

Skattedirektoratet
Postboks 9200 Grønland
0134 OSLO

Deres ref

Vår ref
15/2222

Dato
03.04.2019

Norsk og belgisk skattlegging av norske nasjonale eksperter med arbeidsopphold i Belgia

Ny skatteavtale mellom Norge og Belgia trådte i kraft 26. april 2018 og har virkning fra og med inntektsåret 2019. I anledning av den nye avtalen har det oppstått behov for å avklare den norske og belgiske beskatningen av norske nasjonale eksperter med arbeidsopphold i Belgia.

Nasjonale eksperter¹

Nasjonale eksperter er medarbeidere som er utlånt fra nasjonale forvaltninger (stats-, regional eller kommunalforvaltning) til EU-institusjoner for en begrenset periode på inntil fire år. De er sekondert fra medlemslandene i EU, EFTA- og EØS-land, kandidatland til EU og mellomstatlige organisasjoner. Det er det aktuelle landet de er sekondert fra, som betaler lønn og andre utgifter knyttet til de nasjonale ekspertenes opphold i Belgia.

De nasjonale ekspertene omtales på engelsk som Seconded National Experts (SNE). Norge sender to ulike kategorier nasjonale eksperter til EU-institusjonene: EFTA in-kind eksperter og bilaterale eksperter.

EFTA in-kind eksperter (programeksperter) er tilknyttet EØS/EFTA-landenes deltakelse i EU program. Som en del av det årlige økonomiske bidraget fra EØS/EFTA-landene til programdeltakelsen, blir det inngått en avtale med Kommissjonen om et

¹ Informasjonen om hvilke kategorier av nasjonale eksperter Norge sender ut er hentet fra Direktoratet for forvaltning og IKT (Difi)s rapport fra mars 2012, utarbeidet på oppdrag fra Utenriksdepartementet for å evaluere ordningen med nasjonale eksperter i EU-kommisjonen. Rapporten heter «[Noregs nasjonale ekspertar i Kommisjonen. Ein ressurs for Noreg, eller berre for EU?](#)»

såkalt ”in-kind” (naturalia) bidrag) i form av et gitt antall utsendte nasjonale eksperter fra EØS/EFTA-landene. Avtalen omfatter vanligvis mange av de EU-programmene som Norge deltar i, men ikke alle.

De **bilaterale ekspertene** blir sekondert på grunnlag av bilaterale avtaler mellom den norske virksomheten og den enkelte EU-institusjonen. Disse avtalene inngås på grunnlag av forhandlinger om hvilke behov EU har, hva som er av interesse for den norske parten og kvalifikasjonene til den enkelte eksperter.

Kategorien bilaterale eksperter omfatter, av budsjettekniske årsaker, også eksperter som er sekondert til arbeid med EUs rammeprogram for forskning, og som får lønn fra Norges Forskningsråd.

I tillegg til ordningen med nasjonale eksperter har Norge anledning til å sende **hospitanter** (på engelsk: National Experts in Professional Training, NEPT) til Kommisjonen. Hospitantene rekrutteres også fra nasjonal forvaltning. Hospitantene har vesentlig kortere opphold i Kommisjonen, fra tre til fem måneder. Det rekrutteres tre norske hospitanter to ganger årlig.

Denne uttalelsen gjelder for utsendte programeksperter og bilaterale eksperter (herunder eksperter sekondert fra Norsk Forskningsråd), som mottar lønn fra den norske stats-, regional- eller kommuneforvaltningen under sitt arbeidsopphold i utlandet for en EU- eller EFTA-institusjon. Uttalelsen gjelder tilsvarende for hospitanter med kortvarige arbeidsopphold ved EU-kommisjonen.

Selv om de ofte omtales som nasjonale eksperter, gjelder denne uttalelsen ikke for de norske spesialutsendingene som arbeider ved EU- eller EFTA-delegasjonen. For nærmere omtale av den skattemessige behandlingen av denne gruppen, se nedenfor.

Den belgiske skattleggingen av de norske nasjonale ekspertene

Etter det departementet er kjent med, har norske nasjonale eksperter frem til i dag som regel ikke blitt skattlagt i Belgia for den lønnen de mottar fra sin norske arbeidsgiver. Finansdepartementet har ikke vært kjent med på hvilket grunnlag Belgia har unnlatt å skattlegge de nasjonale ekspertene. Vi har derfor nå vært i kontakt med det belgiske finansdepartementet for å få klarhet i hvilke skatteregler som gjelder i Belgia for de norske nasjonale ekspertene.

