

FOLKETRYGDLOVENS ARBEIDSGIVERBEGREP

OG HVORDAN PLIKTEN TIL Å FORETA OPPGJØR AV
ARBEIDSGIVERAVGIFTEN KAN PÅLEGGES ANDRE ENN REELL
ARBEIDSGIVER VED SOLIDARANSVARET I ARBEIDSLEIEFORHOLD



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 524
Leveringsfrist: 25.11.2011

Til sammen 17 366 ord

24.11.2011

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>4</u>
1.1	Avgrensninger	5
1.2	Arbeidsgivers finansiering av folketrygden – kort historikk	5
1.3	Metode	7
1.4	Problemstillinger og plassering av disse	7
<u>2</u>	<u>ARBEIDSGIVERAVGIFTENS KARAKTER OG FINANSIERING</u>	<u>8</u>
2.1	Innledning	8
2.2	Arbeidsgiveravgiftens karakter	8
2.3	Arbeidsgiveravgiften skatt eller avgift?	10
2.4	Arbeidsgiveravgiften som distriktspolitisk virkemiddel	12
2.5	Begrunnelse for å ilegge arbeidsgiveravgift	14
2.6	Arbeidsgiveravgiften som finansieringskilde til folketrygden	16
<u>3</u>	<u>ARBEIDSGIVER ET VILKÅR FOR ARBEIDSGIVERAVGIFT</u>	<u>17</u>
3.1	Innledning	17
3.2	Folketrygdloven § 23-2 første ledd	17
3.3	Arbeidsgiverbegrepet	18
3.3.1	Rt 1985 side 957 Sjøderlund & Berg vs. Oslo kommune	22
3.3.2	Rt. 1985 side 977 Ceca S.A. vs. Staten	29
3.3.3	Rt. 1995 side 584 Sparebanken Rogaland vs. Stavanger kommune	32
3.3.4	Bemerkninger til dommene	35
<u>4</u>	<u>ARBEIDSLEIE</u>	<u>38</u>

4.1	Innledning	38
4.2	Hva kjennetegner arbeidsleie	39
4.3	Avgrensing mot arbeidsformidling	41
4.4	Avgrensing mot entrepriser	42
<u>5</u>	<u>SOLIDARANSVAR</u>	<u>46</u>
5.1	Innledning	46
5.2	Begrunnelse for solidaransvaret	46
5.2.1	Hva innbærer solidaransvaret?	49
5.2.2	Hvilke plikter og ansvar omfattes av solidaransvaret	50
5.2.3	Fritak fra solidaransvaret	52
5.2.4	Regress	57
<u>6</u>	<u>AVSLUTTENDE BEMERKNINGER OM ANVENDELSEN AV SKATTEBETALINGSLOVENS ARBEIDSGIVERBEGREP FOR PLIKTEN TIL Å BETALE ARBEIDSGIVERAVGIFT</u>	<u>60</u>
<u>7</u>	<u>LITTERATURLISTE</u>	<u>63</u>

1 INNLEDNING

Statsbudsjettet for 2011 viser at arbeidsgivernes bidrag til folketrygden, gjennom innbetaling av arbeidsgiveravgiften, er stipulert til 135 100 millioner kroner. Det foreligger derfor et klart økonomisk behov for arbeidsgiveren i å få avklart om man faller inn under folketrygdlovens arbeidsgiverbegrep eller ikke.

Vanligvis vil det ikke innebære problemer med å fastslå hvem som er arbeidsgiver, og dermed ansvarlig for å foreta oppgjør av arbeidsgiveravgiften. Men det er ikke alltid slik. Det må da foretas en vurdering av hvem som er reell arbeidsgiver. Hovedregelen er, som oppgaven vil vise, at den som foretar lønnsutbetalingen anses som arbeidsgiver.

Ved arbeidsleie, dvs. i de tilfeller hvor arbeidstakerne stilles til rådighet for andre, kan det være vanskelig å foreta avgrensingen mot arbeidsformidling og entrepriser. En slik avgrensning er viktig da det i arbeidsleieforhold foreligger solidaransvar mellom oppdragstaker og oppdragsgiver vedrørende oppgjør av arbeidsgiveravgiften. Solidaransvar ved arbeidsleie medfører, i praksis, at både oppdragsgiver og oppdragstaker vil bli ansett som avgiftspliktige arbeidsgivere i folketrygdlovens forstand.

Ved arbeidsleie kan det forekomme flere kontraktsledd mellom den egentlige utleier av arbeidskraften og den som benytter den. Det må da foretas en konkret vurdering av hvert enkelt kontraktsledd for å fastslå om det foreligger arbeidsleie. Gjøres solidaransvaret gjeldende vil den part som blir gjort ansvarlig for å innbetale arbeidsgiveravgiften, kunne søke regress overfor den reelle avgiftspliktige arbeidsgiveren. Dette betyr at det også i regressituasjoner blir viktig å avklare hvem som er reell avgiftspliktig arbeidsgiver. Kontraktspartene kan imidlertid søke skatteoppkreveren om fritak fra solidaransvaret, ved at en av dem får ansvaret for å utføre de lovpålagte pliktene.

For skatteoppkreveren vil det tilsvarende foreligge et behov i å få avklart om arbeidsgiverne er avgiftspliktige i folketrygdlovens forstand, da innkreving kun kan foretas overfor avgiftspliktige arbeidsgivere. Arbeidsleieforhold vil imidlertid være et

unntak fra dette. Solidaransvaret medfører, som ovenfor nevnt, at andre enn reell avgiftspliktig arbeidsgiver kan gjøres ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgiften. Betydningen av solidaransvaret er at skatteoppkreveren kan gjøre ansvar gjeldende overfor flere objekter, noe som øker sannsynligheten for at kravet i realiteten blir innfridd. Foreligger det arbeidsleie er det heller ikke nødvendig for skatteoppkreveren å påvise hvem som er reell arbeidsgiver, noe som forenkler skatteoppkreverens arbeid.

1.1 Avgrensninger

Oppgavens problemstilling er folketrygdlovens arbeidsgiverbegrep og hvordan plikten til å foreta oppgjør av arbeidsgiveravgiften kan pålegges andre enn reell arbeidsgiver ved solidaransvaret. Oppgaven avgrenses til å behandle arbeidsgiverbegrepet i folketrygdlovens forstand, da det er dette begrepet som er relevant for å fastslå hvem som er reell arbeidsgiveravgiftspliktig arbeidsgiver. Andre lovers arbeidsgiverbegrep vil derfor ikke behandles, med unntak av skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep, da dette som oppgaven vil vise er sentralt ved hvordan begrepet er å forstå i folketrygdlovens forstand.

Solidaransvaret i folketrygdrettslig forstand omfatter arbeidsleie. Arbeidsleie lar seg ikke alltid klart skille fra arbeidsformidling og entrepriser. Oppgaven vil derfor i den utstrekning det er nødvendig for å belyse forskjellene omhandle arbeidsformidling og entrepriser.

1.2 Arbeidsgivers finansiering av folketrygden – kort historikk

Det første steget mot dagens folketrygdordning startet allerede i 1894 med innføring av loven om ulykkesforsikring for industriarbeidere, en forsikringsordning administrert av det offentlige.¹ Finansieringen av ordningen ble tillagt arbeidsgiverne, men disse var til gjengjeld fritatt fra alminnelig erstatningsansvar for bedriftsulykker.² Begrunnelsen for å pålegge arbeidsgiverne den økonomiske belastningen var at man anså forbruk av menneskelig sunnhet, liv og lemmer i industrien som en produksjonskostnad som ikke

¹ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 701.

² Se: Elin I. Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 42.

angikk allmennheten.³ Det ble dermed ansett som naturlig at arbeidsgiveren stod for finansieringen.

Den neste store milepælen kom ved innføringen av sykeforsikringsloven av 1909⁴, som medførte et nytt finansieringssystem sammenlignet med de frivillige sykekassene, hvor den forsikrede og det offentlige stod for finansieringen. Arbeidsgiveren ble nå pålagt å være med på finansiering av trygden.⁵

Ny lov om alderstrygd ble vedtatt i 1957, hvor finansieringen nå baserte seg på medlemspremier fra trygdede og tilskudd fra arbeidsgivere, kommunene og staten.⁶

I 1966 ble de viktigste folketrygdlovene samlet i én lov, nemlig folketrygdloven, med felles administrasjon og finansiering som resultat.⁷ Folketrygden ble dermed etablert. Et viktig prinsipp ved etableringen av folketrygden var at det skulle være en felles finansiering for alle generelle trygdeordninger. Arbeidsgiverne ble nå pålagt å betale avgift til folketrygden.

Behovet for en mer tilgjengelig og oversiktlig folketrygdlov presset seg dermed frem og førte til den nåværende folketrygdloven som trådte i kraft 1. mai 1997. Folketrygdloven av 1997 medførte ikke noen endringer i arbeidsgiver plikt til å betale arbeidsgiveravgiften.

Folketrygden anno 2011 er en obligatorisk forsikrings- og pensjonsordning som skal gi økonomisk hjelp ved blant annet sykdom, arbeidsløshet, alderdom, yrkesmessig atferd og uførhet. Alle personer bosatt i Norge er medlemmer i folketrygden, og ordningen finansieres ved medlemsavgift, arbeidsgiveravgift, samt tilskudd fra det offentlige.⁸ Administreringen er underlagt Arbeids- og velferdsetaten.

³ Se: Elin I. Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 43.

⁴ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 702.

⁵ Se: Elin I. Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 43.

⁶ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 702.

⁷ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 702.

⁸ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 701.

1.3 Metode

Ved avklaringen av arbeidsgiverbegrepet vil oppgaven i all hovedsak basere seg på en analyse av tre høyesterettsdommer, hvor problemstillingen har vært et eksplisitt tema. Lovens forarbeider og annen juridisk litteratur er også benyttet for å belyse problemstillingen.

Videre er likningspraksis, samt uttalelser fra Skattedirektoratet benyttet når dette har relevans for oppgavens tema. Den rettskildemessige betydningen av likningspraksis har vært gjenstand for hyppig diskusjon, men vil ikke være et særskilt tema i oppgaven.

Den metodiske svakheten ved å benytte likningspraksis om en rettskilde, er at slik praksis kun bygger på skattemyndighetenes tolkning av lovverket. Ligningspraksis vil derfor være preget av skattemyndighetenes oppfatning av hvordan problemstillingene skal løses, og kan av den grunn gi skjevheter i hvordan regelverket er å forstå. Foreligger det lang likningspraksis, så taler dette imidlertid for at skattemyndighetenes oppfatning av regelverket er korrekt med den følge at likningspraksis vil være en rettskilde som vil ha vekt.

1.4 Problemstillinger og plassering av disse

Oppgavens første del omhandler arbeidsgiveravgiftens karakter. Arbeidsgiveravgiften er karakterisert som en avgift, men kan sies å ha kjennetegn som trekker i retning av at den er en skatt. Videre gis en kort fremstilling av arbeidsgiveravgiften som et distriktpolitisk virkemiddel. Dernest drøftes begrunnelsen for å ilegge arbeidsgiveravgift og bakgrunnen for at arbeidsgiveren skal være med på å finansiere folketrygden. Til sist gis en beløpsmessig fremstilling av folketrygdens finansiering. Oppgavens andre del knytter seg til innholdet og rekkevidden av arbeidsgiverbegrepet etter folketrygdloven § 23-2 første ledd. Loven inneholder ingen legaldefinisjon av begrepet, og begrepet må derfor avklares på bakgrunn av lovens forarbeider, rettspraksis og juridisk litteratur.

Oppgavens tredje del omhandler arbeidsleie og avgrensningen mot arbeidsformidling og entrepriser.

Oppgavens fjerde del drøfter hvordan pliktene vedrørende oppgjøret av arbeidsgiveravgiften kan pålegges andre enn reell arbeidsgiver gjennom solidaransvaret i arbeidsleieforhold.

Oppgavens siste del vil kort drøfte om skattebetalingslovens arbeidsgiverdefinisjon er anvendelig for plikten til å betale arbeidsgiveravgiften etter folketrygdloven.

2 ARBEIDSGIVERAVGIFTENS KARAKTER OG FINANSIERING

2.1 Innledning

Det følger av folketrygdloven § 23-2 første ledd at arbeidsgivere er pålagt å betale arbeidsgiveravgift av innberetningspliktig lønn og godtgjørelse. Avgiftsplikten er dermed direkte avledet av folketrygdlovens arbeidsgiverbegrep. Oppgaven vil foreta en kort fremstilling av arbeidsgiveravgiften og dens innhold. Begrunnelsen er at oppgaven i hovedsak omhandler arbeidsgiverbegrepet og dets betydning for ansvaret for arbeidsgiveravgiften ved arbeidsleie. Dette tilsier at arbeidsgiveravgiften i seg selv ikke er oppgavens hovedtema, og at det av denne grunn ikke anses hensiktsmessig med en bred drøfting av arbeidsgiveravgiften. En kort avklaring anses likevel hensiktsmessig da arbeidsgiveravgiften er folketrygdens viktigste finansieringskilde, og en avklaring kan gi en noe bredere bakgrunnskunnskap og forståelse av hvorfor regelverket har utviklet seg til det vi har i dag.

2.2 Arbeidsgiveravgiftens karakter

Av folketrygdlovens § 23-2 første ledd fremgår det at arbeidsgiveravgiften er en avgift som arbeidsgiveren skal betale av:

”lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette.”

Arbeidsgiveravgiften kan dermed betegnes som en avgift til finansiering av folketrygden som arbeidsgiverne må betale fordi de utbetaler lønn og annen godtgjørelse til arbeids- og oppdragstakere i og utenfor tjenesteforhold.

Forskjellige systemer for finansiering har vært et sentralt spørsmål i sosialtrygdenes historie.⁹ I den politiske debatten har to prinsipper vært aktuelle forsikringsprinsippet og skatteprinsippet.

Det sentrale kjennetegn ved forsikringsprinsippet er at det foreligger en nøye sammenheng mellom det beløp den enkelte innbetaler og nivået på den ytelsen som senere blir utbetalt.¹⁰ Forsikringsprinsippet i sin mest rendyrkede form kan beskrives ved å trekke en analogi til forsikringspremien man betaler ved å spare til egen pensjon gjennom individuelle pensjonsforsikringer. Ved slike ordninger vil forsikringspremiens størrelse være bestemmende for størrelsen på den senere pensjonsutbetalingen. Premien man betaler inkluderer blant annet risikoen for at forsikringstilfellet vil inntreffe.

Sammenhengen mellom innbetaling og ytelse legger en rekke bindinger på utformingen av en forsikringsordning, blant annet fordi det er lite rom for ytelser som tildeles på sosialt og skjønnsmessig grunnlag eller for ytelser der omfanget av andre grunner ikke kan forutses statistisk.¹¹ Det viktigste tildelingskriteriet for ytelser er knyttet til objektive forhold som alder og død. Utjevning av risiko knytter seg til forskjellige dødstidspunkter. Det skjer imidlertid ingen utjevning fra medlemmer med høy inntekt til medlemmer med lav eller ingen inntekt.¹²

Trygdeavgiften som det enkelte medlem innbetaler til folketrygden ligger tettest opp mot forsikringsprinsippet. Dette kan illustreres ved å se på hvordan pensjonspoengene blir beregnet. For inntekter mellom 6 og 12 ganger grunnbeløpet skal pensjongivende inntekt medregnes med 1/3 ved beregning av pensjonspoeng. For inntekter over 12

⁹ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 701.

¹⁰ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 701.

¹¹ Se: NOU 1992:20 Forenklet folketrygdlov, side 701.

¹² Se: NOU 1992:20 Forenklet folketrygdlov, side 701.

ganger grunnbeløpet gis det ikke pensjonspoeng.¹³ Trygdeavgift beregnet av beløp utover 12 ganger grunnbeløpet vil dermed begunstige tredjepart. Inntekter under 1 gang grunnbeløpet genererer ikke pensjonspoeng.¹⁴ Det skal imidlertid beregnes trygdeavgift av inntekter under 1 gang grunnbeløpet, med den beløpsbegrensning som er fastsatt i folketrygdlovens § 23-3 (4), for tiden kr 39 600. Slikt sett begunstiges tredjepart også av de med lave inntekter.

Skatteprinsippet kjennetegnes derimot av at det ikke foreligger noen sammenheng mellom det beløp den enkelte betaler og nivået på senere utbetalt ytelse. Prinsippet innebærer at midlene trekkes inn gjennom den ordinære skatten.¹⁵ Arbeidstakernes betaling av fellesskatt til staten er et eksempel på skatteprinsippet ved finansiering av folketrygden. Det bestemmende for ytelsen størrelse vil da avhenge samfunnets totale realinntekter, samt den politiske vilje og evne til å fordele midlene på de ulike gruppene i samfunnet.

