvis det foreligger rettskraftig dom som slår fast at oppsigelsen er usaklig eller avskjedigelsen er urettmessig, legges dette til grunn. I andre tilfeller må skattyter sannsynliggjøre at dette vilkåret er oppfylt.

Når det i en rettskraftig dom er fastsatt størrelsen på erstatningsbeløpet for den ikke-økonomiske skaden, legges det normalt til grunn at denne ikke er skattepliktig for beløp inntil 1 1/2 G. Følger det ikke av dommen hvor stor del av erstatningen som gjelder den ikke-økonomiske skaden, må det foretas en konkret vurdering av hvor mye denne utgjør av det totale erstatningsbeløpet. Tilsvarende gjelder når en rettssak heves som forlikt eller når erstatningsutbetalingen følger av avtale mellom partene. Det er da ikke avgjørende hvilken betegnelse erstatningen er gitt, se Riksskattenemnda i Utv. 2001 side 208.

Det er skattyter som må sannsynliggjøre at grunnlaget for skattefrihet er oppfylt. Fremtrer det som mest sannsynlig at erstatningen er en avfinnelse e.l. for å slutte i jobben, er den skattepliktig i sin helhet.

Bevisvurderingen vil omfatte krav om:

- at arbeidsgiver har begått en virkelig krenkelse mot arbeidstaker
- forholdsmessighet mellom krenkelsen og erstatningen for ikke-økonomisk skade.

Ved vurderingen av krenkelsen skal det normalt legges objektive mål til grunn. Krenkelsen kan ligge i selve det at oppsigelsen er usaklig eller i måten oppsigelsen ble gjennomført på.

Renter

Renter av erstatningsbeløpet er alltid skattepliktige, selv

om selve erstatningsbeløpet ikke er skattepliktig.

Erstatning/oppreisning etter skadeserstatningsloven

Det er ikke skatteplikt for erstatning for ikke-økonomisk skade etter lov 13.06.1969 nr. 26 om skadeserstatning (skadeserstatningsloven) § 3-2 og § 3-2 a om ménerstatning eller §§ 3-5 og 3-6 om oppreisning, jf. skatteloven § 5-15 nr. 1, bokstav h nr. 1.

Det er heller ikke skatteplikt for ménerstatning ved yrkesskade etter folketrygdloven § 13-17, jf. skatteloven § 5-15 nr. 1, bokstav h nr. 2.

For mer informasjon vises det til emnet ”Skadeserstatning” i Lignings-ABC.

9.14 Etterlønn

Skattefri etterlønn

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1, jf. § 5-40 (1)
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) b
Avgiftsplikt	NEI	
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 12
Kode	916	(Utbetaling inntil 1,5 G)

All lønn utbetalt etter dødsfallet og som ikke var opptjent før dødsfallet, regnes som etterlønn. Avtale om etterlønn kan fremgå av statlig/privat regulativ eller arbeidsavtale.

Etterlønn tilsvarende 1,5 ganger grunnbeløpet i folketrygden (G) er skattefri. Ved fastsettelsen av den skattefrie delen legges grunnbeløpet på tidspunkt for dødsfallet til grunn.

Etterlønn anses ikke som lønn/pensjon og går ikke inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Dette gjelder både skattefri og skattepliktig del, jf. Utv. 1991 side 1493.

Skattepliktig etterlønn

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-40 (1)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) b, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	NEI	
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 12
Kode	214	(Utbetaling over 1,5 G.)

Etterlønn utover 1,5 G er skattepliktig for gjenlevende ektefelle, arving eller boet. Skattepliktig etterlønn er imidlertid ikke personinntekt for ektefelle/arvinger, jf. skatteloven § 12-2 bokstav b.

Etterlønn anses ikke som lønn/pensjon og går ikke inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Dette gjelder både skattepliktig og skattefri del, jf. Utv. 1991 side 1493.

Se også punkt 9.26.

9.15 Feriepenger

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-10 a
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-7 (1) a jf. sktbf. § 5-7-1 (1) og (2), jf. L. 29.04.1988 nr 21 § 10 *
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) **
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(Utbetalte feriepenger)
	000	(Årets opparbeidede feriepenges grunnlag med mindre det har skjedd et oppgjør av feriepengene ved fratreden.)

* Det er noen viktige unntak fra trekkfritaket i skattebetalingsforskriften § 5-6-1, jf. nedenfor.

** Utbetalte feriepenger inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift. Det er imidlertid særskilte unntak for feriepenger for lønnet arbeid i private hjem og fra veldedige/allmenntilrette organisasjoner, jf. punkt 4.1. Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av feriepenger beregnet av sykelønn/lønn under fødselspermisjon mv. når feriepengene er refundert fra Arbeids- og velferdsetaten, jf. folketrygdloven § 23-2 (5).

Feriepenger er som hovedregel skattepliktig inntekt i utbetalingsåret for mottakeren. Feriepenger under grensen for oppgaveplikt vil imidlertid ikke være skattepliktige, jf. punkt 9.25.

Etter lov av 29.04.1988 nr.21 om ferie (ferieloven) er formålet å sikre at en arbeidstaker får årlig ferie. Feriepengene skal sikre arbeidstakeren mot inntektstap ved avvikling av feriefritiden.

Etter ferieloven § 5 (1) har en arbeidstaker rett til 25 virkedager ferie/fritid hvert år. En arbeidstaker som fyller 60 år i løpet av ferieåret har etter lovens § 5 (2) rett til 6 dager ekstra ferie, altså totalt 31 virkedager. Arbeidstakere som er omfattet av tariffavtale innenfor LO/NHO-området, statlig eller kommunal sektor eller andre mindre tariffområder har fått utvidet feriefritid til fem uker (30 virkedager) og seks uker for arbeidstakere over 60 år (36 virkedager). Lørdag regnes som virkedag.

En måned har i gjennomsnitt 26 virkedager (6 dagers uke). Enkelte arbeidsgivere legger til grunn at en måned har 22 virkedager (5 dagers uke). Antall virkedager som legges til grunn kan være fastsatt i tariffavtale. Antall

virkedager arbeidsgiveren legger til grunn vil påvirke beløpet som arbeidstakeren får utbetalt ved ferie-avlønning.

	Under 60 år		Over 60 år	
	Ferielov	tariffavt.	ferielov	tariffavt.
5 dagers uke	21	25	26	30
6 dagers uke	25	30	31	36
Sats	10,2 %	12,0 %	12,5 %	14,3 %

Arbeidstakere over 60 år har krav på ekstra ferie etter ferieloven og ekstra feriepenger med 2,3 % av feriepengegrunnlaget. Feriepengesatsen blir da henholdsvis 12,5 % (10,2 % + 2,3 %) og 14,3 % (12 % + 2,3 %).

Beregning av feriepenger

Feriepenger beregnes av arbeidsvederlaget som er utbetalt til arbeidstakeren i året før ferien tas (opptjeningsåret), uavhengig av arbeidsforholdets varighet, jf. ferieloven § 10 (1). Opptjeningsåret følger kalenderåret, og er det året som ligger umiddelbart forut for ferieåret. For ferieåret 2011 utbetales feriepenger på grunnlag av feriepengegrunnlaget i opptjeningsåret 2010.

Følgende ytelser inngår i feriepengegrunnlaget:

- vanlig lønn
- bonuser/provisjoner
- overtidsgodtgjørelse
- ulempe- og smusstillegg
- skift- og akkordtillegg
- sykepenger utbetalt i arbeidsgiverperioden og sykepenger inntil 10 dager betalt av arbeidsgiveren ved barn eller barnepassers sykdom (omsorgspenger)
- helt eller delvis fri kost (naturalytelse)

Følgende ytelser inngår ikke i feriepengegrunnlaget:

- utgiftsgodtgjørelser (bilhold, kost, losji)
- utbetalte feriepenger
- utdanningsstipend
- andel av nettoutbytte/overskudd
- fast godtgjørelse som opptjenes og utbetales uavhengig av fravær på ferie (pensjonsinnskudd, forsikringspremier)
- naturalytelser (fri bil, fri telefon, rimelig lån, fri bolig osv. – men ikke fri kost, jf. ovenfor)
- styrehonorar mv

Feriepenger etter ferieloven skal beregnes med 10,2 % av utbetalt arbeidsvederlag året før ferieåret (feriepengegrunnlaget), jf. ferieloven § 10 (2). For arbeidstakere over 60 år med rett til ekstra ferie skal det beregnes feriepenger med 12,5 % (10,2 % + 2,3 %) av arbeidsvederlaget, jf. ferieloven § 10 (3). Arbeidstakeren har ikke krav på ekstra feriepenger (tillegget på 2,3 %) av den del av feriepengegrunnlaget som overstiger 6 ganger folketrygdens grunnbeløp (G). Ved beregningen skal

grunnbeløpet per 31. desember i opptjeningsåret legges til grunn. Ved fratreden i opptjeningsåret skal grunnbeløpet på fratredelsestidspunktet legges til grunn.

Arbeidstakere som er omfattet av tariffavtale har fått utvidet feriefritid til fem uker (seks uker for arbeidstakere over 60 år), jf. ovenfor. For å dekke lønnsbortfallet under den ekstra ferieuken er feriepengesatsen 12 % (14,3 % for arbeidstakere over 60 år).

I virksomheter som ikke omfattes av tariffavtale med bestemmelser om den femte ferieuken kan arbeidsgiveren forplikte seg til å følge samme eller lignende ordning.

Trekkfritak

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i feriepenger som utbetales i ferieåret og som er beregnet etter ferieloven § 10 (2), jf. skattebetalingsloven § 5-7 (1) bokstav a og skattebetalingsforskriften § 5-7-1 (1) bokstav a.

Avtalefestede feriepenger/lønn for opptjent ferietid som utbetales i ferieåret og som ikke overstiger 21 % av feriepenger beregnet etter ferieloven (12,34 % av feriepengegrunnlaget), er fritatt for forskuddstrekk når ytelsene er opptjent i opptjeningsåret, jf. skattebetalingsforskriften § 5-7-1 (1) bokstav b. For arbeidstakere over 60 år med rett til ekstra ferie gjelder grensen på 12,34 % tilsvarende, men det skal alltid gjennomføres forskuddstrekk i tillegg på 2,3 %, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-1 (1) bokstav b.

For månedslønte som har hatt lønn hos arbeidsgiveren i hele opptjeningsåret, kan trekkfritaket i stedet gjennomføres for en vanlig månedslønn, samt for tillegg til månedslønnen som følger av ferieloven § 10 (2) ("feriepengetillegget"). Etter skattebetalingsforskriften § 5-7-1 (2) er det også trekkfritak for tillegg for månedslønte med avtalefestede feriepenger, begrenset oppad til 12,3 %. Ved fritaket for trekk i en månedslønn omfatter trekkfritaket også verdi av bolig i arbeidsforhold, fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil og verdien av andre løpende naturalytelser. Fritaket omfatter ikke akkordoverskudd, overtidsgodtgjørelse eller lignende tilleggsytelser. Har arbeidstakeren kun vært ansatt en del av det foregående året kan det ikke utbetales en trekkfri månedslønn.

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i feriepenger som forfaller til utbetaling ved dødsfall, forutsatt at avdøde ikke hadde rett til å få feriepenger utbetalt på et tidligere tidspunkt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-7-1 (1) bokstav d. Se også punkt 9.26.

Trekkplikt

Tilleggsgodtgjørelse (2,3 %) for ekstra ferie for arbeidstakere over 60 år er trekkpliktig, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-1 (1) bokstav b.

Utbetaling av feriepenger som er opptjent et tidligere år (to år tidligere enn ferieåret, jf. ferieloven § 11 (2)) ved oppspart ferie, er trekkpliktig dersom samlede feriepenger utbetalt i samme ferieår overstiger omlag en månedslønn. Det skal ikke foretas forskuddstrekk i feriepenger oppspart fra tidligere år, dersom dette kombineres med overføring til neste år av en tilsvarende andel av årets feriepenger.

Ytelser i tillegg til regulære lovbestemte feriepenger for ferieåret er som hovedregel trekkpliktige. Akkordoverskudd, overtidsgodtgjørelse eller lignende tilleggstyelser er trekkpliktige. Forskuddsordningen er basert på at trekk over de øvrige månedene skal gi tilstrekkelig forskudd til dekning av forventet skatt for året, og unnlatt forskuddstrekk i tilleggstyelser vil gi for lite forskudd og resultere i restskatt.

Det skal gjennomføres forskuddstrekk i feriepenger utbetalt til en arbeidstaker med fribeløpskort, når samlet utbetaling overstiger beløpsgrensen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-1 (2). Dette gjelder selv om feriepengene er opptjent året før utbetalingsåret.

Pensjonister har ikke fritak for forskuddstrekk i utbetaling av pensjon om sommeren, men i pensjon for desember (som også utbetales i desember). Pensjonister som skal betale kildeskatt av pensjon er ikke fritatt for trekk i desember måned.

Nyansatte uten full feriepengeopptjening kan, dersom de arbeider istedenfor å ta ferie, få et for høyt forskuddstrekk. Ønsker disse skattyterne et mer korrekt forskuddstrekk, må de kontakte sitt skattekontor for utskrivning av korrigert skattekort.

Ved opphør av arbeidsforhold i opptjeningsåret, skal opparbeidede feriepenger i inneværende år utbetales på siste lønning. Det skal alltid foretas forskuddstrekk i feriepenger som på grunn av fratreden utbetales i opptjeningsåret, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-1 (1) bokstav a. Tilsvarende gjelder for avtalefestede feriepenger eller avtalefestet lønn for opptjent feriefritid. Er det inngått tariffavtale eller annen forhåndsavtale etter ferieloven § 11 (9) om at feriepenger på grunn av fratreden før 31. desember i opptjeningsåret skal utbetales først etter 1. januar, har Finansdepartementet antatt at det ikke skal gjennomføres forskuddstrekk når utbetaling skjer.

Det skal gjennomføres utleggstrekk i feriepenger hvis skatteoppkreveren ikke har gitt individuelt fritak, jf. skattebetalingsforskriften § 14-5-7.

Eksempel: Arbeidstaker med full opptjening

Feriepengegrunnlag	462 000
Månedslønn	42 000
Grunnbeløpet per 31.12.10 (G)	75 641
6 G	453 846
Feriepenger 10,2 % (ferielov)	47 124
Feriepenger 12,0 % (avtale)	55 440
Feriepengetillegg over 60 år 2,3 %	10 438
Virkedager per måned	26

Feriepenger etter ferieloven

Arbeidstakeren er under 60 år og får avregnet feriepengene i juni. Arbeidsgiveren kan enten utbetale feriepengene eller utbetale en trekkfri månedslønn og feriepengetillegget. Beløpet til utbetaling blir det samme uavhengig av hvilken metode arbeidsgiveren benytter.

Feriepenger 25 feriedager	47 124
+ Lønn 1 arbeidsdag i juni ($42\,000 \cdot 1/26$)	1 615
= Trekkfrie feriepenger	48 739

Månedslønn	42 000
+ Feriepengetillegg: feriepenger - lønn i ferien	
$47\,124 - (42\,000 \cdot 25/26)$	6 739
= Trekkfrie feriepenger	48 739

Feriepenger etter ferieloven

Arbeidstakeren er over 60 år og får avregnet feriepengene i juni. Arbeidsgiveren utbetaler en trekkfri månedslønn og feriepengetillegg.

Månedslønn	42 000
+ Feriepengetillegg: feriepenger - lønn i ferien	
$(47\,124 + 10\,438) - (42\,000 \cdot 31/26)$	7 485
= Sum	49 485
Trekkfritt	39 047
Trekkpliktig	10 438

Tariffestede feriepenger

Arbeidstakeren er under 60 år og får avregnet feriepengene i juni. Arbeidsgiveren utbetaler en trekkfri månedslønn og feriepengetillegg.

Månedslønn	42 000
+ Feriepengetillegg: feriepenger - lønn i ferien	
$55\,440 - (42\,000 \cdot 30/26)$	6 978
= Sum, trekkfritt	48 978

Tariffestede feriepenger

Arbeidstakeren er over 60 år og får avregnet feriepengene i juni. Arbeidsgiveren utbetaler en trekkfri månedslønn og feriepengetillegg.

Månedslønn	42 000
+ Feriepengetillegg: feriepenger - lønn i ferien	
$(55\,440 + 10\,438) - (42\,000 \cdot 36/26)$	7 724
= Sum	49 724
Trekkfritt	39 286
Trekkpliktig	10 438

Eksempel: Arbeidstaker uten full opptjening

Feriepengegrunnlag	130 000
Månedslønn	23 400
Dagslønn (23 400 / 26)	900
Feriepenger 10,2 % (ferielov)	13 260
Feriepenger 12,0 % (avtale)	15 600
Feriepengetillegg over 60 år 2,3 %	2 990
Virkedager per måned	26

Feriepenger etter ferieloven

Arbeidstakeren er over 60 år og får avregnet feriepengene i juni. Antall feriedager utgjør: feriepenge/dagslønn = feriedager (16 250/900 = 18).

Feriepenger 18 feriedager (13 260 + 2 990)	16 250
+ Lønn 8 arbeidsdager i juni (23 400 * 8/26)	7 200
= Sum	23 450
Trekkfritt	13 260
Trekkpliktig (lønn i juni + tillegg over 60 år)	10 190

Tariffestede feriepenger

Arbeidstakeren er under 60 år og får avregnet feriepengene i juni. Antall feriedager utgjør: feriepenge/dagslønn = feriedager (15 600/900 = 17).

Feriepenger 17 feriedager	15 600
+ Lønn 9 arbeidsdager i juni (23 400 * 9/26)	8 100
= Sum	23 700
Trekkfritt	15 600
Trekkpliktig (lønn i juni)	8 100

9.16 Feriereise/familiens deltakelse på tjenestereise

Arbeidsgiveren dekker feriereise eller ektefelles/familiens deltakelse på tjenestereise

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse), jf. sktbf. 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) (refusjon) eller (3) (naturalytelse)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refusjon)
	112-A	(naturalytelse)

Feriereise

Fordel ved at arbeidsgiveren dekker feriereiser og andre privatreiser for en arbeidstaker, eventuelt med familie, er skattepliktig inntekt for arbeidstakeren.

Dette gjelder også for reiser med billett uten begrensning av hvor mange reiser som kan foretas, for eksempel årskort, "Travel Pass Unlimited" og lignende ordninger.

Dekker arbeidsgiveren ekstrakostnader ved reise og

forlenget opphold i forbindelse med privatreise som følge av uforutsette omstendigheter, som for eksempel at man blir "askefast", er dekningen skattepliktig som arbeidsinntekt. Dette gjelder selv om hjemreisen skjer i arbeidsgiverens interesse. Se uttalelse fra Skattedirektoratet av 11. mai 2010 i Utv. 2010/866.

Dersom arbeidstakeren blir kalt hjem fra privatreise tidligere enn planlagt pga. forhold hos arbeidsgiveren, anses hjemreisen som en tjenestereise. Se punkt 10.

Ektefelles/familiens deltakelse på tjenestereise

Hvis ektefelle, samboer eller barn deltar på tjenestereisen skal arbeidstakeren skattlegges for de kostnader dette medfører for arbeidsgiveren. Se Utv. 1983 side 636.

Skattedirektoratet har i brev til en revisor uttalt følgende: "En vil likevel bemerke at forholdene i det enkelte tilfelle vil kunne ligge slik an at den tjenestereisende ikke bør inntektsbeskattes for ektefelles deltagelse. Dette vil kunne være tilfelle hvor den tjenestereisendes helse-tilstand har gjort ektefellens deltagelse nødvendig. Også i disse tilfellene må det gis opplysninger om ektefellens deltagelse, enten i lønnsoppgaven eller i særskilt vedlegg til denne". Ektefellens deltakelse skal da innberettes i kode 949 - diverse.

Utvidet opphold under tjenestereise

Dekker arbeidsgiveren et utvidet opphold på en tjenestereise, skattlegges ikke dette dersom:

- tjenestedelen av reisen er av minst to dagers varighet
- utvidelsen bare omfatter inntil to døgn ekstra, og
- arbeidsgiveren ikke må betale mer for reisen med et slikt utvidet opphold enn for en tilsvarende kortere, ren tjenestereise.

Har arbeidsgiveren hatt merkostnader i forbindelse med utvidet opphold i forhold til hva den kortere tjenestereisen ville ha kostet, er merkostnaden skattepliktig for arbeidstakeren.

Arbeidsgiverens dekning av kostnader til utvidet opphold på tjenestereiser som følge av uforutsette omstendigheter er ikke skattepliktig, for eksempel innstilte flyavganger. Se uttalelse fra Skattedirektoratet av 11. mai 2010 i Utv. 2010/866.

Om avgrensning mot skattefrie velferdstiltak, se punkt 8.8

9.17 Formuesgjenstand - kjøp/salg

Arbeidsgiveren selger formuesgjenstand til arbeidstakeren til en lavere verdi enn omsetningsverdien

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	112-A	

Arbeidsgiveren kjøper formuesgjenstand av arbeidstakeren til en høyere verdi enn omsetningsverdien

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	

Selger arbeidsgiveren en formuesgjenstand (f.eks. bil eller bolig) til arbeidstakeren til en lavere verdi enn omsetningsverdien, vil det foreligge en skattepliktig fordel for arbeidstakeren. Tilsvarende er det en skattepliktig fordel hvis arbeidsgiveren kjøper en formuesgjenstand fra arbeidstakeren til en høyere pris enn omsetningsverdien (den pris arbeidstakeren ville ha oppnådd ved salg til en uavhengig tredjemann).

Den skattepliktige fordelene utgjør som hovedregel differansen mellom omsetningsverdien (inkl. ev. merverdiavgift) og vederlaget. Arbeidsgiveren plikter å legge ved regnskapene nødvendig dokumentasjon av betydning for verdsettelsen, herunder beregning av personalrabatt og eventuelt begrunnelse for at verdien er lavere enn omsetningsverdien.

For informasjon om verdsettelse av naturalytelser se punkt 8.4. Se punkt 9.34 for informasjon om personalrabatter.

9.18 Fri kost og/eller fritt losji

Arbeidsgiveren yter fri kost og/eller losji (ett eller delt rom) - naturalytelse

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12 (3)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-10
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	110-A	(fri kost/losji)
	117-A	(trekkpliktig hyretillegg sjøfolk)
	119-A	(trekkpliktig fri kost sokkelarbeider)
	522	(fri kost/losji for skattyter som har krav på fradrag for merutgifter)
	527-A	(trekkfri fri kost sokkelarbeider)
	925-A	(trekkfritt hyretillegg sjøfolk)

Fordel ved helt eller delvis fri kost og/eller losji i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig. Fordel ved å bo i ett rom alene eller sammen med noen går under reglene om fritt losji, mens fordel ved å bo i mer enn ett rom går etter reglene om fri bolig (punkt 9.7).

Satser for 2011 (fastsatt av Skattedirektoratet):

Fritt opphold - kost og losji	kr 110
Fri kost - alle måltider	kr 79
Fri kost - to måltider	kr 62
Fri kost - ett måltid	kr 41
Fritt losji - ett eller delt rom	kr 31

Arbeidsgiveren skal enten benytte ovennevnte satser fastsatt av Skattedirektoratet, eller satser fastsatt i tariffavtale. Blir arbeidstakeren trukket for verdien av kost og losji etter satser fastsatt enten av Skattedirektoratet eller i tariffavtale, skal skattetrekket og arbeidsgiveravgiften beregnes av brutto lønn (før avkorting), jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 (3).

Vedrørende bedriftskantine se punkt 8.8. For godtgjørelse til kost og losji på tjeneste/yrkesreiser se kapittel 10.

Fri kost

Fri kost på tjenestereise/yrkesopphold er ikke skattepliktig, dvs. at fordel ved kostbesparelse i hjemmet i forbindelse med *tjenestereiser* ikke er skattepliktig, jf. FSFIN § 5-15-6 (4). Pendlere som får kosten dekket etter regning eller administrativ forpleining under arbeidsopphold utenfor hjemmet skattelegges for kostbesparelse, se punkt 9.23.

Det er unntak fra trekkplikten for fri kost for arbeidstaker som har krav på fradrag for merutgifter til kost ved

arbeidsopphold utenfor hjemmet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 (5).

Beløp og antall døgn med fri eller delvis fri kost og losji for skattyter som har krav på fradrag for merutgifter til kost og/eller losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet skal innberettes i kode 522. Om fri kost for utenlandsk arbeidstaker som pendler fra utlandet se punkt. 11.2.

Fri kost til frivillige regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. FSFIN § 5-15-9. Dette vil for eksempel gjelde for personer som yter frivillig innsats på eldrecenter, idrettsarrangement mv. Skattefriheten gjelder ikke for frivillige som også mottar annen *skattepliktig* godtgjørelse ved slik aktivitet.

Fri kost på sokkelinnretning er bare skattepliktig hvis arbeidstakeren har en samlet årlig personinntekt som overstiger kr 600 000, jf. skatteloven § 5-15 (1) bokstav e nr. 1. Slik fri kost for sokkelarbeidere som er skattefrie, er også trekkfri, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 (6). Ytelsen er imidlertid oppgavepliktig, jf. forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 3, og skal innberettes i kode 527-A. Skattepliktig fri kost for sokkelarbeider er trekkpliktig og skal innberettes i kode 119-A.

Tariffmessig hyretillegg for sjøfolk for egen kost opptil kr 16 500 per år er skattefritt. For arbeidstakere som bare har vært ansatt i deler av inntektsåret, reduseres det skattefrie beløpet forholdsmessig basert på antall dager vedkommende ikke har vært ansatt om bord, jf. skatteloven § 5-15 (1) bokstav e. Skattefritt hyretillegg for sjøfolk er trekkfritt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (7). Ytelsen er imidlertid oppgavepliktig, jf. ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav a, og skal innberettes i kode 925-A. Skattepliktig hyretillegg er trekkpliktig og skal innberettes i kode 117-A.

Det skal beregnes arbeidsgiveravgift av fri kost for sokkelarbeidere og tariffmessig hyretillegg for sjøfolk for egen kost uavhengig av om verdien inngår i trekkgrunnlaget.

Fritt losji

Fritt losji på tjenestereise/yrkesopphold er ikke skattepliktig. Fritt losji for pendlere blir i praksis heller ikke skattlagt dersom vedkommende ville hatt krav på fradrag for kostnader til losji. Det er gjort unntak fra trekkplikten for fritt losji for en arbeidstaker som har egen husholdning på sitt hjemsted, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-10 (4). Fritt losji (opphold) for sjøfolk om bord på skip og fritt losji på oljeplattform skattlegges ikke. Om fritt losji for utenlandsk arbeidstaker som pendler fra utlandet, se punkt 11.2.

9.19 Gaver og premier

Skattepliktige gaver og premier i arbeidsforhold

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	112-A	(naturalytelse)
	111-A	(pengebeløp/gavekort som kan innløses i kontanter)

I utgangspunktet er alle gaver som arbeidstakeren mottar i arbeidsforholdet skattepliktig inntekt (se unntak nedenfor), og arbeidsgiveren skal foreta forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift av ytelsen. Verdien vil i alminnelighet måtte fastsettes ut fra hva det ville ha kostet arbeidstakeren å kjøpe vedkommende vare eller tjeneste selv, altså omsetningsverdien.

Består gaven av en gjenstand, er dette en naturalytelse som skal innberettes i kode 112-A. Det samme gjelder gavekort som ikke kan innløses i kontanter. Gaver som gis i pengebeløp eller i gavekort som kan innløses i kontanter, skal behandles som kontant lønn og innberettes i kode 111-A, se punkt 9.25. Se også Lignings-ABC under emnet "Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv."

Gaver som ikke ytes direkte fra arbeidsgiveren er skattepliktige dersom gaven har en klar sammenheng med arbeidsforholdet. Ville det m.a.o. ikke ha vært sannsynlig at gaven hadde vært ytet om arbeidstakeren ikke hadde vært ansatt der han er eller hatt det oppdraget han har, vil det i alminnelighet foreligge skatteplikt. Dette vil for eksempel gjelde hvis arbeidsgiverens forretningsforbindelser setter opp premier til den av arbeidstakerne som oppnår det høyeste salget osv. At gaven ytes til arbeidstakerens nærmeste pårørende fratar ikke gaven karakter av arbeidsvederlag for arbeidstakeren.

Oppmerksomhetsgave fra forretningsforbindelse ved spesielle anledninger skattlegges ikke når verdien av gaven etter omstendighetene er rimelige.

I noen tilfeller kan "avlønningen" av medarbeidere som er knyttet til en organisasjon, være basert på at frivillige bidragsytere gir pengestøtte direkte til den enkelte medarbeider. Slike bidrag kan være skattepliktig som lønn for medarbeideren, se brev fra Skattedirektoratet av 9. desember 2009 i Utv. 2010/1043.

Skattefrie gaver og premier i ansettelsesforhold

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1, jf. § 5-10 a, jf. § 5-12, jf. § 5-15 (2), jf. FSFIN § 5-15-1
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	NEI	Lignl. § 6-2, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 3

Vilkårene for når en gave fra arbeidsgiveren er skattefri fremgår av FSFIN § 5-15-1. Skattefritaket omfatter gaver til så vel ansatte som styremedlemmer. Skattefritaket er betinget av at gaven eller premien for forslag eller forbedringer, er ledd i en generell ordning i bedriften. Gaven må i utgangspunktet bestå av en naturalytelse. Gavekort som ikke kan løses inn i kontanter, likestilles med gaver ytet i form av naturalytelser. Det samme gjelder gaver som i utgangspunktet består i penger, men hvor den ansatte leverer kvittering til arbeidsgiveren for kjøpet av gaven.

Skattefritaket gjelder i følgende tilfeller:

- Gave i anledning mottakerens 25, 40, 50 eller 60 års tjenestetid i bedriften. Fritaket gjelder bare for verdier inntil kr 8 000. Når gaven består i gullklokke med inskripsjon, regnes verdi inntil kr 12 000 som skattefri. Utgjør verdien av gaven mer enn beløpsgrensene ovenfor, skattlegges det overskytende beløp. Benyttes andre runde år for tjenestejubileum, kan gaver ved disse anledninger gi grunnlag for fritak. Dette gjelder ikke for jubileum under 25 år (f.eks. 20 års tjenestetid i bedriften) og ikke for gaver som gis oftere enn angitt ovenfor. Forutsetningen er videre at disse jubileene trer i stedet for og for øvrig kan sammenlignes helt ut med de som er nevnt ovenfor, for eksempel at man ikke markerer 25 års tjenestetid, men 30 års tjenestetid tradisjonelt i vedkommende bedrift. Således kan det ikke gis skattefrie gave både ved 25 og 30 års tjenestetid.
- Jubileums- eller oppmerksomhetsgave fra arbeidsgiveren. Skattefriheten gjelder bare for verdier inntil kr 3 000. Utgjør verdien mer, skattlegges det overskytende beløp fullt ut som lønn. Som jubileums- eller oppmerksomhetsgave etter disse forskrifter regnes gave fra arbeidsgiveren i anledning av at:
 - bedriften har bestått i 25 år eller i et antall år som er delelig med 25 (f.eks. 75 år eller 125 år). Har bedriften bestått i 50 år eller et antall år som er delelig med 50, vil skattefritaket gjelde verdier inntil kr 4 500.
 - mottakeren gifter seg eller fyller 50, 60, 70, 75 eller 80 år, eller
 - mottakeren går av med pensjon eller slutter av annen grunn etter minst 10 år i bedriften.
- Gave som består av annet enn pengebeløp (for eksempel julekurv, gavekort som ikke kan innløses i

kontanter, reise) når verdien ikke overstiger kr 1 000 i løpet av inntektsåret, og bedriften ikke fradragsfører kostnaden. Overstiger verdien av gaven beløpsgrensen på kr 1 000, skattlegges det overskytende.

