

# Statsstøttereglene og differensiert arbeidsgiveravgift

Skatteetatens undersøkelser viser at ikke alle følger regelverket for differensiert arbeidsgiveravgift. I denne artikkelen<sup>1</sup> gir vi derfor en kortfattet oversikt over dette regelverket.



Spesialrevisor  
Ingrid Bergheim  
Skatteetaten



Seniorskattejurist  
Sananthan Gunaratnam  
Skatteetaten

## Hovedregel

Satsen for arbeidsgiveravgift som en arbeidsgiver skal bruke, bestemmes av adressen/sonen hvor virksomheten «skal» være registrert etter enhetsregisterloven. Det spiller ingen rolle om en arbeidsgiver er feilregistrert eller har glemt å registrere seg; det er adressen som arbeidsgiveren skulle vært registrert på etter enhetsregisterloven som er avgjørende for satsen. Reelle tilpasninger er tillatt, mens registreringer uten realitet vil bli ansett som ulovlig omgåelse av regelverket. I kravet til realitet ligger at registreringen i Enhetsregisteret må samsvare med de reelle forholdene knyttet til hvor virksomheten drives. Det er krav om at det foreligger et fast bemannet kontor på adressen, med minst én ansatt, og det må være mulig å komme i kontakt med foretaket på adressen.

De samme kravene gjelder for underenhetene til en virksomhet, da de utgjør egne beregningsenheter for

arbeidsgiveravgift; lokaliseringen bestemmer hvilken sats som skal anvendes. Nærmere beskrivelse av når en arbeidsgiver er pliktig til å registrere en underenhet finnes på Brønnøysundregistrene sine nettsider ([www.brreg.no](http://www.brreg.no)).

Det er flere unntak fra hovedregelen. Nedenfor gjennomgår vi de fire viktigste.

## Ambulerende virksomhet

Dersom vilkårene for ambulerende virksomhet er oppfylt, kan du bruke satsen i den sonen der det utføres arbeid. Vilkåret er at arbeidstakeren arbeider mer enn 50 % av antall arbeidsdager eller arbeidstimer i løpet av en kalendermåned i en annen sone enn der virksomheten er lokalisert. I så fall skal man benytte satsen for den sonen det arbeides i. Forutsetningen er at arbeidsgiver på grunn av virksom-

## Statsstøtte

Differensiert arbeidsgiveravgift, det vil si arbeidsgiveravgift med lavere sats enn standardsatsen på 14,1 %, er et distriktpolitisk virkemiddel som skal bidra til bosetting og sysselsetting i distriktene.

Differansen mellom full sats og den reduserte satsen for arbeidsgiveravgift er definert som statsstøtte. Differensiert arbeidsgiveravgift er aktuelt for arbeidsgivere i sone II-V og arbeidsgivere i sone I og Ia som ambulerer til disse sonene.

Statsstøtte er som utgangspunkt forbudt etter EØS-avtalen, men ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift er godkjent av ESA etter retningslinjene for regional statsstøtte.<sup>1</sup>

For at en arbeidsgiver skal kunne motta statsstøtte etter denne ordningen må visse vilkår være oppfylt, blant annet krav til lokalisering og næringstype. For alle ordninger med statsstøtte gjelder dessuten at mottaker ikke kan ha fått krav om å tilbakebetale ulovlig støtte, og arbeidsgiver kan heller ikke være i økonomiske vanskeligheter.

Selv om statsstøtte er forbudt, kan arbeidsgivere likevel motta bagatellmessig støtte etter et annet EØS-regelverk (forordning om bagatellmessig støtte). Det betyr at arbeidsgivere som er i økonomiske vanskeligheter eller som ikke oppfyller vilkårene om blant annet næringstype, likevel kan benytte seg av differensiert arbeidsgiveravgift opp til et visst grunnlag.

<sup>1</sup> Artikkelen er en utvidet versjon av en artikkel publisert første gang i Revisor informerer 1-2022.