Folketrygden kan derfor karakteriseres som et blandingssystem som dels finansieres gjennom forsikringsprinsippet, men som også finansieres gjennom skatteprinsippet.¹⁶

2.3 Arbeidsgiveravgiften skatt eller avgift?

Hvorvidt arbeidsgiveravgiften skal karakteriseres som en avgift eller en skatt på bruk av arbeidskraft har vært omdiskutert. Med skatter menes vanligvis kontantbetalinger fra private til det offentlige uten konkret vederlag¹⁷. I motsetning til skatter benyttes betegnelsen avgift om betaling for offentlige tjenester hvor det foreligger en motytelse. Avgifter har dermed likhetstrekk med forsikringsprinsippet, jf. ovenfor. Eksempel på en avgift med motytelse er rettsgebyret. Men ikke alle avgiftsbetalinger til det offentlige genererer en motytelse fra det offentlige. Et eksempel på dette er arveavgiften som inntreer ved arv og større gaveytelser. Et annet eksempel er merverdiavgiften som heller

¹³ Se: Folketrygdloven § 3-13 (3)

¹⁴ Se: Lignings-ABC 2010/2011, side 894.

¹⁵ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 701.

¹⁶ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 706.

¹⁷ Se: Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett side 27.

ikke genererer motytelser fra det offentlige, men er å anse som en indirekte skatt hvor hensikten er at skattesubjekter skal velte skatten over på andre.¹⁸

Arbeidsgiveravgiften kan betegnes som et vederlag som arbeidsgiveren må betale til staten for bruk av arbeidskraft. Uttrykt på en annen måte, stiller arbeidstakeren sin arbeidskraft til disposisjon for arbeidsgiveren med lønn eller annen godtgjørelse som motytelse for arbeidsinnsats. Arbeidsgiveren må deretter betale arbeidsgiveravgift av denne ytelsen.

Avgiften fastsettes på grunnlag av arbeidsgivers samlede innberetningspliktige ytelser, uavhengig av om arbeidstakeren er medlem av folketrygden eller ikke.¹⁹ Dette medfører at avgiften ikke genererer rettigheter for den enkelte arbeidstaker. Om dette er en optimal løsning kan diskuteres. Slik regelverket om arbeidsgiveravgiften er utformet vil arbeidsgiveren pålegges å finansiere folketrygden for ”bruk” av arbeidstakere som ikke har rettigheter i den samme trygdeordningen. Dette kan illustreres ved å se på arbeidsgivers bruk av utenlandske arbeidstakere som ikke er medlemmer av trygden, men som mottar lønn eller annen godtgjørelse fra en norsk kilde. De utenlandske arbeidstakeres ytelser er innberetningspliktige og skal derfor inngå i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, med tilhørende avgiftsbehandling. Videre medfører dagens ordning at arbeidsgiveren pålegges å finansiere trygdeytelser til andre enn ansatte som en bestemt arbeidsgiver har betalt avgift for.

En alternativ løsning kunne være at arbeidsgiveravgiftsplikten var relatert til arbeidstakers medlemskap i folketrygden, men uten at det hadde betydning for arbeidstakerens ytelser fra trygden. En slik løsning ville medføre at arbeidsgiveren ikke ble pålagt å betale arbeidsgiveravgift for arbeidstakere som ikke har rettigheter i folketrygden. For arbeidsgiverne vil nok en slik løsning oppleves som mer rettfærdig enn dagens ordning, hvor arbeidsgiveravgiften må betales uavhengig av medlemskap i folketrygden. En annen sak er at det provenymessige bortfallet av arbeidsgiveravgiften, må tas inn på andre områder, for eksempel ved å øke avgiftssatsen for arbeidstakere som er medlemmer av trygden. En annen konsekvens er at en alternativ løsning åpner for at arbeidsgiverne i større grad vil bruke arbeidstakere som ikke er medlem av trygden, nettopp for å slippe å betale arbeidsgiveravgift. Spørsmålet om dette er en

¹⁸ Se: Fredrik Zimmer: Lærebok i skatterett side 28.

¹⁹ Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 706 sml. med folketrygdloven §23-2 (1).

bedre løsning lar seg ikke besvare på en enkel måte, og kan vel først besvares ved fremleggelse av en offentlig utredning.

Arbeidsgiveravgiften har dermed karakter av å være en skatt og ikke en avgift. Det vil, på bakgrunn av de ovenfor nevnte grunner, være mest betegnende å karakterisere arbeidsgiveravgiften som en skatt på bruk av arbeidskraft, hvis hensikt er å finansiere folketrygden uten at den enkelte arbeidstaker opparbeider seg individuelle rettigheter som følge av arbeidsgivers innbetaling, og uten at det spiller noen rolle om arbeidstakeren er medlem av trygden. Videre kan det påpekes at arbeidsgiveren ikke mottar noen motytelse for innbetalt arbeidsgiveravgift. For arbeidsgiveren vil derfor avgiften uansett ha karakter av å være en skatt og ikke en avgift.

2.4 Arbeidsgiveravgiften som distriktspolitisk virkemiddel

Differensiert arbeidsgiveravgift ble innført i januar 1975.²⁰ Fra og med 1992 har arbeidsgiveravgiften vært regionalt (geografisk) differensiert i 5 soner med ulik sats. Soner og avgiftssatser fastsettes av Stortinget med hjemmel i folketrygdloven § 23-2 tolvte ledd. Sonene er for 2011 som følger:²¹

Sone	Sats
I	14,1 %
Ia	10,6 % (14.1 %)*
II	10,6 %
III	6,4 %
IV	5,1 %
Iva	7,9 %
V	0,0 %

*I sone Ia benyttes en sats på 14,1 pst. etter at fribeløpet er brukt opp.

Fribeløpet utgjør for 2011 kr 530 000. Foretak som driver veitransport skal benytte et lavere fribeløp på kr 265 000. Det kan bare gis ett fribeløp per foretak.²²

²⁰ Se: Arild Hervik, et.al, Differensiert arbeidsgiveravgift – Kunnskapsstatus, side 8.

²¹ Se: Stortingsvedtak 25.11.2011 nr. 1531, § 3.

²² Se: SKD-3/11, 21. februar 2011, side 4.

Med foretak menes juridisk enhet slik det fremgår av enhetsregisterloven §§ 2 og 4 første ledd. Et foretak kan bestå av flere virksomheter som er geografisk eller næringsmessig avgrenset, såkalte underenheter. Hvis et foretak utøver virksomhet i forskjellige geografiske områder eller i ulike bransjer, skal hver enkelt virksomhet registreres som en enhet/underenhet i det aktuelle området. Hver underenhet skal dermed tildeles et eget organisasjonsnummer.²³ Ved beregning av fribeløpet anses ikke underenheten som en juridisk enhet. Det kan derfor kun benyttes ett fribeløp selv om foretaket har flere underenheter med egne (underenhets)organisasjonsnummer.

Det er den geografiske lokaliseringen der arbeidsgiver ”driver virksomhet” som bestemmer hvilken avgiftssone virksomheten faller inn under.²⁴ Dette fremgår av storingsvedtak av 27.11.2010 nr. 1531 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2011 (avgiftsvedtaket), som i § 1 sier at:

”Arbeidsgiveravgift beregnes etter satsen i den sonen hvor arbeidsgiveren anses å drive virksomhet”.

Dette i motsetning til den tidligere ordningen som tok utgangspunkt i arbeidstakernes bostedsadresse. Endringen er en følge av at det etter ESA (EFTA Surveillance Authority) sine retningslinjer kun aksepteres at det gis virksomhetsstøtte til virksomheter som er lokalisert i det aktuelle geografiske virkeområdet.²⁵

Retningslinjene åpnet for bruk av differensiert arbeidsgiveravgift i svært tynt befolkede områder. I tillegg kreves det at landene må påvise at ordningen er nødvendig for å forhindre vedvarende befolkningsnedgang i de aktuelle områdene.²⁶ Den differensierte avgiften er derfor inndelt i soner, hvor det i tynt befolkede områder er lav eller ingen sats, mens det i områder med større befolkningstetthet skal svares avgift etter en sats tilsvarende 14,1 % av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Arbeidsgiveravgiften er dermed demografisk betinget. Avgiftsvedtakets § 2 som omhandler soner for arbeidsgiveravgift gir en detaljert oppstilling over hvilke kommuner som omfattes av de ulike avgiftssonene.

²³ Se: Enhetsregisterforskriften §10 og SKD-3/11 side 8 og 9.

²⁴ Se: BFU 10/09 - 16.04.2009

²⁵ Se: BFU 10/09 - 16.04.2009.

²⁶ Se: BFU 10/09 - 16.04.2009.

Geografisk differensiert arbeidsgiveravgift ble ansett som et hensiktsmessig virkemiddel fordi ordningen stimulerer etterspørselen etter arbeidskraft i distriktene, og virker godt i forhold til de distriktpolitiske målsettingene. Arbeidsgiveravgiften er næringsnøytral i den forstand at det er en generell rettighet knyttet til arbeidskraft innenfor virkeområdet i motsetning til de selektive virkemidlene, som eksempelvis støtte til investeringer og lignende. Alle arbeidsgivere i regionene får dermed støtte og ordningen vil av den grunn ikke være konkurransevridende i dette området. I tillegg er ordningen enkel å administrere og tilpasse seg.²⁷ Videre anses ordningen å fremstå som troverdig både for eksisterende og potensielle arbeidsgivere i distriktene. Med dette menes at ordningen med differensiert arbeidsgiveravgift, som et generelt virkemiddel, impliserer stabile rammebetingelser.²⁸

Arbeidsgiveravgiften kan etter dette karakteriseres som en regionalt differensiert skatt på arbeidsgivers bruk av arbeidskraft, hvis hovedformål er å være en statlig finansieringskilde til folketrygden. Arbeidsgiveravgiften er dermed et distriktpolitisk virkemiddel for å opprettholde spredt bosetting i Norge grunnet sitt differensierte sonesystem.

2.5 Begrunnelse for å ilegge arbeidsgiveravgift

En tradisjonell begrunnelse for å pålegge arbeidsgiverne et finansielt ansvar ved finansieringen av folketrygden har vært at arbeidsgiveren skal ha et overordnet ansvar for sin humankapital når denne utsettes for yrkesrisiko.²⁹ Det bærende element i dette argumentet er at siden arbeidsgiverne ”forbruker” arbeidskraft, så er det naturlig at de også skal dekke sin andel av den økonomiske byrden som slitasje på humankapital påfører samfunnet i form av skader og sykdom. Argumentet vil imidlertid være mest anvendelig mht. arbeidsgiverforsikring, som allerede er pålagt arbeidsgiverne, jf. kravet om at alle arbeidsgivere er forpliktet til å tegne yrkesskadeforsikring på vegne av sine arbeidstakere.³⁰ Arbeidsgiveren bidrar dermed økonomisk, til dekning av slitasje på

²⁷ Se Se: Arild Hervik, et.al, Differensiert arbeidsgiveravgift – Kunnskapsstatus, side 9.

²⁸ Se Se: Arild Hervik, et.al, Differensiert arbeidsgiveravgift – Kunnskapsstatus, side 40.

²⁹ Se: Elin I. Sarai, Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, s ide 45.

³⁰ Se: Yrkesskadeforsikringsloven § 3.

humankapitalen, både gjennom innbetaling av arbeidsgiveravgiften og gjennom yrkesskadeforsikringen.

Dette er også den tradisjonelle begrunnelsens svakhet, fordi arbeidsgiveren gjennom arbeidsgiveravgiften finansierer en rekke av folketrygdens ytelser, utover slitasje på humankapitalen. Avgiften benyttes blant annet til å dekke alderspensjon, som er en ytelse om ikke kommer arbeidsgiverne til gode. Dette er en ytelse som skal sikre inntekt for personer over 67 år, og som gruppe i all hovedsak ikke er i inntektsgivende arbeid. Videre dekker folketrygden bortfall av arbeidsinntekt ved arbeidsløshet i form av dagpenger. Arbeidsgiveren tar også i slike tilfeller del i den økonomiske byrden, men uten at det kan sies å forligge slitasje på humankapitalen på grunn av forhold på arbeidsgivers side.

Når det gjelder den tradisjonelle begrunnelsen om at arbeidsgiveren ”forbruker” arbeidskraft, så kan det innvendes at dette bygger på et gammeldags syn på forholdet mellom arbeidsgiver og arbeidstaker. De aller fleste arbeidstakere ville nok valgt en annen arbeidsgiver hvis de følte at den nåværende arbeidsgiveren kun var en forbruker av deres arbeidskraft, uten at det forelå en motytelse i form av egenutvikling.

Folketrygden har til formål å kompensere for særlige utgifter i forbindelse med arbeidstakere som blir syke, skader seg og lignende.³¹ Denne gruppen blir dermed behandlet og tatt vare på for fellesskapets regning, slik at de raskest mulig kan komme tilbake i produktivt arbeid. Det kan derfor argumenteres for at dette er i arbeidsgivers interesse og at de dermed skal være med på finansieringen av slike ordninger. Folketrygden sørger for at arbeidstakerne i størst mulig grad er friske og arbeidsføre, noe som medfører at arbeidsgiverne derfor har tilgang til en fast og stabil arbeidsstokk.

Det kan ytterligere argumenteres for at det på sikt vil være en for stor belastning for staten hvis den alene skulle finansierer hele folketrygden, uten bidrag fra arbeidsgiverne. Dette vil imidlertid være en politisk diskusjon som ikke er tema for oppgaven.

³¹ Se: Folketrygdloven § 1-1.

2.6 Arbeidsgiveravgiften som finansieringskilde til folketrygden

Finansieringen av folketrygden er hjemlet i folketrygdlovens kapittel 23. Det fremgår av innledningsbestemmelsen § 23-1 at:

”De avgifter og tilskott som dette kapitlet omfatter, herunder tilskott fra staten, skal dekke utgiftene til ytelsene etter denne loven, samt statsgaranti for lønnskrav ved konkurs etter lov av 14. desember 1973 nr. 61, til bidragsforskott etter lov av 17. februar 1989 nr. 2 og til tilbakebetaling etter barnelova § 80”.

Avgiftene betales av arbeidstakere, oppdragstakere og selvstendig næringsdrivende (trygdeavgiften), samt arbeidsgivere (arbeidsgiveravgiften). Det offentlige tilskuddet betales av staten, kommunene og fylkeskommunene³².

I statsbudsjettet for 2011 utgjorde regjeringens samlede forslag til folketrygdens utgifter 326 milliarder kroner³³, mens statens samlede utgifter var oppført med 960 milliarder kroner³⁴. Folketrygdens utgifter for 2011 utgjør dermed, etter regjeringens forslag, ca. 34 % av statens samlede utgifter.

Folketrygdens viktigste finansieringskilder er arbeidsgiveravgiften og trygdeavgiften. For 2011 er folketrygdens inntekter anslått til 232 milliarder kroner, fordelt på følgende hovedelementer:

- trygdeavgiften 95 milliarder kroner,
- arbeidsgiveravgiften 135 milliarder kroner,

samt enkelte mindre inntekter (vederlag, gebyrer, ulike refusjoner, dividende mv.) på til sammen 2 milliarder kroner³⁵. Tallmaterialet viser at arbeidsgiveravgiften alene står for ca 58 % av den totale finansieringen, og dermed er folketrygdens viktigste finansieringskilde.

³²Se: NOU 1990:20 Forenklet folketrygdlov, side 701.

³³ Se: prop. 1 S (2010-2011) Gul bok, punkt 5.1.

³⁴ Se: prop. 1 S (2010-2011) Gul bok, punkt 1.2.2 tabell 1.1.

³⁵ Se: prop. 1 S (2010-2011) Gul bok punkt 5.2

3 ARBEIDSGIVER ET VILKÅR FOR ARBEIDSGIVERAVGIFT

3.1 Innledning

Arbeidsgiverbegrepet er definert på ulik måte avhengig av hvilket rettsområde begrepet er anvendt på. Begrepet er således definert i skadeerstatningsloven § 2-1 annet ledd, arbeidsmiljøloven § 1-8 annet ledd, og skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c. Det foreligger derfor ingen entydig legaldefinisjon av begrepet i norsk lovgivning. Selv om arbeidsgiverbegrepet er definert i andre lover, vil det i disse rettslige relasjoner ikke nødvendigvis ha samme betydning som i folketrygdloven. Oppgavens neste del vil imidlertid vise at det foreligger en nær knytning mellom skattebetalingsloven definisjon av arbeidsgiver og hvordan begrepet skal forstås i folketrygdlovens forstand. Det foreligger tre høyesterettsdommer som omhandler arbeidsgiverbegrepet, og disse vil bli analysert nedenfor.

3.2 Folketrygdloven § 23-2 første ledd

Folketrygdloven § 23-2 første ledd hjemler en generell plikt for arbeidsgiver til å betale arbeidsgiveravgift. Bestemmelsen første punktum sier at:

”Arbeidsgiveren skal betale arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som han plikter å innberette”.