Gaver kan gis etter flere alternativer til samme arbeidstaker i samme år.

Premie for forslag

Det er også skattefrihet i anledning av at arbeidstakeren mottar premie for forslag til forbedring av organisasjonen og arbeidsmetoder i bedriften, men bare for verdier inntil kr 2 500 pr år. Premie med verdi ut over kr 2 500 i samme inntektsåret skattlegges for den overskytende verdi. Det er et krav om at premien består av annet enn penger.

Oppmerksomheter ved sykdom, dødsfall el.

Blomster, konfekt eller andre ytelser av mindre verdi gitt i forbindelse med sykdom, dødsfall eller lignende er ikke skattepliktige for mottakeren da de anses å falle utenfor fordelbegrepet i skatteloven, jf. skatteloven § 5-1 (1).

9.20 Hjemmekontor

Arbeidsgiveren utbetaler godtgjørelse for hjemmekontor:

Skatteplikt	NEI/JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2) a
Trekkplikt	NEI/JA	Sktbl. § 5-6 (1) a og (2), jf. § 5-8 (3), jf. sktbf. § 5-6-13
Avgiftsplikt	NEI/JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 11 d
Kode	849	(Ytelsen må spesifiseres nærmere)

Med hjemmekontor menes eget/egne rom i hjemmet som utelukkende benyttes i eierens/ektefellens inntekts-erhverv, f.eks. arbeidsrom i lønnet erverv, legekontor, frisørsalong, lager mv. Kombinert bruk av et rom i boligen til arbeidsrom og f.eks. stue eller soverom, kommer ikke under reglene for hjemmekontor.

Godtgjørelse til hjemmekontor (kontorgodtgjørelse) i arbeidsforhold behandles etter reglene for utgiftsgodtgjørelse, hvor godtgjørelsen overskuddsberegnes etter nettometoden, jf. sktl. § 5-11 (2) a. Godtgjørelse som ikke gir overskudd vil ikke være skattepliktig, se vilkår og beløpsgrenser nedenfor.

Utgiftsgodtgjørelser kan holdes utenfor ved beregningen av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, dersom arbeidstakeren utarbeider og underskriver en oppgave over størrelsen og arten av den pådratte utgiften, og arbeidsgiveren ikke har grunn til å tro at utbetalingen gir overskudd, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 og folketrygdloven § 23-2 (3).

Overstiger godtgjørelsen nedenfor nevnte beløpsbegrensninger, kan arbeidsgiveren splitte beløpet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-14. Den trekkfrie delen av godtgjørelsen skal innberettes i kode 849, mens den overskytende delen innberettes som trekk- og avgiftspliktig i kode 199-A.

Vilkår og beløpsgrenser

Skal arbeidsgiveren utbetale skatte-, trekk- og avgiftsfri kontorgodtgjørelse (kode 849) til arbeidstakeren, kan det ikke utbetales mer enn det arbeidstakeren kan kreve fradrag for på ligningsstadiet. Følgende vilkår og beløpsgrenser gjelder for fradrag for hjemmekontor:

I fritakslignet bolig:

Standardfradrag

Har skattyteren hjemmekontor i fritakslignet bolig, herunder andelshavers leilighet i boligselskap, gis et standardfradrag med kr 1 600 per år for hjemmekontor, jf. takseringsreglene § 1-3-26 (1). Fradaget skal ikke reduseres selv om skattyteren har bodd i huset en del av året eller kun brukt hjemmekontoret en del av året.

Faktiske kostnader

I stedet for standardfradrag kan eieren kreve fradrag for faktiske kostnader knyttet til hjemmekontoret, jf. takseringsreglene § 1-3-26 (2). Kostnadene må sannsynliggjøres, herunder at de faktiske kostnadene som det kreves fradrag for, kun refererer seg til hjemmekontoret. Kostnader som ikke kan henføres til spesielle deler av eiendommen (f.eks. ytre vedlikehold, forsikring og kommunale avgifter) fordeles i forhold til leieverdien for boligdelen og hjemmekontoret. Det gis ikke fradrag for skattyterens eget eller ektefelles arbeid med renhold av arbeidsrom.

I egen regnskapslignet bolig

Det gis fradrag for kostnader etter de vanlige regler for bygninger som regnskapslignes. Se Lignings-ABC under "Bolig – regnskapsligning (direkte ligning)" punkt 3.

I leiet bolig

Det kan gis fradrag for faktisk påløpne kostnader ved å holde hjemmekontor i leiet bolig. Samlede kostnader til husleie mv. fordeles da skjønnsmessig på henholdsvis boligdelen og hjemmekontoret. Fordelingen bør foretas forholdsmessig ut fra leieverdien. Er bare fordelingen av arealene oppgitt, kan denne legges til grunn. Det kan ikke gis fradrag for skattyterens eget eller ektefelles arbeid med renhold av arbeidsrom.

Grensedragning mellom hjemmekontor og ordinært leieforhold

Betaler arbeidsgiveren arbeidstakeren for disponering av eiendom/kontor må arbeidsgiveren vurdere om utbetalingen er en utgiftsgodtgjørelse for et hjemmekontor eller et vederlag for et ordinært (reelt) leieforhold.

For at det skal foreligge et utleieforhold, må lokalene faktisk brukes til arbeidsgiverens formål. Dette kan skje ved at:

- arbeidstakeren bruker de utleide lokalene til å arbeide for arbeidsgiveren, enten alene eller sammen med andre, eller til å holde lager for arbeidsgiveren, eller
- lokalene brukes av arbeidsgiveren uten at arbeidstakeren utøver noen form for bruk.

I et reelt leieforhold vil leietakeren normalt overta full bruksrett til lokalene, uten at utleieren samtidig kan bruke dem. For at det skal foreligge et reelt leieforhold hvor arbeidstakeren bruker lokalene, må denne bruken kunne anses utøvet på vegne av arbeidsgiveren (som er leietaker) og ikke av arbeidstakeren i egenkap av eier av eiendommen.

Følgende momenter kan tale for at det foreligger et reelt leieforhold:

- det foreligger en skriftlig leieavtale
- arbeidsgiveren har en eksklusiv disposisjonsrett til lokalene
- omfanget av arbeid som utføres for arbeidsgiveren i lokalene står i forhold til leiekostnadene
- lokalene kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren til boligformål
- lokalene har sanitæranlegg som kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren til boligformål
- lokalene er laget spesielt for arbeidsgiverens formål og ikke lett kan ominnredes til boligformål mv.
- arbeidsgiveren eier inventar og driftsmidler av betydning i lokalene som f.eks. faks, datamaskin, eller bruker lokalene som lager i noe omfang
- lokalene faktisk brukes av andre som er ansatt hos arbeidsgiveren
- lokalene brukes til å motta arbeidsgiverens kunder eller utlevere varer
- lokalene er markert utad f.eks. ved skilt, oppføring i telefonkatalogen eller oppføring på arbeidsgiverens brevark
- lokalene er i bruk i vanlig arbeidstid og ikke bare ved overtidsarbeid
- arbeidsgiveren ikke har annet kontor i området

Opplistingen er ikke uttømmende. Ingen av momentene er avgjørende alene, men må ses i sammenheng med andre momenter. Momentene vil kunne ha forskjellig vekt i forhold til hverandre i forskjellige tilfeller.

Er det et reelt leieforhold mellom arbeidsgiveren og arbeidstakeren, skal beskatningen vurderes i forhold til reglene om leieinntekt av bolig, jf. skatteloven § 7-2. Skattepliktige leieinntekter må inntektsføres med rett bruttobeløp i "Årsoppgjør for utleie mv. av fast eiendom". Arbeidsgiveren skal i slike tilfeller ikke

trekke forskuddstrekk av beløpet eller betale arbeidsgiveravgift. Utbetalingen skal heller ikke innberettes.

Foreligger det et reelt leieforhold, må det vurderes om vederlaget samsvarer med antatt markedsleie. Overstiger leieinntektene en reell leieverdi for tilsvarende lokaler på det sted eiendommen ligger og til den bruk som faktisk utøves (markedsleie), beskattes overskytende del som lønn (ev. utbytte).

Se Lignings-ABC under emnene ”Bolig – fritakslignet bolig og fritidseiendom” punkt 6 og ”Bolig – egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor mv.)” punkt 4.

9.21 Hytte/fritidsbolig

Arbeidsgiveren stiller hytte/fritidsbolig til disposisjon - ikke rimelig velferdstiltak

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12, jf. § 5-3
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a og (3), jf. sktbf. § 5-6-10 b
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3, nr. 12
Kode	549	(Ytelsen må spesifiseres nærmere)

Fordelen verdsettes med utgangspunkt i leiepriser for tilsvarende hytter, jf. skatteloven § 5-3.

Unntak for rimelig velferdstiltak (bedriftshytte), se punkt 8.8.

9.22 Kontingenter (personlig medlemskap)

Arbeidsgiveren dekker kontingenter for personlig medlemskap)

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) (refusjon) eller (3) (naturalytelse)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refusjon)
	112-A	(naturalytelse)

Arbeidsgiverens dekning av arbeidstakerens kontingent til et personlig medlemskap i en organisasjon/forening, er en skattepliktig fordel for arbeidstakeren.

Skatteplikten gjelder uavhengig av om medlemskapet som sådan ikke innebærer ytterligere fordeler av økonomisk karakter for arbeidstakeren, eller om det er

arbeidsgiveren som har størst interesse av medlemskapet.

Unntaksvis kan arbeidsgiverens dekning av arbeidstakerens kontingenter være skattefrie dersom medlemskapet er pålagt i arbeidsavtale. I brev av 18.06.2007, inn tatt i Utv. 2007 side 1256, legger Finansdepartementet til grunn at det i alminnelighet vil gjelde skatteplikt for arbeidsgiverens dekning av ansattes private, frivillige medlemskapskontingent i ulike typer ideelle, faglige foreninger. Departementet uttaler videre følgende: ”Løsningen kan bli annerledes dersom arbeidsgiver har pålagt medlemskapet som et krav etter arbeidsavtalen. Men slike pålagte medlemskap vil være atypiske, og realiteten i arbeidsgiverens interesse i pålegget må dokumenteres og granskes for at det skal kunne bli aktuelt med skattefritak på et slikt pliktmessig grunnlag. Det gir ikke grunnlag for skattefritak dersom arbeidsgiveren ikke kan påberope seg driftsinteresser som er dominerende i forhold til den ansattes egeninteresse i medlemskapet”.

Når arbeidsgiveren refunderer kontingenter for personlig medlemskap, er det å anse som dekning av private utgifter som skal innberettes i kode 111-A. Betaler arbeidsgiveren kontingenter for personlig medlemskap, behandles det som en naturalytelse som skal innberettes i kode 112-A.

9.23 Kostbesparelse i hjemmet for pendlere

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-10 a (naturalytelse/refusjon) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2) (naturalytelse) eller § 5-6 (3) refusjon, jf. sktbf. § 5-8-13 (naturalytelse) eller sktbf. § 5-6-11 (7) (refusjon)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a (naturalytelse) eller h (refusjon), jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a (naturalytelse) eller b (refusjon)
Kode	143-A	

Kostbesparelse er et beregnet tillegg i inntekten som skal representere innsparinger av kost i hjemmet fordi arbeidstakeren får kosten dekket av arbeidsgiveren.

Godtgjørelse til kost utbetalt i henhold til Skattedirektoratets forskuddssatser er ansett bare å dekke arbeidstakerens merkostnader. Det skal derfor ikke beregnes noen fordel for kostbesparelse i hjemmet for kostgodtgjørelser utbetalt i samsvar med, eller etter lavere sats enn Skattedirektoratets forskuddssatser, f.eks. brakkesatsen eller pensjonatsatsen. Dette gjelder både for arbeidstakere på tjenestereiser og under pendleropphold.

Dekker arbeidsgiveren kostnader til kost for en arbeidstaker under pendleropphold utenfor hjemmet (ikke på tjenestereise), enten etter regning (refusjon) eller ved fri kost (herunder administrativ forpleining), skal arbeidstakeren fordelsbeskattes for kostbesparelse i hjemmet. Den skattepliktige fordel beregnes ut fra satsen for fri kost (alle måltider), som fastsettes årlig av Skattedirektoratet. For 2011 er satsen kr 79 per døgn. For nærmere informasjon om hvem som anses som pendlere, se punkt 8.5.

Kostbesparelse for en arbeidstaker på tjenestereise (ikke pendleropphold), som får kost dekket etter regning eller ved administrativ forpleining, er derimot skattefri, jf. FSFIN § 5-15-6 (4).

I ytterpunktene er det ikke vanskelig å skille mellom opphold utenfor hjemmet på tjeneste-/yrkesreiser og pendleropphold. Har en arbeidstaker bare én arbeidsgiver og ett arbeidssted i et varig arbeidsforhold og dette medfører at arbeidstakeren må bo utenfor hjemmet, anses dette normalt som pendleropphold fra første dag. Bli en slik arbeidstaker sendt på for eksempel en ukes kurs et annet sted, vil oppholdet på kursstedet være opphold på tjenestereise. I en rekke tilfeller vil grensdragningen imidlertid kunne være vanskelig, bl.a. hvor arbeidet foregår utenfor arbeidstakerens faste arbeidssted, f.eks. når en arbeidstaker må bo utenfor hjemmet mens han arbeider på anlegg tilhørende arbeidsgiverens oppdragsgiver. Ved vurderingen av om det foreligger et pendleropphold eller yrkesopphold må det blant annet legges vekt på oppholdets varighet på det enkelte sted. Eksempelvis må opphold på mer enn et halvt år på samme sted som oftest anses som pendling fra første dag. Er oppholdet under et halvt år må tilfellet vurderes konkret.

Administrativ forpleining under arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting innebærer at skattyteren får fri kost og losji. Utbetales det kontantgodtgjørelse (bruspenge) til en arbeidstaker som er under administrativ forpleining på pendleropphold, skal denne godtgjørelsen og antall døgn med slik godtgjørelse innberettes i kode 620 "Kontantgodtgjørelse ved administrativ forpleining (pendler)" på lønns- og trekkoppgaven. Bruspenge ved administrativ forpleining på tjenestereiser skal innberettes i kode 619, se punkt 10.6.

Helt eller delvis fri kost og/eller losji i forbindelse med pendleropphold vil normalt være skattefri for pendleren, men ytelsen skal likevel innberettes i kode 522 "Fri kost og losji for norsk arbeidstaker som ville hatt krav på fradrag for merutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet", se punkt 9.18. Det gjelder egne koder for utenlandsk pendler som pendler fra utlandet, se kap. 11. Skattepliktig kostbesparelse under pendleropphold er i utgangspunktet trekkpliktig og skal tas med i grunnlaget

for beregning av arbeidsgiveravgift. Den skattepliktige kostbesparelsen skal innberettes i kode 143-A på lønns- og trekkoppgaven. Beløp og antall døgn skal oppgis.

Kostbesparelsen skal bare medtas i trekkgrunnlaget hvis det løpende eller for det oppdrag arbeidsforholdet er tilknyttet, utbetales lønn eller annen trekkpliktig godtgjørelse for arbeid, jf. skattebetalingsforskriften § 5-8-13. Begrensningen er praktisk begrunnet; det må foreligge utbetaling av ytelser det kan gjennomføres forskuddstrekk i, for å gjennomføre forskuddstrekk i kostbesparelse.

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 (1), er fritatt for plikten til å gjennomføre forskuddstrekk i verdien av kostbesparelse, når samlet lønnsutbetaling mv. til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 4 000 (ekskl. kostbesparelse). Trekkplikten inntreffer fra og med det tidspunkt hvor lønn mv. overstiger kr 4 000.

For fri kost om bord på skip og fri kost på sokkelinnretning skal det ikke beregnes kostbesparelse i hjemmet når ytelsen er unntatt fra beskatning etter skatteloven § 5-15 (1) bokstav e nr. 1. Når fri kost på sokkelinnretning er skattepliktig skal fordelene behandles etter reglene om fri kost, se punkt 9.18.

9.24 Legebehandling mv.

Arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens kostnader til behandling av sykdom eller skade.

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og jf. § 5-12 (naturalytelse) *
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (refusjon) og § 5-8 (2) jf. sktbf. § 5-8-30 (naturalytelse)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) (refusjon) og (3) (naturalytelse)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refusjon)
	112-A	(naturalytelse)

* Arbeidstakers fordel ved å delta i bedriftshelse-tjeneste/bedriftslegeordning er ikke skattepliktig når ordningen hovedsakelig omfatter forebyggende helseundersøkelser (dvs. avverge sykdom, belastningsskader mv.) og ikke behandling av sykdom mv. Mindre, kurative tiltak (reseputstedelse mv.) som ledd i en ellers vanlig forebyggende bedriftshelsetjeneste (småkurativ behandling) vil imidlertid være skattefrie. Det samme gjelder behandling av yrkesskader, som er ansett som sådanne av NAV. Dersom det tilbys kurativ behandling klart ut over det vanlige for bedriftshelsetjenester, vil fordelene være skattepliktige. Se FIN i Utv. 1998 side 1402. Det stilles krav om at eventuelle forebyggende

tiltak er spesifikt rettet inn mot risiko for helsefare på den konkrete arbeidsplassen.

Om tilfelle der arbeidsgiver betaler medlemskap i privat medisinsk senter for arbeidstakere, har FIN uttalt i brev inntatt i Utv. 1990 side 1092:

"2. At arbeidsgiveren betaler medlemskap eller årsavgift ved et legesenter e.l. med vanlig rett til behandling for sine ansatte, går langt utover en ordinær bedriftshelsetjeneste. Departementet antar at slik betaling i forhold til skattereglene må regnes som dekning av de ansattes privatutgifter. Slike beløp må innberettes som lønn, og medtas i grunnlaget for trekkberegningen etter skattebetalingsloven § 6 nr. 1 [nå skattebetalingsloven § 5-8 (1)]. Beløpet inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgiften og regnes som pensjonsgivende inntekt. Det samme gjelder hvis arbeidsgiveren betaler den ansattes legereregninger.

Det kan forekomme at arbeidsgiver engasjerer et legesenter e.l. til å utføre en ren bedriftshelsetjeneste, til tross for at legesenterets vanlige virksomhet går ut over dette. ... Som dokumentasjon for skatte- og avgiftsfritak forutsettes i slike tilfelle at arbeidsgiveren i sitt lønnsregnskap oppbevarer materiale som viser at legesenterets ytelser til de ansatte er begrenset til en ordinær bedriftshelsetjeneste. Må ytelsen anses å omfatte mer enn dette, blir arbeidsgivers honorar til legesenteret i sin helhet å behandle som lønn etter en fordeling på de ansatte som har hatt rettigheter i ordningen."

Treningsordninger mv.

Fordel ved at arbeidsgiveren finansierer treningsordninger mv. for ansatte er i utgangspunktet skattepliktig som lønn.

For bedrifter som har yrkesgrupper med spesielt belastende arbeidsoppgaver, vil treningsordninger mv. som på profesjonelt grunnlag har til hensikt å forebygge skader og sykdom, samt å forebygge belastningslidelser blant de ansatte i bedriften og som gjennomføres i samarbeid med fysioterapeuter e.l., kunne gjennomføres uten fordelsbeskatning for de ansatte. For at slike ordninger ikke skal innebære skattepliktig fordel for de ansatte, er det en forutsetning at det er en reell sammenheng mellom arbeidssituasjonen og treningsopplegget mv. Videre er det en forutsetning at treningsordningen mv. ikke omfatter mer og flere treningsformer enn det som er nødvendig for å forebygge arbeidsfremkalt skader og sykdom hos den ansatte. Også behandling/massasje som er rettet mot å redusere muskelspenninger mv., vil i konkrete tilfeller kunne være tiltak for å forebygge skader og belastningslidelser som er forårsaket av selve arbeidssituasjonen, se bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet (BFU 60/07) på skatteetaten no. Generelle treningsordninger uten spesialtilpasset treningsprogram for den enkelte

ansatte og uten aktiv oppfølging av fysioterapeut eller lignende under treningen, vil falle utenfor skattefritaket. Slike tilbud må anses å ivareta den ansattes egne behov og ønske om å trene.

Om når treningsordning kan anses som rimelig velferdstiltak, se punkt 8.8.

9.25 Lønn og andre kontantytelser

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2) b
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a (og c), jf. F. 23. 12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a *
Kode	111-A	

Lønn og andre kontantytelser omfatter enhver godtgjørelse for arbeid i en annens tjeneste, men kan også omfatte godtgjørelse for enkeltstående arbeidsoppgaver uten at arbeidstakerne er fast eller midlertidig ansatt hos den de utfører arbeidet for. Med kontantytelse menes enhver økonomisk fordel som ytes i kontante penger, sjekker eller lignende betalingsmidler, herunder elektronisk overføring av slike betalingsmidler via post, bank, mv.

Kontantutbetalinger i arbeidsforhold omfatter, i tillegg til ordinær lønn, utbetalinger i forbindelse med overtid, feriepenger, sykepenger, foreldrepenger, akkord, skifttillegg og ulempetillegg, pengegaver, drikkepenger, honorarer, provisjon, bonus, premier og priser m.m. Refunderer arbeidsgiveren utgifter som ikke er pådratt i forbindelse med arbeidet, for eksempel feriereiser eller private forbruksartikler, anses dette som dekning av private utgifter for arbeidstakeren. Slike ytelser skal fullt ut behandles som lønn.

* Det er ikke lønnsoppgaveplikt når samlede lønnsutbetalinger fra vedkommende arbeidsgiver til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1 000, herunder medregnet verdien av skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser. Grensen er kr 4 000 når betalingen gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig. Det samme gjelder for utbetaling fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner. Se punkt 1.5. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes. Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger kr 1 000 per person per år, er også fritatt for innberetning dersom det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 1 000 eller kr 4 000, skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger kr 1 000 innberettes.

Lønn under grensen for innberetningsplikt er skattefri

arbeidsinntekt etter skatteloven § 5-15 (1) bokstav i. Slike utbetalinger er fritatt fra plikten til å foreta forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 5-4-3 (1) annet punktum.

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift gjelder imidlertid selv om beløpet er fritatt for innberetningsplikt på grunn av beløpets størrelse, jf. folketrygdloven § 23-2 (1). Se punkt 4.1 og 4.2.

Det er spesielle regler for lønn og andre godtgjørelser utbetalt av private arbeidsgivere, skattefrie institusjoner mv. og veldedige og allmenntilgittige organisasjoner og institusjoner. Disse reglene er omtalt i punkt 9.27, 9.28 og 9.29.

9.26 Lønn og feriepenger opptjent før dødsfall og utbetalt etter dødsfall

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1, jf. § 5-50 (3)
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-7 (1) og (2), jf. sktbf. § 5-7-1 (1) d
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 12
Kode	916	

Avdøde er skattesubjekt bare frem til dødsfallet, slik at eventuell skattelegging av formue og inntekt tidfestet etter dødsfallet skjer hos dødsbo, arvinger og/eller gjenlevende ektefelle. Etter skatteloven § 5-50 (3) er formuesøkning ved arv skattefri.

Lønn, feriepenger, styrehonorar o.l. som er opptjent av avdøde før dødsfallet, men som først forfaller til utbetaling etter dødsfallet, er skattefri som arv for arbeidstakerens arvinger. Forutsetningen er at avdøde ikke hadde rettslig og faktisk adgang til å få lønnen utbetalt før dødsfallet. Det skal ikke foretas forskuddstrekk eller beregnes arbeidsgiveravgift av denne type ytelser.

Lønn som er opptjent og utbetalt før dødsfall er både skatte-, trekk- og avgiftspliktig, og skal innberettes på den avdøde i kode 111-A.

Eksempel

Arbeidstakeren døde 10.04.2011. Han hadde en månedslønn på kr 30 000, og lønn ble utbetalt den 15. hver måned. Skattekortet viste 25 % forskuddstrekk. Opptjente feriepenger utgjør kr 43 200 for 2010 og kr 12 000 for 2011.

Beløpene skal innberettes på den avdøde, og innberetningen for 2011 blir som følger:

Kode 111-A Lønn, honorar mv
Beløp: 90 000
(lønn januar-mars)

Kode 916 Skattefrie utbetalinger
Beløp: 65 200
(lønn 1. – 10. april og opptjente feriepenger 2010 og 2011)

Kode 950 Forskuddstrekk
Beløp: 22 500
(trekk januar-mars)

Vedrørende etterlønn, se punkt 9.14. Når det gjelder pensjon i døds måneden, se punkt 13.5”.

9.27 Lønnsarbeid i hjemmet/fritidsbolig og pass av barn i barnets hjem

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	NEI /JA	Ftrl. § 23-2 (6) og (7) jf. F. 19.11.1997 nr. 1173
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 5 *
Kode	134	(pass av barn i barnets hjem)
	140	(annet lønnsarbeid i hjemmet)

For private arbeidsgivere er det gjort unntak i reglene om lønnsoppgaveplikt, arbeidsgiveravgift og oppgjør av forskuddstrekk.

Lønnsoppgave

* Det er ikke lønnsoppgaveplikt når samlede lønnsutbetalinger fra en privat arbeidsgiver til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 4 000 og utbetalingen gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig, jf. forskrift 30.12.1983 nr 1974 § 1 (1). Beløpsgrensen på kr 4 000 per mottaker gjelder samlet for husstanden, slik at medlemmene i husstanden regnes som en og samme arbeidsgiver. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 4 000 er det lønnsoppgaveplikt for hele beløpet. Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger kr 1 000 i inntektsåret er også fritatt for innberetning. Er det utbetalt lønn som overstiger kr 4 000, skal imidlertid også trekkfri utgiftsgodtgjørelse innberettes. Se punkt 1.5.

Det følger av skatteloven § 5-15 (1) bokstav i at lønn under beløpsgrensen for innberetningsplikt regnes som skattefri arbeidsinntekt. De private arbeidsgiverne er derfor fritatt fra plikten til å beregne forskuddstrekk i slike lønnsutbetalinger, jf. skattebetalingsforskriften § 5-4-3 (2).

Arbeidsgiveravgiftsfritak

Privat pass av barn

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for privat pass av barn som ikke har fylt 12 år før

utgangen av inntektsåret eller for pass av barn som er 12 år eller eldre og som har særlig behov for omsorg og pleie, jf. folketrygdloven § 23-2 (6). Dette gjelder selv om beløpet overstiger grensen på kr 60 000 for arbeid i privat hjem og fritidsbolig, og selv om barnepasser utfører noe ordinært husarbeid ved siden av barnepass.

Arbeid på eller i tilknytning til arbeidsgivers hjem og fritidsbolig

Det skal heller ikke betales arbeidsgiveravgift av lønnet arbeid som skjer på eller i tilknytning til arbeidsgiverens hjem eller fritidsbolig, jf. folketrygdloven § 23-2 (7), når følgende vilkår er oppfylt:

- lønnen ikke er fradragsberettiget for arbeidsgiveren
- arbeidet ikke er en del av arbeidstakerens næringsvirksomhet
- arbeidsoppdraget er inngått av arbeidsgiveren som privatperson
- samlet lønn av denne typen fra vedkommende husstand ikke overstiger kr 60 000 i inntektsåret

Inn under beløpsgrensen går feriepenger, verdien av fri kost og losji, samt andre ytelser som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Utbetalinger i forbindelse med privat pass og stell av barn inngår ikke i grunnlaget for grensen på kr 60 000. Derimot vil utbetalinger som er skattefrie for mottaker fordi samlet lønn ikke overstiger kr 4 000 inngå i grunnlaget.

Er vilkårene ovenfor oppfylt, skal det ikke sendes terminoppgave for arbeidsgiveravgift. Overstiger utbetalingen kr 60 000 i løpet av året, skal arbeidsgiveren ved første forfallstidspunkt beregne og betale arbeidsgiveravgift av samlet lønn som til da er utbetalt. For senere terminer i året skal det sendes terminoppgave på vanlig måte. Se punkt 4.5.

Forenklet oppgjørsordning

For de private arbeidsgiverne er det gitt forenklede oppgjørsregler. En privatperson kan benytte forenklet oppgjørsordning i stedet for å levere vanlig lønns- og trekkoppgave ved årets slutt. Ved den forenklede oppgjørsordningen skal arbeidsgiveren beregne og innbetale forskuddstrekket, samt fylle ut og sende inn "Oppgjørsblankett for private arbeidsgivere" (RF-1049) ved hver lønnsutbetaling. Innbetaling og oppgavelevering skal skje senest første virkedag etter utbetalingen. For elektronisk innsending av RF-1049, se altinn.no. Se også punkt 1.3.

Hvis samlet utbetaling fra en husstand til private arbeidsoppdrag i hjemmet utenom barnepass overstiger grensen på kr 60 000 i året, må arbeidsgiveren fortsatt bruke den forenklede oppgjørsblanketten ved senere lønnsutbetalinger. Blanketten skal brukes selv om det i tillegg må beregnes og betales arbeidsgiveravgift.

Utgjør samlede lønnsutbetalingene inntil 60 000 kroner

i løpet av et år, kan private arbeidsgivere foreta ett årlig oppgjør av forskuddstrekket innen 15. januar året etter inntektsåret, istedenfor å bruke den forenklede oppgjørsordningen. Velger arbeidsgiveren årlig oppgjør, må trukket forskuddstrekk oppbevares på særskilt konto (skattetrekkkonto) inntil det betales til skatteoppkreveren, se punkt 3.4. Ved utgangen av inntektsåret må arbeidsgiveren sende inn lønns- og trekkoppgaver på vanlig måte. Se kapittel 1.

For mer informasjon vises det til brosjyrene "Lønnsarbeid i hjemmet" (skatteetaten.no), "Skatteregler ved barnepass for foreldre, dagmammaer og praktikanter" (skatteetaten.no) og "Nyttig informasjon til deg som benytter deg av eller som er praktikant/dagmamma" (kemnerkontoret.oslo.kommune.no).

9.28 Lønn og andre godtgjørelser utbetalt av skattefrie institusjon mv.

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 1 *
Kode	111-A	

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 (1) har de vanlige pliktene som arbeidsgiver vedrørende sine arbeidstakere, som f.eks. foreta forskuddstrekk, beregne og betale arbeidsgiveravgift og innberette lønnsutbetalinger.