Det belgiske finansdepartementet har opplyst at det ikke finnes særskilte skatteprivilegier for de norske ekspertene. Norge ikke har tiltrådt EUs protokoll nr 7 om privilegier og immunitet. Det finnes heller ikke andre avtaler mellom Norge og EU (for eksempel vertslandsavtaler) som medfører skattefrihet i Belgia for de nasjonale ekspertene.

Det innebærer at de nasjonale ekspertene er skattepliktige til Belgia i henhold til de vanlige, interne belgiske skattereglene som gjelder for utlendinger med arbeidsopphold i Belgia. I tillegg kommer skatteavtalen mellom Norge og Belgia til anvendelse.

Grunnlaget for skattefritak i Belgia har vært skatteavtalen mellom Norge og Belgia. Belgiske skattemyndigheter har lagt til grunn at Norge etter avtalen har hatt eneretten til å skattlegge lønnsinntektene, jf. artikkel 19 om offentlig tjeneste.

Norske og belgiske regler om skattemessig bosted

På grunn av begrensningen i utlandsoppholdets lengde (inntil fire år), vil de norske nasjonale ekspertene normalt ikke kunne påberope seg skattemessig emigrasjon fra Norge, jf. skatteloven § 2-1 tredje ledd bokstav b). Det medfører at de anses som skattemessig bosatt i Norge etter norsk intern rett i den perioden de arbeider i utlandet som nasjonale eksperter.

På grunn av oppholdets lengde i Belgia (seks måneder eller mer i inntektsåret) vil en norsk nasjonal ekspert i utgangspunktet også bli skattemessig bosatt i Belgia etter belgiske interne regler.

Dobbelt skattemessig bosted etter norske og belgiske interne regler må løses dersom skatteavtalen mellom Norge og Belgia skal kunne anvendes. En slik bostedskonflikt løses etter artikkel 4 punkt 2 i skatteavtalen mellom Norge og Belgia.

En person som er bosatt i Belgia skal være registrert i det nasjonale belgiske (folke)registeret. Departementet forstår det slik at nasjonale eksperter ikke må registrere seg i dette registeret, selv om oppholdets lengde i Belgia overstiger seks måneder i inntektsåret. Det har som konsekvens at nasjonale eksperter som velger å ikke være registrert i dette registeret, anses som ikke-bosatte personer for skatteformål i Belgia.

Siden disse nasjonale ekspertene normalt er skattemessig bosatt i Norge etter norske interne regler under hele utenlandsoppholdet, vil de anses som bosatt bare i Norge i denne perioden etter artikkel 4 punkt 1 i skatteavtalen mellom Norge og Belgia – da det ikke oppstår noe dobbelt skattemessig bosted som må løses etter skatteavtalen mellom Norge og Belgia for disse personene.

Norsk og belgisk skattlegging av de nasjonale ekspertenes lønnsinntekter etter den gamle skatteavtalen mellom Norge og Belgia

Som nevnt ovenfor, har Belgia unnlatt å skattlegge lønnsinntekten til norske nasjonale eksperter med grunnlag i artikkel 19 i den gamle skatteavtalen mellom Norge og Belgia. Artikkel 19 i skatteavtalen gir Norge en eksklusiv rett til å skattlegge offentlig lønn. Samtidig skal Belgia unnlate å skattlegge slik inntekt.

Norske skattemyndigheter har lagt til grunn at lønnen til de nasjonale ekspertene ikke har vært omfattet av skatteavtalens artikkel 19 (Offentlig tjeneste), men av artikkel 15 (Lønnsarbeid).

Etter artikkel 15 har både Norge og Belgia rett til å skattlegge lønnsinntekt for arbeid som utføres i Belgia. Dersom arbeidsgiveren er belgisk, kan Belgia skattlegge fra første arbeidsdag i Belgia. Hvis arbeidsgiveren er norsk vil Belgia ha rett til å skattlegge (fra første dag i Belgia) dersom arbeidsoppholdet der overstiger 183 dager i enhver 12 måneders periode. Siden den gamle skatteavtalen mellom Norge og Belgia brukte unntaksmetoden for å avhjelpe dobbeltbeskatning, medførte den norske beskatningen etter artikkel 15 at lønnsinntektene har vært unntatt fra skattlegging i Norge.

Norges og Belgias ulike anvendelse av skatteavtalens bestemmelser har resultert i at lønnsinntektene til de norske nasjonale ekspertene ikke har blitt skattlagt verken i Norge eller Belgia. En slik dobbel ikke-beskatning i medhold av skatteavtalen har ikke vært tilsiktet.