Dette betyr at arbeidsgiveravgift kan ilegges når følgende vilkår er oppfylt:

- Ytelsen er gitt av en arbeidsgiver
- Ytelsen er lønn eller annen godtgjørelse
- Ytelsen er gitt i forbindelse med arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold
- Ytelsen er innberetningspliktig

Bestemmelsen favner meget vidt, og er ikke begrenset til typiske arbeidsgiver – arbeidstakerforhold, som kjennetegnes ved at det foreligger et tjenesteforhold hvor arbeidstakeren stiller sin arbeidskraft til disposisjon mot gjenytelse i form av lønn eller

annen godtgjørelse. Bestemmelsen omfatter også oppdrag utenfor tjenesteforhold. Dette vil i første rekke være vederlag til frilansere, som dermed er omfattet av avgiftsplikten. Frilanser er definert i folketrygdloven 1-9 hvor det fremgår at:

”Med frilanser menes i denne loven enhver som utfører arbeid eller oppdrag utenfor tjeneste for lønn eller annen godtgjørelse, men uten å være selvstendig næringsdrivende.”

Utenfor bestemmelsens rekkevidde faller selvstendig næringsdrivende. Dette er hjemlet i folketrygdloven § 23-2 annet ledd som sier at:

”Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift når arbeidet eller oppdraget er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet”.

Selvstendig næringsdrivende er definert i folketrygdloven § 1-10 første ledd som sier at:

”Med selvstendig næringsdrivende menes i denne lov enhver som for egen regning og risiko driver vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt”.

Selvstendig næringsdrivende vil ikke være et eget tema i den videre fremstillingen.

Bestemmelsen inneholder ingen definisjon av begrepet arbeidsgiver, men sier hvilke ytelser arbeidsgiver skal betale arbeidsgiveravgift av. Det må derfor sees hen til høyesterettspraksis, forarbeider og juridisk litteratur for å avklare begrepets innhold og rekkevidde.

3.3 Arbeidsgiverbegrepet

Plikten til å betale arbeidsgiveravgift påhviler arbeidsgiveren. Dette fremgår direkte av folketrygdloven § 23-2 første ledd, hvor ordet ”arbeidsgiver” er benyttet for det subjekt som plikter å betale arbeidsgiveravgiften. Hvem som regnes som arbeidsgiver fremgår ikke direkte av folketrygdloven. Dette står i et motsetningsforhold til det faktum at loven inneholder legaldefinisjoner av begrepene arbeidstaker, frilanser,

jf. folketrygdloven §§ 1-8 og 1-9 nevnt ovenfor. Dette er aktører som har en tett kobling til arbeidsgiveren, da de på grunnlag av oppdrags- eller arbeidsavtale utfører arbeid eller oppdrag hvor motytelsen består av avgiftspliktig lønn eller godtgjørelse. De er dermed arbeidsgiverens motpart i arbeids- og oppdragsforhold.

En forklaring på hvorfor arbeidsgiverbegrepet ikke er definert i folketrygdloven kan være at loven allerede har definert ”arbeidstaker” og ”frilanser”. En mulig slutning er da at siden ”arbeidstaker” og ”frilanser” allerede er definert, og de i tillegg er arbeidsgiverens naturlige motpart, så har lovgiver antatt at innholdet i begrepet gir seg selv.³⁶ Arbeidsgiver er dermed motparten til de(n) som faller inn under definisjonen arbeidstaker eller frilanser. Lovgiver kan på denne bakgrunn ha vært av den oppfatning at det ikke var nødvendig med en ytterligere definisjon av begrepet. Rent lovteknisk kan det diskuteres om dette er en god løsning, men en slik diskusjon faller utenfor oppgavens tema.

En ytterligere og muligens mer plausibel forklaring på at folketrygdloven ikke inneholder noen legaldefinisjon av begrepet, kan være at den skatterettslige definisjonen har vært lagt til grunn ved tolkning av folketrygdloven av 1966 § 16-3 som tilsvarende nåværende § 23-2. Folketrygdloven av 1966 § 17-6 ga skattebetalingsloven av 1952 sine regler tilsvarende anvendelse for avgifter til folketrygden.³⁷ Frem til og med 2008 fremgikk det av folketrygdloven § 24-4 sjette ledd at:

”Bestemmelsen i skattebetalingsloven skal gjelde for betaling og innkreving av avgifter til folketrygden såfremt ikke noe annet er bestemt”.

Dette har i litteraturen vært forstått slik at skattebetalingslovens arbeidsgiverdefinisjon skulle legges til grunn ved tolkning av regelen om arbeidsgiveravgift.³⁸ Det følger også

³⁶ Se: Elin I. Sarai, Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 350.

³⁷ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 962.

³⁸ Se: Asbjørn Kjønstad, Folketrygdloven med kommentarer, side 937 note 2.

av rettspraksis at en slik forståelse skal legges til grunn.³⁹ I Rt. 1985 side 957 fremgår dette på dommens side 962 hvor førstvoterende uttaler at:

”Hvem som er å anse som arbeidsgiver er angitt i skattebetalingsloven av 21. november 1952 nr. 2 § 3. Denne gjelder også i forhold til plikten til å betale arbeidsgiveravgift, idet folketrygdloven § 17-6 gir skattebetalingslovens regler tilsvarende anvendelse for avgifter til folketrygden”.

Høyesterett sier her at skattebetalingslovens definisjon av hvem som er arbeidsgiver gis anvendelse også overfor den som plikter å betale arbeidsgiveravgift. Denne plikten påhviler som ovenfor nevnt arbeidsgiveren.

Fra og med 2009 ble folketrygdloven § 24-4 fjerde ledd endret, med den følge at henvisningen til skattebetalingsloven falt bort. Skattebetalingsloven gjelder betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav og det følger av lovens § 1-1 annet ledd bokstav d at med skatte- og avgiftskrav menes også:

”arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23, herunder krav fastsatt ved summarisk fellesoppgjør etter ligningsloven § 9-5 nr. 8”.

Det faktum at henvisningen nå står i skattebetalingsloven medfører ingen endring av rettstilstanden. Det legges derfor til grunn at skattebetalingslovens definisjon fremdeles skal anvendes ved tolkning av folketrygdlovens arbeidsgiverbegrep når det gjelder plikten til å betale arbeidsgiveravgiften.

Arbeidsgiver er i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c definert som følger:

”arbeidsgiver: Den som selv eller ved fullmektig utbetaler lønn eller annen godtgjørelse eller ytelse som det skal foretas forskuddstrekk eller utleggstrekk i”

³⁹ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 962.

Det fremgår av bestemmelsen at det foreligger en nær knytning mellom det å utbetale lønn eller annen godtgjørelse og det å bli ansett som arbeidsgiver. Det vil av den grunn i all hovedsak være uproblematisk å fastslå hvem som er arbeidsgiver, da man som arbeidstaker oftest har et selskap som motpart på arbeidsgiversiden. Arbeidsgiveren trenger imidlertid ikke være et selskap. Også veldedige og allmennyttige organisasjoner, konkursbo og privatpersoner kan være arbeidsgivere. Først når man står overfor to selskaper på den ene siden, vil det kunne medføre problemer å fastslå hvem av dem som er den reelle arbeidsgiveren, og dermed ansvarlig for arbeidsgiveravgiften.

Nedenfor vil jeg foreta en analyse av tre utvalgte dommer som illustrerer disse problemstillingene og dermed hva som etter høyesterettspraksis ligger i arbeidsgiverbegrepet.

Dommene omhandler perioden 1976 – 1978 og ble avgjort ut fra den alminnelige regelen i skattebetalingsloven av 1952 § 3 første ledd bokstav b. Loven ble endret i 1982 ved at et nytt ledd ble tilføyd. Endringen fastslår solidaransvar for oppdragstaker og oppdragsgiver i arbeidsleietilfellene. Solidaransvaret fremgår nå av skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, og er behandlet under pkt. 5. Imidlertid er det materielle innholdet i skattebetalingsloven av 1952 § 3 første ledd bokstav b, fremdeles gjeldende når det skal tas stilling til hvem som er avgiftspliktig arbeidsgiver. Bestemmelsen fremgår nå som ovenfor nevnt av skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c.⁴⁰

I og med at solidaransvar ved arbeidsleie ble innført i 1982, er det ikke lenger nødvendig for skattemyndighetene å ta stilling til hvem av partene; oppdragsgiver eller oppdragstaker, som er arbeidsgiverpliktig arbeidsgiver.⁴¹ Skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c og rettspraksis knyttet til denne paragrafen vil likevel være av interesse, da den part som blir holdt solidarisk ansvarlig for arbeidsgiveravgiften i arbeidsleieforhold vil kunne søke regress for hele eller deler av avgiften hos reell arbeidsgiver og de andre solidar skyldnerne.

⁴⁰ Se: Elin I. Sarai, Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 352.

⁴¹ Se: Elin I. Sarai, Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 352.

De to første dommene omhandler arbeidsleieforhold. Problemstillingen var hvem av partene, oppdragsgiver eller oppdragstaker, som var ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgiften. Spørsmålet Høyesterett måtte ta stilling til var om lønnsutbetalingsfunksjonen var tilstrekkelig for å bli ansett som avgiftspliktig arbeidsgiver, eller om også andre momenter skal legges til ved vurderingen. Den siste avgjørelsen omhandler det forhold at en bank tillot en kunde å foreta overtrekk på en sperret kassakredittkonto for å utbetale lønn. Problemstillingen knyttet seg til om overtrekket var å anse som en lønnsutbetaling, med den følge at banken kunne bli gjort ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgift.

3.3.1 Rt 1985 side 957 Søderlund & Berg vs. Oslo kommune

Sentrale problemstillinger

Dommen tar for seg hvilke momenter som skal legges til grunn for å bli ansett som reell arbeidsgiver i et arbeidsleieforhold, og dermed ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgiften. Problemstillingen knytter seg til det forhold at Garanti-Stål ble engasjert av Søderlund & Berg AS for å skaffe til veie finske sveisere. Garanti-Stål utbetalte lønn på vegne av Søderlund & Berg AS, men dekket i tillegg andre utgifter i forbindelse med arbeiderne. Den sentrale problemstillingen knytter seg dermed til hvorvidt det skal foretas en helhetsvurdering av forholdet partene imellom, eller om det er tilstrekkelig at parten har lønnsutbetalingsfunksjonen, for å bli ansett som arbeidsgiveravgiftspliktig arbeidsgiver. Det ble videre foretatt en drøfting av hvorvidt Garanti-Stål hadde opptrådt som fullmektig overfor Søderlund & Berg.

Saksforholdet

Saksforholdet var at firmaet Søderlund & Berg A/S drev rørmontering innen olje og petrokjemi. Selskapet benyttet finske sveisere som ble skaffet til veie av det svenske firmaet Garanti-Stål. Dette var et enkelpersonforetak. Det ble inngått en avtale om at Garanti-Stål skulle stille til disposisjon det antall sveisere Søderlund & Berg til enhver tid hadde behov for. Garanti Stål utbetalte lønn til sveiserne av midler foretaket mottok fra Søderlund & Berg, til dekning av blant annet lønn og sosiale utgifter. Garanti-Stål skulle også, etter avtalen, betale skatter og arbeidsgiveravgift til norske myndigheter, men innbetalte bare en del av disse.

Ankende parts anførsler

Oslo kommune anførte at Søderlund & Berg var ansvarlig for manglende innbetaling av arbeidsgiveravgift for de finske sveiserne med hjemmel i daværende folketrygdlov § 16-3 (nåværende folketrygdlov § 23-2 (1)). Dette ble begrunnet med at Søderlund & Berg etter en helhetsvurdering, hvor det blant annet måtte legges vekt på hvem som bærer det økonomiske ansvaret, har instruksjonsrett over arbeiderne og har ansvar for det arbeidet som blir utført, må anses som arbeidsgiver. Med andre ord bygget anførselen på at skattebetalingsloven av 1952 § 3 første ledd bokstav c måtte bygge på et materielt arbeidsgiverbegrep.⁴²

Ankemotparts anførsler - hvilke synspunkter ligningen bygget på

Søderlund & Berg anførte derimot at ved vurderingen av hvem som skal anses som arbeidsgiver i forhold til folketrygdloven § 16-3 (nåværende § 23-2) må det sentrale være hvem som står for lønnsutbetalingen. Begrunnelsen for anførselen var at skattebetalingsloven av 1952 § 3 bokstav b (nåværende § 4-1 første ledd bokstav c) definerer som arbeidsgiver den som utbetaler lønn.⁴³ Ankemotparten anførte at loven er klar og må tas på ordet. Med andre ord bygger de sin anførsel på at den som foretar lønnsutbetalingen skal anses som arbeidsgiver etter skattebetalingsloven av 1952 § 3 første ledd bokstav c. Søderlund & Berg hadde ikke hatt lønnsutbetalingsfunksjonen ettersom det var Garanti-Stål som foretok lønnsutbetalingene.

Hovedspørsmålet Høyesterett måtte ta stilling til var om skattebetalingsloven § 3 første ledd bokstav b kun baserte seg på funksjonen av å være lønnsutbetaler, eller om det utover lønnsutbetalingsfunksjonen forelå andre momenter som måtte vektlegges for å falle inn under arbeidsgiverbegrepet.

Flertallets vurdering

Flertallet i Høyesterett, representert ved førstvoterende dommer Hellesylt, foretar en drøfting av arbeidsgiverbegrepet slik det er definert i skattebetalingsloven 1952 § 3 bokstav b (nåværende § 4-1 første ledd bokstav c). Flertallet knytter

⁴² Se: Rt. 1985 side 957, dommens side 959.

⁴³ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 961.

skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep til betalingsfunksjonen, og viser til at om lovens ordlyd tas helt bokstavelig, blir man arbeidsgiver i kraft av å utbetale lønn eller ytelse som skal gjøres til gjenstand for forskuddstrekk eller til gjenstand for trekk etter pålegg.⁴⁴

Det fremgår videre av dommen at selv om loven knytter arbeidsgiverdefinisjonen til utbetalingen, kan det ikke uten videre være avgjørende hvem som faktisk foretar den.⁴⁵ Flertallet nevner her at dersom arbeidsgiveren bruker en fullmektig til å foreta lønnsutbetalingen, så vil arbeidsgiveren være ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgiften, da fullmektigtilfellet uttrykkelig er nevnt i loven.⁴⁶ Flertallet sier videre om fullmaktsforhold, at det ovenfor nevnte, også må gjelde når utbetalingen skjer for arbeidsgiveren selv om det ikke er angitt å være et fullmaktsforhold. Jeg forstår dette slik at flertallet i sistnevnte tilfelle legger opp til at det må foretas en helhetsvurdering av forholdet for å klargjøre om det foreligger et fullmektigforhold, noe som også gjøres i dommen, jf. nedenfor. Det vil i slike tilfeller være tvil om hvem som er arbeidsgiver.

Flertallet fant videre ingen anvisning i lovteksten for at arbeidsgiver er den ”i hvis interesse arbeidet er utført”, eller den som har vært ”bruker” av arbeidskraften.⁴⁷ Heller ikke forarbeidene eller uttalelser fra myndighetenes side ga uttrykk for at slike kriterier var avgjørende. Som ovenfor nevnt tolker jeg dommen slik at det likevel åpnes en vurdering av ”i hvis interesse arbeidet blir utført” i de tilfeller det foreligger tvil om det foreligger et fullmektigforhold. Hvis arbeidet er utført i den som hevder å være fullmektig sin interesse, vil det ikke foreligge et fullmektigforhold. Hovedregelen vil imidlertid være at lønnsutbetalingsfunksjonen avgjør hvem som skal anses som avgiftspliktig arbeidsgiver. Høyesteretts flertall legger dermed vesentlig vekt på den nære koblingen mellom lønnsutbetalingen og avgiftsansvaret når de definerer skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep. Som en konsekvens av denne tolkningen

⁴⁴ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 962.

⁴⁵ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 963.

⁴⁶ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 963.

⁴⁷ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 963.

kunne ikke Søderlund & Berg være arbeidsgiver, da selskapets funksjon ikke var å foreta lønnsutbetalinger. Flertallet la til grunn av lønnsutbetalingene ble foretatt av Garanti-Stål.

Når det gjelder Søderlund & Berg sin rolle vedrørende lønnsutbetalingen, så sier flertallet at det ikke fremgår av fakturaene hvor mye av fakturabeløpet som var arbeidstakernes lønn, og hvor mye som skulle dekke andre utgifter samt dekke Garanti-Ståls fortjeneste.⁴⁸ Det var videre ikke klarlagt om Søderlund & Berg visste hvor mye den enkelte arbeidstaker skulle ha i lønn. Dette tolkes slik at de fakturaer som Søderlund & Berg betalte til Garanti-Stål ikke ga tilstrekkelig grunnlag for å si at betalingene i realiteten var å anse som lønnsutbetalinger. Garanti-Stål ble, som ovenfor nevnt, ansett som lønnsutbetaler, med den følge at Søderlund & Berg ikke kunne gjøres ansvarlig for manglende innbetaling av arbeidsgiveravgift.

Oslo kommunes anførsel om at det ved avgjørelsen av hvem som skal anses som arbeidsgiver, må bygge på en helhetsvurdering, ble ikke tatt til følge. Ved en helhetsvurdering må det blant annet legges vekt på hvem som bærer det økonomiske ansvaret, hvem som har instruksjonsrett over arbeiderne og hvem som har ansvar for de arbeider som blir utført. Dette vil være momenter som er avgjørende for å avklare ”i hvis interesse arbeidet er utført” eller den som ”bruker” arbeidskraften. Dette er momenter som trekker i retning av resultatansvar.