* Skattefrie institusjonene mv. er imidlertid fritatt fra plikten til å sende inn lønnsoppgave når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 4 000, jf. forskrift 30.12.1983 nr. 1974 § 1 (3). Overskrides beløpsgrensen skal hele beløpet lønnsinnberettes, se punkt 1.3.

Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merkostnader med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening er fritatt for lønnsinnberetning. Dette gjelder uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning eller lønn som overstiger kr 4 000. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10 000, skal likevel hele utgiftsgodtgjørelsen lønnsinnberettes.

Det samme - ikke innberetningsplikt - gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende skattefrie institusjon mv. til dekning av kostnader til transport til og fra arrangementer mv. (dvs. tilstelninger utover det ordinære, som stevner, mesterskap, festivaler,

konkurranser, kamper, cuper, turneringer og større begivenheter) hvor organisasjonen medvirker. Med ”lønnet stilling” menes at lønnsutbetalingene overstiger kr 4 000 pr år og det følger er plikt til å sende inn lønnsoppgave.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangementer (unntatt fri bil), kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i den skattefrie institusjonens interesse, er unntatt fra lønnsinnberetning. Dette gjelder uten hensyn til om det er utbetalt lønn eller trekkfri utgiftsgodtgjørelse som overstiger grensene for innberetning eller ikke.

Det følger av skatteloven § 5-15 (1) bokstav i at lønn under grensen for innberetningsplikt regnes som skattefri arbeidsinntekt. De skattefrie institusjonene mv. er fritatt fra plikten til å beregne forskuddstrekk i slike lønnsutbetalinger, jf. skattebetalingsforskriften § 5-4-3 (2). Skattefrie institusjoner mv. plikter å betale arbeidsgiveravgift selv om lønnsutbetalingen er fritatt for innberetningsplikt på grunn av beløpets størrelse, jf. folketrykkløven § 23-2 (1).

For veldedige eller allmenntilnyttige institusjoner eller organisasjoner gjelder særlige bestemmelser for plikten til å betale arbeidsgiveravgift, se punkt 9.29.

9.29 Lønn og andre godtgjørelser utbetalt av veldedig eller allmenntilnyttig institusjon eller organisasjon

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	NEI/JA	Ftrl. § 23-2 (8)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 1*
Kode	111-A	(lønn og annen godtgjørelse)
	139	(lønn og annen godtgjørelse – fritatt for arbeidsgiveravgift)
	916	(skattefri bilgodtgjørelse til arbeidsreiser)

Regelverket skiller mellom skattefrie institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 (1) (ikke erverv til formål) og institusjoner eller organisasjoner som i tillegg er veldedige eller allmenntilnyttige.

Veldedige eller allmenntilnyttige institusjoner eller organisasjoner er f.eks. idrettslag, kor, korps, kultur- og miljøvernforeninger, humanitære og religiøse organisasjoner. Nærings-, yrkes- og arbeidslivsorganisasjoner, herunder fagforeninger, politiske og vitenskapelige organisasjoner, studentorganisasjoner mv., faller utenfor. Det er skattekontoret som i tvils-tilfeller avgjør om institusjonen eller organisasjonen er

veldedig eller allmenntilnyttig.

For veldedige eller allmenntilnyttige institusjoner eller organisasjoner er det gjort unntak i reglene om lønnsoppgaveplikt, arbeidsgiveravgift og oppgjør av forskuddstrekk.

Lønnsoppgave

* Veldedige eller allmenntilnyttige institusjoner eller organisasjoner er fritatt fra plikten til å sende inn lønnsoppgave når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 4 000, jf. forskrift 30.12.1983 nr. 1974 § 1 (3). Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes, se punkt 1.5.

Det følger av skatteloven § 5-15 (1) bokstav i at lønn under grensen for innberetningsplikt regnes som skattefri arbeidsinntekt. De skattefrie institusjonene mv. er fritatt fra plikten til å beregne forskuddstrekk i slike lønnsutbetalinger, jf. skattebetalingsforskriften § 5-4-3 (2).

Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merkostnader med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening er fritatt for lønnsinnberetning. Dette gjelder uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning eller lønn som overstiger kr 4 000. Når slike utgiftsgodtgjørelser til en person i løpet av inntektsåret samlet overstiger kr 10 000, skal likevel hele utgiftsgodtgjørelsen lønnsinnberettes.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangementer (unntatt fri bil), kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i den skattefrie institusjonens interesse, er unntatt fra lønnsinnberetning. Dette gjelder uten hensyn til om det er utbetalt lønn eller trekkfri utgiftsgodtgjørelse som overstiger grensene for innberetning eller ikke.

Veldedige eller allmenntilnyttige institusjoner eller organisasjoners dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når skattyterens øvrige lønn og godtgjørelse fra organisasjonen ikke overstiger kr 45 000 i inntektsåret, jf. FSFIN § 5-15-6 (9). Den skattefrie fordelten kreves i disse tilfellene heller ikke lønnsinnberettet når den årlige utbetalingen til arbeidstakeren ikke overskrider kr 10 000. Overskrider f.eks. trekkfri bilgodtgjørelse denne grensen, skal hele beløpet innberettes i kode 916.

Arbeidsgiveravgiftsfritak

Veldedige eller allmenntilnyttige institusjoner eller organisasjoner er i visse tilfeller fritatt for å betale arbeidsgiveravgift for lønnsutbetalinger som ikke er knyttet til organisasjonens eventuelle skattepliktige næringsvirksomhet. Skattepliktig næringsvirksomhet foreligger dersom det drives næringsvirksomhet og omsetningen av denne overstiger kr 140 000 pr år

(eksklusive merverdiavgift), jf skatteloven § 2-32. Det er noe høyere krav for at det skal foreligge økonomisk virksomhet for en veldedig eller allmenntilnyttig institusjon eller organisasjon enn for en ”vanlig” virksomhet. Dette gjelder særlig kravet til varighet og omfang, jf Lignings-ABC 2010/11 under punkt 4.1 på side 1040 og punkt 4.7 på side 1041.

Er en økonomisk virksomhet en integrert del av den ideelle virksomheten, er denne skattefri selv om denne omsetningen er over kr 140 000 pr år. Vi viser her f eks til HRD i Utv 1997 side 1137, hvor fotballklubben Bodø/Glimt sitt salg av supporterutstyr for ca 2,5 millioner kroner i 1993 ble ansett skattefri som ledd i realiseringen av det ideelle formålet til klubben.

Ved salg fra en vanlig kiosk foreligger det imidlertid skattepliktig næringsvirksomhet hvis omsetningen overstiger kr 140 000 pr år, selv om overskuddet av kioskvirksomheten er med å finansiere en ideell virksomhet.

Se også Lignings-ABC 2010/11 under punkt 4.8 på side 1041.

Fritaket for arbeidsgiveravgift gjelder dersom organisasjonens totale lønnsutgifter ikke overstiger kr 450 000, og bare for lønnsutbetalinger opp til kr 45 000 per arbeidstaker, medregnet verdien av fri kost og losji, utbetalte feriepenger mv.

Overstiger utbetalinger til en enkelt arbeidstaker kr 45 000 i løpet av året, må det straks etterberegnes arbeidsgiveravgift av det som tidligere er utbetalt til arbeidstakeren. Ved senere utbetalinger skal det beregnes avgift på vanlig måte. Organisasjonen har likevel fritak for arbeidsgiveravgift på lønn til andre arbeidstakere, såfremt betingelsene for dette er oppfylt.

Er de totale lønnsutbetalinger fra organisasjonen mer enn kr 450 000 i ett år, vil den samlede lønnsutbetalingen bli arbeidsgiveravgiftspliktig. Ved beregning av de totale lønnsutbetalinger skal både lønn over og under kr 45 000 til den enkelte arbeidstaker tas med. Utbetalinger på kr 4 000 eller lavere er skattefrie for mottakeren, men inngår i lønnsgrunnlaget på kr 450 000. Avgiftsfritaket gjelder ikke lønnskostnader som er knyttet til institusjonens eller organisasjonens virksomhet når denne virksomheten er skattepliktig. Slike lønnskostnader skal holdes utenfor ved beregning av om organisasjonens lønnskostnader ikke overstiger kr 450 000. Se punkt 4.1 for mer informasjon.

Dersom en veldedig eller allmenntilnyttig organisasjon eller institusjon er delt opp i selvstendige enheter (med eget styre og regnskap) – f eks er en idrettsforening delt opp i friidrett, langrenn og fotball – gjelder beløpsgrensene foran særskilt for hver enhet, jf Lignings-ABC 2010/11

under punkt 4.2 på side 1040.

Ifølge § 10 i forskrift 9.februar 1995 nr 114 til enhetsregisterloven skal det ”registreres underenhet i de tilfellene registreringsenheten har ansatte uten at det drives næringsvirksomhet.” Slik registrering er et vilkår for fritaket for arbeidsgiveravgift for hver enhet.

Tilskudd til kollektive pensjonsordninger omfattes som hovedregel ikke av avgiftsfritaket, da disse ikke behandles som lønn, se punkt 13.1 og 13.3. De avgiftspliktige tilskuddene til kollektive pensjonsordninger inngår derfor ikke i lønnsgrunnlaget for beløpsgrensen.

Dersom de samlede lønnsutbetalingene i året ikke overstiger beløpsgrensene for fritak for å betale arbeidsgiveravgift, kan veldedige eller allmenntilnyttige institusjoner eller organisasjoner benytte forenklet oppgjørsordning for lønnsinnberetning og forskuddstrekk. Se punkt 1.3 for informasjon om den forenklete oppgjørsordningen.

For mer informasjon vises det til brosjyren ”Skatt for frivillige og ideelle organisasjoner” (skatteetaten.no).

9.30 Lån - rentefordel rimelig lån i arbeidsforhold

Skatteplikt	JA	Skttl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12 (4), jf. FSFIN § 5-12 A
Trekplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-12
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a og b, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3, nr. 6 a og 7
Kode	120-A	(Kode 246-A i pensjonsforhold)

Lån i arbeidsforhold bygger normalt på en avtale mellom arbeidsgiveren og arbeidstakeren med bestemmelser om lånets størrelse, tilbakebetaling, renter, sikkerhet for lånet osv. Hva som anses som lån fremkommer i punkt 8.2. Ettergivelse av lån i arbeidsforhold behandles normalt som lønn, jf. punkt 9.25.

Hva er et rimelig lån i arbeidsforhold?

Som hovedregel beskattes fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold dersom renten er lavere enn en normrentesats som fastsettes av Finansdepartementet og lånet er:

- ytet av nåværende eller tidligere arbeidsgiver, eller
- ytet av andre og
 - arbeidsgiveren har formidlet lånet, eller
 - lånet er foranlediget av arbeidsforholdet.

Finansdepartementet fastsetter normrenten forskuddsvis for to-månedersperioder. For 2011 er normrentesatsene som arbeidsgiveren skal bruke:

Januar – februar	2,75 %
mars – april	2,75 %
mai – juni	2,75 %
juli – august	2,75 %
september – oktober	2,75 %
november – desember	2,75 %

Normrenten for hver to-månedersperiode publiseres på skatteetaten.no etter hvert som den fastsettes.

Det er uten betydning om arbeidsgiveren selv har lånt pengene til en lavere rente. Det er videre uten betydning om arbeidstakeren kunne fått like rimelige lån utenfor arbeidsforhold.

Fordel ved rimelige lån beskattes ikke dersom arbeidsgiveren yter lån på samme vilkår utenfor arbeidsforhold og låntakeren ville ha fått det samme lånet uten å være ansatt.

Eksempler på lån som ikke omfattes av disse reglene:

- husbanklån til ansatte i Husbanken på ordinære vilkår
- fastrentelån, gitt av bank på ordinære markedsvilkår og som låntakeren ville ha fått uten å være ansatt i banken, men som følge av renteutviklingen er blitt et rimelig lån.

Rentefordel ved rimelig lån fra arbeidsgiveren regnes heller ikke som skattepliktig inntekt når lånet på utbetalingstidspunktet:

- ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden på utbetalingstidspunktet (ikke årsgjennomsnittet), og
- tilbakebetalingstiden er på høyst ett år. Det må finne sted en reell tilbakebetaling innen fristen.

Hvilke lån omfattes av reglene

Som lån i denne sammenheng anses all gjeld i arbeidsforhold uavhengig av hvordan gjelden er oppstått. Det vil for eksempel omfatte regulære lån utbetalt i penger og dekning av privatutgifter i eget aksjeselskap. Videre vil det omfatte betalingsutsettelse for eksempel ved kjøp av bil fra arbeidsgiveren, og forskuddsbetaling, for eksempel ved salg av fast eiendom til arbeidsgiveren.

I de tilfeller hvor en arbeidstaker, som er ansatt hos en arbeidsgiver som tilbyr lån som en del av sin virksomhet, får personalrabatt i form av rimeligere lån, vil regelen om rimelig lån i arbeidsforhold gå foran regelen om skattefritak for rimelige personalrabatter. Dette vil typisk gjelde for bankansatte.

Rimelig lån i arbeidsforhold beskattes uavhengig av lånets formål. Rentefordelen skal beskattes selv om lånet utelukkende brukes til yrkesformål, for eksempel i arbeidsgiverens tjeneste, så som kjøp av datamaskin, lastebil og lignende.

Rimelig lån i arbeidsforhold skal fordelsbeskattes selv om det er kortvarige lån, og selv om lånets løpetid ikke går over årsskiftet. Se unntaket over for lån som ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden.

I hvilke tilfeller anses lånet gitt av arbeidsgiveren

Lånet anses som gitt av arbeidsgiveren når det er arbeidsgiveren som yter lånet og låntakeren:

- er eller har vært ansatt hos ham, herunder etter at vedkommende har gått av med pensjon, eller
- har eller har hatt arbeidsoppdrag utenom virksomhet for ham. Dette vil også omfatte medlemmer i styre, representantskap, råd, mv.

Ytes lånet etter at arbeidsforholdet er opphørt, er det et krav for eventuell skatteplikt at lånet har sammenheng med det tidligere arbeidsforhold. Det er uten betydning om arbeidsgiveren selv har lånt pengene som lånes ut.

Arbeidsgiveren regnes også som långiver når han formidler lånet eller lånet på annen måte er foranlediget av arbeidsforholdet. Lån ytet fra andre enn arbeidsgiveren vil således anses å være i arbeidsforhold og skal fordelsbeskattes blant annet dersom:

- långiveren er et selskap i samme konsern som arbeidsgiveren i henhold til asl./asal. § 1-3
- långiveren er en annen virksomhet enn den låntakeren er ansatt i, men den långivende virksomheten drives av arbeidsgiveren alene eller i fellesskap med andre
- arbeidsgiveren garanterer for lånet
- långiveren er egen pensjonskasse, fondsinnretning o.l. som arbeidsgiveren har opprettet eller som følger av arbeidsavtale
- långiveren står i forretningsforhold til arbeidsgiveren og lånevilkårene er påvirket av låntakerens arbeidsforhold
- lånet ytes av en bank til rimelig rente, foranlediget av at arbeidsgiveren har satt inn et større beløp i banken til lav eller ingen rente.

Ovenstående gjelder selv om långiveren er en utenlandsk person eller et utenlandsk selskap. Lån gitt av fagforening til personer som ikke er ansatt i fagforeningen, anses ikke som gitt i arbeidsforhold.

Rimelige lån gitt fra selskap til aksjonær fordelsbeskattes etter disse reglene dersom selskapet kan anses som arbeidsgiver, med mindre låntakeren kan påvise at lånet er gitt ham i egenskap av aksjonær. I selskaper hvor det er flere aksjonærer vil et lån normalt anses som et aksjonærlån bare hvis det faktisk er gitt lån til andre aksjonærer som ikke er ansatt i selskapet.

I fåmannsselskaper må det avgjøres konkret om lånet må anses som et aksjonærlån eller lån i arbeidsforhold, se f.eks. URD i Utv. 1996 side 933.

Rentefritt eller rimelig lån som ytes til aksjonær i

egenskap av aksjonær, faller utenfor reglene om rentefordel ved rimelig lån i arbeidsforhold. Rentefordelen vil da måtte behandles som utbytte både hos selskapet og aksjonæren.

Når det er på det rene at lånet skyldes arbeidsforholdet, skal arbeidstakeren beskattes for fordelene selv om en annen opptrer som låntaker. Dette vil blant annet være aktuelt for arbeidstakerens nåværende eller tidligere ektefelle, familiemedlemmer, nåværende eller tidligere samboer eller lignende.

Beskatning skal foretas uavhengig av om lånet opprinnelig er gitt til arbeidstakeren selv og senere er gått over til andre, eller om lånet opprinnelig er gitt til en annen.

Beregning av rentefordelen

Rentefordelen skal settes til differansen mellom

- et beregnet rentebeløp med grunnlag i normrenten og
- det faktiske rentebeløpet (inkludert gebyrer) som arbeidstakeren etter låneavtalen skal betale.

Dette gjelder uavhengig av om lånet løper med fast eller flytende rente. Videre gjelder reglene om lånet ytes i annen valuta enn NOK.

Det er de faktisk påløpte rentene og gebyrene som utgjør sammenligningsgrunnlaget til normrentebeløpet.

Differansen beregnes normalt for hver kalendermåned, og fordelene fastsettes for det antall måneder arbeidstakeren har hatt lånet. Del av måned regnes som hel måned. Fordelen skal behandles som en trekk- og avgiftspliktig naturaltelse, og skal innberettes i kode 120-A.

Ved opptak av nytt lån beregnes fordelene fra og med måneden lånet er tatt opp, med utgangspunkt i lånebeløpet ved opptaket. I et løpende lån beregnes fordelene på grunnlag av gjenstående lånebeløp ved kalendermånedens begynnelse. Dette gjelder også om lånet nedbetales eller forhøyes i løpet av måneden.

Har arbeidstakeren flere lån i arbeidsforholdet, skal eventuell rentefordel beregnes atskilt for hvert lån. Lavere rente enn satsene på ett lån kan ikke avregnes mot høyere rente enn satsene på et annet lån.

9.31 Motorsykkel/fritidsbåt/campingvogn

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12, jf. § 5-3
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-6 (3), jf. sktbf. § 5-6-10 b
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 12
Kode	549	(ytelsen må spesifiseres nærmere)

Verdien av fri privat bruk av motorsykkel, fritidsbåt, campingvogn eller andre trekkfrie naturaltelser stilt til disposisjon av eller gjennom arbeidsgiver, er skattepliktig inntekt. Tilgang til mindre båt i tilknytning til bedriftshytte vil imidlertid etter omstendighetene kunne anses som et rimelig velferdstiltak, jf. punkt 8.8.

Fordelen settes til hva det ville koste å leie tilsvarende gjenstand på det åpne marked, jf. skatteloven § 5-3.

Reglene for beregning av fordel for fri bil kan ikke benyttes til å fastsette fordel for fri motorsykkel. For at fordelene av fri motorsykkel som benyttes dels i arbeid og dels privat skal kunne fastsettes mest mulig korrekt, anbefales det at det føres kjørebok. Benytter arbeidstakeren arbeidsgiverens bobil må det vurderes om skatlegging skal foretas etter reglene om privat bruk av arbeidsgiverens bil, se punkt 9.5.

Ved forskjellige godtgjørelser skal koden spesifiseres og føres opp en gang for hver godtgjørelse.

Dekker arbeidsgiveren driftsutgifter for den private bruken som ikke inngår i markedsleien (f.eks. drivstoffutgifter), er dette å anse som dekning av private utgifter. Ytelsen er trekk- og avgiftspliktig og skal innberettes i kode 111-A (lønn og annen kontantytelse) eller kode 112-A (naturaltelse).

9.32 Opsjoner i arbeidsforhold

Innløsning/salg av opsjoner i arbeidsforhold

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1, jf. § 5-10, jf. § 5-12, jf. § 5-14 (3) a, jf. FSFIN § 5-14 B, jf. § 5-14-1
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (salg, innløsning kontanter). Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2, jf. sktbf. § 5-8-30 (1) d (innløsning i aksjer)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	131-A	(kontantytelse – salg, innløsning)
	133-A	(naturaltelse – innløsning i aksjer)
	523	(ervert)
	924	(tap ved opsjon)

Fordel ved innløsning eller salg av opsjoner i arbeidsforhold regnes som fordel vunnet ved arbeid etter skatteloven § 5-10, og fordelene verdsettes etter reglene i skatteloven § 5-14 (3) bokstav a. Det underliggende objektet som opsjonen gjelder kan være en eksisterende aksje eller et egenkapitalbevis (grunnfondsbevis) eller en rett til nytteing.

En opsjon er en avtale mellom innehaveren og utstederen som:

- gir innehaveren en rett, men ikke plikt
- til å kjøpe (kjøpsopsjon/call option) eller selge (salgsopsjon/put option)
- et formuesobjekt (det underliggende objekt)
- fra/til utstederen
- i løpet av en bestemt tidsperiode (amerikansk opsjon) eller på et angitt tidspunkt (europeisk opsjon) og
- til en forhåndsbestemt pris (innløsningsprisen).

Opsjonspremien er:

- for den opprinnelige innehaveren og utstederen av opsjonen, det vederlag som betales ved utstedelse av opsjonen
- for senere innehavere av opsjonen, kostprisen.

Innehaveren er den som til enhver tid har retten etter en opsjonsavtale.

Innløsning er utnyttelsen av retten til å kjøpe eller selge de underliggende objektene.

Innløsning

Fordelen ved innløsning (arbeidstakeren kjøper/får aksje eller egenkapitalbevis), jf. skatteloven § 5-14 (3) bokstav a, nr. 1, fastsettes til:

$$\begin{array}{r} \text{omsetningsverdi} \\ - \text{innløsningspris} \\ - \text{kostpris (opsjonspremie)} \\ = \underline{\text{Skattepliktig fordel}} \end{array}$$

Fordelen skal innberettes i kode 133-A Opsjonsytelse (naturalytelse). Den skatte- og trekkpliktige fordel kan i enkelte tilfeller bli så høy at det ikke er mulig å foreta tilstrekkelig forskuddstrekk i kontantlønnen. Arbeidsgiveren skal da melde fra til skattekontoret, slik at skattekontoret kan skrive ut forskuddsskatt.

Når en opsjon innløses i aksje/egenkapitalbevis gjelder skatteloven § 5-14 (1) tilsvarende. Det vil si at reduksjon i den skattepliktige fordel på inntil kr 1 500 kan komme til anvendelse hvis vilkårene for dette er oppfylt, se punkt 9.1. Inngangsverdien for den underliggende aksjen/egenkapitalbeviset settes til markedsverdien på innløsningstidspunktet. (Dette har betydning for senere gevinst/ tapsberegning.)

Fordelen ved innløsning (salg av aksje eller egenkapitalbevis), jf. skatteloven § 5-14 (3) bokstav a, nr. 1, fastsettes til:

$$\begin{array}{r} \text{innløsningsverdi} \\ - \text{omsetningsverdi} \\ - \text{kostpris (opsjonspremie)} \\ = \underline{\text{Skattepliktig fordel}} \end{array}$$

Fordelen skal innberettes i kode 131-A Opsjonsytelse (kontantytelse).

Det er det underliggende objektets reelle salgsverdi som skal legges til grunn for omsetningsverdien. Hvis denne ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte, kan den etter FSFIN § 5-14-1 beregnes ut fra børsverdi, notering på meglerliste eller settes lik aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesverdi, jf. FSFIN § 5-14-10.

Salg

Fordelen ved salg av opsjonen, jf. skatteloven § 5-14 (3) bokstav a, nr. 2, fastsettes til:

$$\begin{array}{r} \text{Salgssum} \\ - \text{kostpris (opsjonspremie)} \\ = \underline{\text{Skattepliktig fordel}} \end{array}$$

Fordelen skal innberettes i kode 131-A Opsjonsytelse (kontantytelse).

Salg til nærstående anses ikke som salg etter skatteloven § 5-14 (3) bokstav a. Når en nærstående selger eller innløser opsjonen regnes dette som salg/innløsning for arbeidstakeren som opprinnelig hadde rett til opsjonen.

Beregning av skatt (ligningsstadiet)

Skatt på fordel ved opsjon i arbeidsforhold kan ved ligningen for innløsnings- eller salgsåret kreves beregnet til det beløp som skatten ville ha utgjort dersom opsjonsfordelen var blitt tidfestet med et like stort beløp i hvert av inntektsårene, fra og med ervervsåret til og med innløsnings- eller salgsåret. Dette gjelder likevel bare når skatten blir lavere ved en slik beregning enn ved en ordinær skatteberegning for innløsnings- eller salgsåret. Krav om en slik beregning av skatt må settes fram av skattyteren innen selvangivelsesfristen, jf. FSFIN § 5-14-12.

Overgangsregler

Fra inntektsåret 2000 ble skatteplikten ved erverv av ikke-børsnoterte opsjoner opphevet. Tilsvarende ble skatteplikten ved erverv av børsnoterte opsjoner opphevet fra inntektsåret 2002. For opsjoner ervervet i inntektsårene 1996 til 2001 er det gitt overgangsregler i skatteloven § 19-2 (5). Overgangsreglene innebærer en videreføring av tidligere regler for gevinstberegning.

Skattepliktig fordel ved innløsning av opsjon ervervet i perioden 1996 til 2001 fastsettes til:

$$\begin{array}{r} \text{Omsetningsverdi} \\ - \text{Innløsningspris} \\ - \text{kostpris (opsjonspremie)} \\ - \text{skattlagt fordel ved erverv} \\ = \underline{\text{skattepliktig fordel}} \end{array}$$

Skattepliktig fordel ved salg av opsjon ervervet i perioden 1996 til 2001 fastsettes til:

Salgssum
- kostpris (opsjonspremie)
- skattlagt fordel ved erverv
= <u>skattepliktig fordel</u>

Tap ved opsjon i arbeidsforhold

Ved bortfall av opsjonen innberettes det beløpet som er skattlagt ved ervervet av opsjonen.

Ved innløsning til en lavere verdi enn ervervsbeløpet innberettes differansen mellom ervervsbeløpet og innløsningsverdien. Innløsningsverdien er differansen mellom omsetningsverdien av det underliggende objektet (aksjen/egenkapitalbeviset) på innløsnings-tidspunktet og innløsningsprisen. Ved utnyttelse av opsjonen i form av salg til lavere pris enn ervervsbeløpet, innberettes differansen mellom ervervsbeløpet og salgssummen.

Beløpene skal innberettes i kode 924 Tap ved opsjon i arbeidsforhold med beløp og tildelingsår for opsjonen. Fradrag gis i alminnelig inntekt.

Opsjoner fra utenlandske selskaper

Når et utenlandsk morselskap tilbyr opsjoner til ansatte i et norsk datterselskap, vil lønnsoppgaveplikt, trekkplikt og arbeidsgiveravgiftsplikt påligge både det norske datterselskapet og det utenlandske morselskapet. Tilsvarende gjelder også når ansatte mottar opsjoner fra andre enn et utenlandsk morselskap, hvis opsjonen refererer seg til arbeid utført for det norske selskapet. I praksis kan det bli akseptert at ovennevnte plikter blir oppfylt, enten av datterselskapet, som formelt og reelt er arbeidsgiveren ettersom opsjonen refererer seg til arbeid utført for det norske selskapet, eller av det utenlandske morselskapet, som faktisk yter opsjonen som vederlag for arbeidsinnsats. Se SK-melding nr. 9/1996.

Noteopplysninger

Det skal i årsregnskapet gis noteopplysninger om opsjonsavtaler til fordel for daglig leder og/eller styrets leder, jf. regnskapsloven § 7-31 og § 7-44.

Opplysningsplikt om opsjoner i arbeidsforhold

Arbeidsgivere som yter opsjoner i arbeidsforhold skal i tildelingsåret gi opplysninger om dette i kode 523 på lønns- og trekkoppgaven til den som mottar opsjonen. Under denne koden skal formelle opplysninger om opsjoner mottatt i arbeidsforhold innberettes. Det er den totale innløsningsprisen som skal innberettes. Formuesverdien skal bare innberettes dersom opsjonen er ubetinget.

Eksempel: Innberetning på lønns- og trekkoppgaven:

Kode	Opsjoner i arbeidsforhold	
523		
(Tekst:)	Antall opsjonsobjekter:	10 000
	Første innløsningsår:	2012
	Siste innløsningsår:	2015
	Innløsningspris (totalt):	800 000
	Opsjonspremie:	0
	Formuesverdi:	250 000

Betinget opsjon

Er det knyttet ytterligere betingelser til opsjonene enn de som følger av selve opsjonsbegrepet foreligger det en betinget opsjon. Slike opsjoner anses ikke som formue for innehaveren så lenge bruken av opsjonen er avhengig av ytterligere betingelser, se FIN i Utv. 1994 side 931. Slike ytterligere betingelser kan f.eks. være at innehaveren fortsatt er ansatt på en bestemt dato. Først når denne datoen er passert vil opsjonen være skattepliktig som formue.

9.33 Overtidsmat - matpenger ved lengre daglig fravær

Matpenger ved overtid - inntil kr 81

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2) a
Trekkplikt	NEI	Skdbl. § 5-6 (2) jf. § 5-6 (3), jf. sktbf. § 5-6-12 (4)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 11 d
Kode	825	(matpenger i forbindelse med overtid - inntil kr 81)

Matpenger som gis ved overtid for å dekke kostnader til et måltid anses ikke å gi overskudd når satsen ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats på kr 81, og arbeidstakeren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer.

Dersom fraværet er under 12 timer skal matpengene behandles som lønn og innberettes i kode 149-A.

Matpenger ved overtid - som overstiger kr 81

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2)
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	149-A	(matpenger i forbindelse med overtid - over kr 81)

Tariffestede matpenger og ikke-tariffestede matpenger over kr 81 ved et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer anses som dekning av en privat kostnad og skal behandles som lønn. Beløpet er trekk- og avgiftspliktig og skal innberettes i kode 149-A.

Refusjon av arbeidstakerens kostnader til mat ved overtid – inntil kr 81

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1) jf. §§ 5-10, 5-11
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (2) jf. § 5-6 (3), jf. sktbf. § 5-6-11
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	NEI	Lignl. § 6-2, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 5 (6)

Refusjon av utgifter til kost ved overtid skal ikke lønnsinnberettes når arbeidstakeren har hatt ett sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer og beløpet ikke overstiger kr 81. Refundert beløp utover kr 81 er trekk- og avgiftspliktig og skal innberettes i kode 149-A. Se nedenfor om refusjon etter tariffavtale eller statlig regulativ.

Refusjon av arbeidstakerens kostnader til mat ved pålagt overtid – som overstiger kr 81

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1) jf. §§ 5-10, 5-11
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (2) jf. § 5-6 (3), jf. sktbf. § 5-6-11
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	NEI	Lignl. § 6-2, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 5 (6)

Refusjon av utgifter til kost ved pålagt overtid i samsvar med satser og legitimasjonskrav fastsatt i overenskomst mellom arbeidsgiver- og arbeidstakerorganisasjon eller i statlig regulativ skal ikke lønnsinnberettes når arbeidstakeren har hatt et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, selv om beløpet overstiger kr 81, jf. begrensingsforskriften 30.12.1983 nr. 1974 § 5 siste ledd.

