

Endringer i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift:

# Sektorunntakene og blandet virksomhet

Fra 1. juli i år er det iverksatt sentrale endringer i ordningen med differensiert **arbeidsgiveravgift. Geografisk sett er ordningen utvidet ved at 31 nye distriktskommuner** er omfattet. Det betyr at 31 nye kommuner kommer inn i en lavere avgiftssone enn 14,1 pst.



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Kristin Wangsbro  
Advokatfirmaet PwC

Samtidig fører de såkalte sektorunntakene til at mange arbeidsgivere som tidligere kunne benytte redusert sats ved beregning av arbeidsgiveravgift, nå må beregne full sats av hele eller deler av sine lønnskostnader.

## Sektorunntakene

Endringene med sektorunntak innebærer at aktiviteter innenfor visse sektorer er unntatt fra den generelle ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift (DA-ordningen) (Sone II – V). Arbeidsgivere som utfører aktiviteter innenfor de unntatte sektorene, må med andre ord beregne arbeidsgiveravgift med den generelle satsen på 14,1 pst., uavhengig av hvor i landet foretaket er lokalisert. De mer omfattende sektorunntakene er innført som følge av at EU og ESA har endret sitt regelverk for regionalstøtte.

Reglene om avgiftssats og avgiftsberegning for arbeidsgivere med aktiviteter innenfor visse sektorer følger av § 4 i avgiftsvedtaket for 2014 (Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2014, endret med virkning fra 1. juli i år).

Reglene er også nærmere redegjort for av Skattedirektoratet i melding nr. 4/14 av 1.7.2014.

## De unntatte sektorene

Unntakene berører arbeidsgivere med aktiviteter innenfor følgende sektorer:

- Stål – definert i Annex II til ESAs retningslinjer for regionalstøtte
- Syntetiske fibre – definert i Annex II (a) til ESAs retningslinjer for regionalstøtte
- Finansierings- og forsikringsvirksomhet – Næringshovedområde K
- Hovedkontortjenester i konsern – Næringsgruppe 70.10
- Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning i konsern – Næringsgruppe 70.22
- Passasjertransport med jernbane – Næringshovedgruppe 49.1
- Godstransport med jernbane – Næringshovedgruppe 49.2
- Transport med rutebil og sporveier i by- og forstadsområder – Næringsgruppe 49.31
- Landtransport med passasjerer ikke nevnt annet sted – Næringsgruppe 49.39
- Godstransport på vei – Næringsgruppe 49.41
- Sjøfart – Næring 50
- Lufttransport med passasjerer – Næringshovedgruppe 51.1
- Lufttransport med gods – Næringsgruppe 51.21
- Andre tjenester tilknyttet lufttransport – Næringsgruppe 52.23
- Elektrisitets-, gass-, damp- og varmtvannsforsyning – Næring 35

## Arbeidsutleie

Sektorunntakene får også anvendelse ved utleie av arbeidskraft der utleide arbeidstakere utfører sektorunntatte aktiviteter for den som leier inn arbeidskraften. Dette skal sikre at arbeidsgiveravgiften knyttet til sektorunntatte aktiviteter i utgangspunktet blir den samme om arbeidsgiver benytter egne ansatte eller innleid arbeidskraft.

## Avgrensning av ordningen – særlig om blandet virksomhet

Det er ikke alltid så lett å vite om man driver virksomhet innenfor de sektorene som innebærer unntak fra DA-ordningen. Avgrensningen mellom den generelle DA-ordningen og sektorunntakene gjøres på grunnlag av beskrivelsen som er gitt av de ulike næringsaktivitetene i Norsk standard for næringsgruppering (SN2007). Dette gjelder bortsett fra stål- og syntetisersektoren, som er definert i vedleggene til ESAs retningslinjer for regionalstøtte. Den norske standarden for næringsgruppering er publisert på hjemmesiden til Statistisk sentralbyrå (ssb.no) og finnes som pdf-versjon og søkbar tabell.

## Hver enkelt aktivitet er avgjørende

Når det skal tas stilling til avgiftsberegningen, er det den enkelte aktiviteten en arbeidsgiver utfører, og ikke den samlede virksomheten som skal være styrende for hvilken sats som skal benyttes. Næringskoden virksomheten er registrert med i Enhetsregisteret, er et godt utgangspunkt for vurderingene, men vil ikke være avgjørende i denne sammenheng.