<sup>1</sup> Regionally differentiated social security contributions 2022-2027.

hetens art eller organisering ikke plikter å registrere en underenhet i denne sonen. De vanligste tilfellene hvor arbeidsgiver ikke plikter å registrere egen underenhet, gjelder hjemmekontor, transportvirksomhet, bygg- og anleggsvirksomhet og konsulentvirksomhet.

### Viktige punkter

Differensiert arbeidsgiveravgift er statsstøtte

Arbeidsgiveravgiftssatsen bestemmes av hvor virksomheten «skal» være registrert

Bruk av riktig sats ved ambulerende virksomhet avhenger av om arbeidet er stedbundet eller ikke stedbundet

Nye sektorunntatte virksomheter for 2022

Virksomheter i økonomiske vanskeligheter kan ikke bruke differensierte sats

Husk å ha kontroll på fribeløpet og mottatt bagatellmessig støtte

Naturalytelser skal fordeles forholdsmessig i henhold til den fordelingsnøkkel som gjelder for lønnsutbetalingene for øvrig for den aktuelle kalendermåneden. Arbeidsgiveravgift av etterutbetalinger skal beregnes forholdsmessig med de satsene som benyttes på ordinære lønnsutbetalinger den inneværende kalendermåneden, mens feriepengene skal fordeles på samme måte som ordinær lønn fordeles på ulike soner i utbetalingsmåneden.

### Fjernarbeid, stedbundet og ikke stedbundet arbeid

Unntaket for ambulerende virksomhet gjelder i utgangspunktet enten arbeidstakeren ambulerer til en sone med høyere sats eller lavere sats. Det har kommet en særregel for «ambulerende virksomhet som ikke trenger å utføres på et

bestemt sted (fjernarbeid)».<sup>2</sup> Her er det fra og med 1. januar 2022 ikke tillatt å anvende den lavere satsen dersom en arbeidstaker ambulerer til en sone med lavere sats.

Skattedirektoratets årlige melding om arbeidsgiveravgift til folketrygden (SKD-meldingen)<sup>3</sup> skiller mellom stedbundet arbeid og ikke stedbundet arbeid. Fjernarbeid er et eksempel på sistnevnte. Arbeidets art skal vurderes på objektive grunner for å avgjøre om kravet til tilstedeværelse er oppfylt. Eksempelvis forutsettes det for enkelte arbeidstakere i bygg- og anleggsbransjen fysisk tilstedeværelse for å utføre arbeidet, derav stedbundet arbeid, mens ikke stedbundet arbeid (fjernarbeid) er mer stedsuavhengig (som f.eks. hjemmekontor).

Nærmere om unntaket for ambulerende virksomhet med eksempler kan leses i SKD-meldingen. Det er viktig at arbeidsgiver har kontroll over hvor den enkelte arbeidstakeren har jobbet og hvor mye den ambulerende virksomheten utgjør.

### Sektorunntatt virksomhet

Med sektorunntatt virksomhet menes næringssektorer som ikke kan motta støtte etter ESAs retningslinjer for regional statsstøtte. Arbeidsgivere innen disse sektorene får altså ikke benytte de differensierte satsene for arbeidsgiveravgift utover fribeløpet (se under), selv om de er registrert i soner med lavere sats. Fra og med 2022 har det vært endringer på området for sektorunntatt virksomhet. Disse endringene gjelder hvilke sektorer som er omfattet, og at det for to av sektorene er et krav til «hovedvirksomhet» for at sektorunntaket skal komme til anvendelse.

De unntatte næringssektorene er:

- Stål
- Kull
- Finans og forsikring

- Hovedkontortjenester, bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning i konsern

For stålsektoren omfattes aktiviteter knyttet til produksjon/bearbeiding av stålprodukter, ikke utvinning, av unntaket. Se nærmere om hvilke aktiviteter dette er i [Annex VI](#)<sup>4</sup> til ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2022–2027.

For kullsektoren er alle aktiviteter omfattet så lenge selve virksomheten er omfattet av «kullsektoren» slik denne er definert i [ESAs retningslinjer for regionalstøtte 2022-2027](#)<sup>5</sup> punkt 2.1.