Naturalytelse

Hvis arbeidsgiveren yter et rimelig måltid mat (ikke refusjon) til en arbeidstaker som er pålagt å jobbe overtid, og arbeidstakeren har hatt ett sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer vil dette være en skattefri naturalytelse som er fritatt for trekkplikt, avgiftsplikt og lønnsinnberetning.

9.34 Personalrabatt

Personalrabatt på varer og tjenester

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	112-A	

Personalrabatt på varer og tjenester er i utgangspunktet skattepliktig inntekt.

Skattefritak for personalrabatt på varer og tjenester

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12, jf. § 5-15 (2), jf. FSFIN § 5-15-3
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30 (3)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	NEI	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 3

Personalrabatter på varer skatlegges ikke når alle følgende vilkår er oppfylt:

- rabatten må anses rimelig
- varen produseres eller omsettes i arbeidsgiverens virksomhet
- vareuttaket må anses å dekke et vanlig privat forbruk. Kjøp oftere enn hvert tredje år av betydelige kapitalgjenstander som f.eks. bil, båt o.l., kan ikke anses å dekke vanlig privat forbruk.

Finansdepartementet har inntil videre lagt til grunn at skattefritaket kan omfatte tjenester når vilkårene som gjelder på personalrabatter på varer er oppfylt.

For at rabatten skal anses som rimelig må den ikke bringe prisen under arbeidsgiverens kostpris inkl. indirekte kostnader. Rabatten må normalt ikke være større enn det som gis storkunder. Dersom rabatten overstiger et rimelig nivå eller det ikke betales noe for ytelsen, skatlegges fordelen som oppnås fullt ut.

Skattefritaket gjelder ikke utlån av formuesgjenstander som ikke leies ut i arbeidsgivers virksomhet.

Regelen om skattefritak for rimelig personalrabatt omfatter heller ikke fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold, for eksempel rimelig lån for bankansatt, se FIN i Utv. 2008 side 934. Se mer om rimelig lån i arbeidsforhold i punkt 9.30.

9.35 Piggdekkgebyr

Arbeidsgiveren dekker piggdekkgebyr

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) (refusjon) eller (3) (naturalytelse)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refusjon)
	112-A	(naturalytelse)

Dagsoblat

Dekker arbeidsgiveren piggdekkgebyr til arbeidstakeren og/eller arbeidstakerens bil i form av dagsoblat (automatoblat/skrapeoblat/SMS/teletorg), regnes det beløpet arbeidsgiveren betaler som skattepliktig lønn når oblatet brukes av arbeidstakeren til privatturer, herunder reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser). Kostnader til dagsoblat må i denne forbindelse fordeles forholdsmessig mellom privat bruk og yrkesbruk.

Måneds-/sesonggebyr

Dekker arbeidsgiveren piggdekkgebyr i form av måneds- eller sesongoblat for arbeidstakeren og/eller arbeidstakerens bil og oblatet brukes både til yrkesformål og av arbeidstakeren privat, skal det arbeidsgiveren har betalt:

- anses skattepliktig i sin helhet hvis arbeidstakeren bor innenfor gebyrsonen
- anses skattepliktig i sin helhet hvis arbeidstakeren bruker oblatet til daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)
- anses skattepliktig for en skjønsmessig andel hvis arbeidstakeren bor utenfor gebyrsonen og i noen utstrekning bruker oblatet til private reiser herunder sporadisk kjøring med bil mellom hjem og fast arbeidssted. Fordelen kan normalt settes til 50 % av arbeidsgiverens kostnad.

Brukes oblatet hovedsakelig i forbindelse med yrkesreiser og arbeidstakeren ikke kjører gjennom avgiftssonen på vei til eller fra fast arbeidssted (arbeidsreise), vil fordelene normalt være så liten at det ikke bør gis tillegg.

9.36 Reise mellom bolig og fast arbeidssted

Arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens arbeidsreise eller utbetaler godtgjørelse

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2) b, jf. FSFIN § 5-11-1 (1)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1), jf. § 5-8 (1) og (2)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2, nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(lønn)
	112-A	(naturalytelse)
	518	(fri transport)
	916	(skattefrie arbeidsreiser)

Reiser mellom bolig og fast arbeidssted (arbeidsreiser) er i utgangspunktet private reiser som arbeidsgiveren normalt ikke dekker. Hvis arbeidsgiveren betaler arbeidstakeren godtgjørelse for arbeidsreiser, er godtgjørelsen i sin helhet å behandle som lønn, jf. FSFIN § 5-11-1 (1). Det samme gjelder dersom

arbeidsgiveren refunderer arbeidstakerens kostnader til arbeidsreiser. Arbeidsgiverens betaling av billetter, herunder månedskort og klippekort til rutegående transport mellom bolig og arbeidssted, anses som en trekk- og avgiftspliktig naturalytelse og skal innberettes i kode 112-A. Har arbeidsgiveren fremforhandlet rabatt for arbeidstakerne ved bruk av offentlige kommunikasjonsmidler, skal rabatten behandles som lønn, se FIN i Utv. 2007 side 1575.

For utenlandske arbeidstakere gjelder spesielle regler, jf. punkt 11.2.

Fri transport

Besørger arbeidsgiveren transporten på arbeidsreiser med transportmiddel som eies eller leies av arbeidsgiveren, anses i praksis denne fordelen ikke som skattepliktig inntekt for arbeidstakeren. Fordelen er heller ikke en trekkpliktig naturalytelse, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-10 bokstav a, og fordelen er derfor ikke avgiftspliktig, jf. folketrygdloven § 23-2 (3). Ytelsen skal lønnsinnberettes med antall dager i kode 518.

Refusjon av drosjeregninger i visse særlige tilfeller

Fordel i form av arbeidsgiverens refusjon av drosjekostnader til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted, regnes ikke som skattepliktig inntekt når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, jf. FSFIN § 5-15-6 (5). Ved vurderingen skal det legges vekt på en rekke momenter hvor ingen alene er avgjørende. Følgende momenter trekker i retning av skattefrihet:

- reisen er uforutsigbar
- reisen skjer til uvanlig tid
- det er tidsnød pga. forsinkelse på arbeidsstedet
- alternativ rutegående transport ikke er tilgjengelig
- det er behov for skjermet transport (sikkerhetskjøring).

Selv om ett eller flere av momentene over foreligger, vil arbeidstaker som benytter samme reisemåte som ved ordinære reiser mellom hjem og arbeidsstedet, f.eks. egen bil, likevel ikke kunne motta utgiftsgodtgjørelse fra arbeidsgiveren skattefritt. Arbeidsgiverens refusjon av drosjeutgifter for arbeidstakere som reiser til/fra arbeidet etter en turnusplan kommer heller ikke inn under skattefritaket. Reisene fremstår som ordinære og forutsigbare for arbeidstakere som følger en regulær turnusplan, og kan således ikke anses som ekstraordinære.

Arbeid for veldedige organisasjoner eller politiske verv

Fordel i form av arbeidsgiverens dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når:

- arbeidsgiver er en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon, eller
- skattyter skjønner offentlige politiske verv, og skattyterens øvrig lønn og honorar mv. fra arbeids-

giveren eller det offentlige ikke overstiger kr 45 000 i inntektsåret, jf. FSFIN § 5-15-6 (9) og (10). Får skattyteren refundert andre reisekostnader enn kostnadene ved bruk av egen bil, er det et vilkår for skattefritaket at kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag.

Skjer dekningen av arbeidsreisen som bilgodtgjørelse, er det et vilkår for skattefritaket at godtgjørelsen ikke overstiger de satsene som er fastsatt i takseringsreglene § 1-2-6 for beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse for bruk av egen bil. Bilgodtgjørelse skal legitimeres ved reiseregning utarbeidet av arbeidstakeren (se satser og legitimasjonskrav i pkt. 9.6).

Skattefri fordel i forbindelse med arbeidsgivers dekning av arbeidsreise som nevnt i FSFIN § 5-15-6 (9) og (10) er ikke lønnsoppgavepliktig når ytelsen ikke overstiger kr 10 000 i inntektsåret, jf. forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 1 (6). Overstiger utbetalingen kr 10 000 skal hele den skattefrie utbetalingen innberettes i kode 916. Se også punkt 1.5 og 9.29.

For mer informasjon om reise mellom bolig og arbeidssted, se punkt 8.1 om arbeidsreise - yrkesreise.

9.37 Sluttvederlag og tilleggssluttvederlag

Skattepliktig sluttvederlag/tilleggssluttvederlag

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 d
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	

Utbetaler arbeidsgiveren et vederlag til arbeidstakeren ved opphør av arbeidsforholdet anses dette som skattepliktig inntekt for mottakeren. Et opphør av arbeidsforholdet kan skje ved avskjed, oppsigelse eller etter avtale med arbeidsgiveren. Vederlag kan f.eks. være en avfinnelse (fallskjerm), erstatning for tapt lønnsinntekt og lignende. Sluttvederlag og tilleggssluttvederlag kan i enkelte tilfeller være skattefritt ved oppsigelse, jf. nedenfor.

Skattefritt sluttvederlag/tilleggssluttvederlag

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 d, jf. § 5-15 (1) a nr. 1 og 2
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 l, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 12
Kode	916	(spesifisert på ytelse)

Sluttvederlag som i samsvar med overenskomst mellom hovedorganisasjonene LO og NHO blir utbetalt i en sum til arbeidstakere ved oppsigelse, regnes ikke som skattepliktig inntekt, jf. skatteloven § 5-15 (1) a nr. 1. Vilkårene knytter seg både til avtalens formelle forankring (hvem som er partene i avtalen) og til avtalens vilkår (både beløp, tjenestetid og alder). Om de nærmere vilkårene for å få sluttvederlag og størrelsen på tariffestet sluttvederlag etter overenskomsten mellom LO og NHO, se sluttvederlag.no.

I HRD i Utv. 2004 side 241 åpnes det for at også avtale mellom staten og en hovedorganisasjon kan omfattes av skattefritaket. For å bli ansett som ikke-skattepliktig inntekt må sluttvederlaget i så fall ligge innenfor rammene i LO-NHO-avtalen både i forhold til arbeidstakerens alder, tjenestetid og beløp.

I praksis er det også åpnet for at sluttvederlag etter avtaler mellom andre organisasjoner som ikke er hovedorganisasjoner kan anses som skattefri inntekt, såfremt partenes rettigheter og plikter ligger innenfor rammene av LO-NHO-avtalen, se FIN i Utv. 2004 side 218.

I følge forarbeidene og praksis er det et krav at oppsigelsen er ufrivillig for arbeidstakeren, jf. HRD i Utv. 2004 side 241. Normalt vil derfor en oppsigelse fra arbeidstakerens side føre til at sluttvederlag vil være skattepliktig. Dette vil normalt gjelde selv om det reelt foreligger en tvangssituasjon for arbeidstakeren ved at vedkommende kunne regnet med å bli oppsagt hvis vedkommende ikke hadde sagt opp selv.

Bare i de følgende to tilfeller er det godtatt skattefrihet ved arbeidstakerens egen oppsigelse:

- Arbeidstakeren sier opp mot å gå av med førtidspensjon i en situasjon hvor han ville blitt oppsagt av arbeidsgiveren på grunn av innskrenkning, nedbemanning eller lignende. Videre vil avtale om fratreden som inngås i forbindelse med nedbemanning likestilles med arbeidsgiverens oppsigelse. Dette følger av avtalen mellom LO og NHO. Sluttvederlag kan ikke utbetales skattefritt ved generell førtidspensjonering.
- Arbeidstakeren slutter på grunn av varig sykdom eller svakhet. Det stilles i slike tilfelle ikke krav til formell oppsigelse, det er tilstrekkelig at arbeids-

giveren og arbeidstakeren anser arbeidsoppholdet for opphørt uten oppsigelse. Arbeidstakeren må likevel kunne dokumentere at arbeidsforholdet er brakt til opphør og at årsaken til dette er sykdom eller svekket helse. Arbeidstakerens uførhet skal dokumenteres ved legeattest eller NAVs vedtak eller innstilling i sak om innvilgelse av uførepensjon.

Skattefritaket gjelder ikke i nedbemanningssituasjoner hvor en arbeidstaker sier opp for å motta en fratredelsespakke eller lignende, når vedkommende ikke ville ha blitt sagt opp på grunn av ansiennitet eller andre forhold. Arbeidstakeren fratrer da etter eget valg, og er ikke i en tvangssituasjon som gjør oppsigelsen ufrivillig etter skatteloven. Om erstatning ved oppsigelse se punkt 9.13.

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av skattefritt sluttvederlag, og sluttvederlaget skal spesifiseres og innberettes i kode 916.

Løpende utbetalinger

Mottar arbeidstakeren avtalefestet pensjon (AFP) og han i tillegg får utbetalt sluttvederlag etter overenskomst mellom hovedorganisasjonene med månedlige beløp, er sluttvederlaget skattefritt for inntil kr 950 per måned. Denne skattefriheten vil bare være aktuell for arbeidstakere fra fylte 64 år til fylte 67 år. For arbeidstakere som er 62 eller 63 år gjelder skattefriheten tilsvarende dersom vedtektene for avtalefestet pensjon er godkjent av departementet (AD). I offentlig sektor utbetales ikke slikt løpende sluttvederlag.

Sluttvederlag som overstiger beløpsgrensen

Overstiger sluttvederlaget beløpsgrensen for skattefritak, vil hele sluttvederlaget være skattepliktig. Om tilleggssluttvederlag, se nedenfor.

Tilleggssluttvederlag

Utbetales tilleggssluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne med inntil 50 % av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på etter overenskomst mellom hovedorganisasjonene, vil utbetalingen være skattefri (forutsatt at sluttvederlaget er skattefritt), jf. skatteloven § 5-15 (1) a nr. 2.

Eksempel:

Sluttvederlag i henhold til overenskomst: kr 10 000 (skattefritt). Videre er det utbetalt tilleggssluttvederlag på kr 8 000. Beregningen av den skattepliktige delen av tilleggssluttvederlaget foretas slik:

Tilleggssluttvederlag	kr 8 000
- 50 % av kr 10 000	kr 5 000
= Skattepliktig del	kr 3 000

9.38 Stipend

Stipend som arbeidsinntekt

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	161-A	

Stipend er i utgangspunktet skattepliktig når:

- det er så nær sammenheng mellom utført arbeid/virksomhet og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se stipendet som fordel vunnet ved arbeid/virksomhet eller
- stipendet utbetales som regelmessig personlig understøttelse som skattyteren har krav på etter lov eller avtale.

Etter skatteloven § 5-10 bokstav a anses stipend som fordel vunnet ved arbeid når stipendet ikke er innvunnet i mottakerens næringsvirksomhet. Det er ikke en betingelse at mottakeren er ansatt hos utbetaleren for at stipendet skal anses som skattepliktig fordel innvunnet ved arbeid.

Stipend som skal erstatte arbeidsinntekt (tapt arbeidsfortjeneste) eller bidra til mottakerens vanlige leveomkostninger i stipendperioden, skal skattemessig behandles på samme måte som kontant lønn. Slike stipend er både trekk- og avgiftspliktige, og skal innberettes i kode 161-A.

Skatteplikten gjelder selv om mottakeren ikke har noen rettslig forpliktelse til å yte bestemte prestasjoner overfor utbetaleren av stipendet, for eksempel å utarbeide en rapport eller utredning eller å arbeide en viss tid for utbetaleren. Det har heller ingen betydning om stipendet er utbetalt per mnd. eller med engangsbeløp.

Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold, for eksempel utbetalinger fra legater og fond, er ikke skattepliktige når de utbetales for å gå på skoler, høyskoler og universitet frem til avsluttende eksamen. Det arbeidet som utføres ved å gjennomføre selve studiet, gir ikke stipendet karakter av å være i arbeidsforhold. Skattefriheten vil også gjelde lommepenger og fri kost og losji på skolen. I andre tilfeller er utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold i alminnelighet skattepliktig inntekt, for eksempel stipendiater etter avsluttende eksamen, jf. ovenfor om erstatning for arbeidsinntekt.

Idrettsstipend til toppidrettsutøvere er i utgangspunktet skattepliktige. I den grad utøverne har kostnader som er fradragsberettiget, er eventuelt overskudd skattepliktig

inntekt, herunder dekning av tapt arbeidsfortjeneste. Kunstnerlønn bevilget av Stortinget, samt æres- og kulturpriser utdelt av staten, fylkeskommunen eller kommunen regnes ikke som inntekt etter skatteloven § 5-15 (1) bokstav j. Arbeidsstipend og stipend for eldre, fortjente kunstnere, som utbetales av Kultur- og kirkedepartementet, er imidlertid skattepliktig inntekt.

Se også Lignings-ABC under emnet ”Stipend”.

Stipend til dekning av utgifter forbundet med realisering av stipendets formål

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. 5-10 a, jf. § 5-15 (2) og FSFIN §§ 5-15-10 til 5-15-14
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (2) jf. § 5-6 (3), jf. sktbf. § 5-6-13
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a, b og nr. 11 d
Kode	818	(trekkfritt)
	161-A	(trekkpliktig)

Stipend som ytes i arbeidsforhold er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for mottakeren. Dekker stipendet merutgifter eller spesielle utgifter forbundet med realiseringen av stipendets formål anses dette vanligvis som en utgiftsgodtgjørelse, for eksempel reisestipend. Når stipendet anses som en utgiftsgodtgjørelse som dekker merutgifter, vil bare et eventuelt overskudd være skattepliktig, jf. skatteloven § 5-11 (2) a.

Er stipendets formål av privat karakter, uten faglig innhold, eller godtgjørelsen dekker private utgifter, for eksempel utgifter til feriereise, vil stipendet være skattepliktig og skal behandles fullt ut som lønn.

Stipend som bare er ment å dekke fradragsberettigede merutgifter eller spesielle utgifter forbundet med realiseringen av stipendets formål, for eksempel reise-, hotell- og oppholdsutgifter, er i utgangspunktet ikke trekkpliktig når utgiftene er legitimert. For å motta stipendet trekkfritt må mottakeren utarbeide og underskrive en oppgave over størrelsen og arten av den pådratte utgiften, og utbetaleren må ikke ha grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (1). Foretas utbetalingen før utgiften pådras, kan forskuddstrekk bare unnlates dersom utbetaleren før utbetalingen levere et anslag over størrelsen og arten av de forventede utgiftene. Etter at utgiften er pådratt må mottakeren snarest, og senest innen en måned, levere endelig oppgave med bilag til utbetaleren, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (2). Er vilkårene oppfylt er stipendet trekk- og avgiftsfritt og skal innberettes i kode 818.

Er legitimasjonskravene, som er beskrevet ovenfor ikke oppfylt vil stipendet være trekkpliktig. Trekkpliktig stipend skal innberettes i kode 161-A, og tas med i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift.

9.39 Styrehonorar

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 b
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (2)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 d, jf. F. 23. 12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	

Godtgjørelse som utbetales til medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende skal behandles som en fordel vunnet ved arbeid, selv om vervet er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Dette gjelder både for offentlig og privat virksomhet, dvs. medlemmer av kommunestyre, departementale komiteer, stiftelser, byggekomiteer med mer.

I enkelte tilfeller kan Skattedirektoratet gi dispensasjon fra plikten til å foreta forskuddstrekk, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-40. Dispensasjonen må fremlegges for - og oppbevares i kopi av den som utbetaler styrehonoraret. I SK-melding nr. 9/1996 punkt 24 er det presisert at dispensasjon fra bestemmelsene om forskuddstrekk i styrehonorar mv. bare fritar utbetaleren for plikten til å foreta forskuddstrekk. Utbetaleren plikter derfor å beregne arbeidsgiveravgift. Dispensasjonen innebærer ikke at styrehonoraret skal behandles på annen måte enn lønnsinntekt for mottakeren, dvs. at styrehonoraret fortsatt skal lønnsinnberettes på vedkommende styremedlem og beskattes som lønnsinntekt.

Omsetning av tjenester i form av å være medlem av styre, representantskap, utvalg, råd og lignende er unntatt fra plikten til å beregne merverdiavgift dersom vederlaget for tjenesten inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift jf. merverdiavgiftsloven § 3-17. Dersom det uriktig er unnlatt å beregne arbeidsgiveravgift vil ikke det ha betydning for plikten til å beregne merverdiavgift. Den relevante reaksjon vil da være å fastsette arbeidsgiveravgift. Det er således ikke overlatt til partene å velge om det skal beregnes merverdiavgift eller arbeidsgiveravgift.

Styrehonorar under grensen for oppgaveplikt (se punkt 1.5) er ikke skattepliktig eller trekkpliktig, men skal tas med ved beregningen av arbeidsgiveravgift (se punkt 4.1).

I tilfeller hvor styrehonorar blir utbetalt til arbeidstakerens arbeidsgiver, og hvor arbeidstakeren ivaretar arbeidsgiverens interesser i konkursbo eller aksje-

selskaper uten noen ekstra godtgjørelse, har Skatte- direktoratet uttalt følgende (Utv. 1978 side 237): ”Som en praktisk ordning vil en imidlertid i tilfelle som nærværende ikke ha noe å innvende mot at beløpene regnes å vedrøre arbeidsgiveren (banken) idet banken vil betale forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift av hele sin lønnsutbetaling. En reserverer seg for tilfelle hvor arbeidsgiveren er hjemmehørende i utlandet og andre tilfelle hvor det kan være tvil om avgift mv. blir betalt.”

For styrehonorar utbetalt etter dødsfall, se punkt 9.26

For styrehonorar utbetalt av veldedig/allmenntilleggs organisasjon/institusjon, se punkt 9.29.

For styrehonorar utbetalt til utlending, se punkt 11.5.

9.40 Trygdeytelser

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. §§ 5-10 c og 5-42 b
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a og b, jf. § 5-8 (1), jf. sktbf. § 5-6-2
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) *
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 b, F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a og nr. 7
Kode	111-A	(Ved utbetaling fra arbeidsgiveren)

I prinsippet er alle kontantytelser som er ment å erstatte bortfall av inntekt ved sykdom, arbeidsløshet, uførhet og alder skattepliktige. Alle løpende ytelser fra folketrygden er skattepliktige, med mindre de er spesielt unntatt fra skattlegging etter skatteloven eller forskrift til loven, se skatteloven §§ 5-15 (1) og 5-43 (1), bokstav d og j.

Skattepliktige trygdeytelser er trekkpliktige, jf. skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav a og b.

Sykepenges (lønn under sykdom)

For utbetalinger i arbeidsgiverperioden (de første 16 dager) påligger innberetningsplikten arbeidsgiveren. Når utbetalingene foretas av arbeidsgiveren, er han ansvarlig for at skattetrekket blir foretatt og ytelsen innberettet. Når utbetalingene overtas av NAV, er det NAV som overtar ansvaret - også når det gjelder skattetrekket og innberetningsplikten. Det foreligger spesielle koder som skal benyttes ved innberetning fra NAV.

Fortsetter arbeidsgiveren å betale full lønn etter at arbeidsgiverperioden er slutt, enten frivillig eller med grunnlag i tariffavtale, refunderes sykepengene (eller foreldrepengene) etter folketrygdloven § 22-3. Når utbetalingene forskutteres av arbeidsgiveren, påligger innberetningsplikten arbeidsgiveren.

* Etter folketrygdloven § 23-2 (5) skal arbeidsgiveren ikke svare arbeidsgiveravgift av sykkelønn eller lønn under fødsels- og omsorgspermisjon mv., som refunderes av NAV. Arbeidsgiveren skal innberette de aktuelle ytelsene som avgiftspliktige og innbetale

avgiftsbeløpet, men får senere et fradrag i arbeidsgiveravgiften når ytelsene faktisk refunderes fra NAV. Fradraget kan først gjøres gjeldende i den terminen refusjonen fra NAV foreligger. Lønnen er i slike tilfeller ført til utgift i arbeidsgiverens regnskap, og refusjonsbeløpet må derfor tas til inntekt.

Omsorgspenger ved barns eller barnepassers sykdom

Arbeidstakere som har omsorg for barn har rett til omsorgspenger i inntil 10 dager per kalenderår (15 dager ved omsorg for mer enn to barn), dersom de er borte fra arbeidet på grunn av nødvendig tilsyn med barnet når det er sykt. Arbeidstakere som er alene om omsorgen, har rett til dobbelt antall dager, jf. folketrygdloven §§ 9-5 og 9-6. Når en arbeidsgiver har betalt omsorgspenger til en arbeidstaker i mer enn 10 stønadsdager i et kalenderår, kan arbeidsgiveren kreve å få refusjon fra trygden for det antall stønadsdager som overstiger 10, jf. folketrygdloven § 9-8.

Omsorgspenger som dekkes av arbeidsgiveren, skal behandles på samme måte som sykepenges i forhold til forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og lønnsinnberetning, se ovenfor.

Foreldrepenger

Foreldrepenger ved fødsel og adopsjon ytes stort sett på samme vilkår og med samme beløp som sykepenges. Det er ingen arbeidsgiverperiode for foreldrepenger. Foreldrepenger som dekkes av arbeidsgiveren, skal behandles på samme måte som sykepenges i forhold til forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift og lønnsinnberetning, se ovenfor.

Engangsstønad ved fødsel og adopsjon til kvinner som ikke fyller vilkårene for rett til foreldrepenger er skattefrie, jf. skatteloven § 5-43 (1) bokstav d. Slik skattefri engangsstønad er ikke trekkpliktig, jf. skattebetalingsloven § 5-6 (1) bokstav b, og skal ikke lønnsinnberettes, jf. ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav b.

9.41 Utdanning finansiert av arbeidsgiveren

Arbeidsgiveren dekker utdanning for arbeidstakeren

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a (refusjon/naturalytelse) og § 5-12 (naturalytelse)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (1) (refusjon) eller § 5-8 (2) (naturalytelse), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) (refusjon) eller (3) (naturalytelse)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 6 a
Kode	111-A	(refusjon)
	112-A	(naturalytelse)

Dersom arbeidsgiveren finansierer utdanning for arbeidstakeren, er dette i utgangspunktet en skattepliktig fordel. Arbeidsgiverfinansiert utdanning er imidlertid på visse vilkår skattefrie, se nedenfor.

Permisjon med lønn noen få dager til eksamen og lesedager, regnes ikke som lønn under utdanning.

Arbeidsgiveren dekker skattefrie utdanning for arbeidstakeren

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-12, jf. § 5-15 (2), jf. FSFIN §§ 5-15-10 til 5-15-14
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	NEI	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 3 *

* Dekkes skattefrie utdanning i form av stipend, skal dette innberettes i kode 818, se nedenfor og under punkt 9.38.

Vilkårene for skattefritak for utdanning i arbeidsforhold fremgår av FSFIN § 5-15 B.

Skattefritaket er betinget av at utdanningen:

- gir kompetanse som kan benyttes i nåværende eller fremtidig arbeid hos nåværende arbeidsgiver, f.eks. vil utdanning som i hovedsak tjener skattyters private interesser ikke gi rett til skattefritak, eller
- dekkes i forbindelse med opphør av arbeidsforholdet og gir kompetanse som kan nyttiggjøres ved søking av nytt arbeid hos annen arbeidsgiver, begrenset oppad til 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp.

Dersom hensikten ved oppstart av utdanningen er at arbeidsforholdet skal avsluttes etter endt utdanning, er det bare annet alternativ ovenfor som er aktuelt.

Vilkårene ovenfor gjelder både for intern og ekstern utdanning.

Grensen mellom intern og ekstern utdanning

En utdanning anses som intern når den arrangeres av arbeidsgiveren og i det alt vesentligste bare tilbys til arbeidstakere hos denne arbeidsgiveren.

Er utdanningen arrangert av et annet foretak enn det arbeidstakeren er ansatt i, kan utdanningen likevel anses arrangert av arbeidsgiveren dersom vilkårene i den nå opphevede forskrift 04.12.1997 nr. 1255 § 3 er oppfylt, jf. FSFIN § 5-15-13 (2). Etter § 3 i overnevnte forskrift skal ytelser fra flere arbeidsgivere til en arbeidstaker i løpet av inntektsåret anses å komme fra samme arbeidsgiver, når ytelsene kommer fra:

- selskaper som inngår i et konsern etter aksjelovene § 1-3 eller selskapsloven § 1-2, eller

- selskaper som eier så mange aksjer eller andeler i hverandre at de representerer flertallet av stemmene i det annet selskap, eller
- enkeltpersonforetak og selskaper hvor eieren av enkeltpersonforetaket eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene. Det samme gjelder når de avgiftspliktige ytelsene kommer fra selskaper hvor samme person eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende representerer flertallet av stemmene i selskapet.

Hver kommune og fylkeskommune anses som en arbeidsgiver, og det samme gjelder hvert departement i staten med underliggende etater.

Ekstern utdanning

For at dekning av kostnadene til ekstern utdanning skal være skattefrie, er det et tilleggsvilkår at:

- Utdanningen er beregnet til normalt å gjennomføres på inntil 4 semestre, maksimalt 20 måneder, ved fulltidsstudium (normert varighet). Varer utdanningen lengre er likevel dekning av kostnadene for de første 4 semestre som dekkes, maksimalt 20 måneder, skattefrie.
- For utdanning med varighet over to måneder må arbeidstakeren ha arbeidet i heltidsstilling hos arbeidsgiveren i minst 1 år ved oppstart av utdanningen. Dette gjelder selv om utdanningen ble påbegynt hos en tidligere arbeidsgiver. Ved deltidsstilling forlenges kravet til slik arbeidsperiode forholdsmessig.

Skattefritaket gjelder uavhengig av om arbeidstakeren har fått dekket utdanning av tidligere arbeidsgiver.

Skattefritaket omfatter arbeidsgiverens dekning av:

- kostnader til undervisning, f.eks. skolepenger, eksamensavgift, skolebøker og annet materiell knyttet til utdanningen
- reisekostnader fra det permanente eller midlertidige bosted til studiested. Dekning av kostnader til reise til undervisningssted er skattepliktig dersom reisen anses som arbeidsreise, se punkt 8.1 Arbeidsreise - yrkesreise
- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet i de tilfeller arbeidstakeren på grunn av utdanningen må bo utenfor sitt egentlige hjem, herunder kostnader til besøksreiser til hjemmet.

Utgiftsdekning og legitimasjonskrav

Utdanningskostnader kan dekkes på følgende måter:

- arbeidsgiveren dekker utgiftene direkte (naturalytelse),
- arbeidsgiveren refunderer spesifikke utdanningsutgifter mot originalbilag, eller
- arbeidsgiveren yter stipend eller utgiftsgodtgjørelse til dekning av utgiftene.

Dersom vilkårene ovenfor, jf. FSFIN § 5-15 B, er oppfylt, vil direkte utgiftsdekning samt refusjon på grunnlag av bilag være skattefritt. Arbeidsgiveren skal i disse tilfellene ikke trekke forskuddstrekk eller beregne arbeidsgiveravgift. Beløpene skal heller ikke innberettes på lønns- og trekkoppgaven.