Som eksempel kan nevnes en arbeidsgiver som er registrert under næringskode 50.10

Sjøfart og kysttrafikk med passasjerer, og som i utgangspunktet faller inn under sektorunntaket for sjøfart. I NS2007 gir notene til den aktuelle koden følgende beskrivelse av hva som omfattes: «Sjøfart og kysttrafikk av passasjerer i og utenfor rute: drift av utflukts-, cruise- og sight-seeingbåter, ferjer, vanntaxier mv.» I den grad arbeidsgiveren utøver slike aktiviteter, vil de være sektorunntatte, og det må beregnes avgift med høy sats av lønns-kostnader i tilknytning til disse.

Oftest er det en kafé, kiosk eller restaurant om bord på fartøy som transporterer passasjerer. Forutsatt at det blir drevet som selvstendig virksomhet, omfattes ikke drift av restauranter og kafeer om bord på skip av næringskode 50.10, men grupperes under kode 56.101 Drift av restauranter og kafeer. For næringskode 50.10 følger det direkte av notene at slike aktiviteter ekskluderes. Disse aktivitetene omfattes dermed ikke av sektorunntaket, men inngår i den generelle DA-ordningen.

### Vanskelige avgrensningsspørsmål i praksis

Selv om standarden i en del tilfeller angir hvilke aktiviteter som ekskluderes fra en gitt kode, kan beskrivelsen av de ekskluderte aktivitetene likevel reise tolknings- og avgrensningsspørsmål. I forhold til eksemplet ovenfor om drift av restauranter/kafeer om bord på skip, kan man spørre seg om hva som ligger i at restauranten/kafeen må drives som selvstendig virksomhet. Videre kan det bli spørsmål om hvordan drift av kiosk, eller andre innretninger som ikke nødvendigvis kan kalles kafé, skal klassifiseres.

Standarden er først og fremst utarbeidet for statistiske formål. Den er nokså spissfindig utformet, og gir ikke nærmere retningslinjer for tolkning av innholdet i næringskodene. Det må derfor forventes at det vil oppstå en del spørsmål i tilknytning til avgrensningen av sektorunntakene. I forarbeidene til endringen har finansdepartementet presisert at det er skattemyndighetene som har vedtakskompetanse og som med utgangspunkt i standarden, skal gi veiledning i spørsmål knyttet til hvordan ulike aktiviteter skal klassifiseres.

### Vurdering ut fra aktivitetene som faktisk utøves

I prinsippet må altså hver enkelt arbeidsgiver ta stilling til om en eller flere av aktivitetene som faktisk utøves, faller inn under sektorunntakene. Arbeidsgiver må



*INN I LAVERE AVGIFTSSONE: 31 nye kommuner kommer inn i en lavere avgiftssone enn 14,1 pst.*

da identifisere alle aktiviteter som utføres i foretaket, og deretter vurdere disse opp mot beskrivelsen av de sektorunntatte aktivitetene slik de er definert i standarden for næringsgruppering.

Som i eksemplet med sjøfart, kan man i praksis stå overfor tilfeller der en arbeidsgiver som er registrert under en sektorunntatt næringskode, også utfører aktiviteter som ikke passer med beskrivelsen av sektorunntakene slik disse er definert gjennom NS2007.

Motsatt kan en arbeidsgiver som driver aktiviteter som er omfattet av den generelle DA-ordningen, utføre enkelte aktiviteter som faller inn under definisjonen av et sektorunntak, selv om dette ikke gjenspeiles i næringskoden som virksomheten er registrert under i Enhetsregisteret.

### Blandet virksomhet

Sistnevnte vil typisk kunne gjelde for arbeidsgivere som faller inn under unntakene for hovedkontortjenester i konsern (næringsgruppe 70.10) og rådgivning i konsern (næringsgruppe 70.22). Dette unntaket skiller seg fra de andre ved at det går på tvers av næringer. Det vil dermed berøre arbeidsgivere som ellers utøver aktiviteter som er omfattet av den generelle DA-ordningen, og som kanskje ikke er oppmerksomme på at de også utøver sektorunntatte aktiviteter. Aktiviteter som tilsyn, styring, rådgivning, veiledning eller bistand til andre selskaper i konsernet, vil være sektorunntatte for selskaper i konsern.