Flertallets oppfatning var at synspunktet ”helhetsvurdering” ikke kunne være et avgjørende rettslig kriterium, da det begrepsmessige innholdet er for uklart og vanskelig å praktisere.⁴⁹ Begrunnelsen for en slik presisering syntes å være at flertallet verken kunne finne at lovteksten, dens forarbeider eller andre uttalelser ga anvisning på at arbeidsgiveren er den ”i hvis interesse arbeidet er utført” eller den som ”bruker” arbeidskraft mv. Et ytterligere moment flertallet støtter seg til, er at det er tale om et område hvor det vil være behov for regler som er så vidt klare at de kan praktiseres uten at arbeidsgiver uforskyldt kommer opp i problemer.⁵⁰ Flertallets oppfatning, må forstås

⁴⁸ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 963.

⁴⁹ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 963.

⁵⁰ Se. Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 963.

slik at ved tolkning og anvendelse av loven må det legges vekt på den nære koblingen mellom utbetalingen og avgiftsansvaret.

Fullmektigvurdering

Problemstillingen var da om Garanti-Stål stod i et fullmektigforhold til Søderlund & Berg, med den følge at Søderlund & Berg var ansvarlig for arbeidsgiveravgiften. Flertallets oppfatning var at det ikke forelå et fullmektigforhold mellom partene. Konklusjonen baserte seg på en rekke momenter, blant annet at det i avtalen fremkom at Garanti-Stål skulle betale skatter og avgifter i henhold til norsk lov, at selskapet satte opp lønnslistene for den enkelte arbeidstaker og beregnet arbeidslønnen. Lønnen er en funksjon av antall timer multiplisert med timesats, som igjen beregningsgrunnlaget for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgiften, oppgaver som er pålagt den reelle arbeidsgiver.

Videre ble det lagt vekt på at Garanti-Stål i en viss utstrekning hadde betalt arbeidsgiveravgift, samt at det ikke forekom noe som kunne tilsi at Garanti-Stål hadde opptrådt på en måte som medførte at selskapet hadde angitt seg som fullmektig for Søderlund & Berg ved lønnsutbetaling og ved skatte- og avgiftsoppgjør.⁵¹

Det avgjørende momentet var imidlertid at Søderlund & Berg mottok fakturaer fra Garanti-Stål og foretok oppgjør ved å betale disse. Det ble fremhevet at de beløp som ble fakturert Søderlund & Berg var bruttobeløp som skulle dekke ”lønn til arbeidstakere, sosiale utgifter, utgifter til administrasjon og Garanti-Ståls fortjeneste”.⁵²

Det kan argumenteres for at flertallet her implisitt legger til grunn at Garanti-Stål opererer for egen regning og risiko når de mottar bruttobeløp som de kan disponere uten særlige føringer fra utbetaler, i dette tilfelle Søderlund & Berg.⁵³

⁵¹ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 964.

⁵² Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 964.

⁵³ Se: Elin I. Sarai, Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende forhold, side 356.

Resultat

Søderlund & Berg ble ikke holdt ansvarlig for manglende innbetaling av arbeidsgiveravgift. Begrunnelsen var at selskapet ikke hadde foretatt lønnsutbetalingene til de finske arbeiderne. Flertallets tolkning av skattebetalingsloven § 3 bokstav b er at den bygger på et funksjonelt arbeidsgiverbegrep, i den forstand at funksjonen som lønnsutbetaler er det avgjørende momentet for å bli ansett som arbeidsgiver.

Mindretallets vurdering

Høyesteretts mindretall kom frem til et annet resultat. Mindretallets oppfatning var at selv om Garanti-Stål rent fysisk hadde foretatt lønnsutbetalingene var Søderlund & Berg forpliktet til å betale arbeidsgiveravgiften av de lønninger som ble utbetalt til de finske arbeiderne.⁵⁴ I likhet med flertallet mente mindretallet at arbeidsgiverbegrepet etter skattebetalingsloven 1952 § 3 bokstav b legger avgjørende vekt på selve lønnsutbetalingen. Mindretallet var dermed enig i flertallets på det prinsipale spørsmålet. Men mindretallet la til grunn at i de tilfeller hvor det forekommer flere selskaper på arbeidsgiversiden, vil det avgjørende ikke være hvem som rent fysisk foretar utbetalingen, men hvem som kan sies å ha plikt til å betale lønnen.⁵⁵ På dette punktet skiller mindretallets vurdering seg fra flertallets vurdering. Mindretallet legger i større grad enn flertallet vekt på hvem som etter de underliggende forhold er bruker av arbeidskraften. Det må da foretas en helhetsvurdering for å avklare hvem som har styringsrett over arbeidstakerne og hvem som har risiko for arbeidsresultatet.⁵⁶ Dette skiller seg fra flertallets vurdering som la vesentlig vekt på hvem som utbetaler lønn, og ikke tillate momenter som ”i hvis interesse arbeidet er utført og ”den som har vært bruker av arbeidskraften” annen vekt enn de måtte ha som reelle hensyn.⁵⁷ Dette ble, som ovenfor nevnt, begrunnet med at verken forarbeider eller andre uttalelser fra myndighetene ga uttrykk for at slike kriterier skal tillegges vekt.

Mindretallet anførte at Søderlund & Berg måtte anses å ha utbetalt lønn til arbeidstakerne, selv om selskapet betalte til Garanti-Stål som i sin tur rent fysisk

⁵⁴ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 965.

⁵⁵ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 966.

⁵⁶ Se: Elin I Sarai, Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforholdt, side 358.

⁵⁷ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 963.

utbetalte til de finske arbeiderne. Mindretallets oppfatning var da at utbetalingen ble foretatt for Søderlund & Bergs regning, og derfor var forpliktet til å innbetale arbeidsgiveravgiften.

Dette ble begrunnet med at timelistene ble ført på arbeidsstedet, og at man ut fra listene kunne fastslå hvor mye hver enkelt arbeidstaker hadde arbeidet. I tillegg fremkom det av timelistene opplysninger om overtid, diett og reisepenger.⁵⁸ Mindretallet argumenterte videre at det var Søderlund & Berg som hadde oversikt over hva hver enkelt arbeidstaker hadde krav på, og at det måtte legges til grunn at de finske arbeidstakerne hadde krav på samme lønn som Sødeldund og Bergs øvrige arbeidstakere. Søderlund og Berg hadde da tilstrekkelig grunnlag for å kunne beregne hva hver enkelt skulle ha i lønn.

Lønningslistene som ble funnet hos Garanti-Stål viste at timetallet samsvarte med de timelister som Søderlund & Berg hadde utarbeidet, og som var grunnlaget for deres utbetaling til Garanti-Stål. Mindretallet anførte da at de beløp som stod på Garanti-Ståls lønningslister var en direkte funksjon av dem man fant på Søderlund & Bergs timelister.⁵⁹ Med andre ord bygget Garanti-Ståls lønnsutbetaling direkte på de timelister som var utarbeidet av Søderlund & Berg. Av dette sluttet mindretallet at lønnsutbetalingen foretatt av Garanti-Stål var foretatt for Sødeldund & Bergs regning. Mindretallet fremhevet også at Søderlund & Berg overfor norske myndigheter hadde gitt uttrykk for at det var dette selskapet som var arbeidsgiver.⁶⁰

Kort oppsummert oppfatter jeg mindretallets vurdering av hvem som skal omfattes av arbeidsgiverbegrepet i skattebetalingsloven § 3 første ledd bokstav b sin forstand å basere seg på hvem som foretar lønnsutbetalingen. I tillegg må det legges vekt på hvem som etter de underliggende forhold plikter å betale lønnen.

⁵⁸ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 967.

⁵⁹ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 968.

⁶⁰ Se: Rt. 1985 side 957, jf. dommens side 968.

3.3.2 Rt. 1985 side 977 Ceca S.A. vs. Staten

Det kan nevnes at rettens sammensetting her var den samme som i saken Söderlund & Berg. Annenvoterende i Ceca S.A. saken var førstvoterende i saken Söderlund & Berg, og representerte også her flertallet. Dommene ble forøvrig avsagt samme dag.

Sentrale problemstillinger

Også i denne dommen var problemstillingen knyttet til om den som foretok lønnsutbetalingen var å anse som reell arbeidsgiver og på dette grunnlag sto ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgiften.

Saksforholdet

Saksforholdet var som følger. Phillips Petroleum Company Norway påtok seg som hovedentreprenør arbeid på Ekofiskfeltet i Nordsjøen. I forbindelse med dette oppdraget inngikk Phillips Petroleum en kontrakt med et fransk selskap, Ceca S.A., som forpliktet seg til å levere boreslam og sørge for de nødvendige ingeniørtjenester i forbindelse med bruken av boreslammet. Ceca S.A. inngikk deretter en avtale med selskapet Pisces, som skulle stille til disposisjon det nødvendige antall kvalifiserte boreslamingeniører. I avtalen mellom partene fremgår det at godtgjørelsen til Pisces var fastsatt til et bestemt beløp på \$ 325 per ingeniør per dag. Gjennom en bankfunksjonær i en bank på Jersey ble det sendt månedlige fakturaer fra Pisces til Ceca S.A. Ceca S.A. betalte en lumpsum basert på ovenfor nevnte sum til en bank i New York, hvoretter pengene fant veien til Pisces konto på Jersey. Fra denne kontoen foretok bankfunksjonæren utbetaling eller overføring til den enkelte ingeniør.

Staten v/finansdepartementet anførte at Ceca S.A. måtte betraktes som arbeidsgiver for slamingeniørene, og dermed var ansvarlig for innbetaling av skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Dette ble også lagt til grunn ved ligningen.

Ceca S.A. anførte på sin side at Pisces var arbeidsgiver for ingeniørene.

Flertallets vurdering

Annenvoterende ved dommer Hellesylt representerte flertallet, og anførte at ved tolkning av legaldefinisjonen ”arbeidsgiver” i skattebetalingsloven foreligger det en nær knytning til hvem som foretar lønnsutbetalingen. Det refereres her til saken Oslo

kommune mot Søderlund & Berg, og flertallet følger opp de retningslinjer som ble utpenslet i denne saken.

Ved vurderingen ble det videre anført at det hadde begrenset interesse hvem som hadde arbeidsgiveransvaret og styringsfunksjoner på selve arbeidsplassen, da arbeidstakerne var erfarne og velkvalifiserte fagfolk.

Flertallet anførte videre at selv om Pisces sin godtgjørelse var satt til en fast sum, \$ 325 per ingeniør per dag, så medførte ikke dette at Ceca S.A. utbetaling til Pisces var å anse som lønn eller godtgjørelse til den enkelte ingeniør, med påfølgende trekk- og avgiftsansvar⁶¹. Beløpet fremstod, etter flertallets oppfatning, som en avtalt godtgjørelse til Pisces for å stille høyt kvalifisert arbeidskraft til disposisjon. Videre anså flertallet at det ikke kunne utledes hvor mye av beløpet som skulle tilfalle ingeniørene, men at det kunne se ut som om Pisces måtte yte et betydelig salær for å holde dem i beredskap. Denne kostnaden måtte selskapet selv dekke. Flertallet argumenterer her for at Pisces i realiteten driver for egen regning og risiko, og dermed ikke opptrådte som fullmektig for Ceca S.A. ved lønnsutbetalingen.

Resultat

Ceca S.A. ble ikke gjort ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgiften, da selskapets betaling til Pisces ikke ble ansett som lønnsutbetaling til arbeidstakerne. Under dissens 3-2 fastslo høyesterett at Ceca S.A. ikke hadde plikter som arbeidsgiver vedrørende arbeidsgiveravgift og skattetrekk.

Mindretallets vurdering

Førstvoterende, som representerte mindretallet, anførte at Ceca S.A. var å anse som arbeidsgiver, og dermed ansvarlig for betaling av skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Anførselen bygget på at den skal betale skattetrekk og arbeidsgiveravgift som etter de reelle forhold mellom de involverte har plikt til å erlegge lønn eller godtgjørelse.⁶² Mindretallet er også i denne dommen enig med flertallet at det er selve utbetalningen av

⁶¹ Se: Rt. 1985 side 977, jf. dommens side 987.

⁶² Se: Rt. 1985 side 977, jf. dommens side 983.

lønn eller godtgjørelse som etter skattebetalingsloven er det avgjørende kriterium ved vurderingen av hvem som skal anses som arbeidsgiver.⁶³ Men som ovenfor nevnt legger mindretallet større vekt på hvem som etter de underliggende forhold plikter å betale lønnen.

Etter mindretallets vurdering var Ceca S.A. pliktig til å betale ingeniørenes lønn, da selskapet utøvet instruksjonsrett overfor ingeniørene i den utstrekning Phillips Petroleum ikke instruerte dem. Videre lå styringsretten hos Ceca S.A. da selskapet antok og avviste ingeniører, formentlig dog etter råd eller forlangende av Phillips Petroleum. Ceca S.A. var etter mindretallets oppfatning ansvarlig for arbeidsresultatet. Pisces ble av mindretallet ansett som en formidler av arbeidskraft til Ceca S.A, og hadde ingen mulighet for å instruere ingeniørene, bortsett for å gi dem beskjed om å dra til Ceca S.A. arbeidsplass.

Slik jeg ser det kan det anføres at til forskjell fra Garanti-Stål i Söderlund & Berg saken, var Pisces eneste reelle funksjoner å utstede og sende fakturaer til Ceca S.A, besørge at disse ble betalt samt betale ingeniørene deres kontraktsfestede honorar. Det forhold at Pisces var registrert i Panama og hadde postboks på Jersey, medførte at selskapet i realiteten ikke kunne utøve andre arbeidsgiverfunksjoner utover det å utbetale lønn. Flertallet har ikke kommentert denne problemstillingen. I saken Söderlund & Berg var det uomtvistet at Garanti-Stål hadde andre reelle funksjoner enn å innkreve betaling og besørge at ingeniørene fikk utbetalt sin lønn. Denne forskjellen kan imidlertid ikke anses som avgjørende, da Høyesterett i begge saker sier at det avgjørende for hvem som er arbeidsgiver er nært knyttet til lønnsutbetalingen. Når det gjelder arbeidsgiveransvar og styringsrett på arbeidsplassen så har dette begrenset interesse.

Ceca S.A. dommen stadfester, på samme måte som Söderlund & Berg dommen, at ved vurderingen av hvem som skulle anses som arbeidsgiver etter skattebetalingsloven § 3 bokstav b, vil funksjonen som lønnsutbetaler være tilstrekkelig. Dette gjelder imidlertid kun så lenge det ikke foreligger et fullmektigforhold mellom partene, da den som på

⁶³ Se: Rt. 1985 side 977, jf. dommens side 983.

reell arbeidsgivers vegne utbetaler lønn ikke omfattes av skattebetalingslovens arbeidsgiversbegrep. Dette forutsetter at det er bestemt hvem som er reell arbeidsgiver. Så lenge det inngås en avtale mellom partene, så vil avgiftsansvaret påligge den part som rent faktisk foretar lønnsutbetalingen. Dette gjelder selv om lønnsutbetaler isolert sett ikke har tilstrekkelig substans til å utøve virksomhet for egen regning og risiko, men er avhengig av midler fra den andre avtaleparten for å kunne betale lønn til arbeidstakerne.⁶⁴

3.3.3 Rt. 1995 side 584 Sparebanken Rogaland vs. Stavanger kommune

I motsetning til de ovenfor nevnte avgjørelser er dette ikke en høyesterettsdom, men en kjennelse av høyesteretts kjæremålsutvalg. Avgjørelsen har av den grunn mindre vekt enn de ovenfor nevnte høyesterettsdommer.

Også i Sparebanken Rogaland saken foreligger det to selskaper. Det som skiller denne saken fra Søderlund & Berg og Ceca S.A. er at i saken Sparebanken Rogaland er det kun et selskap, Norsk Teknisk Sveis AS, som har et forhold til arbeidstakerne.

Saksforholdet

Sparebanken Rogaland var Norsk Teknisk Sveis AS sin bankforbindelse. Banken hadde innvilget Norsk Teknisk Sveis AS et gjeldsbrevslån samt en kassekreditt. Disse var sikret med pant i varelager, utestående fordringer og leierett med driftstilbehør.⁶⁵

Sparebanken Rogaland sa opp sitt engasjement, sperret kassekreditten for ytterligere uttak, samt tiltrådte alt pant. Norsk Teknisk Sveis AS valgte likevel å fortsette driften, da de disponerte driftsmidlene (aktiva), men med den begrensning at aktiva ikke kunne selges uten bankens samtykke. Sparebanken Rogaland etterkom Norsk Teknisk Sveis AS anmodning om å foreta lønnsutbetaling. Dette ble gjort ved at Norsk Teknisk Sveis

⁶⁴ Se: Elin I. Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 360.

⁶⁵ Se: Elin I. Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 363.