Finans- og forsikringssektoren omfatter følgende næringskoder:

- 64 Finansieringsvirksomhet.
- 65 Forsikringsvirksomhet.
- 66 Tjenester tilknyttet finansierings- og forsikringsvirksomhet.

Hovedkontortjenester og visse rådgivningstjenester i konsern omfatter følgende næringskoder:

- 70.10 Hovedkontortjenester.
- 70.22 Bedriftsrådgivning og annen administrativ rådgivning.

Fra og med 2022 gjelder sektorunntaket for finans- og forsikringssektoren, hovedkontortjenester og visse rådgivningstjenester i konsern kun arbeidsgivere som har disse aktivitetene som hovedvirksomhet.

For sektorunntatt virksomhet må arbeidsgiver i utgangspunktet benytte høy sats i alle soner. Dersom arbeidsgiver holder til i en sone med differensiert sats, kan denne satsen likevel benyttes, men kun inntil fribeløpet.

Vær oppmerksom på at arbeidsutleie til sektorunntatte aktiviteter også påvirkes av reglene nevnt over. Det vil si at dersom en arbeidstaker har vært utleid til en virksomhet som driver sektorunntatte aktiviteter, må utleier benytte høy sats for denne ansattes lønnskostnader

<sup>2</sup> Stortingsvedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2022 § 1 fjerde ledd.

<sup>3</sup> <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/arbeidsgiveravgift-til-folketrygden-for-2022/>

<sup>4</sup> [https://www.efasurv.int/cms/sites/default/files/documents/gopro/Annexes to the Guidelines on Regional State Aid for 2022-2027.pdf](https://www.efasurv.int/cms/sites/default/files/documents/gopro/Annexes%20to%20the%20Guidelines%20on%20Regional%20State%20Aid%20for%202022-2027.pdf)

<sup>5</sup> [https://www.efasurv.int/cms/sites/default/files/documents/gopro/Guidelines on Regional State Aid for 2022-2027.pdf](https://www.efasurv.int/cms/sites/default/files/documents/gopro/Guidelines%20on%20Regional%20State%20Aid%20for%202022-2027.pdf)

selv om arbeidsutleie i seg selv ikke er en sektorunntatt aktivitet. Dersom fribeløpet ikke er brukt opp, kan utleieren fortsatt benytte differensiert sats på lønnskostnaden til den ansatte.

### Blandede virksomheter/regnskapsmessig skille

For stål- og kullsektoren er det gjort et unntak fra hovedregelen om å bruke høy sats i alle soner for arbeidsgivere med virksomhet som faller delvis innenfor og delvis utenfor sektorunntaket, såkalt blandet virksomhet. Arbeidsgivere med blandet virksomhet kan, forutsatt at de har et klart regnskapsmessig skille mellom omfattede og sektorunntatte aktiviteter, benytte seg av differensierte satser på lønnskostnader knyttet til aktivitetene som ikke er sektorunntatt. Dette unntaket gjelder ikke for arbeidsgivere med aktiviteter innen finans- og forsikringssektoren, for hovedkontortjenester og/eller visse rådgivningstjenester i konsern.

For at kravet til regnskapsmessig skille skal være oppfylt, må det etableres en kostnadsenhet for lønnsopplysningspliktige ytelser for hver virksomhet. Det er ikke krav om separate regnskap, og det er ikke krav om å skille mellom øvrige kostnader eller inntekter knyttet til de ulike aktivitetene.

### Økonomiske vanskeligheter

Som nevnt er differensiert arbeidsgiveravgift statsstøtte, og ett av vilkårene ESA har satt er at støtten ikke skal gis til virksomheter som er i økonomiske vanskeligheter. Ifølge ESAs retningslinjer<sup>6</sup> anses en virksomhet å være i vanskeligheter dersom ett av følgende forhold er til stede:

- Minst halve den tegnede selskapskapitalen i AS er tapt som følge av underskudd.
- Minst halve den regnskapsmessige egenkapitalen i ANS mv. er tapt som følge av underskudd.
- Foretaket er insolvent eller under konkursbehandling.

