

Saker fra Skatteklagenemndas behandling – del III 2020

# Utsendt utenriks- tjenestemann



Seniorskattejurist  
Line Solli  
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Utsendte utenriks tjenestemenn som oppholder seg utenlands i norsk stats-tjeneste, anses bosatt i utlandet,<sup>1</sup> og vil kun være begrenset skattepliktig til Norge.<sup>2</sup> Artikkelen skal vise eksempler på hva som skal til for å bli ansett som utsendt utenriks tjenestemann.

Skattelovens utgangspunkt er at enhver person som er bosatt i riket, har plikt til å svare skatt.<sup>3</sup> Loven har imidlertid bestemmelser som både presiserer, begrenser og gir unntak fra dette utgangspunktet.

## Konkrete arbeidsoppgaver<sup>4</sup>

A hadde midlertidig stilling på en utenriksstasjon og var underlagt personalet der. Skattekontoret kunne ikke se at vedkommende utførte sine arbeidsoppgaver der.

Skattekontoret viste til at man må ha utenriksstasjonen som sitt arbeidssted for å kunne tjenestegjøre ved en utenriksstasjon.<sup>5</sup> Skattekontoret var av den oppfatningen at A ikke hadde tilstrekkelig tilknytning til utenriksstasjonen, og at vedkommende dermed ikke kun-

## «Utsendt utenriks tjenestemann»

Verken skattelovens ordlyd eller forarbeider inneholder noen direkte veiledning om hvordan persongruppen «utsendt utenriks tjenestemann» skal avgrenses. For å kunne ta stilling til hvem som omfattes av persongruppen, må man ta i bruk andre rettskilder.

Definisjoner som følger av utenriks tjenesteloven, er veiledende for skattemyndighetenes avgjørelser. Betegnelsen utsendt utenriks tjenestemann, ifølge utenriks tjenesteloven, omfatter fagtjenestemenn og spesialutsendinger.<sup>1</sup>

For at bestemmelsen skal komme til anvendelse, må det foreligge tilstrekkelig tilknytning mellom den skattepliktige og utenriksstasjonen.<sup>2</sup> Dette tilknytningskravet har generert en rekke klager til Skatteklagenemnda. Artikkelen tar for seg noen av sakene som har vært til behandling i stor avdeling.

<sup>1</sup> Utenriks tjenesteloven 2002 § 3 siste ledd.

<sup>2</sup> Utenriks tjenesteloven 2002 § 3 “personell ved en utenriksstasjon” og § 4 “Fagtjenestemann ved diplomatisk stasjon er ...” Skatteloven § 2-1 åttende ledd “i norsk stats tjeneste”.

ne anses som utsendt utenriks tjenestemann.

Sekretariatet var enig med skattekontoret i at det må foreligge tilknytning mellom den skattepliktige og utenriksstasjonen.<sup>6</sup> Etter sekretariatets vurdering var det likevel ikke rettslig grunnlag for et skarpt avgrenset tilknytningskrav. Det ble vist til at ordlyden i utenriks tjenesteloven ikke er tydelig på hvilken tilknytning som kreves og at forarbeidene heller ikke gir presiserende veiledning.

Sekretariatet mente videre at begrepet «utsendt utenriks tjenestemann» i skatteloven ikke skulle tolkes snevrere enn i utenriks tjenesteloven. Om det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom den skattepliktige og utenriksstasjonen, måtte dermed bero på en konkret helhetsvurdering. I vurderingen vil arbeidsoppgaver være av betydning,

men ikke i seg selv avgjørende når andre momenter trekker i motsatt retning. Sekretariatet påpekte at det ikke er et krav om fysisk tilstedeværelse på utenriksstasjonen.<sup>7</sup>

## Oppgavene

Sekretariatet vurderte den skattepliktiges oppgaver ved utenriksstasjonen, og la til grunn at vedkommende hadde hatt en reell tilknytning til utenriksstasjonen i kraft av sin stilling, og at vedkommende i deler av oppholdet hadde utført arbeidsoppgaver som lå i kjerne-av utenriksstasjonens aktivitet. Videre inngikk vedkommende i utenriksstasjonens beredskapsplan. Sekretariatet mente at dette innebar at den skattepliktige ved en nødsituasjon måtte oppgi sine andre arbeidsoppgaver for å utføre oppgaver knyttet til beredskap ved utenriksstasjonen. Dette tilsa også at den skattepliktige hadde en reell tilknytning til den.

<sup>1</sup> Skatteloven § 2-1 åttende ledd.

<sup>2</sup> Skatteloven § 2-3 første ledd bokstav g, jf. § 2-36 tredje ledd.

<sup>3</sup> Skatteloven § 2-1 første ledd.

<sup>4</sup> Saken ble vedtatt av Skatteklagenemnda i stor avdeling i 2020, men publiseres ikke.

<sup>5</sup> Utenriks tjenesteloven 2002 § 6.

<sup>6</sup> Utenriks tjenesteloven 2015 § 3 jf. Prop. 11 (2014-2015) punkt 5.5.

<sup>7</sup> Dom i Oslo Tingrett av 03.12.2013.



*Utsendte utenrikstjenestemenn som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste, vil kun være begrenset skattepliktig til Norge.*

Utenriksdepartementet anså den skattepliktige som utsendt utenrikstjenestemann i hele perioden. Når det kom til den skattepliktiges skattemessige status, mente sekretariatet at det avgjørende var hvilke oppgaver den skattepliktige utførte, og kun i mindre grad hvor selve arbeidet foregikk.

Sekretariatet innstilte på at den skattepliktige ikke skulle gis medhold. Det avgjørende for sekretariatet var at studievirksomhet ikke var blant de definerte oppgavene til utenrikstjenesten.<sup>12</sup> Heller ikke det å knytte bekjentskaper eller holde presentasjoner som en del av utdanningen kunne defineres som «å ivareta og fremme Norges interesser i forhold til utlandet».