AS likevel fikk foreta et trekk på kassekredittkontoen etter at banken hadde sperret kontoen for uttak, sagt opp sitt engasjement og tiltrådt sitt pant.⁶⁶

Den sentrale problemstillingen

Hovedspørsmålet var om Sparebanken Rogaland hadde opptrådt på en slik måte at den må regnes som arbeidsgiver etter skattebetalingsloven § 3 første ledd bokstav a.^{67 68}

Resultat

Kjæremålsutvalget kunne ikke se at lagmannsretten hadde tolket noen av de lovbestemmelser som var anvendt på en feilaktig måte, og forkastet kjæremålet.⁶⁹ Sparebanken Rogaland ble gjort ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgiften.

Begrunnelse

Lagmannsrettsdommen er ikke publisert, men lagmannsrettens begrunnelse og lovtolkning er gjengitt i kjennelsen fra Høyesteretts kjæremålsutvalg. Lagmannsrettens domsavsigelse ble dermed stående, med følgende begrunnelse:⁷⁰

”Det er på det rene at bestemmelsen (skattebetalingsloven § 3 første ledd bokstav b) angir en vesentlig videre betydning av arbeidsgiverbegrepet enn det som er vanlig. Det avgjørende blir om banken må anses å ha opptrådt på vegne av Norsk Teknisk Sveis AS i anledning utbetalingene og om oppdraget er utført som ledd i en økonomisk virksomhet. Normalt vil slike utbetalinger skje på vegne av konto innehaveren. Bankens medvirkning vil utelukkende være av teknisk art. I denne saken var situasjonen annerledes. Den aktuelle kontoen var sperret for uttak, bankens engasjement var oppsagt og alt pant tiltrådt. Norsk Teknisk Sveis AS hadde i realiteten ingen mulighet til å fortsette driften uten kapitaltilførsel og det må Sparebanken ha vært innforstått med. Det arbeid som ble utført og betalt lønn for sikret Sparebankens pant. Slik situasjonen

⁶⁶ Se: Rt. 1995 side 584, jf. kjennelsens side 586.

⁶⁷ Se: Rt. 1995 side 584, jf. kjennelsens side 587.

⁶⁸ Kjæremålsutvalget forutsetter at lagmannsretten har ment å vise til bokstav b.

⁶⁹ Se Rt. 1995 side 584, jf. dommens side 587.

⁷⁰ Se Rt. 1995 side 584, jf. dommens side 587.

lå an må lagmannsretten legge til grunn at Sparebanken først og fremst ivaretok sine egne interesser ved å etterkomme anmodningen om utbetaling”.

Videre fremgår det av lagmannsrettens dom at:

”Sparebanken påtok seg å foreta utbetalingene på vegne av Norsk Teknisk Sveis AS og betalingene inngikk som en del av det forretningsmessige samarbeid Sparebanken hadde med selskapet. Sparebanken må da regnes som arbeidsgiver slik skattebetalingsloven benytter begrepet”.

Kommentarer til avgjørelsen

Lagmannsretten begrunner sin avgjørelse med at det arbeid som ble utført og betalt lønn for i realiteten sikret Sparebanken Rogalands eget pant. Lagmannsretten legger til grunn at Sparebanken Rogaland først og fremst ivaretok sine egne interesser ved å etterkomme anmodningen om utbetalingen. Begrunnelsen er at banken må ta tapet hvis avhendelse av aktivapostene ikke er tilstrekkelig til å dekke kassekredittgjelden fullt ut. Dette forutsetter imidlertid at pantet ikke er tilstrekkelig sikret, og at det arbeidet som ble utført grunnet lønnsutbetalingen var nødvendig for å sikre pantet ytterligere. Lagmannsretten har ikke berørt denne problemstillingen. Det kan argumenteres for at hvis pantet allerede var tilstrekkelig sikret, før arbeidet ble utført, så kan lønnsutbetalingen anses som et utvidet lån og ikke sikring av eget pant.⁷¹ Bankens lønnsutbetaling ville da øke kassekredittgjelden, uten at banken hadde økonomisk interesse av at arbeidene ble utført med hensyn til sikring av pantet.

Lagmannsretten legger videre til grunn at Sparebanken Rogaland må regnes som arbeidsgiver siden banken påtok seg å foreta utbetalingene på vegne av Norsk Teknisk Sveis AS og betalingene inngikk som en del av det forretningsmessige samarbeidet banken hadde med selskapet.^{72 73}

⁷¹ Se: Elin I. Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 362.

⁷² Se: Elin I. Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 362.

⁷³ Se: Rt. 1995 side 584, jf. dommens side 587.

En banks funksjon er å foreta lønnsutbetalinger på vegne av sine kunder. Banken vil i så måte være en fullmektig, da utbetalingen foretas på vegne av den reelle arbeidsgiveren. Det faktum at Sparebanken Rogaland foretok utbetalinger på vegne av Norsk Teknisk Sveis AS trekker i retning av et fullmektigforhold.

Lagmannsretten sier videre at lønnsutbetalingen ble inngikk som en del av bankens forretningsmessige samarbeid med Norsk Teknisk Sveis AS. Til dette kan sies at et fullmektigforhold også baserer seg på et forretningsmessig samarbeid mellom partene i den forstand banken tar seg betalt for utføre sin funksjon som lønnsutbetaler. Kundens betaling foretas blant annet i form av gebyrer og rentemarginer.

Jeg antar at lagmannsretten referer seg til sikringen av pantet, når de sier at det foreligger et forretningsmessig samarbeid mellom partene. Som ovenfor nevnt har lagmannsretten ikke tatt stilling til verdien av pantet, og om arbeidet var nødvendig for å sikre det. Det kan derfor anføres at lagmannsrettens ikke i tilstrekkelig grad har vurdert realiteten av det forretningsmessige samarbeidet, og om det foreligger et sådant utover det at Norsk Teknisk Sveis er innvilget en kassekreditt sikret med pant i selskapets varelager, utestående fordringer og leierett med driftstilbehør.

3.3.4 Bemerkninger til dommene

Sammenholder man Sparebanken Rogaland kjennelsen med Søderlund & Berg og Ceca S.A. så gir Sparebanken Rogaland kjennelsen inntrykk av at det ikke skal så mye til før den som utbetaler lønn blir ansetts om reell arbeidsgiver. I dommene Søderlund & Berg og Ceca S.A. stiller Høyesterett nokså strenge krav for å anse reell arbeidsgiver som arbeidsgiver. Det ble i dommene foretatt en vurdering av om den som utbetalte lønnen var å anse som reell arbeidsgiver basert på en realitetsvurdering av forholdet, hvor hensikten var å avklare om det forelå et fullmektigforhold. Først etter at forholdet var avklart ble den som foretok lønnsutbetalingen ansett som arbeidsgiver etter skattebetalingsloven § 3 første ledd bokstav b (nå § 4-1 første ledd bokstav c).

Saksforholdet i kjennelsen Sparebanken Rogaland skiller seg imidlertid noe fra sakene Søderlund & Berg og Ceca S.A. I motsetning til Sparebanken Rogaland saken hvor den som hadde foretatt lønnsutbetalingen ble ansett som arbeidsgiver, var problemstillingen

i sakene Söderlund & Berg og Ceca S.A. – om den som ikke hadde foretatt lønnsutbetalingen likevel kunne være arbeidsgiver i skattebetalingslovens forstand. Mindretallets oppfatning var at man måtte se på i hvis interesse utbetalingene ble foretatt, ved avgjørelsen av hvem som var arbeidsgiver. Ved en slik avgjørelse måtte det, etter mindretallets oppfatning, foretas en helhetsvurdering av forholdet. Flertallet mente derimot at verken lovteksten eller dens forarbeider ga uttrykk for at det skulle foretas en helhetsvurdering, men at lovtekstens ordlyd derimot tilsa at det måtte legges avgjørende vekt på utbetalingsfunksjonen. Flertallet fremhevet videre at det måtte avgrenses mot fullmektigforhold, da lovteksten uttrykkelig sier at ved utbetaling via fullmektig er fullmektigen ikke å anse som arbeidsgiver. Det samme måtte, etter flertallets oppfatning, gjelde dersom realiteten var at utbetalingen skjer for arbeidsgiveren, selv om det ikke er angitt å være et fullmaktsforhold.

I sakene Söderlund & Berg og Ceca S.A. foretok flertallet en vurdering av det faktiske forholdet for å avklare om det forelå et fullmektigforhold. Flertallet konkluderte at så ikke var tilfelle, og kom til at den som hadde foretatt lønnsutbetalingen var å anse som arbeidsgiver.

I Sparebanken Rogaland kjennelsen var det, som ovenfor nevnt, kun en part som hadde et forhold til arbeidstakerne. Det var derfor ingen tvil om at Norsk Teknisk Sveis AS var arbeidsgiver. Likevel ble Sparebanken Rogaland ansett som arbeidsgiver, da Høyesteretts kjæremålsutvalg ikke kunne se at lagmannsretten hadde tolket skattebetalingsloven på feilaktig måte. Grunnlaget for å bli ansett som arbeidsgiver var at Sparebanken Rogaland påtok seg å foreta utbetalingene på vegne av Norsk Teknisk Sveis AS og betalingene inngikk som en del av det forretningsmessige samarbeidet banken hadde med selskapet. Det kan, som ovenfor nevnt, argumenteres med at lagmannsretten har ment at Sparebanken Rogaland opptrådt for egen regning og risiko, da de må ta tapet hvis avhendelse av aktivaposter ikke dekker Norsk Teknisk Sveis AS kassekredittgjeld fullt ut. I forhold til sakene Söderlund & Berg og Ceca S.A. kan det se ut som om lagmannsretten legger vekt på de reelle arbeidsgiverfunksjoner når retten kommer frem til at Sparebanken Rogaland var å anse som reell arbeidsgiver.

Lagmannsretten legger en helhetsvurdering til grunn, for å avklare i hvis interesse utbetalingen er foretatt. At de reelle arbeidsgiverfunksjonene skulle legges til grunn ble avvist i Söderlund & Berg og Ceca. S.A. Begrunnelsen var at flertallet ikke fant støtte,

verken i lovteksten eller dens forarbeider, for at en slik vurdering skulle legges til grunn.

Både Søderlund & Berg og Ceca S.A. dommene har vært kritisert av Ernst Ravnaas, fordi Høyesteretts flertall ikke har klargjort hvilke tilleggsmomenter utover den rene lønnsutbetalingen som kreves for å anses om arbeidsgiver etter skattebetalingsloven.⁷⁴

Til dette kan det innvendes at Høyesteretts flertall i Søderlund & Berg saken foretok en helhetsvurdering for å avklare om det forelå et fullmektigforhold. Det kan dermed sies at Høyesterett anfører at det må foretas en helhetsvurdering for å ta stilling til om fullmektigen har opptrådt som sådan overfor den reelle arbeidsgiver.⁷⁵ Ved helhetsvurderingen ble det klargjort hvilke momenter som skulle vektlegges, utover den rene lønnsutbetalingen, for å bli ansett som arbeidsgiver.

Hovedregelen vil være at den som forestår utbetalingen for egen regning vil være å anse som arbeidsgiver. Fullmektigen vil være den som videreformidler lønnsutbetalingen, dvs. ikke forestår den for egen regning men på vegne av reell arbeidsgiver. For å avgjøre om det foreligger et fullmektigforhold må det foretas en realitetsvurdering av forholdet.

Problemstillingen vedrørende det å knytte arbeidsgiverbegrepet til funksjonen som lønnsutbetaler, er først og fremst at det åpner for at partene seg i mellom kan avtale hvem som skal bære avgiftsansvaret. Er det inngått uttrykkelig avtale, så er det lite sannsynlig at skatte- og avgiftsmyndighetene foretar en helhetsvurdering av forholdet for å fastslå hvem som er avgiftspliktig arbeidsgiver. Mindretallets vurdering i Søderlund & Berg saken vil etter en slik forståelse være en mer hensiktsmessig tilnærming. Mindretallet var i motsetning til flertallet av den oppfatning at det ved vurderingen av avgiftsansvaret, i tillegg til å se på utbetalingsfunksjonen, også må sees hen til hvem som etter de underliggende forhold har plikt til å foreta lønnsutbetalingen.

⁷⁴ Se: Elin I. Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 367.

⁷⁵ Se: Elin I. Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 368.

Man kan i slike tilfeller ikke avtale seg bort fra avgiftsansvaret og på den måten unngå å stilles til ansvar.

Sett fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side vil det derimot være mindre ressurskrevende å benytte et funksjonelt arbeidsgiverbegrep. Myndighetene trenger i slike tilfeller ikke bruke ressurser på å avklare forholdet ut fra en materiell vurdering, men se hen til hvilken part som foresto lønnsutbetalingen for så å plassere avgiftsansvaret på denne part.

4 Arbeidsleie

4.1 Innledning

I arbeidsleieforhold vil pliktene vedrørende oppgjør av arbeidsgiveravgiften kunne pålegges andre enn den som reelt er arbeidsgiver. Dette skyldes at det ved arbeidsleie foreligger solidaransvar. Solidaransvaret omhandles under punkt 5 nedenfor, og medfører i korthet at ved arbeidsleie kan oppdragstaker og oppdragsgiver gjøres ansvarlig for de ovenfor nevnte plikter. Solidaransvaret bestemmer at flere enn den som er arbeidsgiver etter skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c blir ansvarlige. I slike tilfeller vil også folketrygdlovens arbeidsgiverbegrep omfatte parter som reelt sett ikke foretar selve lønnsutbetalingen, og på denne måten utvide den krets som omfattes av begrepet. Sett i forhold til oppgavens hovedtema, ”folketrygdlovens arbeidsgiverbegrep”, vil arbeidsleie og det tilhørende solidaransvaret, på ovenfor nevnte grunnlag være av interesse.

Arbeidsleie må avgrenses mot arbeidsformidling og entrepriser, da solidaransvaret etter skattebetalingslovens § 4-1 annet ledd ikke omfatter slike forhold. I praksis vil det ofte eksistere flere kontraktsledd mellom den reelle utleier av arbeidskraften og den som egentlig benytter den.⁷⁶ Det må da foretas en konkret vurdering av hver enkelt avtale for

⁷⁶ Se: Petter Lossius, Ketil Harbek og Jan Grønnerud: Skattebetalingsloven med kommentarer, side 27

å avklare hvem som skal anses som oppdragsgiver og oppdragstaker, da solidaransvaret som ovenfor nevnt, kun omfatter arbeidsleie.

4.2 Hva kjennetegner arbeidsleie

Skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd sier at:

”Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene etter denne lov oppfyller.”

En naturlig språklig forståelse av ordlyden ”stilles til rådighet for andre” trekker i retning av at det foreligger et leieforhold, da et leieforhold kjennetegnes av at noe stilles til rådighet for andre. Når det av ordlyden fremgår at en arbeidstaker stilles til rådighet for andre, trekker dette i retning av arbeidsleie. En slik forståelse finner støtte i lovens forarbeider. Det fremgår av Ot.prp. nr. 83 (2004-2005)⁷⁷ at skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd viderefører skattebetalingsloven 1952 § 3 annet ledd. I Ot.prp. nr. 84 (1981-1982), på side 2, henvises det til nordisk trekkavtale ved definisjon av arbeidsleie. I gjeldende trekkavtale er arbeidsleie beskrevet som følger i artikkel 5 punkt 1:

”Arbeidstaker som nevnt i artikkel 3 punkt 1 skal anses som utleid når han av noen (utleier) stilles til disposisjon for å utføre arbeid i noen annens virksomhet i arbeidsstaten (oppdragsgiver), forutsatt at oppdragsgiveren er hjemmehørende eller har fast driftssted i arbeidsstaten og utleieren ikke har ansvaret og heller ikke har risikoen for arbeidsresultatet.”

Oppdragsgiveren er brukeren av arbeidskraften, mens oppdragstaker er den som stiller arbeidskraften til rådighet. Mellom oppdragstaker og arbeidstaker eksisterer det et ansettelsesforhold, mens det mellom oppdragstaker og oppdragsgiver foreligger et kontraktsforhold. Det foreligger således et trepartsforhold mellom de involverte parter.

⁷⁷ Se proposisjonens Del II Forskudd på skatt og avregning, kapittel 4 Forskudd på skatt, Til § 4-1 definisjoner, og kommentaren til annet ledd.

Arbeidsleie foreligger, etter artikkel 5 nr. 1, når arbeidstakeren av noen ”stilles til disposisjon for å utføre arbeid i noen annens virksomhet”, forutsatt at ”oppdragstakeren ikke har ansvaret eller risikoen for arbeidsresultatet.” Av artikkel 5 nr.1 fremgår det at ved vurderingen av om det foreligger arbeidsleie vil resultatansvaret være det sentrale, og dette ansvaret er plassert hos oppdragsgiver. Resultatansvaret etter artikkel 5 nr. 1 medfører at oppdragsgiveren er ansvarlig for å utbedre feil og mangler vedrørende det arbeid som er utført av de innleide arbeidstakerne. I tillegg vil oppdragsgiver være underlagt erstatningsansvar.⁷⁸Slik jeg ser det, er hensikten bak artikkel 5 nr. 1 at kjøpere av arbeidskraft (oppdragsgiver) skal komme i samme posisjon som ordinær arbeidsgiver, når det gjelder ansvar og risiko for arbeidsresultatet. Ordinære arbeidstakere har resultatansvar for det arbeid som utføres av egne arbeidstakere. Oppdragsgiveren blir etter artikkel 5 nr. 1 ansvarlig for oppdragstakers arbeidstakers arbeidsresultat, på samme måte som om de var oppdragsgivers egne ansatte.