Ved utbetaling av stipend/utgiftsgodtgjørelse til dekning av utdanningskostnader må arbeidstakeren utarbeide og underskrive en oppgave over størrelsen og arten av den pådratte kostnaden for at godtgjørelsen skal kunne utbetales skattefritt. Arbeidsgiveren må ikke ha grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd. Dersom utbetalingen foretas før kostnaden pådras, må arbeidstakeren før utbetalingen levere et anslag over størrelsen og arten av de forventede kostnadene. Etter at kostnaden er pådratt, må arbeidstakeren snarest levere endelig oppgave til arbeidsgiveren. Er legitimasjonskravene oppfylt, skal godtgjørelsen innberettes i kode 818 på lønns- og trekkoppgaven (les mer om stipend i punkt 9.38). Hvis legitimasjonskravene ikke er oppfylt, vil godtgjørelsen i utgangspunktet være skattepliktig for arbeidstakeren og arbeidsgiveren skal trekke forskuddstrekk, beregne arbeidsgiveravgift og innberette ytelsen i kode 161-A.

For mer informasjon vises det til emnet "Utdanning - tilskudd og kostnader" i Lignings-ABC.

9.42 Verktøygodtgjørelse - tariffestet

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2) a
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (2) jf. § 5-6 (3) jf. sktbf. § 5-6-12 (4)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 11 d
Kode	849	(ytelsen må spesifiseres nærmere)

I en rekke bransjer er det vanlig at de ansatte selv plikter å holde verktøy i sitt arbeid. Kostnadene til dette er fradragberettiget.

Når arbeidstakeren har mottatt tariffestet godtgjørelse for verktøyhold, anses denne vanligvis ikke å gi skattepliktig overskudd. Slik tariffestet verktøygodtgjørelse som ikke går utover satser og legitimasjonskrav og øvrige bestemmelser i tariffavtale eller statlig regulativ er trekkfri, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (4).

Godtgjørelse på kr 27 per time (2010) som skogsarbeidere mottar til dekning av kostnader ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftskostnader) anses ikke å gi overskudd. Beløpsgrensen for 2011 fastsettes i desember i Skattedirektoratets årlige takseringsregler § 1-2-10.

Når bygningsarbeidere er lønnstakere og selv må holde verktøy i sitt arbeid uten særskilt godtgjørelse, og det ikke fremsettes krav om fradrag for faktiske kostnader, gis det fradrag for kostnader til håndverktøy med kr 2 400 per år (2010) jf. takseringsreglene § 1-3-21. Kostnadene inngår i minstefradraget når dette benyttes. Utbetaler arbeidsgiveren slik verktøygodtgjørelse med inntil kr 2 400 per år vil den kunne være trekkfri selv om godtgjørelsen ikke er tariffestet. Det er et vilkår for trekkfritaket at arbeidstakeren utarbeider og underskriver en oppgave over størrelsen og arten av de pådratte eller forventede utgiftene, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-13.

Trekkfri verktøygodtgjørelse skal innberettes i kode 849. Verktøygodtgjørelsen vil være trekkpliktig dersom legitimasjonskravene eller satsene i tariffavtalen ikke er fulgt. Trekkpliktig verktøygodtgjørelse skal innberettes i kode 199-A.

Dersom arbeidsgiveren refunderer arbeidstakerens verktøyutgifter i tjeneste mot kvittering eller annet originalbilag (arbeidsgiverens eiendom) skal det ikke foretas forskuddstrekk i det refunderte beløpet, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-11 (1). Refusjon av slike utgifter omfattes ikke av innberetningsplikten etter ligningsloven § 6-2.

10 Utgifter til kost og losji på tjenestereise

Skatteplikt	NEI/JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a, jf. § 5-11 (2)
Trekkplikt	NEI/JA	Sktbl. § 5-6, jf. § 5-8 (3), jf. sktbf. §§ 5-6-11 til 5-6-13
Avgiftsplikt	NEI/JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 h, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 11 a og b
Kode	111-A	Lønn, honorarer mv.
	155-A	Trekkpliktig godtgjørelse til reise og kost
	157-A	Trekkpliktig godtgjørelse til losji – innland/utland
	610	Dieltgodtgjørelse m/overnatting på tjenestereise - innland/utland
	614	Dieltgodtgjørelse u/overnatting på tjenestereise - innland/utland
	619	Kontantgodtgjørelse ved administrativ forpleining (på tjenestereiser)
	623	Dieltgodtgjørelse - hybel/brakke (privat) - innland/utland - Skattedirektoratets forskuddssats
	627	Dieltgodtgjørelse - pensjonat - innland/utland - Skattedirektoratets forskuddssats
649	Diverse	

10.1 Statlige regulativ og definisjoner

Statens reiseregulativ:

- Særavtale for reiser innenlands for statens regning (heretter innenlandsregulativet).
- Særavtale om kostgodtgjørelse ved rutinemessig tjenesteoppdrag uten overnatting (heretter rutineoppdragsregulativet).
- Særavtale for reiser utenlands for statens regning (heretter utenlandsregulativet).
- Særavtale om økonomiske vilkår ved endret tjenestested mv. Avtalen gjelder ved tjenesteoppdrag i Norge utover 28 døgn på samme oppdragssted (sammenhengende opphold).
- I utenlandsregulativet § 1 pkt. 3 fremgår reglene for sammenhengende opphold på samme oppdragssted utover 28 døgn i utlandet. Dette regelverket blir ikke omtalt videre i Lønns-ABC.

Ingen av regulativene gjelder for arbeidstakere med mobilt arbeidssted som for eksempel flybesetning, sjåfør, mannskap på båter osv. Disse anses ikke å være på reise, men på jobb/arbeid.

Reiseregulativene og en elektronisk versjon av reiseregningen som benyttes i staten finnes på Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementets nettsider (<http://regjeringen.no/fad>).

Definisjoner:

Tjenestereise

Pålagt/godkjent reise av ikke fast karakter i oppdrag for arbeids-/oppdragsgiveren.

Dielt-/kostgodtgjørelse

Kontantgodtgjørelse til dekning av utgifter til kost/mat på tjeneste-/yrkesreiser.

Natttillegg

Kontantgodtgjørelse til dekning av utgifter til losji/overnatting på tjenestereiser.

Dagsreise

Reise uten overnatting, det vil si reise hvor det ikke kan utbetales nattillegg eller overnatting dekkes på annen måte.

Døgn

24 timer regnet fra reisesens begynnelse.

Natt

Tiden mellom kl. 22.00-06.00.

10.2 Refusjon av utgifter (reise etter regning)

Med utgiftsrefusjon menes at arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens faktiske utgifter i forbindelse med utførelsen av arbeid, oppdrag eller verv, for eksempel til kost og losji på en tjeneste-/yrkesreise eller tjenesteoppdrag (reise etter regning). Refusjon av private utgifter skal alltid behandles som lønn for mottaker.

Trekkfritak for utgiftsrefusjoner

Hovedregelen er at det skal foretas forskuddstrekk når arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens utgifter på tjenestereiser mv. I skattebetalingsforskriften § 5-6-11 er det gitt unntak fra hovedregelen for utgiftsrefusjoner.

Arbeidsgiveren kan refundere utgifter arbeidstakeren har hatt i tjeneste uten å foreta forskuddstrekk når:

- utgiftene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag og
- dokumentasjonen vedlegges arbeidsgiverens regnskap og
- formålet med utgiftsdekningen samt arbeidstakerens navn fremgår av bilaget eller vedlegg til dette, eventuelt av reiseregning
- Ved refusjon av reise- og oppholdsutgifter skal det også fremgå hvem utgiftene omfatter, og hvilke arrangementer den reisende har deltatt på.
- Ved refusjon av bevertningsutgifter skal formålet med bevertningen og hvem bevertningen omfatter fremgå.

Reiseutgifter

Refusjon av reiseutgifter må dokumenteres slik:

- Reiseutgifter med fly skal legitimeres med flybillettstamme og reiseutgifter med jernbane ut over ordinær billettpris (for eksempel 1. klasse) skal legitimeres med jernbanebillett. Betaler arbeidsgiveren, på bakgrunn av faktura, for reisen direkte til reiseselskapet er dette ikke en utgiftsrefusjon.
- Billettløse reiser skal legitimeres ved reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser med angivelse av arbeidstakerens navn og adresse, tid og sted for avreise og ankomst samt pris. Fortløpende elektronisk reisebeskrivelse skal bekreftes ved en årlig utskrift på papir. Refusjon ved kjøp av kort med begrenset antall reiser må i tillegg til reisebeskrivelsen legitimeres med faktura fra reiseselskapet. Refusjon ved kjøp av kort med ubegrenset antall reiser (travel pass) må legitimeres med faktura fra reiseselskapet i tillegg til at arbeidstakeren sender fortløpende reisebeskrivelser over alle foretatte reiser i tidsrommet kortet gjelder. Reisebeskrivelsen skal angi arbeidstakerens navn og adresse samt tid og sted for avreise og ankomst.
- Andre tilfeller skal dokumenteres med underskrevet reiseregning som angir hvilket kommunikasjonsmiddel som er benyttet samt billettpris.

Småutgifter

Refusjon av diverse småutgifter (som bompasing, parkometer og lignende) kan skje uten at arbeidsgiver foretar forskuddstrekk når:

- utgiftene er nødvendige i forbindelse med arbeidet/oppdraget og
- utgiftene fremgår av reiseregning.

Trekkfrie utgiftsrefusjoner er fritatt for arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 23-2 (3), og er unntatt fra innberetningsplikten, jf. forskrift 30.12.1983 nr. 1974 om begrensnings av lønnsoppgaveplikten §§ 4 og 5.

Eksempel - refusjon

Revisor Eva Eng med arbeidssted i Oslo var i juni 2011 på tjenestereise i Bergen for sin arbeidsgiver RR AS. Tjenestereisen varte fra avreise 07.06 kl 0700 til hjemkomst 09.06 kl 1200. Alle utgifter dekkes "etter regning". Ved hjemkomst leverer Eng reiseregning for tjenestereisen. Reiseregningen inneholder Engs navn samt formålet med reisen. I tillegg er følgende utlegg spesifisert på reiseregningen :

- flybilletter kr 2 400 (reisebeskrivelse er vedlagt)
- losjoutgifter kr 1 600 (hotellregning er vedlagt)
- utgifter til kost kr 830 (restaurantregninger er vedlagt)
- Det er unntak fra trekkplikten for refusjon av tjenesteutgifter etter skattebetalingsforskriften § 5-6-11. Unntak fra lønnsoppgaveplikten følger av forskrift 30.12.1983 nr. 1974 §§ 4 og 5.

- Arbeidsgiveren kan refundere Engs utlegg uten å foreta forskuddstrekk eller beregne arbeidsgiveravgift. Refusjonen skal ikke innberettes på lønns- og trekkoppgaven.

10.3 Reise uten overnatting (dagsreise)

En dagsreise er etter statlig regulativ en reise uten overnatting. Påbegynnes eller avsluttes en tjenestereise i hjemmet vil det være en reise uten overnatting (dagsreise), dersom reisen avsluttes før kl 0300 eller påbegynnes etter kl 0100, jf. punkt 10.4 nedenfor.

For at kostgodtgjørelse på tjenestereiser uten overnatting skal kunne utbetales uten at det foretas forskuddstrekk i godtgjørelsen må alle følgende vilkår være oppfylt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (4):

- godtgjørelsen må ikke overstige Skattedirektoratets forskuddssatser
- godtgjørelsen må oppfylle legitimasjonskravene i forskriftens § 5-6-12 (3), med unntak av opplysninger om overnatting og losji, jf. nedenfor.

Skattedirektoratets forskuddssatser for 2011 tilsvarer satsene i innenlandsregulativet og utenlandsregulativet, jf. Skattedirektoratets kunngjøring 2. februar 2011 – *Skattetrekket 2011, Skattedirektoratets forskuddssatser for utgiftsgodtgjørelser på tjenestereiser for 2011*. Jf. også endringer i skattebetalingsforskriften den 15. juni 2011 i Norsk Lovtidend nr 5.

Det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift av trekkfri godtgjørelse, jf. folketrygdloven § 23-2 (3).

Bestemmelser i statlig regulativ

Reiser under 15 km

Det kan ikke beregnes kostgodtgjørelse for tjenestereiser under 15 km langs korteste reisestrekning (uansett arbeidsdagens lengde), jf. § 9 pkt. 1 i innenlandsregulativet. Korteste reisestrekning beregnes fra reisens utgangspunkt en vei og ut ifra det eller de transportmidler som faktisk benyttes, se kommentarene til § 9. Har arbeidstakeren flere oppdragssteder og samlet kjørelengde er over 15 km, men hvor hvert av oppdragsstedene ligger nærmere arbeidsstedet, eller reisens utgangspunkt, enn 15 km, anses dette som en reise på under 15 km.

Rutinemessige tjenesteoppdrag

Rutineoppdragsregulativet gjelder for tjenestemenn som er på reiseoppdrag uten overnatting som ikke faller inn under definisjonen av tjenestereise etter innenlandsregulativet, dvs. reiser av fast rutinemessig karakter. Med reiseoppdrag av fast rutinemessig karakter menes ordinær tjeneste ved/under utførelse av rutinemessige/faste tjenesteoppdrag som ikke trenger spesiell godkjennelse av arbeidsgiver.

Rutineoppdragsregulativet gir på visse vilkår rett til å få

dekket legitimerte (dvs. dokumenterte) utgifter til kost ved tjenesteoppdrag som strekker seg utover 6 timer og der avstanden fra ordinært arbeidssted, eller reisens utgangspunkt, er mer enn 15 km. Det er en forutsetning at det ikke er mulig/hensiktsmessig – med bakgrunn i oppdragets karakter – å innta måltidet på eget arbeidssted,

Utbetalinger i samsvar med satser og vilkår i rutineoppdragsregulativet er skatte-, trekk-, og avgiftsfrie. Slike utbetalinger er heller ikke oppgavepliktige. Se også punkt 10.2 ovenfor om utgiftsrefusjoner.

Fravær fra hjemmet

Når arbeidstakers fravær fra hjemmet er på 12 timer eller mer, se punkt 9.33.

Satser 2011 Innland - Innenlandsregulativet § 9

Kostgodtgjørelse

Reiser inntil 5 timer	kr	0
Reiser fra og med 5 og inntil 9 timer	kr	175
Reiser fra og med 9 og inntil 12 timer	kr	270
Reiser fra og med 12 timer	kr	445

Satser 2011 Utland - Utenlandsregulativet § 8

Kostgodtgjørelse

Reiser inntil 6 timer	Ingen godtgjørelse
Reiser fra og med 6 og inntil 12 timer	2/3 av kostgodtgjørelsen for vedkommende land/by
Reiser fra og med 12 timer	Full kostgodtgjørelse for vedkommende land/by

For satser ved utenlandsreiser, se: <http://regjeringen.no/fad>

Satser 2011 - Rutineoppdragsregulativet § 2

Legitimerte utgifter til kost

Reiser fra og med 6 og inntil 9 timer	kr	105
Reiser fra og med 9 og inntil 12 timer	kr	175
Reiser fra og med 12 timer	kr	270

Måltidstrekk (innland og utland)

Forutsetningen for å benytte ovennevnte kostgodtgjørelsessatser er at skattyteren selv dekker alle kostnader til mat uten subsidiering av arbeids- eller oppdragsgiveren. Er enkeltmåltider dekket av arbeids-/oppdragsgiver eller av arrangør/vertskap, skal det foretas måltidstrekk i kostgodtgjørelsen. Trekket skal beregnes slik:

	Innland	Utland
Frokost	-	10 % av sats
Lunsj	kr 175,00	40 % av sats
Middag	kr 222,50	50 % av sats

Det skal også foretas måltidstrekk etter rutineoppdragsregulativet. Når enkeltmåltider er dekket av

arbeidsgiver/-oppdragsgiver eller av arrangør/vertskap, dekkes ikke legitimerte utgifter for reiser inntil 12 timer. For reiser over 12 timer foretas måltidstrekk for påspandert lunsj/middag med henholdsvis kr 175 og kr 222,50.

Måltidstrekk i kostgodtgjørelsen skal foretas selv om det ikke er dokumentert skriftlig at det er dekket måltider. Arbeidstakeren skal skrive reiseregning etter de faktiske forhold.

Er det på annen måte kjent for arbeidsgiveren at arbeidstakeren ikke har hatt utgifter til enkelte måltider skal det foretas reduksjon av godtgjørelsen dersom den skal utbetales trekkfritt. Det skal ikke foretas trekk for måltider på fly (bortsett fra flyreiser på 1.klasse) eller andre lignende enklere måltider.

Legitimasjonskrav

Utbetaling av kostgodtgjørelse på tjenestereiser uten overnatting skal oppfylle legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3), jf. (4), med unntak av opplysninger om overnatting og losji. Kostgodtgjørelse på dagsreiser skal legitimeres ved en fortløpende oppstilling (reiseregning) over hvordan arbeidstakeren har innrettet seg under reisen. Reiseregningen skal minst innholde følgende:

- arbeidstakerens navn, adresse og underskrift
- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes- eller tjenestereise
- formålet med reisen, og
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på.

Arbeidstakerens navn, adresse og underskrift

Både navn og adresse skal fremgå av reiseregningen, selv om opplysningene ligger inne i lønns- og personalsystemet og enkelt kan hentes ut herfra. Reiseregningen skal være signert av arbeidstaker. Arbeidsgiveren må eventuelt vurdere om en elektronisk signatur oppfylder kravene som er satt til dette, jf. kapittel 5.

Dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise

Det er viktig at både dato og klokkeslett påføres reiseregningen fordi godtgjørelsen beregnes ut fra antall timer reisen har vart. Er ikke klokkeslett påført er det ikke mulig å verifisere om det er utbetalt korrekt kostsats. Det er særlig viktig at dato og klokkeslett påføres ved reise i utlandet, hvor reisen skjer mellom flere land med ulik kostsats.

Formålet med reisen

Formålet er ofte dårlig beskrevet på reiseregningen. Formålet skal angis så presist som mulig for hver enkelt reise.

Hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på

Kravet om å opplyse om hvilke arrangementer arbeids-

takeren har deltatt på er nytt fra 1. januar 2009, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3).

Eksempel - dagsreise innland

Revisor Eng var i juni 2011, fra 07.06 kl 0700 til 07.06 kl 1700, på tjenestereise i Bergen. Arbeidsgiveren utbetaler godtgjørelse etter statens regulativ. Ved hjemkomst leverer Eng reiseregning som tilfredsstillende legitimasjonskravene.

Kostgodtgjørelse	Reise fra og med 9 timer og inntil 12 timer	kr	<u>270</u>
	Utbetalt godtgjørelse	kr	<u>270</u>

- Ettersom satser og legitimasjonskrav er oppfylt kan godtgjørelsen utbetales uten at det foretas forskuddstrekk eller beregnes arbeidsgiveravgift.

Kode 614	Diettgodtgjørelse u/overnatting på tjenestereise - innland/utland
----------	---

Beløp: 270 Antall dager: 1

Eksempel - dagsreise innland, måltidstrekk

Revisor Eng var i juni 2011, fra 08.06 kl 0700 til 08.06 kl 1700, på tjenestereise i Bergen. Arbeidsgiveren utbetaler godtgjørelse etter statens regulativ. I tillegg fikk hun dekket lunsj etter regning. Ved hjemkomst leverer Eng reiseregning som tilfredsstillende legitimasjonskravene.

Kostgodtgjørelse	Reise fra og med 9 timer og inntil 12 timer	kr	270
	Fradrag for lunsj	kr	<u>175</u>
	Utbetalt godtgjørelse	kr	<u>95</u>

- Eng ble påspandert lunsj og måltidstrekket blir kr 175.
- Ettersom satser og legitimasjonskrav er oppfylt kan godtgjørelsen utbetales uten at det foretas forskuddstrekk eller beregnes arbeidsgiveravgift.

Kode 614	Diettgodtgjørelse u/overnatting på tjenestereise - innland/utland
----------	---

Beløp: 95 Antall dager: 1

Eksempel - dagsreise utland

Revisor Eng var i august 2011, fra 09.08 kl 0700 til 09.08 kl 1700, på tjenestereise i København. Eng får godtgjørelse etter statens regulativ. Ved hjemkomst leverer Eng reiseregning som tilfredsstillende legitimasjonskravene.

Kostgodtgjørelse	Reise fra og med 6 timer og inntil 12 timer	kr	<u>567</u>
	Utbetalt godtgjørelse	kr	<u>567</u>

- Full kostgodtgjørelse for København (egen sats) utgjør kr 850. Reisen varte mellom 6 og 12 timer og Eng får 2/3 av full godtgjørelse, kr 567.
- Ettersom satser og legitimasjonskrav er oppfylt kan godtgjørelsen utbetales uten at det foretas forskuddstrekk eller beregnes arbeidsgiveravgift.

Kode 614	Diettgodtgjørelse u/overnatting på tjenestereise - innland/utland
----------	---

Beløp: 567 Antall dager: 1

Eksempel - oppdragssted nærmere enn 15 km

Revisor Eng var i mars 2011 på oppdrag for arbeidsgiver. Hun besøkte en kunde som holder til 12 km fra Eng's arbeidssted. Til sammen reiste hun 24 km i tjeneste. Eng krever godtgjørelse etter statens satser, og ettersom reisen varte i 7 timer leverer hun reiseregning, som oppfyller legitimasjonskravene, hvor hun krever diettgodtgjørelse med kr 170.

- Eng har ikke krav på godtgjørelse etter statens reiseregulativ fordi oppdragsstedet ligger nærmere arbeidsstedet enn 15 km. Korteste reisestrekning beregnes fra reisens utgangspunkt én vei og ut ifra det transportmiddel som faktisk benyttes.

10.4 Reise med overnatting

Det er som hovedregel en reise med overnatting dersom minst fem timer tilbringes utenfor hjemmet i tiden mellom kl 2200 og kl 0600. Påbegynnes eller avsluttes en tjenestereise i hjemmet vil det være en reise med overnatting dersom reisen avsluttes tidligst kl 0300 eller påbegynnes senest kl 0100.

Kostgodtgjørelse

For at kostgodtgjørelse på reiser med overnatting skal kunne utbetales uten at det foretas forskuddstrekk i godtgjørelsen må alle følgende vilkår være oppfylt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (1):

Ved overnatting på hotell må godtgjørelsen:

- være utbetalt i samsvar med bestemmelser i statens reiseregulativ eller tariffavtale
- ikke overstige Skattedirektoratets forskuddssatser og
- følge legitimasjonskravene i forskriftens § 5-6-12 (3) (se nedenfor).

Skattedirektoratets forskuddssatser for 2011 tilsvarer satsene i innenlandsregulativet og utenlandsregulativet, jf Skattedirektoratets kunngjøring 2. februar 2011 – *Skattetrekket 2011, Skattedirektoratets forskuddssatser for utgiftsgodtgjørelser på tjenestereiser for 2011*. Jf også endringer i skattebetalingsforskriften den 15. juni 2011 i Norsk Lovtidend nr 5 .

Ved overnatting på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemulighet må godtgjørelsen:

- være utbetalt i samsvar med Skattedirektoratets forskuddssats (eller lavere) og
- følge legitimasjonskravene i forskriftens § 5-6-12 (3).

Ved overnatting på hybel/brakke med kokemuligheter eller privat må godtgjørelsen:

- være utbetalt i samsvar med Skattedirektoratets forskuddssats (eller lavere) og
- følge legitimasjonskravene i forskriftens § 5-6-12 (3).

Det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift av trekkfri godtgjørelse, jf. folketryktdloven § 23-2 (3).

NB! Hvor overnattingen skjer (type losji) er avgjørende for hvilken kostsats som kan utbetales trekkfritt.

Når skal hotellsatsen benyttes?

For å få hotellsatsen trekkfritt på et overnattingssted som ikke er benevnt som hotell, må skattyteren ha mulighet for å få servert alle hovedmåltider i overnattingsstedets spisesal/restaurant og maten må holde hotell-/restaurant-standard både når det gjelder kvalitet og pris.

Ved overnatting på hurtigrute og ferger (f.eks. danskebåt, Kielferge) skal hotellsatsen for oppdragsstedet benyttes. Er oppdragsstedet selve båten/fergen skal den norske hotellsatsen legges til grunn (ved avreise fra Norge). Overnatter man på andre transportmidler som tog/buss/bil/båt/fly e.l. anses kostgodtgjørelse etter hotellsatsen ikke å gi overskudd, men da er forutsetningen at skattyteren også overnatter på hotell på reisen. Ved overnatting kun på tog, buss, bil, båt for øvrig, fly eller lignende brukes pensjonatsatsen.

Hva er kokemuligheter?

Hybel/brakkesatsen skal benyttes når skattyteren kan tilberede minst ett av måltidene per dag på oppholdsstedet, for eksempel frokost eller kveldsmat, selv om skattyteren ikke kan lage middag og dermed må spise dette måltidet ute på restaurant, kafé e.l. Bruk av hybel/brakkesatsen forutsetter at det er forsvarlig, blant annet sett i forhold til hygiene mv., å tilberede frokost og/eller kveldsmåltid på oppholdsstedet samt å kunne oppbevare mat på forsvarlig måte.

Natttillegg

Fra 1. mars 2009 kan det kun gis ulegitimert nattillegg for tjenestereiser og tjenesteoppdrag i Norge etter statens særavtaler. For reiser i utlandet dekkes kostnader til overnatting kun etter regning.

Ved utbetaling av nattillegg gjelder følgende, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (4):

- det er bare ulegitimert nattillegg for innenlandske tjenestereiser med inntil kr 400 per døgn som kan holdes trekkfritt
- annet nattillegg er kun trekkfritt i den utstrekning faktiske losjuttinger dokumenteres
- når nattillegget overstiger de faktiske losjuttingene skal det foretas forskuddstrekk i differansen
- utbetaling av nattillegg på tjenestereiser med overnatting skal oppfylle legitimasjonskravene i forskriften (3), med unntak av opplysninger om navn og adresse på overnattingssted eller utleier, jf. nedenfor.

Det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift av trekkfri godtgjørelse, jf. folketrygdloven § 23-2 (3). Skattedirektoratet har i mars 2008 uttalt at skatte- og trekkfritaket for ulegitimert nattillegg med inntil kr 400

for reiser innenlands, bare gjelder når arbeidsgiver holder seg innenfor beløpsgrensen. Utbetaler arbeidsgiveren ulegitimert nattillegg som overstiger kr 400, vil hele beløpet være trekkpliktig når faktiske losjikostnader ikke dokumenteres. Det er i slike tilfeller ikke anledning for arbeidsgiveren til å splitte opp godtgjørelsen og innberette kr 400 som trekkfritt nattillegg.

Også ansatte på rutinemessige tjenesteoppdrag med overnatting har krav på ulegitimert nattillegg etter særavtalen, jf. rutineoppdragsregulativet § 3. Dette er imidlertid ingen tjenestereise etter skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (4) og nattillegget er følgelig trekk- og avgiftspliktig.

Satser 2011

Innland

Hotell	Reise fra og med 12 timer	kr 580 Statens reiseregulativ
Pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter		kr 291 Skattedir. forskuddssats
Hybel/brakke med kokemuligheter eller privat		kr 189 Skattedir. forskuddssats

Nattillegg	kr 400 Statens regulativ
Alternativt overnatting etter regning	

Utland

Trekkfri kostgodtgjørelse, overnatting på:		
Hotell	Reise fra og med 6 og inntil 12 timer	2/3 av statens sats for det enkelte land/by
	Reise fra og med 12 timer	Statens sats for det enkelte land/by
Pensjonat eller hybel/ brakke uten kokemuligheter		kr 291 Skattedir. forskuddssats
Hybel/brakke med kokemuligheter eller privat		kr 189 Skattedir. forskuddssats
Overnatting		Kun etter regning

For satser ved utenlandsreiser, se: <http://regjeringen.no/fad>

Måltidstrekk

Forutsetningen for å benytte ovennevnte satser er at skattyteren selv dekker alle kostnader til mat uten subsidiering av arbeidsgiver/oppdragsgiver. Dersom enkeltmåltider er dekket av arbeids-/oppdragsgiveren eller av arrangør/vertskap skal det foretas måltidstrekk i kostgodtgjørelsen.

Måltidstrekk for reiser med overnatting i 2011			
	Innland	Utland	Forskuddssats
Frokost	10 % av sats	10 % av sats	10 % av sats
Lunsj	40 % av sats	40 % av sats	40 % av sats
Middag	50 % av sats	50 % av sats	50 % av sats

Måltidstrekk i kostgodtgjørelsen skal foretas selv om det ikke er dokumentert skriftlig at det er dekket måltider.

Arbeidstakeren skal skrive reiseregning etter faktiske forhold. Er det på annen måte kjent for arbeidsgiveren at arbeidstakeren ikke har hatt utgifter til samtlige måltider skal det foretas måltidstrekk i godtgjørelsen dersom den skal utbetales uten at det gjennomføres forskuddstrekk. Det foretas ikke måltidstrekk for frokost når ulegitimert nattillegg benyttes. Det skal heller ikke foretas trekk for måltider på fly (bortsett fra reiser på 1.klasse) eller andre lignende enklere måltider.

Antall døgn

Døgn er i innenlandsregulativet definert som 24 timer regnet fra reisens begynnelse. Av § 9 i regulativet fremgår videre at for reiser som varer mer enn ett døgn, regnes 6 timer eller mer inn i det nye døgnet, som et helt nytt døgn. Tilsvarende fremgår av utenlandsregulativet § 8.

Tjenestereiser utenlands

Kostgodtgjørelse under reise til og fra oppdragsstedet skal beregnes etter satser som gjelder for oppdragsstedet. Dersom reisen foretas gjennom flere land i løpet av et døgn, beregnes kostgodtgjørelse for det land hvor arbeidstakeren har oppholdt seg lengst. Man skal imidlertid se bort fra at transportmiddelet man er på passerer flere land.

Medfører utenlandsreisen også overnatting i Norge, starter og/eller avsluttes utenlandsreisen ved avgang fra/ankomst til overnattingsstedet i Norge.

Fra 1. mars 2009 er ulegitimert nattillegg fjernet i utenlandsregulativet. Utgifter til overnatting på utenlandsreiser dekkes nå kun etter regning, inntil de satser som gjelder for vedkommende land/by etter statens utenlandsregulativ.

Privat arbeidsgiver kan dekke høyere overnattingsutgifter etter regning uten at merdekningen i forhold til statens satser er trekk- og avgiftspliktig.

Eksempel

En arbeidstaker forlater arbeidsplassen i Oslo 05.10 kl 0700 for å avholde et klientmøte i Stockholm. Møtet i Stockholm avsluttes kl 1930. Han reiser samme dag fra Stockholm til København hvor han har et klientmøte påfølgende dag kl 0900. Møtet er ferdig i København kl 1500 og han reiser direkte hjem til privatadressen og er der 06.10 kl 1830.

For det første døgnet vil han få satsen for kostgodtgjørelse i Sverige da han har oppholdt seg der 12,5 timer av døgnet (perioden mellom 0700 og 1930). For det andre døgnet vil han få satsen for kostgodtgjørelse i København, da det er der han har oppholdt seg 11,5 timer neste døgn (perioden mellom 0700 og 1830). Overnatting dekkes etter regning.

