

Kunnskapskontroller på a-krimområdet våren 2021:

***"Feilklassifisering av lønn som næringsinntekt i
bygg/anlegg, transport og renhold"***



Skrevet av:

Ivana Haakens (Innsats Innsikt), Nora Winger Heggelund (Innsats Innsikt), Geir Lothe (Innsats Skattekrim Etterretning), Maria Aasrum Bjørklund (Innsats Skattekrim), Grethe Kristin Reiersen (Brukerdialog Utland), Erland Rui Koppergård (Innsats Skattekrim), Tor Gunnar Røkke (Innsats Skattekrim), Fredrik A. Esborg (Innsats Skattekrim) og Kristian Roe (Innsats Skattekrim).

Versjon:

1.2* (sist endret 08.11.2021)

Gjelder fra:

14.09.2021



Sammendrag

Introduksjon og bakgrunn

Denne sluttrapporten handler om erfaringene fra et større antall arbeidsgiverkontroller gjennomført av avdeling Skattekriminalitet våren 2021 innenfor temaet lønn-næring. Kontrollene ble gjennomført som kunnskapskontroller og gjaldt virksomheter i bransjene bygg/anlegg, transport og renhold. Når man benytter kunnskapskontroller som metode, og velger kontrollobjektene tilfeldig, kan kontrollene fortelle oss noe om etterlevelsen utover de virksomhetene og personene vi har kontrollert.

Målet med tiltaket har vært å kombinere kontroll, veiledning og kunnskapsbygging på en slik måte at Skatteetaten både påvirker etterlevelsen direkte i møtet med virksomhetene og samtidig bygger kunnskap som kan brukes i det videre arbeidet med å bekjempe arbeidslivskriminalitet (a-krim) og sikre etterlevelse. Mer konkret ønsket man gjennom kontrollene å skaffe mer kunnskap om risikoen for omgåelse av arbeidsgiveransvaret ved at klare tilfeller av lønnstakerforhold (skattemessig vurdering) innretter seg ved å opprette enkeltpersonforetak (ENK). Bakgrunnen for kunnskapsbehovet var at Skatteetaten over flere år har fått signaler om at det opprettes flere ENK, og at feilklassifisering og ikke-reelle ENK er en a-krimrisiko som bør følges med på.

Tall fra Enhetsregisteret viser at det er en økning i antall nyregistrerte ENK i perioden 2010-2020. At feilklassifisering ikke er et nytt tema fremgår av ulike rapporter fra blant andre Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssenter (NTAES) og Samfunnsøkonomisk analyse. Den nylig publiserte NOU-en om fremtidens arbeidsliv fra Fougner-utvalget bringer også feilklassifisering opp som en utfordring, og kommer med viktige bidrag på den arbeidsrettslige siden. Feilklassifisering er ikke bare en utfordring i Norge. Mange andre land i verden rapporterer om tilsvarende utfordringer.

I starten av prosjektet ble det gjennomført en pilot for å undersøke om undersøkelseskontrollene lot seg gjennomføre og om vi klarte å trekke ut kontrollobjekter som var relevante for problemstillingen ved kjøp av tjenester fra ENK. Piloten viste at kontrollopplegget fungerte og at risikoen var tilstede. Det ble derfor besluttet å gjennomføre kunnskapskontrollene i fullskala våren 2021 med i underkant av 1 600 varslede kontroller. Av disse var det i underkant av 900 kontroller der AS faktisk hadde kjøpt tjenester av ENK innenfor samme bransje. Det er disse sakene som danner grunnlaget for analysene i denne rapporten.

Regelverket om lønn-næring åpner for skjønn og konkrete helhetsvurderinger, og det var mange kontrollører og saksbehandlere som jobbet med sakene. Likebehandling var derfor et ekstra viktig fokusområde for arbeidsgruppen, både i planleggingen og gjennomføringen av kontrollene. Arbeidsgruppen tar likevel et forbehold om likebehandling sett opp mot våre hovedfunn. Arbeidsgruppen vil også ta et forbehold om at koronasituasjonen kan ha påvirket bruken av ENK i perioden vi har sett på.

Hvor mange ENK er feilklassifisert?