Videre sier bestemmelsen at hvorvidt det foreligger et arbeidsleieforhold må avgjøres etter en samlet vurdering, hvor det må tas hensyn til en rekke faktorer. Dette fremgår av artikkel 5 nr. 2 som sier at:

”Ved avgjørelsen av spørsmålet om en arbeidstaker skal anses utleid, skal det foretas en samlet vurdering hvorved det særlig skal tas hensyn til hvorvidt

- *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,*
- *den vesentligste av arbeidsredskap og materiell stilles til disposisjon av oppdragsgiveren, og*
- *utleieren ikke ensidig bestemmer antallet arbeidstakere og hvilke kvalifikasjoner disse skal ha.”*

⁷⁸ Se: Lønns-ABC, Veiledning til utfylling av lønns- og trekkoppgaver for 2010, side 39, pkt. 8.3.

Sammenholder man artikkel 5 nr. 1 og nr. 2 så fremgår det av artikkel 5 nr. 1 at resultatansvaret er det sentrale når det skal avgjøres om det foreligger arbeidsleie, mens artikkel 5 nr. 2 peker på en rekke momenter som skal legges til grunn ved avgjørelsen av om det foreligger arbeidsleie. Dette kan forstås slik at ved avgjørelsen av hvem som har resultatansvar etter artikkel 5 nr. 1 så skal momentene etter artikkel 5 nr. 2 anvendes. De opplistede momenter i artikkel 5 nr. 2 trekker i retning av styrings- og instruksjonsmyndighet over arbeidstakerne. Tanken bak artikkel 5 nr. 2 kan være at den som har styrings- og instruksjonsmyndighet over arbeidstakerne også har resultatansvaret.

Hvis momentene, etter en samlet vurdering, trekker i retning av at det foreligger arbeidsleie, så vil solidaransvar kunne gjøres gjeldende overfor oppdragsgiver og oppdragstaker, jf. nedenfor.

4.3 Avgrensing mot arbeidsformidling

Arbeidsleie må avgrenses mot ren arbeidsformidling. Arbeidsformidling foreligger når en mellommann knytter kontakt mellom en arbeidssøker og en arbeidsgiver i den hensikt å etablere et arbeidsgiver/arbeidstakerforhold.⁷⁹ Den som formidler arbeidskraft er ikke arbeidsgiver, og har verken resultatansvar eller styrings- og instruksjonsrett overfor arbeidssøkeren. Det foreligger av den grunn ikke et ansettelsesforhold mellom den som formidler arbeidskraften og arbeidssøker. Arbeidsformidling omfatter ”headhunting”, personalutvelgelse og lignende.

Vilkårene for å drive arbeidsformidling følger av arbeidsmarkedsloven § 26.

I praksis vil det ofte være flere kontraktsledd mellom den egentlige utleier av arbeidskraft (oppdragstaker) og den som virkelig benytter seg arbeidskraften (oppdragsgiver). Det må da foretas en vurdering av hver enkelt avtale mellom leddene i avtalekjeden for å fastslå om det foreligger arbeidsformidling eller arbeidsleie. Begrunnelsen er at solidaransvaret, og de plikter og ansvar solidaransvaret medfører vedrørende oppgjør av arbeidsgiveravgiften, kun får anvendelse hvis forholdet kan

⁷⁹ Se: NOU 1998:15, kapittel 3.1.

karakteriseres som arbeidsleie. Pliktene og ansvaret hviler med andre ord på bare på de avtaleparter som er oppdragstaker eller oppdragsgiver, og ikke på den part som formidler arbeidskraften. I praksis vil det normalt sett ikke være problematisk å avgjøre om det foreligger arbeidsformidling.

4.4 Avgrensning mot entrepriser

Skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd omfatter ikke entrepriser. Den tradisjonelle definisjonen av entrepriser, er at det dreier seg om kontraktsforhold der den ene part (entreprenøren), som selvstendig ervervsdrivende, påtar seg utførelsen av bygg- eller anleggsarbeid for den annen part (byggherren).⁸⁰ I praksis vil byggherren engasjere en hovedentreprenør som igjen engasjerer underentreprenører til å utføre deler av hovedentreprenørens kontraktsforpliktelser med byggherren. Dette vil spesielt gjelde i store og omfattende byggeprosjekter. I slike tilfeller vil underentreprenøren ha et selvstendig ansvar for sin kontraktforpliktelse med hovedentreprenøren.

Problemstillingen vil være å fastslå om underentreprenøren har påtatt seg en resultatforpliktelse overfor hovedentreprenøren, eller om det kun er stilt arbeidskraft til disposisjon, da en resultatforpliktelse medfører at det er irrelevant hva underentreprenøren måtte bruke av tid, utstyr m.v.⁸¹ For å avgjøre om det foreligger en resultatforpliktelse eller utleie av arbeidskraft må det foretas en helhetsvurdering av de faktiske omstendigheter rundt oppdragstaker.

Problemstillingen vedrørende om det foreligger arbeidsleie eller underentreprise er omhandlet i en dom avsagt av Frostating lagmannsrett, inntatt i RG 2004 side 105. Med hensyn til de ovenfor nevnte betegnelsene, oppdragstaker og oppdragsgiver, så vil Maritim Montasje AS være oppdragstaker, mens Brødrene Hukkelberg AS er å anse som oppdragsgiver.

⁸⁰ Se: Viggo Hagstrøm; Entrepriserett utvalgte emner, side 9.

⁸¹ Se: Petter Lossius, Ketil Harbek og Jan Grønnerud: Skattebetalingsloven med kommentarer, side 27

Saksforholdet

Maritim Montasje AS drev blant annet med utleie av arbeidskraft. Etter at bedriften gikk konkurs, ble det avholdt et bokettersyn der ligningsmyndighetene konkluderte med at Maritim Montasje AS hadde leid ut arbeidstakere til en rekke oppdragsgivere, deriblant Brødrene Hukkelberg AS. Solidaransvar for skattetrekk og arbeidsgiveravgift ble gjort gjeldende mot en rekke av bedrifter, blant disse Brødrene Hukkelberg AS. Det var på det rene at ansatte hos Maritim Montasje AS utførte arbeid på båter mens disse lå ved Brødrene Hukkelberg AS sitt anlegg. Brødrene Hukkelberg AS protesterte imidlertid på solidaransvar og gjorde gjeldende at selskapet ikke hadde leid arbeidskraft, men engasjert Maritim Montasje AS som underentreprenør. Det var ikke inngått skriftlig avtale, og godtgjørelsen ble utregnet på basis av medgått arbeidstid.

Resultat

Lagmannsretten fant, i likhet med namsretten, at det i forholdet mellom Maritim Montasje AS og Brødrene Hukkelberg AS forelå en underentreprise.

Begrunnelse

Lagmannsretten slo først fast at nordisk trekkavtale sin definisjon av arbeidsleie skulle legges til grunn, for så å konstatere at:

”Det sentrale kriterium ved bedømmelsen av om det foreligger arbeidsutleie er om den som stiller arbeidskraft til disposisjon, samtidig påtar seg resultatansvar for den arbeidsoperasjon som blir utført.”

Lagmannsretten fant det bevist at Maritim Montasje AS hadde påtatt seg resultatansvar, og la ved vurderingen av om det forelå resultatansvar til grunn at det var dokumentert at:

”de ansatte hos Maritim Montasje AS arbeidet på konkrete og avgrensede arbeidsoppgaver som hver hadde bestemt aktivitetsnummer og aktivitetsnavn i Brødrene Hukkelberg AS’ timeliste.”

Det ble slått fast at de enkelte entrepriser lot seg entydig identifisere. I forhold til resultatansvaret er en slik identifisering viktig for å avgjøre hvem som skal utbedre feil og mangler vedrørende det arbeid som er utført.

Lagmannsretten la videre til grunn at Maritim Montasje AS hadde utstedt en kreditnota for:

”reklamasjonsarbeid som ikke skulle faktureres.”

Jeg tolker dette slik at lagmannsretten her legger til grunn at Maritim Montasje AS har utbedret feil og mangler for egen regning, på bakgrunn av det er reklamert over det arbeid som faktisk ble utført av Maritim Montasje AS.

Videre la lagmannsretten til grunn en vitneforklaring, gitt av en driftsingeniør ansatt ved Brødrene Hukkelberg AS, hvor det i detalj ble forklart om:

”det arbeid som Maritim Montasje utførte, om det kontrollarbeidet han, vitnet (min anm.), foretok, og om de opprettinger som måtte gjøres for Maritim Montasje AS’ regning.”

Lagmannsretten fant, basert på den ovenfor nevnte bevisvurderingen, at den stemte med:

”det faktum at de ansatte hos Maritim Montasje AS holdt seg for seg selv, anvendte eget verktøy og sveisemaskin og hadde egen arbeidstid. Det var Maritim Montasje som organiserte arbeidet som valgte antall arbeidstagere og kvalifikasjoner på disse.”

Lagmannsrettens oppfatning var at de ovenfor nevnte bevismomenter støttet oppunder Brødrene Hukkelberg AS sin anførsel om at de ikke hadde leid inn arbeidskraft fra Maritim Montasje AS.

Det forhold at Maritim Montasje AS sin godtgjørelse ble utregnet på basis av medgått arbeidstid, ble ikke tillagt vesentlig vekt. Timeprisen ble ansett som svært lav for

entreprisearbeid for egen regning og risiko, men på grunn av de uryddige forhold hos Maritim Montasje AS ble den mest sannsynlige forklaring antatt å være at Brødrene Hukkelberg AS hadde oppnådd gode avtaler.

Slik jeg tolker dommen viser den at lagmannsretten ved vurderingen av om det foreligger resultatansvar, som er det sentrale etter artikkel 5 nr. 1 i nordisk trekkavtale, trekker inn momenter som er opplistet i artikkel 5 nr. 2. Lagmannsretten bruker momentene i artikkel 5 nr. 2 for å understøtte at Maritim Montasje AS har resultatansvar, ved å fastlå at de har holdt seg for seg selv, benyttet eget verktøy, hatt egen arbeidstid samt at Maritim Montasje AS selv stod for organisering og utvelgelse av arbeidstakerne som utførte arbeidet. Lagmannsretten fastslår i realiteten at Maritim Montasje AS har styrings- og instruksjonsmyndighet overfor egne arbeidstakere, og bruker dette som et moment for resultatansvar.

Et forhold som var tatt opp i dommen, men som ikke fremgår av nordisk trekkavtale artikkel 5 nr. 1 eller artikkel 5 nr. 2, gjelder i hvilken grad det skal legges vekt på at en avtale er inngått skriftlig eller ikke. I dommen sa lagmannsretten at det forhold at det ikke forelå skriftlig avtale, ikke kunne tillegges vekt i denne saken. Lagmannsretten har ikke begrunnet hvorfor manglende skriftlighet ikke skulle tillegges vekt, men jeg antar den ovenfor nevnte bevisvurderingen avklarte realiteten i forholdet på en tilstrekkelig klar måte. Lagmannsretten mente imidlertid at manglende skriftlighet kan tale mot at det foreligger entrepriser. En begrunnelse kan være at manglende avtale trekker i retning av det ikke foreligger resultatansvar for et nærmere definert oppdrag.⁸²

⁸² Se: Petter Lossius, Ketil Harbek og Jan Grønnerud: Skattebetalingsloven med kommentarer, side 27

5 Solidaransvar

5.1 Innledning

Skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd hjemler solidaransvar for oppdragstaker og oppdragsgiver. Solidaransvaret gjelder inntil skatteoppkreveren, ved mottatt søknad, fritar en eller flere av partene fra ansvar, jf. skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd siste setning og nedenfor.

Oppgaven vil først redegjøre for solidaransvarets begrunnelse og hva solidaransvaret innebærer for partene. Dernext vil partenes adgang til regress drøftes. Til sist omhandles partenes adgang til fritak fra solidaransvaret.

5.2 Begrunnelse for solidaransvaret

I 1982 ble skattebetalingsloven § 3 endret ved at et nytt annet ledd ble tilføyd der solidaransvar for oppdragsgiver og oppdragstaker i arbeidsinnleietilfellene ble fastslått.⁸³ Bestemmelsen fremgår i dag av skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, hvor det i bestemmelsens første punktum fremgår at:

”Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter denne loven oppfylles.”

Begrunnelsen for at å innføre en slik regel var de uoversiktlige forholdene innen olje-, verfts-, bygge- og anleggsindustrien, særlig grunnet bruk av utenlandske firmaer.⁸⁴ Både saken Søderlund & Berg og Ceca S.A. er eksempler som illustrerer de ovenfor nevnte problemstillinger. De uoversiktlige forholdene gjorde det problematisk for skattemyndighetene å klarlegge hvem som var arbeidstakernes egentlige arbeidsgiver, og dermed ansvarlig for skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Arbeidsoppdragene var ofte ferdigstilte og arbeidstakerne hadde returnert til sine hjemland før skatte- og avgiftsmyndighetene hadde tilstrekkelig informasjon for å fastlå om det forelå skatte- og avgiftsplikt til Norge. Skattemyndighetene fikk heller ikke innfordret

⁸³ Se: Elin I Sarai: Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 352.

⁸⁴ Se: Skattebetalingshåndboken side 51.

forskuddstrekket på en tilfredsstillende måte, grunnet de uklare ansvarsforhold og dertil mangelfulle opplysninger. I relasjon til sakene Søderlund & Berg og Ceca S.A., kan det tenkes at de ovenfor nevnte forhold var årsaken til at myndighetene ønsket å fastlå avgiftsansvar overfor de norske selskapene.

Selv om bestemmelsen ble utformet med tanke på utenlandske selskaper, er den generelt utformet og gjelder også for norske virksomheter.⁸⁵ Det fremgår videre av forarbeidene at det ble lagt vesentlig vekt på administrative og praktiske hensyn ved utarbeidelse av solidaransvaret.⁸⁶

En konsekvens av solidaransvaret er at det ikke lenger er nødvendig for skattemyndighetene å ta stilling til hvem av de involverte parter som er arbeidsgiverpliktig arbeidsgiver når det foreligger arbeidsleie. Rettspraksis knyttet til problemstillingen vil imidlertid fremdeles ha en viss interesse i en eventuell regressituasjon, da det må antas at den part som blir ansvarliggjort for innbetaling av arbeidsgiveravgiften, uten å være arbeidsgiver i egentlig forstand, kan søke regress, helt eller delvis, hos reell arbeidsgiver eller hos de andre solidarskyldnerne.⁸⁷

Skattemyndighetene kan holde seg til den norske parten i kontraktsforholdet, noe som letter innfordring av utestående skatte- og avgiftskrav, da det kan være en lang og ressurskrevende prosess å inndrive krav fra utenlandske foretak.

Selv om skatteoppkreveren kan gjøre både oppdragstaker og oppdragsgiver ansvarlig, så er det sett fra skatteoppkreveren sin side ønskelig at den som er reell avgiftspliktig arbeidsgiver gjøres ansvarlig for innbetaling av arbeidsgiveravgiften. Det har derfor formodningen for seg at skatteoppkreveren først vil søke å innfordre avgiften hos den reelle avgiftspliktige arbeidsgiveren, hvis dette er kjent. Bestemmelsen vil derfor også ha til hensikt å fremskaffe informasjon til skattemyndighetene som klargjør de reelle

⁸⁵ Se: Skattebetalingshåndboken side 51.

⁸⁶ Se: Skattebetalingshåndboken side 51./Ot.prp. nr. 84 (1981-1982).

⁸⁷ Se: Elin I. Sarai Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold, side 352.

ansvarsforholdene knyttet til arbeidsgiverpliktene etter skattebetalingsloven.⁸⁸ Når det gjelder oppdragsgiver og oppdragstaker må det antas at de ikke ønsker å bli gjort ansvarlig for den andre partens plikter, noe som i ytterste konsekvens kan medføre store økonomiske konsekvenser for den part hvis ansvar blir plassert hos. Det har derfor formodningen for seg at partene vil sende inn nødvendig informasjon til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Solidaransvaret fremgår som ovenfor nevnt av skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, og gjelder derfor i utgangpunktet for plikter og ansvar etter denne loven. Bestemmelsen er imidlertid gitt tilsvarende anvendelse for arbeidsgiveravgift, noe som følger av folketrygdloven § 24-3 tredje ledd som sier at:

”Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, hviler pliktene etter paragrafen her på den som har plikt til å foreta forskuddstrekk.”