Ny vurdering av skattleggingen av nasjonale eksperter

Grunnlaget for den norske skattleggingen etter artikkel 15 i den gamle skatteavtalen mellom Norge og Belgia, var en uttalelse fra Finansdepartementet fra 5. juli 2002. Bakgrunnen for uttalelsen var en henvendelse fra ESA som ønsket å etablere en ny modell for nasjonale eksperter.

Uttalelsen bygger på at forholdet mellom ESA, den hjemlige arbeidsgiveren og ekspertene var av en slik karakter at de nasjonale ekspertene ikke kunne sies å yte tjenester til den norske stat under arbeidsoppholdet i Belgia. Det medførte at betingelsene for norsk skattlegging etter artikkel 19 i den gamle skatteavtalen ikke ble ansett å være oppfylt og at artikkel 19 derfor ikke kunne anvendes som grunnlag for norsk beskatning. Det medførte videre at lønnsinntektene til de nasjonale ekspertene som ESA hadde beskrevet, skulle skattlegges etter artikkel 15 (Lønnsarbeid) i den gamle skatteavtalen.

ESAs foreslåtte modell reiste en rekke problemstillinger (også andre enn skatt) som viste seg vanskelige å løse. Så vidt Finansdepartementet er kjent med, ble ESAs foreslåtte modell for nasjonale eksperter aldri etablert.

Departementet mener at uttalelsen fra 2002 om når en arbeidstaker anses å «yte tjenester til denne stat», jf. skatteavtalenes bestemmelser om offentlig tjeneste, ikke er treffende for de nasjonale ekspertene som sekonderes til Belgia.

Det fremgår av Meld. St. 5 (2012-2013) «EØS-avtalen og Norges øvrige avtaler med EU» at det er viktig at ordningen med nasjonale eksperter utnyttes best mulig fra

departementenes side, og at de derfor bør få «policyorienterte oppgaver under oppholdet i Kommisjonen. Selv om de nasjonale ekspertene er underlagt Kommisjonens instruksjonsmyndighet og ikke skal fremme nasjonale synspunkter, er det helt legitimt for den norske arbeidsgiveren å utnytte deres kompetanse også under utstasjoneringen.

I veiledende retningslinjer, som er utarbeidet for nasjonale eksperter, fremgår for eksempel at eksperten løpende skal holde kontakt med relevant departement i Norge og blant annet informere om viktige saker. Av retningslinjene fremgår det også at eksperten, innenfor sitt arbeidsområde, skal bistå med råd og veiledning til norske instanser i deres kontakt med Kommisjonen.

Etter en ny vurdering har Finansdepartementet kommet til at de nasjonale ekspertene under utlandsoppholdet yter slike tjenester til den norske stat som skatteavtalen krever for at artikkelen om offentlig tjeneste skal komme til anvendelse.

Departementet legger til grunn at uttalelsen av 5. juli 2002 ikke lenger kan anvendes ved skattleggingen av norske nasjonale eksperter.

Gjensidig overenskomst mellom Norge og Belgia om norsk og belgisk skattlegging av de nasjonale ekspertenes lønnsinntekter etter den nye skatteavtalen mellom Norge og Belgia

I anledning av den nye skatteavtalen er de norske og belgiske finansdepartementene enige om at ulik anvendelse av skatteavtalen så langt som mulig ikke bør forekomme. De er videre enige om at det er behov for å samordne anvendelsen av skatteavtalens bestemmelser slik at avtalen ikke fører til en utilsiktet ikke-beskatning av lønnsinntektene til de nasjonale ekspertene - slik som har vært tilfelle under den gamle skatteavtalen. I medhold av artikkel 24 punkt 3 i den nye skatteavtalen er de norske og belgiske finansdepartementene enige om å inngå en gjensidig overenskomst om den norske og belgiske skattleggingen av de norske nasjonale ekspertene.

Dersom det hadde vært kjent for skattemyndighetene i Belgia at norske skattemyndigheter anså lønnsinntekten til de nasjonale ekspertene for å være omfattet av artikkel 15 istedenfor artikkel 19 i den gamle skatteavtalen mellom Norge og Belgia, så ville disse lønnsinntektene blitt skattlagt i Belgia. Det belgiske finansdepartementet har den samme oppfatningen når det gjelder anvendelsen av artikkel 14 (Inntekt av lønnsarbeid) i den nye skatteavtalen mellom Norge og Belgia: at de norske nasjonale ekspertene vil bli skattlagt i Belgia dersom norske skattemyndigheter mener at slike inntekter skal skattlegges etter artikkel 14 (Inntekt fra lønnsarbeid) i den nye skatteavtalen. Det vil føre til at inntektene blir skattlagt både i Norge og Belgia. Norge som bostedsland skal da avhjelpe den dobbeltbeskatningen som oppstår ved å gi fradrag i den norske skatten for den skatten som er betalt i Belgia, jf. artikkel 22 punkt 1 bokstav a) i den nye skatteavtalen.