Våre analyser viser at for 12,9 prosent av ENK-ene vi kontrollerte innenfor bygg og anlegg har AS (oppdragsgiver) feilklassifisert hele eller deler av inntekten. For ENK-ene i transportbransjen gjelder dette 13,1 prosent. Renholdsbransjen har den klart største andelen av feilklassifisering. 25,7 prosent av de kontrollerte ENK-ene har feilklassifisert næringsinntekt innen renhold. Ser vi på alle de kontrollerte ENK-ene, uavhengig av bransje, har vi vurdert at en andel på 14,2 prosent av ENK har fått feilklassifisert hele eller deler av inntekten.

Hvor mange AS har feilklassifisert?

Vi har også analysert hvordan feilklassifiseringen hos ENK fordeler seg på AS-ene vi har kontrollert. Forskjellen mellom bransjene er naturlig nok også tilstede her: I bygg og anlegg har ca. 17 prosent av



AS-ene kjøpt tjenester av ENK der minst ett av de kontrollerte ENK-ene er vurdert som feilklassifisert. I transport fant vi at omtrent en femtedel av de kontrollerte AS-ene hadde kjøpt tjenester av minst ett feilklassifisert ENK. Igjen ser vi den høyeste forekomsten innen renhold. Omtrent en fjerdedel av alle kontrollerte AS i renhold har feilklassifisert kjøp av tjenester fra minst ett ENK. Samlet ser vi at totalt har 19,2 prosent av alle AS vi har kontrollert i de tre bransjene har feilklassifisert kjøp av tjenester fra minst ett ENK.

Kjennetegn

Våre analyser av kjennetegn på ENK forteller oss at ENK som er i renholdsbransjen har høyere sannsynlighet for å være feilklassifisert enn ENK som tilhører bransjene bygg- og anlegg eller transport. Analysene viser også at ENK som har en innehaver som er 30 år eller yngre har større sjanse for å være feilklassifisert enn ENK som har en innehaver som er over 30 år. Vi ser også at jo høyere omsetning ENK har, jo mer synker sannsynligheten for feilklassifisering.

Vi ser ingen sammenheng mellom feilklassifisering og om innehaver er født i Norge eller ikke, men vi ser at dersom innehaver ikke er født i Norge så synker sannsynligheten for feilklassifisering hvis innehaver har norsk statsborgerskap. Vi ser også at blant ENK som har en innehaver som ikke er født i Norge eller har norsk statsborgerskap, så er sannsynligheten for å være feilklassifisert høyere dersom innehaver av ENK har samme utenlandske statsborgerskap som enten daglig leder eller styreleder i AS-et ENK har solgt tjenester til.

Arbeidsgruppen har ikke sett noen klar sammenheng mellom om feilklassifisering og om AS og ENK har skriftlig avtale eller ikke. Generelt ser vi imidlertid at veldig få har en skriftlig avtale: Kun 20 prosent av alle ENK-ene som ble kontrollert hadde skriftlig avtale med oppdragsgiver (AS).

Vi har også undersøkt om det er noen kjennetegn på AS som feilklassifiserer kjøp av tjenester fra ENK. Basert på de kjennetegnene vi har undersøkt virker ikke feilklassifisering å være et fenomen som er spesielt vanlig blant en bestemt type AS, men snarere å være et fenomen som har like stor sjanse for å forekomme på tvers av både virksomhetsstørrelse, geografi og bruk av regnskapsfører og revisor.

Etterlevelse RF-1321 - Betalinger til selvstendig næringsdrivende

Alle næringsdrivende oppdragsgivere som har utbetalt penger til selvstendig næringsdrivende – uten fast forretningssted i inntektsåret – skal levere opplysninger om dette i et skjema som heter RF-1321. Av alle kontrollerte ENK var det totalt en andel på ca. 43 prosent hvor AS har overholdt sine plikter som opplysningspliktig. Denne andelen på 43 prosent inkluderer både tilfeller der AS hadde plikt til å levere RF-1321, og hadde levert, og tilfeller der AS ikke hadde plikt og derfor heller ikke leverte skjemaet. (En andel på 3 prosent utgjør de ENK-ene der AS har sendt inn RF-1321, uten at det skulle vært gjort. Dette tilsvarer i stor grad de ENK-ene der det er konkludert med feilklassifisering, altså der konklusjonen feilklassifisering har endret på plikten til å sende inn skjemaet.) Den største andelen på ca. 54 prosent tilhører ENK der AS hadde plikt til å levere, men ikke hadde sendt inn RF-1321. Etterlevelsen på innrapportering av RF-1321 er altså på under halvparten for ENK i bransjene bygg og anlegg, transport og renhold.