Bestemmelsen innebærer at hvis det foreligger arbeidsleie, dvs. forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, så hviler pliktene etter folketrygdloven § 24-3 på den part som plikter å foreta forskuddstrekk. Etter skattebetalingsloven § 5-4 påhviler trekkplikten arbeidsgiveren. Skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd sier at ved arbeidsleie svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at ”pliktene og ansvaret etter denne lov” oppfylles, både oppdragsgiver og oppdragstaker har etter bestemmelsen plikt til å foreta forskuddstrekk. Skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd medfører pliktene etter folketrygdloven § 24-3 påhviler både oppdragsgiver og oppdragstaker. At oppdragstaker og oppdragsgiver er solidarisk ansvarlig for arbeidsgiveravgiften fremgår også av skattebetalingshåndboken.⁸⁹

Hvilke plikter som omfattes av folketrygdloven § 24-3 tredje ledd er omhandlet under punkt 5.2.2.

⁸⁸ Se: Skattebetalingshåndboken side 51.

⁸⁹ Se: Skattebetalingshåndboken side 54.

5.2.1 Hva innbærer solidaransvaret?

Hovedregelen i norsk rett er solidarisk ansvar. Denne ansvarsformen innebærer at alle debitorerne hefter på lik linje overfor kreditor. Sagt på en annen måte vil både oppdragsgiver og oppdragstaker, som debitorer, hefte på lik linje overfor skatte- og avgiftsmyndighetene.

Ordlyden:

”..svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for..”

i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, tilsier at begge parter er likestilt når det gjelder ansvar og plikter overfor skatte- og avgiftskreditor. Dette trekker i retning av et selvskyldnerkausjonistansvar, som kjennetegnes ved at debitor ikke kan kreve at kreditor først må søke dekning hos hoveddebitor, som er den egentlige arbeidsgiver etter skattebetalingsloven -§ 4-1 første ledd bokstav c. Det er imidlertid en forutsetning at kravet er forfalt, uten at oppgjør er foretatt, før kausjonisten kan kreves for beløpet.

Solidaransvaret innebærer imidlertid ikke at den debitor som skatte- og avgiftskreditor holder solidarisk ansvarlig for manglende innbetaling av arbeidsgiveravgift, anses om arbeidsgiver i skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c sin forstand. Hvis den som ble gjort solidarisk ansvarlig etter skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd ble ansett som lovmessig avgiftspliktig arbeidsgiver, ville denne debitoren ikke kunne kreve regress av som egentlig er arbeidsgiver etter skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c, eller de andre debitorerne i avtalekjeden.

Videre ville dette medføre vilkårlighet med hensyn til hvem som ble å anse som reell arbeidsgiver, da skatte- og avgiftsmyndighetene ofte vil gjøre ansvar gjeldende overfor den mest søkegode debitor. Hvem som anses som mest søkegod vil kunne variere over tid, og medfører at ansvaret da ville blitt til dels tilfeldig plassert. Det kan derfor argumenteres for at det etter skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, kun kan være en reell avgiftspliktig arbeidsgiver.

Solidaransvaret gir, kort oppsummert, skatte- og avgiftskreditor adgang til å gå direkte på den mest søkegode debitor, selv om lønnsutbetalingen skjer for en annens regning. Adgangen er også presisert i forarbeidene, hvor det fremgår at i arbeidsleietilfeller vil alle ledd i avtalekjeden være solidarisk ansvarlige for blant annet arbeidsgiveravgiften.

90

I praksis må det antas at myndighetene først vil forsøke å inndrive kravet overfor den reelle arbeidsgiver, i den grad det er kjent hvem som er reell arbeidsgiver, før de andre leddene i avtalekjeden blir gjort ansvarlig. Det foreligger, slik jeg ser det, ingen plikt for skatte- og avgiftsmyndighetene til å følge den ovenfor nevnte fremgangsmåten i de tilfeller reell arbeidsgiver er kjent. Er reell arbeidsgiver ukjent så vil, som ovenfor nevnt, skatte- og avgiftskreditorerne gå direkte på den mest søkegode debitoren.

5.2.2 Hvilke plikter og ansvar omfattes av solidaransvaret

Solidaransvaret, slik det fremgår av skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, medfører at både oppdragsgiver og oppdragstaker svarer for at pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven oppfylles. Bestemmelsen er, som ovenfor nevnt, gitt anvendelse for arbeidsgiveravgiften gjennom folketrygdloven § 24-3 tredje ledd, jf. pkt 5.2.

Folketrygdloven § 24-3 tredje ledd sier videre at det er pliktene etter denne paragrafen som, ved arbeidsleie, hviler på den som har plikt til å foreta forskuddstrekk, jf. pkt. 5.2. Ved arbeidsleie vil plikten påligge oppdragsgiver og oppdragstaker. Pliktene etter folketrygdloven § 24-3 fremgår av bestemmelsens første og annet ledd som sier at:

”Arbeidsgiver skal av eget tiltak beregne arbeidsgiveravgift etter § 23-2. Oppgave over beregnet avgift leveres sammen med og til samme tid som oppgave over foretatt forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 5-11. Oppgaven skal leveres til skatteoppkreveren i den kommune arbeidsgiveren er bosatt eller har sitt hovedkontor.

⁹⁰ Se: Ot.prp. nr. 84 (1981-82), side 4.

Etter utgangen av kalenderåret skal arbeidsgiveren gi oppgave over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgiften etter 23-2.”

Dette er plikter som direkte vedrører skatte- og avgiftsmyndighetenes mulighet til å foreta innkreving av arbeidsgiveravgiften, da innkreving av arbeidsgiveravgiften foretas på bakgrunn av innsendte terminoppgaver. Ordlyden i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd trekker i retning av at både oppdragsgiver og oppdragstaker skal sende inn terminoppgaver. Den praktiske konsekvensen av at både oppdragsgiver og oppdragstaker sender inn terminoppgaver, er at skatte- og avgiftskravene blir registrert dobbelt hos skatteoppkreveren. Dette begrunnes med at terminoppgavene blir registrert både i oppdragsgiver og oppdragstaker reskontro hos skatteoppkreveren, for samme trekk- og innberetningspliktige ytelser. Det er derfor mest praktisk at partene seg imellom hvem som skal sende inn terminoppgaver, jf. punkt 5.2.3.

Videre vil årsoppgaven avstemmes mot innsendte terminoppgaver slik at det kan kontrolleres at arbeidsgiveren har foretatt korrekt innberetning og innbetaling i løpet av året. Folketrygdloven § 24-3 første og andre ledd omhandler plikten til å sende inn oppgave over beregnet arbeidsgiveravgift, men nevner ikke innbetaling avgiften. Skatteetaten har tolket folketrygdloven § 24-3 tredje ledd slik at solidaransvaret, som bestemmelsen henviser til, også omfatter innbetaling av arbeidsgiveravgiften.⁹¹

Ordlyden i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd trekker i retning av at både oppdragstaker og oppdragsgiver plikter å betale arbeidsgiveravgift uoppfordret. Den praktiske konsekvensen av at både oppdragstaker og oppdragsgiver innbetaler arbeidsgiveravgiften, er som for registreringen av terminoppgavene, at begge parter innbetaler arbeidsgiveravgiften for samme innberetningspliktige ytelser. Det mest praktiske vil også her være at partene avtaler seg imellom hvem som skal foreta innbetaling av avgiften, jf. punkt 5.2.3.

⁹¹ Se: Skattebetalingshåndboken side 54.

En problemstilling knyttet til solidaransvaret gjelder feriepengene. Feriepenger opptjenes i året før ferien avvikles, og utbetales i forbindelse med avvikling av ferien.⁹²

Feriepengegrunnlaget kan inneholde opptjente feriepenge som vedrører andre oppdragsgivere. Feriepenger inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget, og det skal derfor foretas innberetning og innbetaling av arbeidsgiveravgift av utbetalte feriepenge. Problemstillingen blir da om oppdragsgiver er solidarisk ansvarlig for feriepengekrav som skriver seg fra andre oppdragsgivere. Jeg tolker solidaransvaret slik at det ikke omfatter slike forhold. Reelle hensyn tilser at oppdragsgivers solidaransvar kun bør omfatte opptjente feriepenge tilknyttet den aktuelle kontraktkjeden. Det vil være urimelig om oppdragsgiver skal gjøres solidarisk ansvarlig for andre oppdragsgivers feriepenge.

Solidaransvaret medfører, kort oppsummert, at alle parter i avtalekjeden kan gjøres ansvarlig for at de ovenfor nevnte plikter oppfylles. Den praktiske konsekvensen er at debitorerne må føre et personal og lønningsregnskap for samtlige arbeidstakere, for å kunne oppfylle arbeidsgiverpliktene som de er pålagt via solidaransvaret. Opplysninger om arbeidsavtaler, lønnsbetingelser, timelister, etc. må da distribueres gjennom hele avtalekjeden, noe som er en omstendelig prosess og medfører en rekke potensielle feilkilder.

5.2.3 Fritak fra solidaransvaret

Kommer man frem til at det foreligger arbeidsleie, vil det som ovenfor nevnt foreligge et solidaransvar. Partene kan imidlertid avtale seg imellom at kun en av dem skal ha ansvaret for innberetning og innbetaling av arbeidsgiveravgiften. Partene er imidlertid avhengig av godkjenning fra skatteoppkreveren. Dette fremgår av skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd tredje og fjerde punktum som sier at:

”De ansvarlige kan avtale at et av dem skal utføre pliktene etter denne lov. Slik avtale fritar likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren.”

⁹² Se. Ferieloven § 11 nr. 1.

Hensynet bak regelen er at når partene selv har avtalt seg imellom hvem som skal sende inn de nødvendige opplysninger til skattemyndighetene, og dette er gjort, vil det ikke være behov for å holde både oppdragsgiver og oppdragstaker ansvarlige.⁹³ Det er imidlertid et vilkår at skattemyndighetene må godkjenne fritaket. Hensikten bak en slik godkjennelse er at skatte- og avgiftsmyndighetene i størst mulig grad ønsker å forhindre at det oppstår problemer med innfordringen av avgiftsbeløpet.

Ordlyden ”når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren” tolker jeg slik at loven oppstiller en adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å utøve fritt skjønn. Det frie skjønnet innebærer at skatte- og avgiftsmyndighetene er gitt handlingsfrihet innenfor de rammer som følger av kompetansegrunnlaget og av alminnelige regler om at forvaltningen ikke må drive usaklig forskjellsbehandling.⁹⁴

Det fremgår av skattebetalingshåndboken at regelen om solidaransvar ikke er ment å være et subsidiært innfordringstiltak for myndighetene.⁹⁵ Hva som ligger i dette er uklart, men jeg antar at det har sammenheng med at det fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side er ønskelig at kun en av partene foretar innberetning og innbetaling av skatte- og avgiftskravene, når forholdet er tilstrekkelig opplyst. Det kan videre argumenteres for at den ovenfor nevnte begrunnelse vil forhindre at solidansvar unødig gjøres gjeldende, fordi det er avklart hvem av partene som skal foreta innberetning og innbetaling av arbeidsgiveravgiften.

I og med at solidaransvaret, som ovenfor nevnt, ikke er ment å være et subsidiært innfordringstiltak men å lette innfordringen for skattemyndighetene, vil mottakelsen av slik informasjon gi myndighetene tilstrekkelig grunnlag for å etablere klarhet i hvem som er arbeidsgiver i lovens forstand.⁹⁶ Utgangspunktet er at fritak skal innvilges vilkårsløst såfremt partene klargjør hvem som er arbeidsgiver i lovens forstand. Det

⁹³ Se: Petter Lossius, Ketil Harbek og Jan Grønnerud: Skattebetalingsloven med kommentarer, side 28

⁹⁴ Se: Torstein Eckhoff, Eivind Smith: Forvaltningsrett side 258.

⁹⁵ Se: Skattebetalingshåndboken side 52.

⁹⁶ Se: Skattebetalingshåndboken side 52.

foreligger imidlertid unntak fra dette utgangspunktet, og disse er behandlet i fremstillingen nedenfor.

Skattedirektoratet har i SK-melding av 7. juli 1992 nr. 12 (Utv.1992 side 1013), gitt retningslinjer for praktiseringen av skatteoppkreverens adgang til å fritta partene fra solidaransvaret.⁹⁷ En nødvendig forutsetning for innvilgelse av fritak er at det fremsettes søknad for skatteoppkreveren, samt at avtalen mellom utleier og innleier fremlegges.⁹⁸ Uten avtalen som dokumentasjon vil ikke skatteoppkreveren ha grunnlag for å vurdere om partene rent faktisk er blitt enige om hvem som skal være ansvarlig for at trekk og avgift blir gjennomført.

Normalt må avtalen forutsettes fremlagt før arbeidet påbegynnes, hvis fritaket skal gjelde hele arbeidet. Følgen av dette er at ved sen innlevering, dvs. etter at arbeidet er påbegynt, vil fritaket bare kunne innrømmes for tidsperioden etter at avtalen ble fremlagt. Det kan imidlertid innrømmes fritak for hele perioden hvis det grunnet tidsnød ikke har vært mulig å fremlegge avtalen før arbeidet ble påbegynt, og partene selv kontakter skatteoppkreveren så snart det er anledning og gir alle nødvendige opplysninger.⁹⁹

Det faktum at avtalen mellom partene er tilfredsstillende vil ikke i alle tilfeller være tilstrekkelig for at skatteoppkreveren innrømmer fritak. Den part som ved avtalen har forpliktet seg til å ivareta de lovpålagte plikter må også ha likviditet til å innfri dem. Selskapet må med andre ord være "søkegode" slik at et eventuelt ikke oppfylt krav i etterkant kan inndrives av skatteoppkreveren. Foreligger det indisier for at det kan by på problemer med å inndrive kravene, kan skatteoppkreveren stille krav om bankgaranti eller annen sikkerhetsstillelse for at fritak skal innvilges. Skatteoppkreveren vil normalt sjekke egne registre med hensyn til partens betalingshistorikk før fritak innvilges.

⁹⁷ Se: Petter Lossius, Ketil Harbek og Jan Grønnerud: Skattebetalingsloven med kommentarer, side 28

⁹⁸ Se: Skattebetalingshåndboken side 53

⁹⁹ Se: Skattebetalingshåndboken side 53.

En slik problemstilling vil kunne oppstå i de tilfeller hvor partene velger at et utenlandsk selskap skal være ansvarlig for innberetning og innbetaling av avgiften. Hvis det utenlandske selskapet er lokalisert i stater som Norge ikke har bistandsavtale med, vil det være meget vanskelig å inndrive utestående krav. I slike tilfeller kan skatteoppkreveren kreve at det stilles bankgaranti eller annen tilfresstillende sikkerhet. Skatteoppkreveren bør videre ved vurderingen av om fritak skal innvilges eller ikke, se på tidligere erfaringer eller kjennskap til den ansvarlige part og dennes innfordringshistorikk. Tilsvarende bør det vurderes om det foreligger forhold som kan lette innfordringen overfor det utenlandske foretaket. Slike forhold kan være om den ansvarlige part har aktiva i Norge eller skal oppholde seg over lengre tid her. Den mest nærliggende løsningen vil vel være at skatteoppkreveren er mest interessert i å forholde seg til den norske parten, også når den ”reelle arbeidsgiveren” er hjemmehørende i utlandet. Det er lite trolig at skatte- og avgiftsmyndighetene ville frigitt Söderlund & Berg for bare å forholde seg til Garanti-Stål i den ovenfor nevnte Høyesterettsdom.

Skattedirektoratet har i brev av 10. februar 2003 gitt retningslinjer om praktisering av fritak for solidaransvar overfor parter som ikke er hjemmehørende i Norge. Formålet med retningslinjene er å sikre at praktiseringen av fritaket fra solidaransvaret etter skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd er i samsvar med EØS avtalen og dens artikkel 4.¹⁰⁰ Det kan innskytes at artikkel 4 har liten selvstendig betydning ved siden av reglene om de fire friheter, da disse reglene baserer seg på at det ikke skal forekomme forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet i EØS området.

EØS-avtalens artikkel 4 sier at:

”Enhver forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet skal være forbudt innenfor denne avtales virkeområde, med forbehold for de særbestemmelser den selv gir.”

EØS-avtalens artikkel 4 aksepterer kun forskjellsbehandling som kan begrunnes ut fra objektive og konstaterbare forskjeller i den faktiske situasjonen som gjør at ulik

¹⁰⁰ Se: Skattebetalingshåndboken, side 53.

behandling kan la seg forsvare på bakgrunn av bestemmelsens formål.¹⁰¹

Bestemmelsen vil i dette tilfelle være skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, og dens formål er å sikre innfordring av skatte- og avgiftskrav. Det følger da av retningslinjene at skattedirektoratets oppfatning er at hvorvidt det er inngått avtale om innfordringsbistand med vedkommende land eller ikke, er et av flere relevante forhold som kan innebære ulikhet i den faktiske situasjonen.¹⁰² Hvilke andre forhold som er relevante er ikke klart, men skattedirektoratet presiserer i retningslinjene at når ansvarsforholdene mellom utleier og innleier er klare, så kan fritak innvilges uavhengig av søkers nasjonalitet.¹⁰³ Jeg antar at andre relevante forhold må verdrøre avtalen som er inngått mellom partene og om den klargjør ansvarsforholdet på en tilstrekkelig klar måte.