Finansdepartementene i Norge eller Belgia er enige om at det er en korrekt forståelse av den nye skatteavtalen at de norske nasjonale ekspertene skal skattlegges i medhold av artikkel 18 i den nye skatteavtalen. Norge og Belgia er enige om at overenskomsten skal gi uttrykk for at lønnsinntekten til de norske nasjonale ekspertene som har arbeidsopphold i Belgia, skal skattlegges etter artikkel 18 (Offentlig tjeneste) i den nye skatteavtalen mellom Norge og Belgia fra og med inntektsåret 2019. Det innebærer at slike inntekter bare skal skattlegges i Norge og at de ikke skal skattlegges i Belgia.

En kopi av den gjensidige overenskomsten er vedlagt dette brevet. Overenskomsten vil bli lagt ut på Finansdepartementets nettsider om skatteavtalene, i tilknytning til skatteavtalen med Belgia.

Norske spesialutsendinger ved EU- og EFTA-delegasjonen

Spesialutsendingene ved EU- og EFTA delegasjonene anses som utsendte utenriktjenestemenn etter § 3 første ledd i Lov om Utenriktjenesten. De anses også som utsendte utenriktjenestemenn etter skatteloven § 2-1 åttende ledd første setning. I motsetning til de nasjonale ekspertene skal spesialutsendingene etter norsk intern rett anses som skattemessig bosatt i utlandet under arbeidsoppholdet i Belgia. Deres lønnsinntekt skal skattlegges etter Stortingets årlige skattevedtak, jf. § 3-5 annet ledd.

Nasjonale eksperter i andre land enn Belgia

Denne uttalelsen gjelder nasjonal eksperter på arbeidsopphold i Belgia.

Finansdepartementet har ikke vært i kontakt med skattemyndighetene i andre EU land hvor det kan være norske nasjonale eksperter, - for å avklare den lokale skattleggingen av disse. Vi legger imidlertid til grunn at norske nasjonale eksperter i andre EU land enn Belgia, også skal skattlegges i medhold av artikkelen om offentlig tjeneste i skatteavtalen mellom Norge og det aktuelle landet. Norge har inngått skatteavtale med samtlige EU-land og den aktuelle bestemmelsen i artikkelen om offentlig tjeneste er likelydende i disse avtalene.

Med hilsen

Martin Børresen
avdelingsdirektør

Johanne Rian
lovrådgiver

Vedlegg

Kopi: Utenriksdepartementet

Dokumentet er elektronisk godkjent og har derfor ikke håndskrevne signaturer

MUTUAL AGREEMENT

NORWEGIAN SECONDED NATIONAL EXPERTS WORKING IN BELGIUM

Under Article 24 no 3 in the tax treaty between Belgium and Norway the competent authorities of Belgium and Norway have agreed as follows:

The European Protocol on Privileges and Immunities does not apply to Norwegian seconded national experts working within the EU/EEA,

The wages of Norwegian seconded national experts that continue to be paid by the Norwegian government, are liable to tax in Norway under Article 18 (Government Service) in the tax treaty between Norway and Belgium,

The wages of Norwegian seconded national experts will be exempt from tax in Belgium based on article 18 of the tax treaty between Norway and Belgium,

If a Norwegian seconded national expert should receive employment income that Norwegian tax authorities decide should be considered as an income in the sense of article 14 (Employment Income) in the treaty, Belgium will follow and apply the rules of article 14 on that income. The Norwegian tax authorities shall spontaneously exchange such information with the Belgian authorities under Article 25 (Exchange of Information) in the treaty,



Norwegian seconded national experts will normally be regarded as resident for tax purposes in Norway under Norwegian domestic law while working in Belgium. As such they are liable to tax in Norway on their worldwide income,

If Norwegian seconded national experts are registered in the Belgian national register, they will, in principle, be regarded as resident for tax purposes in Belgium under Belgian domestic law. As such they are liable to tax in Belgium on their worldwide income,


When a Norwegian seconded national expert is resident in both Belgium and Norway under domestic law, the treaty residence must be decided in accordance with Article 4 no 2 (Resident) in the tax treaty.

21 March 2019,

For the competent authority of Belgium


.....


For the competent authority of Norway


.....