- Foretaket er ikke en SMV (små og mellomstore virksomheter), og har de siste to årene hatt:
  - en gjeldsandel, dvs. et forhold mellom bokført gjeld og egenkapital, på over 7,5, og
  - en EBITDA-rentedekningsgrad<sup>7</sup> på under 1,0.

Vurderingen av om arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter skal gjøres på gruppenivå for selskap i konsern. ESA har presisert at tilsvarende vurdering også må gjøres på selskapsnivå, uavhengig av om arbeidsgiver inngår i konsern. Overkurs skal medregnes på samme måte som aksjekapital ved vurderingen av om mer enn halvparten av den tegnede selskapskapitalen i AS er tapt.

Konsekvensen av å være i økonomiske vanskeligheter er at en arbeidsgiver må bruke høy sats (14,1 %) for alle arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser (etter at fribeløpet er brukt). Det er det sist avlagte regnskapet som skal legges til grunn for vurderingen av om en arbeidsgiver er i økonomiske vanskeligheter. Her er det de bokførte verdiene som er avgjørende, og det er ikke anledning til å ta hensyn til reelle verdier som ikke fremkommer av regnskapet. I tilfeller hvor arbeidsgiver etter norsk regnskapslovgivning kan endre tidligere avlagt regnskap på grunn av senere avdekkede feil av vesentlig betydning, skal de reelle verdiene likevel legges til grunn ved vurderingen selv om regnskapet ikke rent faktisk blir endret. Dette er et snevert unntak fra hovedregelen, og vi antar at slike situasjoner oppstår svært sjelden.

Denne regelen har ikke praktisk betydning for arbeidsgivere lokalisert i sone I og arbeidsgivere som driver med sektorunntatt virksomhet.

**Unntak grunnet korona-pandemien**  
EU/ESA innførte en midlertidig regel i forbindelse med pandemien som sier at en arbeidsgiver som kom i økonomiske vanskeligheter i perioden 1. januar

2020 til og med 31. desember 2021, samtidig som bedriften ikke var i økonomiske vanskeligheter pr. 31. desember 2019, likevel kan motta støtte.

### Fribeløp og bagatellmessig støtte

Vi har brukt begrepet fribeløp flere ganger. Fribeløpet i ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift er på kr 500 000 (kr 250 000 for godstransport på vei i sone Ia). Fribeløpet betyr at en arbeidsgiver kan beregne avgiften etter differensierte satser, inntil differansen mellom avgift etter høyeste sats og avgift etter differensiert sats utgjør kr 500 000/kr 250 000 i inntektsåret. Når fribeløpet er brukt opp, må arbeidsgiver gå over til å benytte satsen på 14,1 %. Fribeløpet anses å være bagatellmessig støtte og må følge rammeverket som følger av denne forordningen.

Fribeløpet gjelder for sektorunntatte virksomheter og arbeidsgivere i økonomiske vanskeligheter. I tillegg gjelder fribeløpet for arbeidsgivere i sone Ia.

### Fribeløp for konsern

Det gis kun ett fribeløp pr. konsern. Vær oppmerksom på at begrepet «undertaking» i EØS-retten er videre enn «konsern» i norsk lovgivning.<sup>8</sup> Ifølge forordningen om bagatellmessig støtte art. 2 nr. 2 foreligger det et konsern når et foretak har minst én av følgende relasjoner til et annet foretak:

- Et foretak har over 50 % av aksjonærenes eller deltakernes stemmer i et annet foretak.
- Et foretak har rett til å utnevne eller fjerne flertallet av medlemmene av administrative organer, ledende organer eller tilsynsorganer i et annet foretak.
- Et foretak har rett til å utøve dominerende innflytelse over et annet foretak etter en kontrakt inngått med dette foretaket eller etter en bestemmelse i foretakets vedtekter.
- Et foretak som er aksjonær eller deltaker i et annet foretak alene, kontrollerer et flertall av aksjonær- eller deltakerstemmene etter avtale med andre aksjonærer eller deltakere i det kontrollerte foretaket.