Skatte- og avgiftsmyndighetene innvilger tre typer fritak, generelt fritak, enkelt fritak og utvidet enkelt fritak.

Generelt fritak

Visse foretak er kjennetegnet ved at deres forretningsdrift er basert på utleie av arbeidskraft. Dette vil typisk gjelde for bemanningsbyråer. Slike foretak har en rekke oppdragsgivere og det vil være ressurskrevende om de i hvert enkelt tilfelle må inngå avtaler med tilhørende innsendelse av dokumentasjon til skatteoppkreveren. Videre vil det være ressurskrevende for skatteoppkreveren å saksbehandle hver enkelt søknad. Slike foretak kan innvilges et generelt fritak fra skatteoppkreveren. Et generelt fritak fritar fra solidaransvar samtlige oppdragsgivere som bemanningsselskapet (oppdragstaker) leier ut arbeidskraft til i fritaksperioden, og omfatter samtlige arbeidstakere. Foretaket som forestår utleie av arbeidskraften har dermed sørget for at foretakets kunder (oppdragsgivere) er fritatt for solidaransvaret.¹⁰⁴ Fritaket kan innvilges for maksimalt 1 år av gangen.

¹⁰¹ Se. Skattebetalingshåndboken, side 53.

¹⁰² Se: Skattebetalingshåndboken, side 53.

¹⁰³ Se: Skattebetalingshåndboken, side 53

¹⁰⁴ Se: Lønns-ABC, Veiledning til utfylling av lønns- og trekkoppgaver for 2010, side 17, pkt. 3.6.

Enkelt fritak

Enkelt fritak kan innvilges til alle som har ansatte, uavhengig av selskapets næringsmessige formål og selskapsform. Et enkelt fritak innvilges en eller flere navngitte oppdragsgiver og omfatter en eller flere navngitte arbeidstaker(e) for en bestemt tidsperiode. Fritaket innvilges i utgangspunktet for maksimalt 6 måneder.

Utvidet enkelt fritak

Utvidet enkelt fritak kan innvilges til alle arbeidsgivere uansett selskapsform som har ansatte, uavhengig av selskapets næringsmessige formål. Denne fritakstypen er en kryssning mellom generelt fritak og enkeltfritak. Bakgrunnen er et behov for en noe mer dynamisk fritaksform for de oppdragsgivere som leier ut et større antall ansatte til en eller flere oppdragsgivere. Fritaket innvilges i utgangspunktet ikke for mer enn 6 måneder.

5.2.4 Regress

Skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd omhandler ikke adgangen til å søke regress. Heller ikke forarbeidene til skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd regulerer regressspørsmålet.

Regress er imidlertid omhandlet i skattebetalingsloven § 16-1 tredje ledd som sier at:

”Den som betaler skatte- og avgiftskrav som følge av ansvar etter §§ 16-11 til 16-13, kan kreve beløpet tilbake av den skatte- og avgiftspliktige.”

Bestemmelsen hjemler ikke regress for solidaransvaret etter skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, da den kun omhandler selskapers ansvar, fullmektigers ansvar og skifteforvaltere og styremedlemmers ansvar.

Problemstillingen blir da om den debitor som av skatte- og avgiftsmyndighetene er gjort solidarisk ansvarlig og dermed må innbetale skyldig arbeidsgiveravgift, kan søke regress hos hoveddebitor. Reelle hensyn tilsier at dette må være tilfelle. Det følger av alminnelig rettsoppfatning at det ville være urimelig hvis innfriende debitor skulle være

avskåret fra å søke regress hos hoveddebitor når kravet er betalt for dennes regning. Videre vil det forhold at innfriende debitor alene skulle sitte igjen med gjeldsbyrden med endelig virkning, medføre at kreditors valg av debitor ville være avgjørende for plasseringen av gjeldsbyrden.¹⁰⁵ En slik løsning vil kunne fremme et uønsket handlingsmønster mellom enkeltdebitorer og den felles kreditor, hvor hensikten er å få kreditor til rette sitt krav mot en annen. Regressretten er i dag en sedvanerettsregel basert på rettspraksis og de nevnte reelle hensyn.¹⁰⁶ Partene kan imidlertid avtale seg imellom om det ikke skal være adgang til å søke regress. Den debitor som skatte- og avgiftsmyndighetene har gjort solidaransvar gjeldende overfor, kan søke regress hos hoveddebitor.

Neste problemstilling blir da om den debitor som er blitt gjort ansvarlig for arbeidsgiveravgiften kan søke regress hos de andre debitorene, når hoveddebitor ikke innfrir kravet. Det følger av rettspraksis at den debitor som innfrir kravet har adgang til å søke regress hos de andre kreditorene. Reelle hensyn tilsier også at det vil være urimelig at en debitor skal sitte igjen med gjeldsbyrden i tilfelle hoveddebitor ikke har mulighet til å gjøre opp kravet, og det finnes andre debitorer. Hvis det ikke foreligger avtale om hvordan regressoppgjøret skal foretas, så følger det av gjeldsbrevloven § 2 annet og tredje ledd hvordan et slikt regressoppgjør skal foretas.

Gjeldsbrevsloven § 2 annet ledd sier at:

”Betaler ein av dei, kann han søkje att hjå kvar av dei andre det som skal falle på han etter rettshøve mellom dei.”

Utgangspunktet er at den innfriende debitor må rette separate krav mot hver av de andre debitorene for den enkeltes andel av fellesgjelden.¹⁰⁷ Den innfriende debitor kan ikke kreve de andre debitorene for alt, men kun for den andel de hefter for etter det underliggende forhold. Det er med andre ord et proratarisk ansvar i regressomgangen.

¹⁰⁵ Se: Trygve Bergsåker, Lærebok i pengekravsrett, side 115.

¹⁰⁶ Se: Trygve Bergsåker, Lærebok i pengekravsrett, side 116.

¹⁰⁷ Se: Trygve Bergsåker, Lærebok i pengekravsrett, side 117.

Foreligger det ingen holdepunkter for noen bestemt fordeling av gjeldsbyrden, gjelder det en likedelingspresumsjon.¹⁰⁸

Hvis en av debitorene ikke kan innfri sin del av kravet, så skal denne delen fordeles på de andre debitorene inkludert den debitor som har innfridd kravet. Dette følger av gjeldsbrevsloven § 2 tredje ledd som sier at:

”Er det visst at ein av dei andre ikkje kann betala, eller er tilhaldsstaden hans ukjend, blir parten hans bytt mellom dei alle hine. Det same gjelder om han ikkje betalar innen 14 dagar etter han er kravd eller krav er sendt til han på forsvarleg måte.”

Den ovenfor nevnte fordeling gjelder når det er sikkert, jf. ordlyden ”visst”, at en debitor ikke kan innfri kravet. Videre gjelder dette når debitors oppholdssted er ukjent eller når debitor ikke har betalt innen 14 dager etter påkrav. Det er tilstrekkelig at et av kravene er oppfylt.¹⁰⁹

Gjeldsbrevsloven § 2 tredje ledd innebærer et solidarisk innslag i det proratariske regressansvaret etter gjeldsbrevsloven § 2 annet ledd, siden utbetalte regressandeler fordeles på alle gjenværende av de opprinnelige debitorene, inkludert den debitor som har innfridd kravet.¹¹⁰ Gjeldsbrevsloven § 2 tredje ledd kalles ofte subsidiært solidaransvar. Betegnelsen er imidlertid ikke helt treffende, da ansvaret fremdeles er pro rata fordi den innfriende debitor bare kan kreve de andre debitorene for deres andel. De andre debitorene kan ikke kreves for det totale manglende beløpet.

¹⁰⁸ Se: Trygve Bergsåker: Lærebok i pengekravsrett, side 117.

¹⁰⁹ Se: Trygve Bergsåker: Lærebok i pengekravsrett, side 118

¹¹⁰ Se: Trygve Bergsåker: Lærebok i pengekravsrett, side 118

6 Avsluttende bemerkninger om anvendelsen av skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep for plikten til å betale arbeidsgiveravgift

Som det fremgår av oppgaven legger rettspraksis til grunn at skattebetalingslovens arbeidsgiverdefinisjon skal benyttes for plikten til å betale arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven § 23-2. Skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep fremgår nå av § 4-1 første ledd bokstav c.

Det kan stilles spørsmålstegn ved om skattebetalingslovens arbeidsgiverdefinisjon er anvendelig for plikten til å betale arbeidsgiveravgiften. Elin I Sarai har i sin doktorgradsavhandling ”Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold” konkludert med at dette ikke er åpenbart.¹¹¹

Skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav d fastslår at loven gjelder for arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven kapittel 23. Bestemmelsens ordlyd tilsier imidlertid ikke at skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep skal legges til når det gjelder arbeidsgiveravgiften.¹¹² Henvisningen i skattebetalingsloven trådte i kraft 1. januar 2009. Før endringen henviste folketrygdloven § 24-4 sjette ledd til skattebetalingslovens regler når det gjaldt fastsatt arbeidsgiveravgift. Heller ikke av denne bestemmelsens ordlyd fremgikk det at skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep skulle legges til grunn når det gjaldt arbeidsgiveravgiften.

Skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep fremgår av skattebetalingsloven § 4-1 første ledd bokstav c, og er dermed plassert under kapittel 4 som omhandler forskudd på skatt. Forskudd på skatt er noe annet enn arbeidsgiveravgift, og det er derfor ikke naturlig at arbeidsgiveravgiften faller inn under en slik kategori.

Heller ikke forarbeidene til den nye skattebetalingsloven omhandlet spørsmålet om hvorvidt skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep er anvendelig når det gjelder ansvaret for arbeidsgiveravgiften.¹¹³ I og med at denne problemstillingen ikke er berørt i

¹¹¹ Se: Elin I. Sarai Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforholdt, side 371-372.

¹¹² Se: Elin I. Sarai Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforholdt, side 371.

¹¹³ Se: Elin I. Sarai Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforholdt, side 371.

forarbeidene, må det antas at det er tatt for gitt at skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep er anvendelig for arbeidsgiveravgiftsansvaret. Begrunnelsen for en slik antakelse er at det foreligger retts- og administrativ praksis for at skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep skal anvendes på arbeidsgiveravgiftsansvaret.

Heller ikke § 17-6 i folketrygdloven av 1966 og dens forarbeider synes å gi støtte for at skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep er anvendelig for arbeidsgiveravgiftsansvaret.
114

Det kan på ovenfor nevnte grunnlag hevdes at det ikke er åpenbart at skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep er anvendelig når det gjelder ansvaret for arbeidsgiveravgiften. Spørsmålet har ikke vært behandlet i Høyesterett. Det foreligger av den grunn ingen reell prøvelse av holdbarheten av at skattebetalingslovens arbeidsgiverbegrep er anvendelig ved plassering av ansvaret for arbeidsgiveravgiften.

Til sist kan det sies at trekkplikten, som er hjemlet i skattebetalingsloven, gjelder plikten til å hjelpe det offentlige med å holde tilbake og sende inn deler av arbeidstakerens lønn.¹¹⁵ Dette gjøres ved at arbeidsgiver foretar et forskuddstrekk i arbeidstakerens lønn, basert på fremlagt skattekort, og innbetaler trekkbeløpet til skatte- og avgiftsmyndighetene fra en særskilt skattetrekkskonto. Trekkplikten kan på ovenfor nevnte grunnlag karakteriseres som forvaltnings- og formidlingsplikter.

Arbeidsgiveravgiften er derimot en ”skatt” som er pålagt den som bruker lønnede arbeidstakere. Det kan i denne sammenheng stilles spørsmålsteget ved om det er ubetinget naturlig at den krets som er pålagt trekkplikt skal være den samme som er pålagt arbeidsgiveravgiften. Dette spørsmålet, har som ovenfor nevnt, ikke vært oppe til vurdering i Høyesterett, men det kan hevdes at dommene Søderlund & Berg og Ceca. S.A. er så klare på at skattebetalingslovens arbeidsgiverdefinisjon også gjelder i forhold til folketrygdloven at spørsmålet muligens må sies å være avklart.¹¹⁶

¹¹⁴ Se: Ravnaas Ernst, Skatterett nr. 4 1987 side 361 flg.

¹¹⁵ Se: Ravnaas Ernst, Skatterett nr. 4 1987 side 362.

¹¹⁶ Se: Ravnaas Ernst, Skatterett nr. 4 1987 side 363.

7 Litteraturliste

Lover

Lov av 17. juni 2006 nr. 62 om arbeidsmiljø, arbeidsstilling og stillingsvern mv.
(arbeidsmiljøloven)

Lov av 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav
(skattebetalingsloven)

Lov av 10. desember 2004 nr. 76 om arbeidsmarkedstjenester (arbeidsmarkedsloven)

Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)

Lov av 2. juni 1994 om Enhetsregistrering (Enhetsregisterloven)

Lov av 16. juni 1989 nr. 65 om yrkesskedeforsikring (yrkesskedeforsikringsloven)

Lov av 29. april nr. 21 om ferie (ferieloven)

Lov av 13. juni 1969 nr. 26 om skadeerstatning (skadeerstatningsloven)

Lov av 17. juni 1966 nr. 12 om folketrygd (folketrygdloven)

Lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt
(skattebetalingsloven)

Lov av 17. februar 1939 nr. 1 om gjeldsbrev (gjeldsbrevlova)

Forskrifter

Forskrift 09.02.1995 nr. 114 om registrering av juridiske personer m.m. i
Enhetsregisteret (enhetsregisterforskriften)

Avtaler

Overenskomst om oppkreving og overføring av skatt (trekkavtalen)

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområdet (EØS-avtalen)

Domsregister

Rt. 1985 side 957

Rt. 1985 side 977

Rt. 1995 side 584

R. 2004 side 105 (Frostating)

Stortingsvedtak

Stortingsvedtak 25.11.2011 nr. 1531 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2011

Lovforarbeider

NOU 1998: 15 Arbeidsformidling og arbeidsleie

NOU 1992:20 Forenklet folketrygdlov

Ot.prp. nr. 83 (2004-2005) Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)

<http://abo.retsdata.no/browse.aspx?sDest=gOT83z2E05z2DSKATTEBETLz2DMP4z2>

[D1](#)

Ot.prp. nr. 84 (1981-82)

Litteratur

Bergsåker Trygve, *Lærebok i pengekravsrett*, annen utgave 2001

Eckhoff Torstein, Smith Eivind, *Forvaltningsrett*, 6 utgave 2001.

Hagstrøm, Wiggo, *Entrepriserett utvalgte emner*, Oslo 1997

Hervik Arild, Eikeland Sveinung, Nilsson Jan Evert, Selstad Tor, Stølen Nils Martin, Rye Mette, ”*Differensiert arbeidsgiveravgift – Kunnskapsstatus*” Rapport nr 0105 Møreforskning Molde, Des. 2001.

Kjønstad Asbjørn, *Folketrygdloven med kommentarer 2. utgave 2007*

Lossius Petter, Harbek Ketil, Grønnerud Jan, *Skattebetalingsloven med kommentarer*, Oslo 2003

Ravnaas, Ernst, ”*Skatte- og avgiftsspørsmål ved innleie av utenlandsk arbeidskraft*”, Skatterett nr. 4 1987 side 311 – 371.

Sarai Elin I., *Arbeidsgiveravgift og grenseoverskridende arbeidsforhold*, 2011 (doktorgradsavhandling)

Zimmer Fredric, *Lærebok i skatterett 5. utgave 2005*

Lønns -ABC, *Veiledning ved utfylling av lønns- og trekkoppgaver for 2010* 13. utgave, Oslo kemnerkontor

Norsk lovkommentar 2005, Gyldendal Akademisk

Skatteetaten, *Skattebetalingshåndboken*, 1. utgave 2010.

Stortingsproposisjoner

Prop 1 S (2010-2011) Gul bok:

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/prop/2010-2011/stprp-nr-1-2010-2011--2010-2011/5/1.html?id=618256>

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/prop/2010-2011/stprp-nr-1-2010-2011--2010-2011/1/2.html?id=618196>

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/regpubl/prop/2010-2011/stprp-nr-1-2010-2011--2010-2011/5/2.html?id=618257>

Bindende forhåndsuttalelser

BFU 10/09 – 16.04.2009. Arbeidsutleie i sone med 0 % arbeidsgiveravgift, spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring.

Utv. (Dommer, uttalelser mv. i skatte og avgiftssaker)

Skattedirektoratet: SKD 3/11, 21. februar 2011 Arbeidsgiveravgift til folketrygden for 2011

Internettoppslag

Rettsdata.no: (folketrygdloven): <http://abo.reettsdata.no/browse.aspx?grid=05177208#>

Regjeringen.no: (Statsbudsjettet 2011): <http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2011/>

Skatteetaten.no www.skatteetaten.no/no/Alt-om/Arbeidsgiveravgift/

Jusstorget.no/dictionary/dictionary_word.asp?Word=Avgift