Konsekvenser av feilklassifisering

Feilklassifisering har en rekke uheldige konsekvenser, både for arbeideren og for samfunnet. Det er først og fremst faren for utnyttning av arbeidstakere og sosial dumping, skattejuks og innkrevingsproblemer som gjør feilklassifisering av ENK til et problem og en a-krimrisiko. I et bredere perspektiv har risikoen for feilklassifisering med dagens regler også en rekke uheldige konsekvenser, både for effektiviteten i forvaltningen og i næringslivet. Det er ikke organisasjonsformen ENK som sådan som er problematisk, men de som bevisst eller ubevisst feilklassifiseres som ENK, enten skatterettslig og/eller arbeidsrettslig.



Organisasjonsformen blir et ekstra hinder når myndighetene (skatt / arbeidstilsyn) skal kontrollere virksomheten og arbeidsgiverpliktene.

Hva kan gjøres med problemet?

Alle som har vært involvert i disse kunnskapskontrollene har opplevd at regelverket på området kan være utfordrende å forstå og praktisere. Man må anta at det føles likt på næringslivssiden. Arbeidsgruppen foreslår derfor å se nærmere på forslagene i NOU-en om fremtidens arbeidsliv og muligheten for en harmonisering mellom arbeidsretten og skatteretten. Videre har kontrollene avdekket at etterlevelsen på innlevering av skjemaet RF-1321 er lav. En mulig løsning for å bedre etterlevelsen er å gjøre det obligatorisk å sende inn skjemaet, uavhengig av fast forretningssted eller ikke for den selvstendig næringsdrivende, samt at det bør undersøkes nærmere om skjemaet fremover kan inkluderes i a-ordningen eller i ny salgs- og kjøpsmelding.

Med bakgrunn i mangelen på skriftlige avtaler i en stor andel av kunnskapskontrollene, stiller arbeidsgruppen spørsmål ved om Skatteetaten fremover bør oppfordre oppdragsgivere og oppdragstakere til økt bruk av skriftlige avtaler. I tillegg kan Skatteetaten ta andre grep for å minimere feilklassifiseringen, blant annet gjennom ytterligere fokus på veiledning og mer målrettede kontroller, noe som er muliggjort med kunnskapen i denne rapporten. Også nåværende samarbeid med andre etater, eksempelvis a-krimssenterne og SUA (Servicesenter for utenlandske arbeidstakere), kan brukes til å nå ut til riktig målgruppe med ytterligere målrettet informasjon.

****Sluttrapport versjon 1.2 – endringslogg fra tidligere versjon:***

- Rettet enkelte skrivefeil og forbedret språk/fremstilling noen steder
- Byttet ut begrepet "odds" med sannsynlighet
- Lagt til forbehold om koronasituasjonen
- Tatt med andel med og uten skriftlig avtale i sammendraget
- Lagt til forbehold om at noen ENK er kontrollert flere ganger i kap. 5.5 Tilfeldig utplukk og representativitet og 6.1 Oversikt feilklassifiserte ENK



Innholdsfortegnelse

Sammendrag

1. Bakgrunn og introduksjon.....	9
2. Om feilklassifisering som fenomen og problem	11
2.1 Eksisterende kunnskap om ENK og fenomenet feilklassifisering	11
2.2 NOU Fremtidens arbeidsliv	12
2.3 Satsningen mot a-krim – erfaringer.....	14
2.4 ABC-test og erfaringer fra USA.....	16
3. Oversikt over aktuelle rettsregler.....	17
3.1 Om enkeltpersonforetak (ENK).....	17
3.2 Lønn-næring – arbeidsrett og skatterett.....	18
3.3 Nærmere om den skatterettslige vurderingen lønn vs. næringsinntekt	19
3.4 Skatteetatens virkemidler: veiledning og kontroll.....	21
3.5 Skriftlige kontrakter og avtalefrihet.....	22
3.6 Utlandsregler	22
3.7 RF-1321 "Betalingen til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted"	24
4. Om bransjene som er kontrollert	25
4.1 Innledning om bransjene.....	25
4.2 Nøkkeltall for AS og ENK i bygg og anlegg, transport og renhold	25
4.3 Arbeidsintensive bransjer	28
4.4 Bygg og anlegg	28
4.5 Renhold	28
4.6 Transport.....	29
5. Kunnskapskontrollene gjennomført våren 2021 (metode)	30
5.1 Kunnskapskontroller som metode.....	30
5.2 Populasjon og utvalg.....	30
5.3 Avgrensninger og begrunnelse	30
5.4 Ikke alle kontrollerte AS inngår i analysene	31
5.5 Tilfeldig utplukk og representativitet.....	31
5.6 Kontrollgjennomføring	32
5.6.1 Hvilke forberedelser gjorde arbeidsgruppen?	32
5.6.2 Gjennomføring av prosjektet	33
5.6.3 Rutinen	33