6 Guidelines on State aid for rescuing and restructuring non-financial undertakings in difficulty.

7 EBITDA – Earnings before interests, taxes, depreciations and amortizations. På norsk: Fortjeneste før renter, skatt, avskrivninger og nedskrivninger.

8 Skattefunn – når skal et selskap anses å inngå i et konsern – 17.02.2022.

Et foretak som har én eller flere av ovennevnte relasjoner til et annet foretak via ett eller flere mellomliggende foretak, anses også å utgjøre en del av et konsern ved beregningen av mottatt bagatellmessig støtte.

#### Morselskapets ansvar

Selv om fribeløpet tildelt etter ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift ikke er brukt, kan ikke den samlede bagatellmessige støtten overstige 200 000 euro (100 000 euro for gods-transport på vei) til den juridiske enheten/konsernet over en treårsperiode. Ansvaret for å ha kontroll over mottatt støtte er tillagt hver enkelt arbeidsgiver. Morselskapet har dermed ansvaret for

at fribeløpet (kr 500 000 /250 000) fordeles korrekt.

#### Oppsummering

Differensiert arbeidsgiveravgift er statsstøtte. Arbeidsgivere må være oppmerksomme på alle forhold som kan påvirke retten til å motta, og størrelsen på, støtte:

- Endringer i regelverket – hvilke næringstyper som er omfattet og soneinndelingen.
- Endringer i egen virksomhet – som at krav til å registrere underenhet kan inntreffe.
- Endringer i egen økonomiske situasjon – som tapte kapital eller mottak av annen statsstøtte.

#### Anbefalt videre lesing

Regelverket knyttet til differensiert arbeidsgiveravgift er gitt i det årlige [Stortingsvedtaket om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden](#).<sup>9</sup> For nærmere gjennomgang av reglene anbefaler vi Skattedirektoratets årlige melding om arbeidsgiveravgift til folketrygden. For inneværende år er dette [SKD-melding 1/2022](#).<sup>10</sup> Her er regelverket utdypet og eksemplifisert.

<sup>9</sup> <https://lovdata.no/forskrift/2021-12-14-3572>

<sup>10</sup> <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/arbeidsgiveravgift-til-folketrygden-for-2022/>

# Interessenters behov og SMB-enes ressurser

EU vil med sitt direktivforslag Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) regulere og standardisere bærekraftsrapportering i Europa. Det innebærer også et forslag til en tilpasset rapporteringsstandard for SMB.



Cand.merc.  
Carl-Emil Akselberg  
Rådgiver selskapsrapportering og bærekraft i Revisorforeningen

Hvordan man skal få med små og mellomstore bedrifter på den grønne omstillingen har vært en problemstilling i lang tid. EU har skjønnet at reell omstilling ikke kommer uten at små og mellomstore bedrifter gjør sitt og deltar. Samtidig har SMB-ene dårlige forutsetninger for å rapportere på lik linje med større virksomheter og det er viktig å ikke pålegge disse bedriftene unødige rapporteringsbyrder hvis ikke gevinsten overgår innsatsen.

EUs direktivforslag (CSRD) omfatter i første omgang SMB-er som er notert på en europeisk børs. Disse er tiltenkt å få en proporsjonal og forenklet standard som vil gjelde i tre år etter at direktivforslaget CSRD trer i kraft. Det er likevel opp til bedriftene selv i hvilken utstrekning de velger å rapportere, og som SMB-er kan de enten velge å bruke standardene for de store selskapene eller de tilpassede og forenklete standardene for SMB. Bedrifter som ikke er notert, oppfordres til å bruke de forenklete standardene på frivillig basis. Selskaper som er notert på vekstbørser – som Euronext Growth – samt mikroselskaper, holdes utenfor omfanget til direktivforslaget.

Hva som avgjør om et selskap er en SMB i en [europeisk sammenheng, avhenger av antall ansatte, omsetning og/eller balanse](#).<sup>1</sup> Definisjonen av SMB omfatter mikroselskaper, samt små og mellomstore bedrifter.

<sup>1</sup> [https://ec.europa.eu/growth/smes/sme-definition\\_en](https://ec.europa.eu/growth/smes/sme-definition_en)