Legitimasjonskrav – kostgodtgjørelse og nattillegg

Legitimasjonskravene for kost på reiser med overnatting fremgår av skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3). Utbetaling av nattillegg på tjenestereiser med

overnatting skal også oppfylle legitimasjonskravene i forskriften (3). Overnatting etter regning skal følge legitimasjonskravene i forskriften § 5-6-11 (1), jf. punkt 10.2 ovenfor.

Kostgodtgjørelse og nattillegg på reiser med overnatting skal legitimeres ved en fortløpende oppstilling (reiseregning) over hvordan arbeidstakeren har innrettet seg under reisen. Reiseregningen skal minst inneholde følgende:

- arbeidstakerens navn, adresse og underskrift
- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes- eller tjenestereise
- formålet med reisen
- hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på
- navn og adresse på overnattingssted eller utleier, og ved flere overnattingssteder også dato for overnattingene, og
- type losji fordelt på hotell, pensjonat eller annet nærmere angitt losji.

For ulegitimert nattillegg er det ikke krav til å opplyse om navn og adresse på overnattingssted eller utleier.

Arbeidstakerens navn, adresse og underskrift

Både navn og adresse skal fremgå av reiseregningen, selv om opplysningene ligger inne i lønns- og personalsystemet og kan hentes ut herfra. Reiseregningen skal være signert av arbeidstakeren. Arbeidsgiveren må eventuelt vurdere om en elektronisk signatur oppfyller kravene som er satt til dette, jf. kapittel 5.

Dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise

Det er viktig at både dato og klokkeslett påføres reiseregningen fordi godtgjørelsen beregnes ut fra antall timer reisen har vart. Er ikke klokkeslett påført er det ikke mulig å verifisere at det er utbetalt korrekt kostsats eller nattillegg. Det er særlig viktig at dato og klokkeslett påføres ved opphold i utlandet hvor reisen skjer mellom flere land med ulik sats for kost og losji.

Formålet med reisen og reisestedet

Formålet er ofte dårlig beskrevet på reiseregningen. Formålet skal angis så presist som mulig for hver enkelt reise.

Hvilke arrangement arbeidstakeren har deltatt på

Kravet om å opplyse om hvilke arrangementer arbeidstakeren har deltatt på er nytt fra 1. januar 2009, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (3).

Navn og adresse på overnattingssted/utleier

Dersom navn og adresse på overnattingssted/utleier ikke er oppgitt kan det kun utbetales trekkfri kostgodtgjørelse etter laveste sats, dvs. Skattedirektoratets forskuddssats for hybel/brakke med kokemuligheter, jf. skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (1) bokstav c. Dette gjelder

også ved reiser i utlandet. Det er ikke krav om at hotellregning må legges ved, men navn og adresse på overnattingsstedet må fremgå hvis kostgodtgjørelse etter hotell- eller pensjonatsatsen skal utbetales trekkfritt.

At nattillegget er ulegitimert vil i utgangspunktet si at arbeidstaker ikke trenger å redegjøre for hvor overnatting har funnet sted. Det er kun ulegitimert nattillegg på inntil kr 400 per døgn ved reiser innenlands som er skatte- og trekkfritt. Nattillegg som overstiger kr 400 ved reiser innenlands er kun skatte- og trekkfritt dersom arbeidstaker dokumenterer faktiske losjiutgifter.

Utgifter til overnatting etter statens satser ved reiser utenlands er kun skatte- og trekkfritt dersom arbeidstaker dokumenterer faktiske losjiutgifter tilsvarende satsen.

Eksempel – kost/nattillegg innland, overnattet på hotell

Revisor Eng var i mars 2011, fra 08.03 kl 0700 til 12.03 kl 1400, på tjenestereise i Bergen. Eng overnattet på hotell og dekket alle utgifter i forbindelse med reisen selv. Arbeidsgiveren utbetaler kostgodtgjørelse og nattillegg i samsvar med statens reiseregulativ. Ved hjemkomst leverte Eng reiseregning som oppfylder legitimasjonskravene. Ifølge reiseregningen skal hun ha:

Kostgodtgjørelse	5 døgn	x	kr 580	=	kr 2 900
Nattillegg	4 netter	x	kr 400	=	kr 1 600
Sum godtgjørelse					kr 4 500

- Eng er borte i 4 døgn og 7 timer og får kostgodtgjørelse for 5 døgn.
- Hun har bodd på hotell og får hotellsatsen for kostgodtgjørelse på kr 580 per døgn.
- Hun får kr 400 per natt i nattillegg for 4 netter.
- Ettersom satser og legitimasjonskrav er oppfylt kan godtgjørelsen utbetales uten at det foretas forskuddstrekk eller beregnes arbeidsgiveravgift.

Kode	Dieltgodtgjørelse m/overnatting på tjenestereise - 610	innland/utland
Beløp:	4 500	Herav dieltgodtgj.: 2 900 Antall døgn: 5

Eksempel – kost/nattillegg innland, overnattet privat, måltidstrekk

Revisor Eng var i mars 2011, fra 01.03 kl 0700 til 05.03 kl 1400, på tjenestereise i Bergen. Eng overnattet privat og ble påspandert 2 middager av oppdragsgiver. For øvrig har hun dekket alle utgifter i forbindelse med reisen selv. Arbeidsgiveren utbetaler kostgodtgjørelse og nattillegg i samsvar med statens reiseregulativ/Skattedirektoratets forskuddssatser, dvs. kun den godtgjørelsen som er trekkfri. Ved hjemkomst leverer Eng reiseregning som oppfylder legitimasjonskravene. Ifølge reiseregningen skal hun ha:

Kostgodtgjørelse	5 døgn	x	kr 189	=	kr 945
Trekk for middag	2 dager	x	kr 95	=	kr 190
Nattillegg	4 netter	x	kr 400	=	kr 1 600
Sum godtgjørelse					kr 2 355

- Eng er borte i 4 døgn og 7 timer og får kostgodtgjørelse for 5 døgn.
- Hun har bodd privat og får kun forskuddssatsen for kostgodtgjørelse på kr 189 per døgn trekkfritt.
- Eng ble påspandert 2 middager og må trekkes 50 % av forskuddssatsen for 2 dager.
- Hun har overnattet privat og får etter statens regulativ ulegitimert nattillegg på kr 400 per natt.
- Ettersom satser og legitimasjonskrav er oppfylt kan godtgjørelsen utbetales uten at det foretas forskuddstrekk eller beregnes arbeidsgiveravgift.

Kode	Dieltgodtgjørelse m/overnatting på tjenestereise - 610	innland/utland
Beløp:	1600	Herav dieltgodtgj.: 0 Antall døgn: 4

Kode	Dieltgodtgjørelse - hybel/brakke (privat) - 623	innland/utland - Skattedirektoratets forskuddssats
Beløp:	755	Antall døgn: 5

Eksempel – kost utland, overnattet privat, måltidstrekk

Revisor Eng var i mars 2011, fra 08.03 kl 0700 til 12.03 kl 1400, på tjenestereise i København. Eng overnattet privat og ble påspandert middag av oppdragsgiver i 2 dager. For øvrig dekket hun alle utgifter i forbindelse med reisen selv. Arbeidsgiveren utbetaler kostgodtgjørelse i samsvar med statens reiseregulativ/Skattedirektoratets forskuddssatser, dvs. kun den godtgjørelsen som er trekkfri. Eng leverer reiseregning som oppfylder legitimasjonskravene.

Kostgodtgjørelse	5 døgn	x	kr 189	=	kr 945
Trekk for middag	2 dager	x	kr 95	=	kr 190
Sum godtgjørelse					kr 755

- Eng er borte i 4 døgn og 7 timer og får kostgodtgjørelse for 5 døgn.
- Hun har bodd privat og får kun forskuddssatsen for kostgodtgjørelse på kr 189 trekkfritt (gjelder også reiser i utlandet).
- Eng ble påspandert 2 middager og må trekkes 50 % av forskuddssatsen for 2 dager.
- Hun har overnattet privat og kan ikke dokumentere utgifter til overnatting. Arbeidsgiveren kan derfor ikke dekke utgifter til overnattingen trekkfritt.
- Ettersom satser og legitimasjonskrav er oppfylt kan godtgjørelsen utbetales uten at det foretas forskuddstrekk eller beregnes arbeidsgiveravgift.

Kode	Dieltgodtgjørelse - hybel/brakke (privat) - 623	innland/utland - Skattedirektoratets forskuddssats
Beløp:	755	Antall døgn: 5

Når blir utbetalt godtgjørelse trekkpliktig?

For høy sats

Utbetales det kostgodtgjørelse eller nattillegg som overstiger satsene i statens reiseregulativ, eventuelt Skattedirektoratets forskuddssatser, vil hele godtgjørelsen i utgangspunktet være trekkpliktig. Dermed skal det også beregnes arbeidsgiveravgift av godtgjørelsen. Trekkpliktig godtgjørelse til reise og kost skal innberettes i kode 155-A på lønns- og trekkoppgaven, mens trekkpliktig godtgjørelse til losji (nattillegg) skal innberettes i kode 157-A.

Er legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften

§ 5-6-12 (3) oppfylt, kan arbeidsgiver splitte kostgodtgjørelsen i en trekk- og avgiftsfri del (statens satser/Skattedirektoratets forskuddssatser) som innberettes i kodegruppe 600, og en trekk- og avgiftspliktig del som innberettes i kode 155-A på lønns- og trekkoppgaven. Dette fremgår av skattebetalingsforskriften § 5-6-14. Den trekkpliktige delen av godtgjørelsen skal arbeidsgiver også ta med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Utbetales det ulegitimert nattillegg som overstiger faktisk dokumenterte losjiutgifter, skal den trekkpliktige delen av nattillegg innberettes i kode 157-A. Den delen av nattillegget som kun består av faktisk dokumenterte losjiutgifter (refusjon) skal ikke innberettes på lønns- og trekkoppgaven.

Eksempel – kost/nattillegg innland, brukt hotellsats for kost ved privat overnatting

Revisor Eng var i mars 2011, fra 01.03 kl 0700 til 05.03 kl 1400, på tjenestereise i Bergen. Eng overnattet privat og dekket alle utgifter i forbindelse med reisen selv. Arbeidsgiveren utbetaler godtgjørelse etter statens satser. Ved hjemkomst leverer Eng reiseregning som oppfylder legitimasjonskravene. Ifølge statens regulativ får hun:

Kostgodtgjørelse	5 døgn	x	kr 580	=	kr 2 900
Nattillegg	4 netter	x	kr 400	=	kr 1 600
Sum godtgjørelse					kr 4 500

- Eng er borte i 4 døgn og 7 timer og får kostgodtgjørelse for 5 døgn.
- Hun har bodd privat og får kun forskuddssatsen for kostgodtgjørelse på kr 189 trekkfritt.
- Ettersom legitimasjonskravene er oppfylt kan godtgjørelsen splittes i en trekkfri og en trekkpliktig del.

Trekkfri godtgjørelse:

Kostgodtgjørelse	5 døgn	x	kr 189	=	kr 945
Nattillegg	4 netter	x	kr 400	=	kr 1 600
Sum godtgjørelse					kr 2 545

Trekkpliktig godtgjørelse:

Kostgodtgjørelse	kr 2 900	-	kr 945	=	kr 1 955
------------------	----------	---	--------	---	----------

- Den trekkpliktige delen av godtgjørelsen skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk i og beregne arbeidsgiveravgift av

Kode	Trekkpliktig godtgjørelse til reise og kost
155-A	
Beløp:	1 955

Kode	Diettgodtgjørelse m/overnatting på tjenestereise - innland/utland
610	
Beløp:	1 600 Herav diettgodtgj.: 0 Antall døgn: 4

Kode	Diettgodtgjørelse - hybel/brakke (privat) - innland/utland - Skattedirektoratets forskuddssats
623	
Beløp:	945 Antall døgn: 5

Ikke oppfylt legitimasjonskrav

Er ikke reiseregningene som er grunnlaget for utbetalt kostgodtgjørelse og nattillegg utfyllt i henhold til legitimasjonskravene (minimumskrav) som fremgår av skattebetalingsforskriften, skal hele den utbetalte godtgjørelsen anses som trekk- og avgiftspliktig og innberettes i kode 155-A og 157-A på lønns- og trekkoppgaven. Dette gjelder selv om utbetalingen er i henhold til statens satser/Skattedirektoratets forskuddssatser. Er ikke legitimasjonskravene oppfylt skal arbeidsgiveren foreta forskuddstrekk i godtgjørelsen og ta beløpet med i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift.

Eksempel – kost/overnatting utland, privat overnatting

Revisor Eng var i mars 2011, fra 08.03 kl 0700 til 12.03 kl 1400, på tjenestereise i København. Eng overnattet privat og dekket alle utgifter i forbindelse med reisen selv. Arbeidsgiveren utbetaler kostgodtgjørelse etter statens satser. Ved hjemkomst leverer Eng reiseregning som oppfylder legitimasjonskravene. Ifølge statens regulativ har hun krav på:

Kostgodtgjørelse	5 døgn	x	kr 850	=	kr 4 250
Sum godtgjørelse					kr 4 250

- Eng er borte i 4 døgn og 7 timer og får kostgodtgjørelse for 5 døgn.
- Hun har bodd privat og får kun forskuddssatsen for kost på kr 189 trekkfritt.
- Eng kan ikke dokumentere utgifter til overnatting, og får derfor ikke dekket overnatting etter utenlandsregulativet.

Trekkfri godtgjørelse:

Kostgodtgjørelse	5 døgn	x	kr 189	=	kr 945
------------------	--------	---	--------	---	--------

Trekkpliktig godtgjørelse:

Kostgodtgjørelse	kr 4 250	-	kr 945	=	kr 3 305
------------------	----------	---	--------	---	----------

- Den trekkpliktige delen av godtgjørelsen skal arbeidsgiver foreta forskuddstrekk i og beregne arbeidsgiveravgift av.

Kode	Trekkpliktig godtgjørelse til reise og kost
155-A	
Beløp:	3 305

Kode	Diettgodtgjørelse - hybel/brakke (privat)- innland/utland - Skattedirektoratets forskuddssats
623	
Beløp:	945 Antall døgn: 5

Eksempel – kost/overnatting utland, overnatting på hotell

Revisor Eng var i mars 2011, fra 01.03 kl 0700 til 05.03 kl 1400, på tjenestereise i København. Eng overnattet på hotell og dekket alle utgifter i forbindelse med reisen selv. Arbeidsgiveren utbetaler kostgodtgjørelse og dekker overnatting etter statens satser. Ved hjemkomst leverer Eng reiseregning som oppfylder legitimasjonskravene, og hun leverer hotellregning som viser at overnattingen kostet kr 5 000 (inklusive frokost på kr 1 000). Arbeidsgiveren refunderer hele regningen. Ifølge statens regulativ har Eng krav på:

Kostgodtgjørelse 5 døgn x kr 850 = kr 4 250
 Sum godtgjørelse kr 4 250

- Eng er borte i 4 døgn og 7 timer og får kostgodtgjørelse for 5 døgn. Hun har bodd på hotell og får kr 850 per døgn trekkfritt.
- Refusjonen av de dokumenterte utgiftene til overnattningen er trekkfritt.
- Frokost er inkludert i prisen på overnattningen og da arbeidsgiveren dekker/refunderer hele regningen må det gjøres måltidsfradrag i kostgodtgjørelsen.

Trekkfri godtgjørelse:

Kostgodtgjørelse 5 døgn x kr 850 = kr 4 250
 Trekk for frokost (85 x4) = kr 340
 Sum trekkfri godtgjørelse kr 3 910

- Refusjonen av de dokumenterte utgiftene til overnatting skal ikke innberettes på lønns- og trekkoppgaven.

Kode Diettgodtgjørelse m/overnatting på tjenestereise –
 610 innland/utland
 Beløp: 3 910 Herav diettgodtgj.:3 910 Antall døgn: 5

Eksempel - mangelfullt utfylt reiseregning

Revisor Eng var i mars 2011, fra 10.03 kl 0700 til 10.03 kl 1700, på tjenestereise i Bergen. Hun får godtgjørelse etter statens regulativ for dagsreiser. Ved hjemkomst leverer Eng reiseregning hvor hun kun har oppgitt navn, hvilket sted/kunde som er besøkt og dato for reisen.

Eng krever godtgjørelse etter statens satser:

Kostgodt- gjørelse	Reiser fra og med 9 timer og inntil 12 timer	kr	<u>270</u>
	Utbetalt godtgjørelse	kr	<u>270</u>

- Reiseregningen tilfredsstiller ikke legitimasjonskravene i skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (4), jf. (3). Både arbeidstakerens adresse og underskrift samt klokkeslett og formål mangler. Ettersom legitimasjonskravene ikke er oppfylt kan godtgjørelsen ikke utbetales uten at det foretas forskuddstrekk og beregnes arbeidsgiveravgift.

Kode Trekkpliktig godtgjørelse til reise og kost
 155-A
 Beløp: 270

Ikke tjenestereise

Utbetales det kostgodtgjørelse/natt tillegg på reiser av privat art eller natt tillegg for reiser som ikke er tjenestereiser skal arbeidsgiveren behandle dette på lik linje med vanlig lønn som skal tas med i grunnlaget for beregning av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift.

10.5 Utbetaling av forskudd

I utgangspunktet skal arbeidsgiveren foreta forskuddstrekk og beregne arbeidsgiveravgift dersom det utbetales forskudd på utgiftsgodtgjørelser.

I enkelte tilfeller kan arbeidsgiveren unnlate å foreta forskuddstrekk i forskudd på utgiftsgodtgjørelser. Dette betinger at vilkårene i skattebetalingsforskriften § 5-6-13 (2) og (3) er oppfylt:

- Arbeidstakeren må før godtgjørelsen utbetales levere et anslag over størrelsen og arten av de forventede utgiftene (arbeidsgiveren må ikke ha grunn til å tro at godtgjørelsen vil gi overskudd).
- Etter at utgiftene er pådratt må mottakeren snarest, og senest innen en måned, levere endelig oppgave (reiseregning som tilfredsstiller legitimasjonskravene) til arbeidsgiveren.
- Viser den endelige oppgaven at utgiftene har blitt mindre enn det som ble utbetalt må det skje et oppgjør med arbeidsgiveren (ev. en oppsplitting etter skattebetalingsforskriften § 5-6-14), ellers må arbeidsgiveren foreta forskuddstrekk i hele godtgjørelsen.

Er alle ovennevnte vilkår oppfylt kan arbeidsgiveren unnlate å foreta forskuddstrekk i, og dermed også unnlate å beregne arbeidsgiveravgift av, forskuddsutbetalingen.

10.6 Administrativ forpleining (bruspenger)

Med administrativ forpleining menes at oppdragsgiveren eller arrangøren gjør opp for utgifter til opphold og kost direkte med det enkelte overnattings-/spisested. Opphold med administrativ forpleining likestilles med refusjon. Når kosten på tjenestereiser eller kurs-/konferanseopphold er dekket av arbeids-/oppdragsgiveren eller av arrangør/vertskap utbetales ikke kostgodtgjørelse, men det kan utbetales en særskilt godtgjørelse (bruspenger) som er ment å dekke mindre ulegitimerte utgifter som arbeidstakeren har gjennom døgn.

Det fremgår av kommentarene til § 9 i innenlandsregulativet at når alle måltider er dekket utbetales det en særskilt godtgjørelse på kr 60 for hver 24. time (hvert døgn). Godtgjørelsen er ment å dekke mindre ulegitimerte utgifter som arbeidstakeren har gjennom døgn. Tilsvarende godtgjørelse ved reiser i utlandet er kr 80 for hver 24. time, jf. kommentarene til § 8 i utenlandsregulativet.

Reise til og fra opphold med administrativ forpleining kan anses som to reiser. For frem- og tilbakereisen beregnes kostgodtgjørelse etter de vanlige bestemmelsene i regulativene.

Bestemmelsene i statens særavtaler om reiser (innland og utland) er av Fornyings-, administrasjons- og kirkedepartementet (FAD) i mars 2010 tolket slik at kostgodtgjørelse for reisetiden beregnes fra avreise til det tidspunkt kurset/konferansen starter (første felles samling), - tilsvarende ved kurset/konferansens slutt. Med første felles samling menes programpost/måltid der alle er forutsatt å være tilstede.

Hvis arbeidstakeren overnatter på oppdragsstedet før

oppdraget starter, kan ikke kostgodtgjørelse for reisetiden beregnes lenger enn til tidspunktet arbeidstakeren kommer frem til overnattingsstedet (typisk hotellet hvor kurset mv. arrangeres). Eventuelle kostutgifter fra dette tidspunkt og frem til første felles samling dekkes etter bilag og begrenset til beløp tilsvarende måltidsfradragene.

Fra første felles samling til og med siste felles samling (siste programpost eller måltid der alle forutsettes å være tilstede), dvs. tiden kurset/konferansen mv. varer, er arbeidstakeren under administrativ forpleining, og det kan utbetales bruspenger for hver 24. time. Tilsvarende gjelder for slike reiser i utlandet.

FAD har imidlertid uttalt at man som et alternativ kan beregne kostgodtgjørelse for hele fraværets lengde/se på det som én sammenhengende reise, med måltidstrekk på vanlig måte og bruspenger for hele døgn hvor alle måltider er dekket.

Satser 2011

	Norge	Utland
Bruspenger for hvert hele døgn	kr 60	kr 80

Bruspenger kan ikke utbetales i tillegg til kostgodtgjørelse for ett og samme døgn.

Legitimasjonskrav

Legitimasjonskravene for bruspenger fremgår av skattebetalingsforskriften § 5-6-12 (4) første punktum: "...utbetales i samsvar med satser, legitimasjonskrav og øvrige bestemmelser i tariffavtale eller statlig regulativ, og godtgjørelsen ikke for noen del er fastsatt for å gi arbeidsvederlag i tillegg til utgiftsdekningen." Er ikke reiseregningen utfylt i henhold til legitimasjonskravene kan ikke godtgjørelsen utbetales uten at det foretas forskuddstrekk og beregnes arbeidsgiveravgift.

Innberetning

Kontantgodtgjørelse (bruspenger) ved administrativ forpleining på tjenestereiser skal innberettes i kode 619 (beløp og antall døgn). I pendlertilfellene skal slik kontantgodtgjørelse (bruspenger) ved administrativ forpleining innberettes i kode 620 (beløp og antall døgn).

Eksempel – kostgodtgjørelse og bruspenger ved administrativ forpleining

Revisor Eng var i mars 2011, fra 08.03 klokken 1900 til 10.03 klokken 1600, på kurs i revisjonsmetodikk i Kirkenes. Kurset startet 09.03 klokken 0800 og ble avsluttet med felles lunsj den 10.03 klokken 1100-1200. Arrangør dekket kost og losji fra kurset startet til det ble avsluttet. Engs arbeidsgiver betalte hotellrommet den første natten, frokost var inkludert. Eng leverte reiseregning som tilfredsstillende legitimasjonskravene. Arbeidsgiver anvender alternativet med én sammenhengende reise ved beregning av kostgodtgjørelse og hun får følgende godtgjørelse:

Kostgodtgjørelse	2 døgn	kr	1160
Trekk for to frokoster, to lunsjer og en middag		kr	870
		kr	290
Administrativ forpleining	1 døgn Norge	kr	60
Sum godtgjørelse		kr	350

- Engs reise varte fra 08.03 klokken 1900 til 10.03. klokken 1600, til sammen 45 timer eller to kostdøgn.
- Kostgodtgjørelse (hotellsats) for Norge kr 580,- pr døgn må reduseres for frokosten inkludert i hotellprisen og andre måltider dekket av arbeidsgiver, her frokost og lunsj 09. og 10.03, samt middag 09.03. Om beregning av måltidstrekk, se under 1.4 foran.
- For første døgn, fra 08.03 kl 1900 til 10.03. kl 1900, er det måltidstrekk for alle måltider og det kan utbetales bruspenger for dette døgn.

Kode	Diettgodtgjørelse m/overnatting på tjenestereise - 610 innland/utland		
Beløp:	290	Herav diettgodtgj.:	290
		Antall døgn:	2

Kode	Kontantgodtgjørelse ved administrativ forpleining 619 (på tjenestereiser)		
Beløp:	60	Antall døgn:	1

11 Utlandinger i Norge/Arbeid i utlandet

11.1 Arbeid i Norge: utenlandsk arbeidstaker, norsk eller utenlandsk arbeidsgiver - Lønn, honorarer, naturalytelser mv.

Skatteplikt	JA	Sktl. §§ 2-1 (1) og (2), 2-3 (1) bokstav d og (2). Se sktl. § 5-1 (1) jf. § 5-10 *
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a **
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) ***
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1
Kode	111-A	Lønn, honorarer mv.
	112-A	Trekkpliktige naturalytelser
	121-(A)	Fri bolig
	124-(A)	Lønn og annen godtgjørelse opptjent på norsk kontinentalsokkel – utlending
	129	Lønn- og annen godtgjørelse for arbeid utført i Norge som ikke er avgiftspliktig
	137	Trekkpliktige naturalytelser for arbeid utført i Norge som ikke er avgiftspliktige
	526	Fri bolig til utenlandsk arbeidstaker som pendler fra utlandet (trekkfri)
	927-(A)	Lønn og annen godtgjørelse som ikke er skattepliktig for person som er medlem av folketrygden ****
	961-(A)	Lønn mv. for arbeidstaker ansatt på nettolønnsordning - arbeid utført i Norge

For andre ytelser se kodeoversikt for lønns- og trekk-

oppgaver 2011 (13. utgave), skatteetaten.no.

En person som i en eller flere perioder oppholder seg i Norge i mer enn 183 dager i en tolv månedersperiode, blir skattemessig bosatt i Norge. Det samme gjelder en person som i en eller flere perioder oppholder seg i Norge i mer enn 270 dager i en trettiseks månedersperiode. Man anses som skattemessig bosatt i det inntektsår oppholdet i Norge overstiger antallet dager som nevnt over. Se skatteloven § 2-1 (2). En person som er skattemessig bosatt er i utgangspunktet skattepliktig til Norge av lønn mv. uansett om arbeidet er utført i Norge eller i utlandet, jf. skatteloven § 2-1 (9).

En person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, er skattepliktig til Norge av lønn mv. for arbeid utført i tjeneste i Norge ved kortere opphold her, jf. skatteloven § 2-3 (1) bokstav d. Dette gjelder også lønn mv. til personer som er utleid arbeidskraft, jf. skatteloven § 2-3 (2).

* Begrensning av skatteplikten kan følge av skatteavtaler med andre land (normalt artikkel 15). Se f.eks. Nordisk skatteavtale artikkel 15.

** Når det er forsvarlig grunn til å regne med at inntekten ikke skal skatlegges i Norge kan man søke skattekontoret om en erklæring om fritak for forskuddstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5-3 (3) og skattebetalingsforskriften § 5-3-3.

*** Unntak fra avgiftsplikten kan foreligge etter Rådsforordning nr. 1408/71 (EØS-land og Sveits), og etter trygdeavtaler med andre land. Rådsforordningen og trygdavtalene inneholder regler om hvilket lands trygdeordning en arbeidstaker skal være omfattet av. Arbeidsgiveren kan bare unnlate å beregne og betale norsk arbeidsgiveravgift når det fremgår av EØS blankett E-101 fra bostedslandets trygdemyndighet, eller særskilt melding fra norsk trygdemyndighet, at navngitt arbeidstaker er omfattet av trygdeordningen i et annet land. En norsk arbeidsgiver har en generell plikt til selv å ta kontakt med myndighetene i det andre landet for å få informasjon om hvilke avgifter som skal betales, og om de praktiske rutinene for å bli registrert som arbeidsgiver og for innbetaling av avgift.

**** Ny kode 927-A som skal tas i bruk ved lønnsinnberetningen for 2011. Koden omfatter bare lønn som ikke er skattepliktig i Norge, og koden skal bare benyttes for lønn mv. til:

- Grensegiengere skattemessig bosatt i Sverige eller Finland.
- Utenlandske arbeidstakere som driver landtransport i to eller flere EØS-land.
- Utenlandsk flypersonell som arbeider i to eller flere EØS-land.

- Personer skattemessig bosatt i et annet nordisk land eller EØS-land utenfor Norden som arbeider om bord i norskregistrerte fiskefartøyer.

For mer informasjon se kodeteksten i kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver.

Fri bolig

For verdsettelse av fri bolig, se punkt 9.7.

Nettolønnsordning

Nettolønnsavtaler innebærer at arbeidstakeren har krav på å få en fast lønn netto utbetalt. At arbeidstakeren er ansatt på nettolønnsordning vil si at arbeidsgiveren har forpliktet seg til å betale arbeidstakerens skatter. Det er arbeidsgiveren som har ansvaret for en korrekt beregning av bruttolønn (oppgrossing) når arbeidsgiveren praktiserer nettolønnsordninger. Beregningen skal alltid foretas på grunnlag av norsk skatt. Sentralskattekontoret for utenlandssaker eller et annet skattekontor kan gi nærmere opplysninger om hvordan oppgrossingen skal foretas. Se for øvrig kode 961-(A) i kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver.

Standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker

Standardfradrag for utenlandsk arbeidstaker er 10 % av brutto arbeidsinntekt, maksimalt kr 40 000, jf. skatteloven § 6-70.

Standardfradrag kan kreves av:

- utenlandske arbeidstakere som er bosatt etter skatteloven § 2-1 (2), ved ligningen for de to første inntektsårene de lignes som bosatt.
- utenlandske arbeidstakere som ikke er bosatt, så lenge de er begrenset skattepliktige etter skatteloven § 2-3 (1) d og (2).
- utenlandske arbeidstakere på norsk sokkel og på norske skip som er begrenset skattepliktige etter petroleumsloven eller skatteloven § 2-3 (1) h.

Arbeidstakere i Norge og på norsk sokkel kan velge mellom standardfradrag og fradrag for faktiske kostnader som inngår i standardfradraget. Valg av standardfradrag må gjelde begge ektefeller.

11.2 Arbeid i Norge: utenlandsk arbeidstaker, norsk eller utenlandsk arbeidsgiver - Naturalytelse eller utgiftsgodtgjørelse ved besøksreise, kost og losji

For godtgjørelser til utenlandske arbeidstakere ved tjenestereiser i Norge eller utlandet i forbindelse med arbeidsopphold i Norge, se de vanlige reglene og innberetningskodene i kapittel 10.

Pendlere

En utenlandsk arbeidstaker må ha sitt virkelige hjem i en EØS-stat for å kunne kreve pendlerfradrag.

Familiependler

Har arbeidstakeren felles hjem med barn og/eller ektefelle i hjemlandet, regnes han som skattemessig pendler når hjemmet ligger i et EØS-land. Han må kunne legge fram vigself- eller fødselsattest som bekrefter familieforholdet, og dokumentasjon på felles bostedsadresse i hjemlandet. Det er ikke stilt spesifikke krav til hvor ofte han må besøke hjemmet i utlandet, men det vil normalt kreves at han har minst tre til fire hjemreiser med overnatting i året.