Flere arbeidsgivere vil være i en situasjon der de til dels utøver aktiviteter som

omfattes av den generelle DA-ordningen og dels faller utenfor på grunn av sektorunntakene, såkalt blandet virksomhet.

Når en arbeidsgiver driver både med sektorunntatte aktiviteter og aktiviteter innenfor næringer som er omfattet av ordningen, er utgangspunktet at de strenge reglene må følges for hele arbeidsgivers virksomhet. I utgangspunktet skal derfor arbeidsgivere som utøver en eller flere sektorunntatte aktiviteter, beregne avgift med full sats av hele avgiftsgrunnlaget.

### Blandet virksomhet og etablering av et «klart regnskapsmessig skille»

For arbeidsgivere med blandet virksomhet er det imidlertid gjort unntak fra dette, forutsatt at arbeidsgiveren etablerer et klart regnskapsmessig skille mellom sektorunntatte aktiviteter og omfattede aktiviteter. Arbeidsgiver vil da kunne benytte redusert sats på den delen av lønnskostnadene som har tilknytning til aktiviteter som er omfattet av den generelle DA-ordningen.

Skattedirektoratet har i melding nr. 4/14 under punkt 5.1 uttalt følgende om hva som ligger i «klart regnskapsmessig skille»:

«I kravet om regnskapsmessig skille ligger at det skal være mulig å kontrollere hvor stor del av arbeidsgivers lønnskostnader mv. som knytter seg til de ulike virksomhetsområdene. Det må etableres en kostnadsenhet for lønnskostnadene for hver virksomhet. Videre skal arbeidsgiveren utarbeide spesifikasjoner av lønnsoppgavepliktige ytelser for hver virksomhet. Det skal på en lett kontrollbar måte være

# Avgift

mulig med utgangspunkt i pliktig regnskapsrapportering å kunne finne tilbake til spesifikasjoner av lønnsopppliktige ytelser og dokumentasjonen for de bokførte opplysningene.»

## Arbeidsgivers valg

Det er opp til arbeidsgiver å vurdere om det skal etableres et regnskapsmessig skille, eller om det skal unnlates å etablere et slikt skille og betale full avgift av alle lønnskostnadene.

Det kan være aktuelt å skille på personnivå eller på timenivå for enkeltpersoner som har aktiviteter både innenfor og utenfor sektorunntakene. Dersom slike personer for eksempel kun i mindre grad utøver aktivitet som omfattes av DA-ordningen, kan en kost/nyttevurdering tilsi at deres lønnskostnad behandles fullt ut som sektorunntatt.

## Arbeidsutleie

Forutsatt at det etableres et klart regnskapsmessig skille mellom lønn knyttet til sektorunntatte aktiviteter og lønn til andre aktiviteter, kan utleier av arbeidskraft benytte redusert sats for lønn til arbeidstakere som ikke utfører sektorunntatte aktiviteter.

## Sentrale fellestjenester

Det fremgår av SKDs melding 4/15 punkt 5.1 at det ikke bare er lønnskostnader mv. til de som rent faktisk utfører de sektorunntatte aktivitetene som skal henføres til riktig kostnadssted. Også lønnskostnader til sentrale fellestjenester, som regnskap og personaladministrative tjenester, skal fordeles mellom de sektorunntatte aktivitetene og de omfattede aktivitetene.

Uttalelsen innebærer at arbeidsgivers regnskapsaktiviteter mv. som gjelder arbeidsgiver selv, ikke anses som en egen selvstendig aktivitet i denne sammenheng, men vurderes som en del av de øvrige direkte aktivitetene.

For arbeidsgivere som driver sektorunntatte aktiviteter, kan dette gi oppfordring til omorganisering, ved å flytte slike «sentrale fellestjenester» til et annet selskap. Dette siden fellestjenester som selges fra eget selskap ikke er sektorunntatt, mens det i selskaper som helt eller delvis driver sektorunntatte aktiviteter skal beregnes høy avgift på lønnskostnadene til interne fellestjenester.