Nemnda var imidlertid av den oppfatning at den skattepliktige måtte anses som utsendt utenrikstjenestemann som oppholder seg utenlands i norsk statstjeneste under studiet. Ved vurderingen la nemnda særlig vekt på at han i perioden fikk lønn og kunne instrueres av norsk UD. Det var en forutsetning i arbeidsavtalen for hans stilling at han skulle delta på kurs med praksisopphold tilknyttet UD i utlandet. Studieoppholdet og praksisperioden fremsto som integrert i og en del av innholdet i hans stilling. Han ble etter dette ansett som bosatt i utlandet<sup>13</sup> i hele perioden.

<sup>12</sup> Utenrikstjenesteloven 2002 § 1: «Utenrikstjenesten har til oppgave: 1) å ivareta og fremme Norges interesser i forhold til utlandet, herunder både norske særinteresser og de interesser Norge har felles med andre land; 2) å gi norske statsborgere råd og hjelp overfor utenlandske myndigheter, personer og institusjoner; 3) å gi bistand til norske statsborgere i utlandet, herunder bistand i forbindelse med strafforfølgning, ulykker, sykdom og dødsfall.»

<sup>13</sup> Skatteloven § 2-1 åttende ledd.

At skattepliktige var tilmeldt som en del av utenriksstasjonens personale overfor oppholdslandets myndigheter og at han var ansett som utsendt utenrikstjenestemann etter utenrikstjenestelovens bestemmelser, var etter sekretariatets oppfatning ikke avgjørende. Denne typen tilknytning var etter sekretariatets vurdering kun av mer formell karakter.

Når sekretariatet kom til at den skattepliktige utførte arbeid «ved utenrikstasjonen» etter utenrikstjenesteloven, ble det også lagt til grunn at skattelovens tilknytningsvilkår «i statstjeneste» var oppfylt. Tilknytningskravet i skatteloven var etter sekretariatets vurdering ikke snevrere enn utenrikstjenestelovens tilknytningskrav.

Den skattepliktige ble i Skatteklagenemndas vedtak ansett som «utsendt utenrikstjenestemann».

### Sekondering<sup>8</sup>

Den skattepliktige var frem til et gitt tidspunkt fast ansatt i Utenriksdepartementet i en stilling som tilsa at han var utsendt utenrikstjenestemann i henhold til skatteloven. Etter denne tidsperioden ble han stilt til rådighet for en stilling ved NATO, men var likevel formelt ansatt og lønnet av Utenriksdepartementet i samme lønn og stillingskode som tidligere. Det var på det rene at den skattepliktige måtte anses som fagtjenestemann,<sup>9</sup> uavhengig av tidsperiodene.

Det springende punktet i saken var hvorvidt den skattepliktiges stilling som sekondert (utlånt) til NATO, innebar tilstrekkelig tilknytning til utenriksstasjonen til at han kunne bli ansett som utsendt utenrikstjenestemann. Sekretariatet viste til at fysisk tilstedeværelse i utenriksstasjonen ikke var avgjørende for den skattepliktiges status som utsendt utenrikstjenestemann.<sup>10</sup> Derimot ville den skattepliktige

arbeidsoppgaver være av betydning.

Sekretariatet drøftet hvorvidt sekonderingen innebar oppgaver nevnt i § 1 i utenrikstjenesteloven av 2002, altså å ivareta og fremme Norges interesser overfor utlandet. Det ble påpekt at den skattepliktige på den ene siden fremdeles var formelt ansatt i Utenriksdepartementet, han mottok fortsatt lønn fra den norske staten, og var formelt knyttet til en utenriksstasjon.

Sekretariatet mente likevel at tilknytningen ikke var tilstrekkelig, og la avgjørende vekt på at utenriksstasjonen i forbindelse med sekonderingen fraskrev seg instruksjonsmyndigheten over ham, og at hans oppgaver ved NATO ikke var å fremme Norges interesser overfor utlandet, men heller å ivareta og fremme NATOs politikk.

Etter dette var sekretariatet enig med skattekontoret i at den skattepliktige ikke kunne anses som utsendt utenrikstjenestemann i perioden som sekondant.

Nemnda var enig.

### Studier<sup>11</sup>

Den skattepliktige var tilsatt av Utenriksdepartementet i en stilling i utlandet. I perioden desember 2013 til juli 2014 gjennomførte han et seks måneders kurs avbrutt av et syv ukers praksisopphold ved det utenlandske utenriksdepartementet.

Det var ikke omstridt at den skattepliktige falt under definisjonen utsendt utenrikstjenestemann i perioden før og etter studiene. Nemnda måtte ta stilling hans status i studieperioden.

Den skattepliktige gjorde gjeldende at han under hele studietiden hadde vært underlagt UD's instruksjonsmyndighet, at han hadde hatt rapporteringsplikt til Norge og hadde brukt e-post-adresse hos UD.

<sup>11</sup> Publisert på Skatteetaten.no med referansen NS 156/2018 og på Lovdata.no med referansen SKNS1-2018-156.

<sup>8</sup> Publisert på Skatteetaten.no med referansen NS 120/2019 og på Lovdata.no med referansen SKNS1-2019-120

<sup>9</sup> Utenrikstjenesteloven 2002 § 4: «Fagtjenestemann ved diplomatisk fagstasjon er ambassadør, ministerråd, ambassaderåd, ambassadesekretær og attaché utsendt av vedkommende departement.»

<sup>10</sup> Sekretariatet viste til nemndas avgjørelse i SKNS1-2018-156 og til avgjørelse fra tingretten TOSLO-2013-098753.