Enslig (ugift) pendler

Er arbeidstaker enslig, stilles det andre krav for at han kan regnes som skattemessige pendler. Enslige regnes som bosatt der de har "selvstendig bolig". Har arbeidstakeren selvstendig bolig i Norge, blir han regnet som bosatt i Norge og får ikke fradrag for utgifter ved besøk til hjemlandet. Boligen i Norge regnes som selvstendig når

- arbeidstakeren disponerer den for minst 12 måneder og har tilgang på den alle dager i uken
- bruksarealet av boligens primærdel (eller boarealet) er minst 30 kvadratmeter
 - bor det flere personer i boligen, er kravet ytterligere 20 kvadratmeter for hver beboer over 15 år
- den har innlagt vann og avløp.

Arbeidstakeren kan kreve fradrag for pendlerutgifter når han pendler til hjem i en EØS-stat og følgende krav er oppfylt:

- han har ikke selvstendig bolig i Norge
- han har egen bolig i hjemlandet, eller er under 22 år ved utgangen av inntektsåret og pendler til sine foreldre
- han reiser hjem hver tredje uke. Sjeldnere hjemreiser kan godtas når særlige årsaker tilsier det, for eksempel ved sykdom eller dårlig økonomi.

Arbeidstakeren må i tillegg dokumentere bostedsadresse i utlandet.

Er arbeidstakeren under 22 år ved utgangen av inntektsåret og pendler til foreldrehjemmet, må han kunne dokumentere familietilknytningen med fødselsattest. I tillegg må han kunne legge fram dokumentasjon på felles bostedsadresse i utlandet og kunne sannsynliggjøre antall reiser mellom bosted i hjemlandet og bosted i Norge. Han må reise hjem så ofte som anses rimelig etter forholdene, og hjemreise ca. hver sjettede uke vil som utgangspunkt være tilstrekkelig.

En arbeidstaker kan også regnes som pendler når boligen i Norge regnes som selvstendig. Kravene er at

- han har vært registrert som bosatt på samme sted (dvs. i samme kommune) i hjemlandet i tre år
- han ikke leier ut boligen i hjemlandet
- boligen i Norge ikke er større enn halvparten av boligen i hjemlandet.

Arbeidsgiverens dekning av besøksreise, kost og losji til utenlandsk arbeidstaker med midlertidig opphold i Norge

Arbeidsgiverens dekning av kost, losji og besøksreiser kan bare behandles etter nettometoden når skattyteren oppfyller kravene til å være pendler og

- har sitt hjem i en annen EØS-stat, eller
- har sitt hjem i en stat utenfor EØS-området og er begrenset skattepliktig i Norge for lønnsinntekt oppjent her.

I alle andre tilfeller skal slik dekning behandles som skattepliktig inntekt. Personer som er skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett og som har et hjem i en stat utenfor EØS-området, kan ikke anses som pendlere i forhold til hjemmet i utlandet.

Utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser som skal dekke kost, losji og besøksreiser til hjemmet i utlandet for skattytere som oppfyller kravene til å være pendler, kan bare gis trekkfritt når skattyteren har et skattekort som ikke tar hensyn til standardfradraget for utenlandske arbeidstakere (tabellnummer lavere enn 7300).

Når skattyteren har et skattekort som tar hensyn til standardfradraget (tabellnummer 7300 eller høyere), er utgiftsgodtgjørelser og naturalytelser som skal dekke kost, losji og besøksreiser alltid trekkpliktige. Dette gjelder uansett om skattyteren har fradragsrett for slike kostnader eller ikke.

Naturalytelse - arbeidstakeren har skattekort med 10 % standardfradrag

Fri besøksreise, kost og losji til utenlandske arbeidstakere som ikke er pendlere og til utenlandske arbeidstakere som er EØS-pendlere/utenlandske pendlere med begrenset skatteplikt

Skatteplikt	JA/NEI	Sktl. § 2-1 (1) og § 2-3 (1) d og (2), jf. FSFIN § 5-12-10
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2) jf. sktbf. § 5-8-10 (7)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3) *
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2, nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 3
Kode	110(-A)	Fri kost og losji
	112-A	Trekkpliktige naturalytelser
	121(-A)	Fri bolig
	137	Trekkpliktige naturalytelser som ikke er avgiftspliktige

* Om unntak fra avgiftsplikten se punkt 11.1.

Utgiftsgodtgjørelse - arbeidstakeren har skattekort med 10 % standardfradrag

Godtgjørelse til dekning av merkostnader til besøksreise, kost og losji til utenlandske arbeidstakere som ikke er pendlere og til utenlandske arbeidstakere som er EØS-pendlere/utenlandske pendlere med begrenset skatteplikt

Skatteplikt	JA/NEI	Sktl. § 2-1 (1) og § 2-3 (1) d og (2), jf. FSFIN § 5-11-1
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (2), jf. sktbf. § 5-6-13 (6)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3) *
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 4
Kode	156(-A)	Trekkpliktige godtgjørelser (ytelsen må spesifiseres)

* Om unntak fra avgiftsplikten se punkt 11.1.

Naturalytelse - arbeidstakeren har skattekort uten 10 % standardfradrag

Fri besøksreise, kost og losji til utenlandske arbeidstakere som er EØS-pendlere/utenlandske pendlere med begrenset skatteplikt

Skatteplikt	JA/NEI	Sktl. § 2-1 (1) og § 2-3 (1) d og (2)
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2) jf. sktbf. § 5-6-10 a, og § 5-8-10 (4) (5)
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 § 3
Kode	525	Fri kost og losji
	526	Fri bolig
	724	Fri besøksreise

Utgiftsgodtgjørelse - arbeidstakeren har skattekort uten 10 % standardfradrag

Godtgjørelse til dekning av besøksreise, kost og losji for EØS-pendlere/utenlandske pendlere med begrenset skatteplikt

Skatteplikt	JA/NEI	Sktl. § 2-1 (1) og § 2-3 (1) d og (2)
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) a jf. 5-6 (3) jf. sktbf. §§ 5-6-12 og 5-6-13
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2, nr. 1 a, jf. F. 30.12.1983 nr. 1974 §§ 4 og 5.
Kode	628	Godtgjørelse til kost og losji
	725	Godtgjørelse til besøksreiser

11.3 Arbeid i utlandet: norsk arbeidstaker, norsk arbeidsgiver

Skatteplikt	JA	Sktl. § 2-1 (1) og (9) og § 5-1 (1) jf. § 5-10 *
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a **
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (1) ***
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 Unntak: F 19.11.1990 nr. 932 § 1 nr. 2
Kode	113(-A)	Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i utlandet
	121(-A)	Fri bolig
	136(-A)	Trekkpliktige naturalytelser for arbeid utført i utlandet
	927(-A)	Lønn og annen godtgjørelse som ikke er skattepliktig for person som er medlem av folketrygden ****
	971(-A)	Lønn mv. for arbeidstaker ansatt på nettolønnsordning - arbeid utført i utlandet

En norsk arbeidstaker, dvs. en person som er skattemessig bosatt i Norge, er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for lønnsinntekt mv. selv om arbeidet er utført i utlandet, jf skatteloven § 2-1 (9).

* En person som er skattemessig bosatt i Norge og som har et sammenhengende arbeidsopphold utenfor riket av minst 12 måneders varighet, kan kreve den samlede skatten nedsatt med et beløp som tilsvarende den delen av skatten som faller på den lønnsinntekten som er opptjent i utlandet (1-årsregelen). Det er uten betydning hva som faktisk er betalt i skatt i utlandet av inntekten. Se skatteloven § 2-1 (10) og FSFIN § 2-1. Tilsvarende begrensninger i skatteplikten kan følge av skatteavtale med andre stater; se f.eks. den nordiske skatteavtalen artiklene 15 og 25 nr. 5 c. Spørsmål om skatteplikt rettes til skattekontoret.

** Når en arbeidstaker har inntekt som kan beskattes i utlandet etter en skatteavtale, og Norge skal avbøte dobbeltbeskatning etter enten kreditmetoden eller den alternative fordelingsmetoden, kan arbeidstakeren søke om nytt skattekort med lavere trekk i Norge. Tilsvarende gjelder når det er sannsynlig at arbeidstakeren vil oppfylle vilkårene for skattenedsettelse etter 1-årsregelen.

*** Hovedregelen er at avgiftsplikten følger innberetningsplikten jf. folketrygdloven § 23-2 (1). Unntak fra avgiftsplikten kan foreligge etter Rådsforordning nr. 1408/71, og etter trygdeavtaler med andre land. Rådsforordningen og trygdeavtalene inneholder regler om hvilket lands trygdeordning en arbeidstaker skal være omfattet av. Unntak fra avgiftsplikten forutsetter at det foreligger dokumentasjon fra trygdemyndighetene som bekrefter at arbeidstakeren ikke er trygdet i Norge.

Etter Rådsforordningen skal sosiale avgifter betales i det landet hvor arbeidstakeren er omfattet av trygdeordningen. Når en arbeidstaker er omfattet av trygdelovgivningen i arbeidslandet, har arbeidsgiver en generell plikt til selv å ta kontakt med myndighetene i det andre landet for å få informasjon om hvilke avgifter som skal betales, og om de praktiske rutiner for å bli registrert som arbeidsgiver og for innbetaling av avgift.

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av godtgjørelse for religiøst, humanitært eller filantropisk arbeid utført av person utstasjonert i utlandet av misjonsselskap, menighet eller humanitær organisasjon, når oppholdet i utlandet varer i minst to år. Se folketrygdløven § 23-2 (9).

For at beskatningen av lønnsinntektene skal bli korrekt er det svært viktig at arbeidsgiveren angir korrekt tidsperiode og land på lønns- og trekkoppgaven. Dersom deler av lønnen kan tilskrives arbeid i Norge skal dette innberettes i kode 111-A.

Innberetningskodene skal brukes uten A ved innberetning av ikke avgiftspliktige ytelser. Eksempel: Arbeidet utføres i et EØS-land eller land Norge har trygdeavtale med, og det ved særskilt melding fra norsk trygdemyndighet fremgår at arbeidstakeren er unntatt fra norsk trygd.

**** Ny kode 927-A som skal tas i bruk ved lønnsinnberetningen for 2011. Koden omfatter bare lønn som ikke er skattepliktig i Norge, og koden skal bare benyttes for lønn mv. til:

- Grensegjengere skattemessig bosatt i Sverige eller Finland.
- Utenlandske arbeidstakere som driver landtransport i to eller flere EØS-land.
- Utenlandsk flypersonell som arbeider i to eller flere EØS-land.
- Personer skattemessig bosatt i et annet nordisk land eller EØS-land utenfor Norden som arbeider om bord i norskregistrerte fiskefartøyer.

For mer informasjon se kodeteksten i kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver.

For andre ytelser, se kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver.

11.4 Arbeid i utlandet: utenlandsk arbeidstaker, norsk arbeidsgiver

Skatteplikt	NEI	
Trekkplikt	NEI	Sktbl. 5-6 (1) a, jf. 5-6 (3), jf. sktbf. § 5-6-18 c
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2 (1), jf. (9) *
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a-c, jf. F.19.11.1990 nr. 932 § 1 nr. 3 a **
Kode	113(-A)	Lønn og annen godtgjørelse for arbeid utført i utlandet
	121(-A)	Fri bolig
	136(-A)	Trekkpliktige naturalytelser for arbeid utført i utlandet
	927(-A)	Lønn og annen godtgjørelse som ikke er skattepliktig for person som er medlem av folketrygden ***

* Det er ikke avgiftsplikt på lønn mv. til utenlandsk arbeidstaker (dvs. arbeidstaker som er utenlandsk statsborger og ikke skattemessig bosatt i Norge) når arbeidet er utført i utlandet og vedkommende ikke er medlem i norsk trygd.

For mer informasjon om medlemskap i norsk trygd viser vi til folketrygdlovens kapittel 2 og NAV.

Avgiftsplikt kan foreligge etter Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 og etter trygdeavtaler med andre land som inneholder regler om hvilket lands trygdeordning en arbeidstaker skal være omfattet av. For eksempel kan det oppstå avgiftsplikt i Norge etter rådsforordningens regler for personer som tilhører kjørende, seilende, eller flygende personell i en virksomhet som driver internasjonal transport. Slike arbeidstakere skal som hovedregel være omfattet av trygdeordningen i det landet der virksomheten har sete.

En norsk arbeidsgiver har en generell plikt til selv å ta kontakt med myndighetene i det andre landet for å få informasjon om hvilke avgifter som skal betales, og om de praktiske rutinene for å bli registrert som arbeidsgiver og for innbetaling av avgift.

** Unntak i forskrift 19.11.1990 nr. 932 § 1 nr. 3 a for lønnsutbetalinger vedrørende arbeid i utlandet når mottakeren ikke er skattemessig bosatt i Norge og utbetalingen skal belastes et fast driftssted som arbeidsgiveren har i et land som Norge har skatteavtale med.

For at beskatningen av lønnsinntektene skal bli korrekt er det svært viktig at arbeidsgiveren angir korrekt tidsperiode og land på lønns- og trekkoppgaven. Dersom deler av lønnen gjelder arbeid utført i Norge skal dette innberettes i kode 111-A eller 129.

**** Ny kode 927-A som skal tas i bruk ved lønnsinnberetningen for 2011. Koden omfatter bare lønn som ikke er skattepliktig i Norge, og koden skal bare benyttes for lønn mv. til:

- Grensegjengere skattemessig bosatt i Sverige eller Finland.
- Utenlandske arbeidstakere som driver landtransport i to eller flere EØS-land.
- Utenlandsk flypersonell som arbeider i to eller flere EØS-land.
- Personer skattemessig bosatt i et annet nordisk land eller EØS-land utenfor Norden som arbeider om bord i norskregistrerte fiskefartøyer.

For mer informasjon se kodeteksten i kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver.

For andre ytelser, se kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver.

11.5 Styrehonorar mv. - utlending

Skatteplikt	JA	Sktl. §§ 2-3 (1) e og 5-10 (1) b
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (2) *
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 d, jf. F. 19.11.1990 nr. 932 § 1 nr. 3 b
Kode	114(-A)	Styrehonorar mv. (utlending)

Personer som er skattemessig bosatt i utlandet er skattepliktig til Norge for styrehonorar fra selskap hjemmehørende i Norge. Dette gjelder selv om styremøtene blir holdt i utlandet. De fleste skatteavtaler har (vanligvis i artikkel 16), en bestemmelse om at styregodtgjørelse og annet lignende vederlag som en person bosatt i én stat, får i egenskap av medlem av styret eller lignende organ i et selskap hjemmehørende i en annen stat, kan skattlegges i den stat selskapet er hjemmehørende.

* Arbeidsgiveren kan unnlate å beregne arbeidsgiveravgift av styrehonorar for styrearbeid utført i utlandet når styremedlemmet er utenlandsk statsborger som ikke er trygdet i Norge jf. folketrygdløven § 23-2 (9).

I andre tilfeller kan arbeidsgiveren bare unnlate å beregne arbeidsgiveravgift av styrehonorar når det blir lagt frem en bekreftelse fra norsk eller et annet lands trygdemyndighet om at styremedlemmet er omfattet av trygdeordningen i bostedslandet, jf. EØF nr. 1408/71, artikkel 14 nr. 2 b. Om styrearbeidet utføres i Norge og/eller utlandet har ingen betydning, men styremedlemmet må utføre annet arbeid i bostedsstaten for å være omfattet av bostedslandets trygdeordning. Se også trygdeavtaler med stater utenfor EØS-området.

11.6 Utenlandske artister og idrettsutøvere

Utenlandske artister og idrettsutøvere (heretter: artister) som deltar i arrangement eller opptre som artist i Norge, skal beskattes etter lov 13.12.1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister mv. (artistskatteloven).

Skatteplikt etter artistskatteloven avløses av skatteplikt etter skatteloven fra og med inntektsåret forut for det inntektsåret da vilkårene for å anses som bosatt i Norge er oppfylt. Artisten anses som bosatt når oppholdet i Norge overstiger 183 dager i løpet av en tolv månedersperiode eller 270 dager i løpet av en trettiseks månedersperiode. Oppholdet trenger ikke å være sammenhengende. En utenlandsk artist som blir skattepliktig som bosatt i Norge i 2012, skal lignedes etter de alminnelige reglene i skatteloven også for inntektsåret 2011. En utenlandsk artist som blir skattemessig bosatt i Norge, skal fortsatt lignedes av Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Sentralskattekontoret utsteder skattekort med forskuddstrekk eller skriver ut forskuddsskatt til artisten. Trukket skatt etter artistskatteloven omgjøres til forskuddstrekk eller forskuddsskatt.

Utenlandske artister som anses å ha tatt fast opphold i Norge, skal lignedes av skattekontoret.

Artistskatt

Den som engasjerer utenlandske artister eller arrangerer forestilling hvor utenlandske artister skal delta, skal melde fra om arrangementet til Sentralskattekontoret for utenlandssaker på skjema "Melding fra arrangør/plassutleier om artist(er)" (RF-1091). På bakgrunn av de opplysninger som er gitt i meldeskjemaet, vil sentralskattekontoret utstede en oppgjørsblankett (RF-1092) til den som er pliktig til å trekke og innbetale skatt etter artistskatteloven. Den som er trekkpliktig, skal fylle ut oppgjørsblanketten, beregne skatten, foreta trekk i forbindelse med utbetalingen av honoraret samt innbetale skatten til Skatteoppkrever utland. Både innsendelse av oppgjørsblankett og innbetaling av skattetrekket må skje innen 7 dager etter at skatten er trukket.

Det er den som utbetaler honorar, som er ansvarlig for å trekke og innbetale skatt. Dersom det ikke er noen norsk arrangør som står for arrangementet, er den som stiller plass til rådighet for utenlandske artister eller arrangører, ansvarlig for at skatt blir trukket og innbetalt, forutsatt at plassutleieren har hatt tilgang til inntektene fra forestillingen ved billettsalg etc. Dersom det ikke er noen norsk arrangør eller plassutleier som kan holdes ansvarlig, er artisten selv ansvarlig for å trekke og innbetale skatt.

Lønnsoppgaveplikt

Når en utenlandsk artist blir skattemessig bosatt i 2011, har den som er arbeidsgiver på det tidspunkt artisten blir

skattepliktig som bosatt, plikt til å sende lønnsoppgave over lønn mv. som er utbetalt til artisten i 2011 i perioden før artisten blir skattepliktig som bosatt. Inntekten skal innberettes i kode 915-A. Lønn mv. utbetalt i 2011, i perioden etter at artisten er blitt skattepliktig som bosatt, skal innberettes i kode 111-A ev. 129.

Den som er arbeidsgiver på det tidspunkt artisten blir skattepliktig som bosatt, har også plikt til å sende lønnsoppgave over lønn mv. som er utbetalt til artisten i 2010. Inntekten innberettes i kode 915-A. Ved innberetning av lønn for to inntektsår, skal koden brukes to ganger.

Når koden omfatter ytelser som ikke er avgiftspliktige, skal koden brukes uten angivelse av "-A", for eksempel når det ved blankett E-101 eller særskilt melding fra norsk trygdemyndighet fremgår at lønnstakeren er unntatt fra norsk trygd. Under beløp innberettes lønnsutbetalinger opptjent før bosettingskravet etter skatteloven ble oppfylt. Det skal i tillegg gis opplysninger om inntektsår, i hvilket tidsrom inntekten er opptjent og trukket artistskatt.

For artister med nettolønnsordning skal samlet brutto godtgjørelse etter oppgrossing innberettes i kode 915-A, for perioden før artisten blir skattepliktig som bosatt. Under oppgrossingsgrunnlag innberettes samlet netto godtgjørelse (skattepliktig del) dvs. grunnlaget for oppgrossing. I oppgrossingsgrunnlaget inngår kontant lønn og trekkpliktige naturalytelser, utgiftsgodtgjørelser mv. (kun skattepliktig del). Skattepliktig del skal beregnes etter norske regler. Lønn mv. utbetalt i inneværende år, i perioden etter at artisten er blitt skattepliktig som bosatt, skal innberettes i kode 961-A ev. 971-A

Frem til det tidspunktet artisten blir skattepliktig som bosatt, skal meldeskjema RF-1091 sendes til Sentralskattekontoret for utenlandssaker på vanlig måte. Lønnsoppgaveplikten kommer i tillegg for dette tidsrommet.

For mer informasjon om beskatning av utenlandske artister:

- Sentralskattekontoret for utenlandssaker
Pb 8031, 4068 Stavanger
Telefon: 51 96 96 00, Telefaks: 51 96 96 96
E-post: sfu@skatteetaten.no
skatteetaten.no
- Lignings ABC under "Utland-bosatt hjemmehørende i utlandet", punkt 10

12 Forsikringer

12.1 Behandlingsforsikring

Arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens premie

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf § 3 nr. 6 a
Kode	116-A	(Kode 230-A i pensjonsforhold)

Behandlingsforsikring skal dekke arbeidstakeres kostnader til hurtig behandling ved sykdom eller skade, med sikte på at den enkelte skal komme raskt tilbake i ordinært arbeid for vedkommende arbeidsgiver.

Arbeidsgiverens dekning av premie til behandlingsforsikring for arbeidstakere anses som dekning av private behov for helsetjenester, og premien skal derfor fullt ut behandles som lønn. Dette gjelder også for arbeidsgiverens dekning av forsikringsordning som går ut på at arbeidstakeren sikres hurtig operasjon på privat sykehus, se FIN i Utv. 1999 side 984.

Om fordel ved å delta i ordning med bedriftshelse-tjeneste mv., se punkt 9.24.

12.2 Gruppelivsforsikring

Arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens premie

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 6 a
Kode	116-A	(Kode 230-A i pensjonsforhold)

Gruppelivsforsikring er betegnelsen på en livsforsikring som er tegnet på vegne av en gruppe, for eksempel alle arbeidstakerne i en bedrift. I mange tilfeller er den en del av ansettelsesavtalen, men den kan også være knyttet til et forenings- og/eller organisasjonsmedlemskap. En gruppelivsforsikring er kapitalforsikring uten sparedel og består bare av en risikodel og en kostnadsdel. Gruppelivsforsikringen sikrer utbetaling av en bestemt forsikringssum hvis den forsikrede dør i forsikringsperioden, f.eks. før fylte 67 år. Dør han etter dette tidspunkt har de etterlatte ikke noe krav mot selskapet.

Når arbeidsgiveren betaler premien for en gruppelivsforsikring på arbeidstakernes liv og helse, med arbeidstakerne som formelt oppnevnt, avtalt eller

underforstått begunstiget, skal premien behandles fullt ut som lønn. Dette gjelder også for engangspremie. Den delen av premien som er oppgavepliktig for den enkelte arbeidstaker, blir normalt meddelt arbeidsgiveren av forsikringsselskapet.

12.3 Individuell livsforsikring

Arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens premie

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a eller b, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 6 a eller nr. 7
Kode	116-A	(Kode 230-A i pensjonsforhold)

Livsforsikring er en forsikringsordning hvor selskapets forpliktelser er knyttet til den forsikredes liv eller helse. Livsforsikringene kan deles i to hovedgrupper, kapitalforsikringer (normalt med en engangsutbetaling) og livrente/ pensjonsforsikringer (alltid løpende ytelser). Dette er forsikringsprodukter som kommer til utbetaling ved død, oppnådd alder, uførhet på grunn av sykdom, invaliditet etter ulykkeskader og dagpenger ved forbigående arbeidsuførhet pga. sykdom eller ulykke.

Betaler arbeidsgiveren premien for en livsforsikring på en arbeidstakers liv og helse, med arbeidstakeren som formelt oppnevnt, avtalt eller underforstått begunstiget, skal premien behandles fullt ut som lønn. Dette gjelder også for engangspremie. Dette gjelder selv om arbeidsgiveren tegner forsikringen og står som forsikringstaker (eier) overfor forsikringsselskapet, da det er det reelle underliggende forhold som skal legges til grunn. Det er uten betydning om begunstigelsen er gjenkallelig eller ugjenkallelig. Dersom livsforsikringen er en kapitalforsikring med oppsparing tegnet på arbeidstakerens liv, kan det legges til grunn at arbeidstakeren er begunstiget og arbeidstakeren skal da skattelegges for de betalte premier, se FIN i Utv. 1986 side 54.

Livsforsikring (kapitalforsikring) eller kontobasert kapitalforsikring

Premie til kapitalforsikring dekker en risikodel, en kostnadsdel og i visse tilfeller også en sparedel. Ved kapitalforsikring (med eller uten oppsparing) sikres det utbetaling av en bestemt sum, enten i et engangsbøyle eller et bestemt antall ganger (inntektsforsikring). Forsikringstilfellet kan inntreffe ved dødsfall, ved dødsfall i løpet av et bestemt antall år (risiko- eller korttidsforsikring), ved at den forsikrede blir ufør, oppnår en viss alder eller dør før denne alder oppnås (sammensatt forsikring).

Gjeldsforsikring

Gjeldsforsikring er kapitalforsikring uten oppsparing i den utstrekning utbetalingen ikke overstiger restgjelden ved den forsikredes død. Forsikringssummen utbetales til långiveren ved dødsfall innenfor forsikringstiden. Den kan også omfatte utbetaling til långiveren ved uførhet eller invaliditet på grunn av en ulykke eller sykdom.

Livrenteforsikring – individuell livrente

Er livsforsikringen tegnet som en livrenteforsikring, utbetaler selskapet en løpende ytelse (renten) som bortfaller hvis rentenyteren dør. Renten kan begynne å løpe straks, eller ved et bestemt fremtidig tidspunkt (opsatt livrente) eller ved en persons død (overlevelsesrente). Renten kan opphøre ved et bestemt fremtidig tidspunkt selv om rentenyteren lever lenger (opphørende livrente). Forsikringsteknisk er en pensjonsforsikring også en livrenteforsikring, men de ordningene som skal behandles skattemessig som pensjon må holdes atskilt fra ordninger som skattemessig behandles som livrente, jf. FSFIN § 5-41.

Om livrenteforsikring som sikkerhet for arbeidsgiverens fremtidige forpliktelser til å utbetale pensjon over driften og som avløsning av en løpende pensjonsforpliktelse, se punkt 13.4.

12.4 Kollektiv livrenteforsikring

Arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens premie

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-12 (6)
Trekkplikt	JA	Skdbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (4)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 6 a
Kode	116-A	(Kode 230-A i pensjonsforhold)

En kollektiv livrenteforsikring benyttes for å gi ytelser ut over det som kan ytes i en tjenestepensjonsordning som behandles som pensjon i forhold til skattereglene. Dette kan for eksempel være tilleggs pensjon for arbeidstakere med lønn over 12G. Som kollektiv livrente regnes forsikring i arbeidsforhold som omfatter flere personer i en nærmere angitt gruppe, og eventuelt ektefelle, barn eller lignende, jf. FSFIN § 5-41-2 bokstav n. Forsikringsavtalen skal inneholde klart definerte objektive vilkår for medlemskap i forsikringsordningen, og ordningen må være generell og omfatte alle som fyller vilkårene. Videre må vilkårene være de samme for alle som er medlemmer av ordningen. Se Utv. 1996 side 398.

Arbeidsgiverens betaling av premie til kollektiv livrente er skattepliktig som naturalytelse for arbeidstakerne som er medlem i forsikringsordningen. Premiebeløpet anses

som en fordel vunnet ved arbeid for arbeidstakerne, og fordelen fastsettes til det enkelte medlems andel av den årlige premien til ordningen, jf. skatteloven § 5-12 (6). Arbeidsgiveren skal fordele premien til den kollektive livrenteforsikringen på de enkelte arbeidstakerne og innberette beløpet i kode 116-A på lønns- og trekkoppgaven.

Skattepliktige utbetalinger fra kollektiv livrente opprettet fra og med 1. januar 2007 innberettes i kode 238. Under denne kode innberettes også utbetalinger fra livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring hvor det ikke har blitt gitt inntektsfradrag ved ligningen.

Skattepliktige utbetalinger fra kollektiv livrente opprettet før 1. januar 2007 innberettes i kode 211 eller 212-A. Under denne kode innberettes også utbetalinger fra livrente som er tegnet som fortsettelsesforsikring hvor det har blitt gitt inntektsfradrag ved ligningen.

12.5 Reise-, ferie- og fritidsforsikring

Arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens premie

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 6 a
Kode	116-A	(kode 230-A i pensjonsforhold)

En reiseforsikring er en kombinert reise- og ulykkesforsikring som dekker tap/skade på reisegods og person i forbindelse med en reise. Forsikringen kan gjelde for en enkelt person eller en hel familie.

Dekker forsikringen kun tjenestereiser er dette en tjenesteutgift som ikke behandles etter ovennevnte regler. Dekker forsikringen i tillegg private reiser i forbindelse med ferie og fritid skal den del av premien som dekker private forhold lønnsinnberettes, herunder den delen av premien som dekker familien.

12.6 Syke- og ulykkesforsikring, samt yrkesskadeforsikring

Arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens premie

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 6 a
Kode	116-A	(Kode 230-A i pensjonsforhold)

Syke- og ulykkesforsikring

Ved private syke- og ulykkesforsikringer yter forsikringsselskapet:

- engangserstatning ved dødsfall eller livsvarig invaliditet på grunn av ulykke som rammer den forsikrede
- dagpenger ved ulykke som rammer den forsikrede og som forårsaker forbigående arbeidsuførhet
- dagpenger ved sykdom som rammer den forsikrede og som forårsaker arbeidsuførhet.

Forsikringen kan være tegnet som gruppeforsikring eller individuell forsikring.

Dekker arbeidsgiveren premie til syke- og ulykkesforsikring for arbeidstakeren, skal premien behandles som lønn.

Yrkesskadeforsikring

Arbeidsgiverens innbetaling av premie etter lov av 16.06.1989 nr. 65 om yrkesskadeforsikring regnes ikke som skattepliktig inntekt for arbeidstakeren og skal ikke innberettes, se FINs uttalelse inntatt i Sk-melding nr. 5/1991 i Utv. 1991 side 293. Denne forsikringen dekker arbeidsgiverens normale erstatningsansvar, og omfatter følgende tilfeller:

- skade og sykdom forårsaket av arbeidsulykke
- skade og sykdom som skyldes påvirkning i yrket fra skadelige stoffer eller arbeidsprosesser
- skade og sykdom som i medhold av folketrygdloven § 13-4 er likestilt med yrkesskade.

Dekkes forsikringstilfeller ut over dette, er merpremien skattepliktig inntekt for arbeidstakeren, og skal innberettes i kode 116-A.