## Ansvar for gjennomføringen av det regnskapsmessige skillet

Når arbeidsgiver velger å etablere et regnskapsmessig skille, er det arbeidsgiveren selv som har ansvaret for at fordelingen og tilhørende avgiftsberegning blir korrekt. Mangelfull gjennomføring av det regnskapsmessige skillet kan innebære at det må betales avgift med full sats av hele avgiftsgrunnlaget.

Dette understreker viktigheten av at også arbeidsgivere som driver virksomhet som i utgangspunktet er omfattet av den generelle DA-ordningen, tar stilling til om de utøver enkelte aktiviteter som omfattes av sektorunntak. Uavhengig av om den sektorunntatte aktiviteten kun utgjør en liten andel av arbeidsgivers samlede virksomhet, skal høyeste sats på 14,1 pst. anvendes for alle lønnskostnadene dersom det ikke etableres et klart regnskapsmessig skille.

## Fribeløpsordningen

Fribeløpsordningen er utvidet til å gjelde for alle sektorer som er unntatt fra den generelle DA-ordningen, og vil dempe noe av effekten av bortfallet av differensierte satser i arbeidsgiveravgiften for de unntatte sektorene.

Arbeidsgivere med aktiviteter innenfor de unntatte sektorene kan med fribeløpsordningen likevel beregne arbeidsgiveravgift med reduserte satser inntil differansen mellom det foretaket faktisk betaler, og det foretaket ville ha betalt med en sats på 14,1 pst., når opp i et årlig fribeløp.

Det generelle fribeløpet for 2014 er NOK 450 000, mens det for gods-transport på vei er NOK 225 000.

## Lønnskostnader under fribeløpet

For å ta et konkret eksempel kan arbeidsgivere som driver sektorunntatte aktiviteter i sone IVa (Tromsø kommune) fortsette å beregne avgift etter den differensierte satsen på 7,9 pst. inntil fordelen dette medfører utgjør NOK 450 000. Dette gir følgende regnestykke:

Totale lønnskostnader for å benytte sats på 7,9 pst =  $450\,000 / (0,141 - 0,079) = 7258\,065$ .

Arbeidsgivere i sone IVa kan altså anvende satsen på 7,9 pst for lønnsutgifter på om lag kr 7,2 mill.

Det gis fullt fribeløp for 2014, selv om de nye reglene er innført med virkning fra 1.7.2014.

Merk at kravene til regnskapsmessig skille vil gjelde også ved bruk av fribeløpsordningen på de sektorunntatte aktivitetene hvis arbeidsgiver har blandet virksomhet.

## Fribeløpet ved arbeidsutleie

Ved utleie av arbeidskraft vil det kunne benyttes redusert sats for de utleide arbeidstakerne som utfører sektorunntatte aktiviteter under fribeløpsordningen, forutsatt at det etableres et klart regnskapsmessig skille mellom lønn knyttet til henholdsvis de omfattede og de unntatte aktivitetene.

## Fribeløpet i konsern.

For arbeidsgivere som er en del av et konsern, skal beløpsgrensen gjelde for konsernet som helhet. Til forskjell fra bl.a. konserndefinisjonen i regnskapsloven, er det i denne sammenheng tilstrekkelig med 50 % innflytelse for at selskap inngår i konsern.

## Annen offentlig støtte

Fribeløpet skal dog avkortes med annen offentlig støtte som arbeidsgiver har mottatt, dersom støtten er omfattet av EU-forordningen om bagatellmessig støtte.

## Fribeløpet og arbeidsgivere med blandet virksomhet

Mange arbeidsgivere vil nok i praksis ikke bruke opp fribeløpet, og kan beregne avgift med differensiert sats hele året. For arbeidsgivere med blandet virksomhet som totalt sett ikke har høyere lønnskostnader enn at det dekkes av fribeløpet, vil det ikke nødvendigvis være regningssvarende å opprette et klart regnskapsmessig skille mellom de ulike aktivitetene.

Arbeidsgivere med blandet virksomhet som har lønnskostnader som overstiger dette, vil derimot kunne tjene på å få mest mulig ut av fribeløpet. Dette gjennom å foreta en nøye vurdering av aktivitetene som utføres, og etablere et regnskapsmessig skille mellom unntatte og omfattede aktiviteter.