13 Pensjon og pensjonsordninger

13.1 Avtalefestet pensjon (AFP)

Arbeidsgiveren betaler premie og egenandel av den årlige pensjonen til fordel for arbeidstakeren

Skatteplikt	NEI	Fast ligningspraksis, jf. Ot.prp. nr. 7 (1987-88)
Trekkplikt	NEI	Fast praksis, jf. Ot.prp. nr. 7 (1987-88)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (4)
Oppgaveplikt	NEI	Fast praksis, jf. Ot.prp. nr. 7 (1987-88)

Avtalefestet pensjon (AFP) er en avtalt førtidspensjonsordning mellom hovedorganisasjonene i arbeidslivet og staten, med formål å gi arbeidstakere muligheten til å gå av med alderspensjon før de når pensjonsalderen i folketrygden (67 år). Fra 1. mars 1998 er nedre aldersgrense for AFP 62 år.

I henhold til folketrygdloven § 23-2 (4) skal det betales arbeidsgiveravgift av samtlige former for økonomiske

bidrag og tilskudd fra arbeidsgivere og det offentlige til AFP-ordningen. Dette omfatter både de beløpene arbeidsgiveren innbetaler i premietilskudd, statens tilskudd og arbeidsgiverens egenandel av den årlige pensjonen. Avgiftsplikten knytter seg til den faktiske innbetalingen, herunder administrasjons-kostnader.

Arbeidsgiveren skal ta de avgiftspliktige beløpene til AFP med i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift på terminoppgaven for den terminen betalingen er foretatt. Grunnlaget fordeles på de ulike avgiftssoner i samme forhold som arbeidsgiverens øvrige avgiftspliktige ytelser i samme termin fordeler seg. Avgiftspliktige tilskudd og premier til pensjonsordninger skal tas med på en egen linje i punkt 2.3 i terminoppgaven. De avgiftspliktige beløpene skal også spesifiseres i årsoppgaven for arbeidsgiveravgift.

Fra 1. januar 2011 skal utbetalinger av pensjon i ny AFP i privat sektor innberettes i kode 243, mens utbetalinger i eldre, løpende AFP skal innberettes i kode 227.

13.2 Individuell pensjonsordning (IPS)

Arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens premie

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-10 a
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) a, jf. § 5-8 (2), jf. sktbf. § 5-8-30
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (3)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 a eller b, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 6 a eller nr. 7
Kode	116-A	(Kode 230-A i pensjonsforhold)

Den skattefaviserte individuelle pensjonsordningen (IPS) skal gi rett til alderspensjon, men kan i tillegg omfatte forsikringer som dekker innskuddsfritak eller premiefritak ved uførhet, jf. lov 27.06.2008 nr. 62 om individuell pensjonsordning. Pensjonsavtalen kan også omfatte forsikringer som gir rett til uførepensjon eller andre uføreytelser, rett til etterlattepensjon til ektefelle, registrert partner eller samboer, samt rett til barnepensjon. Den individuelle pensjonsordningen kan avtales som en individuell pensjonsspareavtale eller som en individuell pensjonsforsikringsavtale.

Årlig innbetaling av innskudd, premie og vederlag til ordningen er begrenset oppad til kr 15 000 per person, hvorav minst en tredjedel av årlig innbetaling skal gå til alderspensjon. I tillegg til at det gis et årlig fradrag i skattepliktig inntekt på inntil kr 15 000, utsettes skattelegging av avkastning av pensjonskapitalen til midlene utbetales. Utbetalingene skattelegges som pensjon.

Når arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens innbetaling/premie til en individuell pensjonsordning skal innbetalt beløp/premie fullt ut behandles som lønn.

13.3 Kollektiv pensjonsordning (herunder obligatorisk tjenstepensjon - OTP)

Arbeidsgiveren betaler premie/tilskudd til kollektive pensjonsordninger til fordel for arbeidstakeren.

Skatteplikt	NEI	Fast ligningspraksis, jf. Ot.prp. nr. 7 (1987-88)
Trekkplikt	NEI	Fast praksis, jf. Ot.prp. nr. 7 (1987-88)
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (4)
Oppgaveplikt	NEI	Fast praksis, jf. Ot.prp. nr. 7 (1987-88)

Med kollektive pensjonsordninger menes her kun avtaler som behandles som pensjon i forhold til skattereglene (som foretakspensjon og innskuddspensjon). Pensjonsordninger som er dekket gjennom kollektiv livrente-forsikring er omtalt i punkt 12.4.

Obligatorisk tjenstepensjon

Etter lov 21.12.2005 nr. 124 om obligatorisk tjenstepensjon (OTP-loven) har arbeidsgivere plikt til å ha pensjonsordning for sine arbeidstakere, enten i form av foretakspensjon eller som innskuddspensjon. Disse ordningene skal sikre arbeidstakerne alderspensjon i samsvar med nærmere angitte krav.

Foretakspensjon

Foretakspensjon reguleres i lov 24.03.2000 nr. 16 om foretakspensjon (foretakspensjonsloven). Den vanligste varianten av foretakspensjon er ytelsesbasert alderspensjon, som kjennetegnes av at pensjonen er definert som fastsatte ytelser, ofte som en bestemt andel av medlemmets lønn ved pensjonsalder. Pensjonen er garantert av pensjonsinretningen og uavhengig av den faktiske avkastningen som oppnås på de innbetalte premiene. Ytelsene fra foretakspensjonsordningen skal sikre arbeidstakerne rett til alderspensjon i tillegg til de ytelsene som til enhver tid utbetales i henhold til folketrygdloven. Foretakspensjon kan også organiseres som engangsbetalt alderspensjon.

Premie til foretakspensjonsordning betalt av arbeidsgiveren beskattes ikke hos arbeidstakerne.

Innskuddspensjon

Innskuddspensjon reguleres i lov 24.11.2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold (innskuddspensjonsloven). Innskuddspensjon kjennetegnes ved at foretaket (arbeidsgiveren) betaler inn fastsatte årlige innskudd til pensjonsordningen. Innskuddene skal sikre arbeidstakerne retten til alderspensjon i tillegg til de ytelsene som til enhver tid utbetales i henhold til folketrygdloven. Innskuddene utgjør, med tillegg av avkastningen på de innbetalte innskuddene, arbeidstakerens pensjonskapital. Pensjonskapitalen kan ved oppnådd pensjonsalder benyttes til kjøp av pensjonsforsikring eller til annen

årlig utbetaling av ytelser. Størrelsen på de årlige utbetalingene vil avhenge av pensjonskapitalens størrelse ved oppnådd pensjonsalder, da arbeidstakeren i innskuddspensjonsordninger ikke sikres en fastsett yttelse, slik som i foretakspensjonsordninger.

Innskudd betalt av arbeidsgiveren til innskuddspensjonsordning beskattes ikke hos arbeidstakerne.

Arbeidsgiveravgift

Det skal betales arbeidsgiveravgift av arbeidsgiverens og det offentlige tilskudd til livrente- og pensjonsordninger, jf. folketrygdløven § 23-2 (4). Dette gjelder både premie og tilskudd til obligatorisk tjenstepensjon.

Arbeidsgiverens innbetalinger til premiefond (foretakspensjon) og innskuddsfond (innskuddspensjon) anses som tilskudd til pensjonsordning og skal tas med i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift. Det skal imidlertid ikke svares arbeidsgiveravgift hvis årets premie dekkes ved overføringer fra premiefondet eller innskuddsfondet, herunder renter. Avgiftsplikten omfatter også den del av tilskuddet til en kollektiv pensjonsordning i enkeltpersonforetak som skal dekke pensjonsrettigheter for eieren, i den grad eierens andel av premien ikke kan individualiseres.

Avgiftsplikten knytter seg til den faktiske innbetalingen, og omfatter de tilskudd og omkostninger som gir arbeidstakerne en direkte rett til pensjon fra ordningen. Dette vil gjelde pensjonsleverandørens vederlag for administrasjon av ordningen (administrasjonskostnader), vederlag for forvaltning av pensjonskapitalen (forvaltningsomkostninger) og andre finansieringskostnader som arbeidsgiveren betaler (for eksempel garantikostnader, fakturagebyr og lignende). Som administrasjonskostnader regnes ikke forsikringsmeglerhonorar eller andre kostnader i forbindelse med formidling av tjenstepensjonsordningen eller kostnader ved flytting av pensjonsavtalen til en annen pensjonsleverandør. Det skal betales avgift av betalinger foretatt etter 1. januar 1988, selv om man nå betaler en forhøyet premie som følge av at man har betalt inn for lite i premie før denne dato.

De avgiftspliktige beløpene skal tas med i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift på terminoppgaven for den terminen hvor betalingen er foretatt, jf. § 3 i forskrift 02.12.1997 nr. 1385 om beregning og fastsetting mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden. Grunnlaget fordeles på de ulike avgiftssoner i samme forhold som arbeidsgiverens øvrige avgiftspliktige ytelser i samme termin fordeler seg. Avgiftspliktige tilskudd og premier til pensjonsordninger skal tas med på en egen linje i punkt 2.3 i terminoppgaven. De avgiftspliktige beløpene skal også spesifiseres i årsoppgaven for arbeidsgiveravgift.

Arbeidstakerens egenbetaling

Blir en arbeidstaker trukket i lønn for en egenandel til foretakspensjon eller innskuddspensjon, skal egenandelen, såfremt den er innbetalt til pensjonsordningen, innberettes i kode 312 på lønns- og trekkoppgaven. Arbeidsgiverens avgiftspliktige andel utgjør da årets innbetaling av premie/innskudd og andre avgiftspliktige tilskudd, fratrukket det som er innberettet i kode 312.

Tilbakeføringer fra premiefond/innskuddsfond

Ved tilbakeføring til arbeidsgiveren av midler fra premiefond/innskuddsfond i medhold av foretakspensjonsloven § 10-4, jf. § 16-2 (19) og innskuddspensjonsloven § 9-4, skal det ikke foretas noen tilbakeføring av arbeidsgiveravgiften, jf. SKD-melding nr. 9/2002 pkt. 15.

Det samme gjelder ved tilbakeføring av midler fra premiefond/innskuddsfond i forbindelse med avvikling av pensjonsordningen i medhold av foretakspensjonsloven § 15-3 og innskuddspensjonsloven § 13-3.

13.4 Pensjon betalt over driften

Pensjon betalt av arbeidsgiveren over driften

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-40 flg., § 12-2 b, Sktl. § 2-3 (4)
Trekkplikt	JA	Sktbl. §§ 5-6 (1) b og g
Avgiftsplikt	JA	Ftrl. § 23-2 (4)
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 b, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 3 nr. 7
Kode	212-A	(pensjon og livrenter som har begynt å løpe etter 01.01.88)
	211	(pensjon og livrenter)
	225	(etterbetaling av pensjon)
	228-(A)	(barnepensjon)
	247-(A)	(uførepensjon)

Utbetaling av pensjon fra den tidligere arbeidsgiveren er skattepliktig inntekt for pensjonisten. Dette gjelder også eventuell del av pensjonen som etter avtalen ytes på grunn av arbeidstakerens forsørgelse av ektefelle, barn mv. Etter den tidligere arbeidstakerens død skattlegges eventuell pensjon hos den etterlatte som er pensjonsberettiget.

Det skal betales arbeidsgiveravgift av pensjon fra arbeidsgiveren når pensjonen har begynt å løpe etter 1. januar 1988, jf. folketrygdløven § 23-2 (4). Plikten til å svare arbeidsgiveravgift gjelder også engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon i arbeidsforhold som ikke er sikret ved premie og tilskudd, forutsatt at pensjonen begynte å løpe etter 1. januar 1988 (se nedenfor).

Er retten til etterlattepensjon regulert i en pensjonsavtale hvor alderspensjonen begynte å løpe før 1988, skal det heller ikke svares arbeidsgiveravgift av etterlattepensjonen selv om den begynner å løpe etter 1. januar 1988.

Kildeskatt på pensjon til personer som er skattemessig bosatt i utlandet

Personer som er skattemessig emigrert eller aldri har bodd i Norge, er i utgangspunktet skattepliktige i Norge for pensjon som utbetales fra Norge, jf skatteloven § 2-3 (4). Skatten er 15 prosent av brutto pensjon og den som utbetaler pensjonen skal trekke skatt.

Skatteplikten gjelder også for pensjoner utbetalt fra arbeidsgivere. En arbeidsgiver har derfor plikt til å trekke skatt av pensjon som utbetales til tidligere ansatte som er skattemessig bosatt i utlandet, jf. skattebetalingsoven § 5-6 (1) bokstav g. Arbeidsgiveren skal trekke 15 prosent skatt av brutto pensjon, og innberette trekket på den ordinære terminoppgangen. Oppgaven sendes arbeidsgiverens kontorkommune, med angivelse av skattekommune 2435 og sum trukket kildeskatt. Pensjonen innberettes i de vanlige pensjonskodene, og trukket kildeskatt innberettes i kode 950 på lønns- og trekkoppgangen. Kommunenummer 2435 Pensjon utland skal oppgis som skattyterens skattekommune.

Har en pensjonsmottaker vært skattemessig bosatt i Norge en del av året og har hatt pensjon eller andre inntekter i denne perioden, skal disse ytelsene innberettes på den skattekommunen der skattyteren var skattemessig bosatt. Oppgavegiveren må i slike tilfeller sende inn to lønns- og trekkoppgaver på skattyteren.

Det gjelder enkelte unntak fra skatteplikten:

- Norge kan i skatteavtale med et annet land ha fraskrevet seg retten til å beskatte pensjon som utbetales fra Norge.
- Personer som ikke har opptjent pensjonspoeng i den norske folketrygden er ikke skattepliktige for private pensjoner.

En pensjonsmottaker bosatt i utlandet som ikke skal betale skatt av pensjonsutbetalingen i Norge, må ta kontakt med skattekontoret og be om frikort. For mer informasjon se brosjyren "Nye regler om norsk kildeskatt på pensjon" (skatteetaten.no).

Alle henvendelser om kildeskatt på pensjon rettes til:
Skatt nord
Postboks 6310
9293 Tromsø
Telefon fra utlandet: +47 22 07 70 00
Telefon fra Norge: 800 80 000
E-post: skattnord@skatteetaten.no

Sikring av pensjon

Foreligger det en avtale om førtids- og/eller tilleggs-pensjon mellom arbeidsgiveren og arbeidstakeren, hvor det er forutsatt at pensjonen skal betales over driften, og man ønsker å sikre en slik fremtidig pensjonsutbetaling, kan arbeidsgiveren tegne en individuell livrente eller en kontobasert livsforsikring med sparing, med arbeidsgiveren som forsikringstaker/sikrede og arbeidstakeren som den sikrede.

Er forsikringen tegnet til fordel for arbeidsgiveren, som sikkerhet for hans forpliktelser til å utbetale pensjon over driften, skal premien ikke behandles som lønn og den er ikke arbeidsgiveravgiftspliktig.

Arbeidsgiveren har heller ikke krav på fradrag for premieinnbetalingen. Denne ordningen kan likestilles med sparing i bank eller tilsvarende, og forutsetter at det er arbeidsgiveren som får utbetalt forsikringen fra forsikringsselskapet. Når arbeidsgiveren senere utbetaler pensjon til tidligere arbeidstakere er dette fradragsberettiget for arbeidsgiveren. Arbeidsgiveren skal foreta forskuddstrekk, beregne arbeidsgiveravgift og innberette utbetalingene under kode 212-A på lønns- og trekkoppgangen.

Avløsning

Avløsning av pensjon over driften er skattepliktig som lønn dersom avløsningsbeløpet utbetales til arbeidstakeren før eller i forbindelse med opphør av arbeidsforholdet hos vedkommende arbeidsgiver. Arbeidsgiveren skal gjennomføre forskuddstrekk, beregne arbeidsgiveravgift og lønnsinnberette avløsningsbeløpet i kode 111-A.

I andre tilfeller skal avløsningsbeløpet behandles skattemessig som pensjon. Arbeidsgiveren skal da gjennomføre forskuddstrekk, beregne arbeidsgiveravgift og lønnsinnberette avløsningsbeløpet i kode 212-A.

Arbeidsgiverens avløsning av en aktuell løpende pensjon over driften vil ikke være skattepliktig i avløsningsåret dersom avløsningsbeløpet innbetales som en engangspremie til en livrente i et forsikringsselskap. Forutsetningen er at det foreligger et debitorskifte mellom arbeidsgiveren og forsikringsselskapet uten at eiendomsretten til polisen tiltransporteres den tidligere ansatte. De senere utbetalingene av livrenten skal fullt ut beskattes som pensjon.

Etterbetaling av pensjonsytelser

Pensjon er skattepliktig inntekt i det året pensjonsbeløpet utbetales, eventuelt tidligere, hvis det var adgang for mottakeren til å få beløpet utbetalt i et tidligere år (kontantprinsippet).

Ved etterbetaling av pensjon skal kode 225 benyttes ved lønnsinnberetningen. Her innberettes etterbetaling av

pensjons- og trygdeytelser for det året de gjelder. Kodene benyttes en gang for hvert av de tidligere årene etterbetalingen gjelder og er en spesifikasjon av etterbetaling som er innberettet under kodene 211, 212-A, 217-221, 223-224, 226-228, 232, 236, 240-243, 247 og kode 249. Etterbetalingen innberettes under "Etterbetaling". Under "Beløp" innberettes "0".

Eksempel:

Arbeidsgiveren har betalt ut for lite pensjon til en arbeidstaker. Pensjonen begynte å løpe etter 1.1.1988 (arbeidsgiveravgiftsplikt). Totalt utgjør beløpet kr 3000 og gjelder årene 2004 - 2010. Arbeidsgiveren må innberette dette på følgende måte:

Kode	Beløp	Tekst
212-A	kr 3000	
225	kr 0	Etterbet.: kr 300 År: 2004 Tidsrom: 01.01 – 31.12
225	kr 0	Etterbet.: kr 350 År: 2005 Tidsrom: 01.01 - 31.12
225	kr 0	Etterbet.: kr 350 År: 2006 Tidsrom: 01.01 - 31.12
225	kr 0	Etterbet.: kr 450 År: 2007 Tidsrom: 01.01 - 31.12
225	kr 0	Etterbet.: kr 450 År: 2008 Tidsrom: 01.01 - 31.12
225	kr 0	Etterbet.: kr 550 År: 2009 Tidsrom: 01.01 - 31.12
225	kr 0	Etterbet.: kr 550 År: 2010 Tidsrom: 01.01 - 31.12

Arbeidsgiveren må gjennomføre forskuddstrekk i utbetalingen etter skattekortet, eventuelt med 30 %, jf. skattebetalingsloven § 5-5 (1).

13.5 Pensjon i døds måneden

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1, jf. § 5-10, jf. § 5-50 (3)
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6
Avgiftsplikt	NEI	Ftrl. § 23-2
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 b, jf. F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 7
Kode	215	

Pensjon som avdøde hadde opptjent før dødsfallet anses normalt bare som arv dersom avdøde ikke hadde rettslig og faktisk adgang til å få pengene utbetalt før dødsfallet.

Skattedirektoratet har uttalt at pensjon i døds måneden skal anses som skattefri i sin helhet av praktiske årsaker. Det skal ikke foretas forskuddstrekk eller beregnes arbeidsgiveravgift av denne type ytelser, men ytelsen skal innberettes i kode 215.

13.6 Etterpensjon

Skattefri etterpensjon

Skatteplikt	NEI	Sktl. § 5-1, jf. § 5-40 (1)
Trekkplikt	NEI	Sktbl. § 5-6 (1) b
Avgiftsplikt	NEI	
Oppgaveplikt	NEI	Lignl. § 6-2 nr. 1 b
Kode	916	(Utbetaling inntil 1,5 G kan innberettes.)

All pensjon utbetalt etter dødsfallsmåneden regnes som etterpensjon. Avtale om etterpensjon kan fremgå av statlig/privat regulativ eller privat arbeidsavtale.

Etterpensjon tilsvarende 1,5 ganger grunnbeløpet i folketrygden (G) er skattefri, jf. skatteloven § 5-40 (1). Ved fastsettelsen av den skattefrie delen legges grunnbeløpet på tidspunktet for dødsfallet til grunn.

Etterpensjon, både skattefri og skattepliktig del, anses ikke som pensjon og går ikke inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. Utv. 1991 side 1493.

Skattepliktig etterpensjon

Skatteplikt	JA	Sktl. § 5-1 (1), jf. § 5-40 (1)
Trekkplikt	JA	Sktbl. § 5-6 (1) b, jf. § 5-8 (19)
Avgiftsplikt	NEI	
Oppgaveplikt	JA	Lignl. § 6-2 nr. 1 b F. 23.12.1988 nr. 1083 § 1, jf. § 3 nr. 12
Kode	214	(Utbetaling over 1,5 G)

Etterpensjon utover 1,5 G er skattepliktig inntekt for gjenlevende ektefelle, annen arving eller for dødsboet. Skattepliktig etterpensjon anses imidlertid ikke som personinntekt, jf. skatteloven § 12-2 bokstav b.

Etterpensjon, både skattepliktig og skattefri del, anses ikke som pensjon og går ikke inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, jf. Utv. 1991 side 1493.

14 Stikkordregister

Stikkord	Kap/punkt
Administrasjonskostnader, pensjonstilskudd	13.1, 13.3
Administrativ forpleining	9.23, 10.6
ADSL	9.12
AFP	13.1, 9.37
Aksjer - underkurs	9.1
Allmennyttig organisasjon	9.28, 9.29
Arbeid i utlandet - norsk arbeidstaker	11.3
Arbeid i utlandet - utenlandsk arbeidstaker	11.4
Arbeidsgiveravgift	4
Arbeidsgiver-/arbeidstakerregisteret	6
Arbeidsreise	8.1, 9.6, 9.36
Arbeidstøy	9.2
Artister - utenlandske	11.6
Avfinnelse	9.13, 9.37
Avgiftsgrunnlag	4.1
Avløsning pensjon over drift	13.4
Avtalefestede feriepenger	9.15
Avtalefestet pensjon (AFP)	9.37, 13.1
Bankgaranti, skattetrekk	3.4
Barnebidrag	3.2
Barnehage	9.4
Barnepass	1.2, 4.1, 9.27
Bedriftsbarnehage	9.4
Bedriftshelsetjeneste	9.24
Bedriftshytte	8.8
Bedriftsidrett	8.8
Bedriftskantine	8.8
Bedriftslegeordning	9.24
Behandlingsforsikring	12.1
Behandlingsutgifter	9.24
Besøksreise, pendler	9.6, 11.2
Beverting (kunder og forretningsforb.)	8.6
Bilgodtgjørelse	9.6
Billettløse reiser	10.2
Bokføring/bokføringsregler	5
Bolig, fri bolig	9.7
Bolig, skattemessig bosted	8.5
Bompenger/bompengeabonnement	9.8
Bonus	9.25
Bot	9.9
Bredbånd	9.12
Bruspenger	10.6
Bryllupsgave	9.19
Bøter/gebyr	9.9
Båt	9.31

Stikkord	Kap/punkt
Campingvogn	9.31
Datautstyr	9.10, 9.11
Diettgodtgjørelse	10
Drikkepenger	9.25
Dødsfall	9.14, 9.15, 9.26, 13.5
Ektefelle/families deltagelse på tjenestereise	9.16
Ektefellebidrag	3.2
Elbil	9.5
Elektronisk signatur	5.7
Elektroniske kommunikasjonstjenester	9.12
Endringsoppgaver	1.12
Erstatning ved oppsigelse	9.13
Ettergivelse av lån	9.30
Etterlønn	9.14
Etterpensjon	13.6
EØS-pendler	11.2
Fagforeningskontingent – arbeidsgivers dekning	9.22
Fagforeningskontingent – fradrag i trekkgrunnlaget	3.2
Fast arbeidssted	8.1
Fast bilgodtgjørelse	9.6
Fasttelefon	9.12
Fergekostnader	9.8
Ferieforsikring	12.5
Feriepenger	9.15, 9.26
Feriereise/deltakelse på tjenestereise	9.16
Firmabil	9.5
Foreningskontingent	9.22
Forenklet innberetningsordning	1.3
Foretakspensjon	13.3
Formuesgjenstand – kjøp/salg	9.17
Forsikringer	12
Forskuddstrekk	3
Fri avis	9.3
Fri bil	9.5
Fri bolig	9.7
Fri kost	9.18
Fri telefon	9.12
Fri transport	9.36
Fribeløp, arbeidsgiveravgift	4.3
Fritidsbolig/hytte	9.21
Fritidsbåt	9.31
Fritidsforsikring	12.5
Fritt losji	9.18
Frivillig organisasjon	9.28, 9.29
Fødselspenger	9.25, 9.40
Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver	2.1

Stikkord	Kap/punkt
Gaver i arbeidsforhold	9.19
Gebyr lønns- og trekkoppgaver	1.13
Gebyr, bot	9.9
Gjeldsforsikring	12.3
Grunnfondsbevis	9.1
Grupplivsforsikring	12.2
Helsestudio, treningssentre	8.8, 9.24
Hjemmekontor	9.20
Hjemme-PC	9.11
Honorarer	8.3, 9.25
Husleie (privat utgift)	9.7
Hybel/brakké-sats, diettgodtgjørelse	10.4
Hytte/fritidsbolig	9.21
Idrettsutøvere – utenlandske	11.6
Individuell livsforsikring	12.3
Individuell pensjonsordning (IPS)	13.2
Innskuddspensjon	13.3
Internett-abonnement	9.12
Introduksjonsstønad	4.1
IPS (individuell pensjonsordning)	13.2
IT (datautstyr)	9.10, 9.11
Jakt og fiske	8.6, 8.8
Jubileumsgave	9.19
Julefritak - forskuddstrekk	3.2
Julegave	9.19
Kantine (bedriftskantine)	8.8
Kildeskatt	3.1, 3.5
Kilometergodtgjørelse	9.6
Kjøp/salg av formuesgjenstand	9.17
Kjørebok	9.5
Kjøregodtgjørelse	9.6
Kollektiv livrenteforsikring	12.4
Kollektive pensjonsordninger	13.3
Kontantytelser	9.25
Kontingenter	9.22
Kontorgodtgjørelse	9.20
Kontrolloppstilling	2.2
Kost – fri kost	9.18
Kostbesparelse (pendlere)	9.23
Kostgodtgjørelse	10
Kurs-/konferanseopphold	10.6
Lastebil	9.5
Legebehandling mv.	9.24
Livrenteforsikring	12.3, 12.4
Livsforsikring (kapitalforsikring)	12.3
Losji – fritt losji	9.18
Lønn	9.25, 9.26
Lønn – allmenntilleggsorganisasjon	1.2, 9.29

Stikkord	Kap/punkt
Lønn – lån – utbytte	8.2
Lønn under sykdom	9.40
Lønns- og trekkoppgaver	1
Lønnsarbeid i hjemmet	1.2, 9.27
Lønnskutting	3.2
Lønnsoppgaveplikt	1.2
Lønnstaker – næringsdrivende	8.3
Lån – lønn – utbytte	8.2, 9.30
Lån i arbeidsforhold	8.2, 9.30
Matpenger, overtid	9.33
MMS	9.12
Mobiltelefon	9.12
Motorsykel	9.31
Måltidstrekk	10.3, 10.4, 10.6
Natttillegg	10.4
Naturalytelser – generelt	8.1
Nettavis	9.3
Nettolønnsordning, utland	11.1
Normrentesats	9.30
Næringsdrivende	8.3
Obligatorisk tjenestepensjon (OTP)	13.3
Omsorgspenger	9.40
Opphør av arbeidsforhold, erstatning	9.13
Opplysningsplikt SFU	7
Oppmerksomhetsgave	9.19
Oppsigelse	9.13, 9.37
Opsjoner	9.32
OTP (Obligatorisk tjenestepensjon)	13.3
Overtidsmat	9.33
Parkeringsgebyr	9.9
Pass av barn	1.3, 4.2, 9.27
Passasjer tillegg	9.6
PC	9.10, 9.11
Pendlere	8.5, 9.6, 9.18, 9.23, 11.2
Pendlergodtgjørelse- bil	9.6, 11.2
Pengegaver	9.19
Pensjon	13
Pensjon i døds måneden	13.5
Pensjon over drift	13.4
Pensjon, etterbetaling	13.4
Pensjonatsats, diettgodtgjørelse	10.4
Personalrabatt	9.34
Piggdekkavgift/gebyr	9.35
Premiefond, kollektiv pensjonsordning	13.3
Premier	9.19, 9.25
Priser/utmerkelse	9.25

Stikkord	Kap/punkt
Privat arbeidsgiver	1.3, 9.27
Privat overnatting, utgifter til kost og losji	10
Private kostnader	9.25
Provisjon	9.25
Påleggstrekk	3.3
Rabatt (personalrabatt)	9.34
Refusjon av sykepenger	4.1
Refusjon av utgifter	10.2
Regnskapsregler	5
Reise etter regning	10.2
Reise hjem – arbeid	8.1, 9.36
Reise med overnatting	10.4
Reise uten overnatting (dagsreise)	10.3
Reiseforsikring	12.5
Reiseregning	5, 9.6, 10
Reisestipend	9.38
Reiseutgifter (refusjon)	10.2
Rentefordel rimelig lån	9.30
Representasjon	8.6
Rimelig lån	9.30
Salg/kjøp formuesgjenstand	9.17
Selvstendig næringsdrivende	8.3
Skattekort	3.2
Skattemessig bosted (pendlere)	8.5
Skattetrekk	3
Skattetrekkskonto	3.4
Skifttillegg	9.25
Sluttvederlag	9.37
SMS	9.12
Smusstilllegg	9.2
Småutgifter (refusjon)	10.2
Solidaransvar	3.6
Standardfradrag (utlending)	11.2
Statens reiseregulativ	9.6, 10
Stipend	9.38
Styregodtgjørelse/-honorar	9.39, 11.5
Sykdom i hjemmet	9.40
Sykeforsikring	12.6
Sykepenger	9.25, 9.40
Sykepenger, refusjon	4.1
Tannlegebehandling	9.24
Telefon	9.12
Terminoppgave	3.5, 4.5
Tilhengertillegg	9.6
Tilleggssluttvederlag	9.37
Tilstelninger	8.8
Tjenestebolig	9.7
Tjenestereise	9.6, 10

Stikkord	Kap/punkt
Tort og svie	9.13
Trafikkbot	9.9
Travel pass	10.2
Trekkgrunnlag	3.2
Trekkoppgave	3.6
Treningscenter, helsestudio	8.8, 9.24
Trygdeytelser	9.40
Ulempetillegg	9.25
Ulykkesforsikring	12.6
Underholdsbidrag	3.2
Uniform	9.2
Utbytte - lønn - lån	8.2
Utdanning i arbeidsforhold	9.41
Utdanningsstipend	9.38, 9.41
Utenlandsk arbeidstaker	11
Utgifter til kost og losji på tjenestereise	10
Utgiftsgodtgjørelser - generelt	8.7
Utland	11
Utland, pendler	11.2
Utland, styrehonorar	11.5
Utland, tjenestereiser	10
Utleggstrekk	3.3
Utleie eiendom	9.20
Vareklær	9.2
Veldedig organisasjon/ institusjon	1.3, 9.29
Velferdstiltak	8.8
Verktøygodtgjørelse	9.42
Verneklær	9.2
Weekendopphold	8.8
Yrkesreise	8.1
Yrkesskadeforsikring	12.6
Årsoppgave for arbeidsgiveravgift	2.1