5.6.4 Forbedringer	34
5.6.5 Systemer	34
5.6.6 Maler og standardtekst	34
5.6.7 Kommunikasjon og møter	34
5.6.8 Rollefordeling	34
5.6.9 Om likebehandling	35
6. Hvor mange ENK er feilklassifisert?	36
6.1 Oversikt feilklassifiserte ENK	36
6.2 Bygg og anlegg, transport og renhold	36
7. Hvor mange AS har feilklassifisert?	44
8. Hva kjennetegner ENK der utbetalingen er feilklassifisert?	48
8.1 Hvilke kjennetegn har en sammenheng med feilklassifisering?	49
8.1.1 Fødeland og statsborgerskap	49
8.1.2 Innehavere av ENK med samme statsborgerskap eller fødeland som ledere i AS	49
8.1.3 Samlet omsetning i ENK	50
8.1.4 Alder	50
8.1.5 Bransje	50
8.1.6 Timepris ENK	50
8.1.7 Variabler som ikke har en sammenheng med feilklassifisering	51
8.1.8 Oppsummert regresjonsanalyse	51
8.2 Hva kjennetegner AS som har feilklassifisert tjenestekjøp fra ENK?	51
9. Etterlevelse RF-1321	52
9.1 Innledning	52
9.2 Erfaringer fra kunnskapskontrollene	53
9.3 Kjennetegn på oppdragsgivere (AS) som ikke leverer RF-1321	54
9.4 Hvorfor så lav etterlevelse på RF-1321?	55
10. Hva er konsekvensene av feilklassifisering?	55
10.1 Introduksjon og forbehold	55
10.2 Konsekvenser for arbeider/innehaver av ENK	56
10.3 Samfunnsmessige konsekvenser	61
10.3.1 Provenynøytralitet	61
10.3.2 Ubetalte skattekrav blant ansatte i AS og innehavere i ENK	64
10.3.3 Levering av pliktige oppgaver	67
10.3.4 Effektivitet	68
10.3.5 Konkurransesvridning	69
10.4 Oppsummering – konsekvenser av feilklassifisering	70



10.5 Mulige årsaker til feilklassifisering	70
11. Hva kan gjøres med problemet?	71
11.1 Kan noe gjøres med regelverket?	71
11.1.1 Grensen lønn-næring	71
11.1.2 RF-1321 "Betaling til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted"	72
11.1.3 Utleggstrekk	73
11.2 Samarbeid med andre etater	73
11.3 Skriftlige avtaler	74
11.4 Hva kan Skatteetaten gjøre?	74
11.4.1 Veiledning	74
11.4.2 Kontroller	75
11.4.3 Modernisering av merverdiavgiftsområdet (MEMO)	76
11.4.4 Videre kunnskapsbygging	76
12. Definisjoner og forklaringer på nøkkelord	78
13. Kilder	80
Offentlige utredninger	80
Rapporter	80
Litteratur	80
Nettsider og andre elektroniske kilder	81
14. Vedlegg	83
Vedlegg 1 – Utrekninger av effekter lønn eller næringsinntekt av Ivar Rød	83
Vedlegg 2 – Antall ENK som er kontrollert per AS fordelt på bransje	85
Vedlegg 3 – Variabler benyttet i regresjonsanalyse	85
Vedlegg 4 – Variabler som har en signifikant sammenheng med feilklassifisering.	87



Takk!

Arbeidsgruppen ønsker først og fremst å takke alle kontrollørene og saksbehandlerne for solid innsats med gjennomføringen av kontrollene våren 2021 og for nyttige innspill til evaluering og analyser. Vi ønsker også å takke Ivar Rød for god bistand med regneeksempler/provenytap og Anders Pillgram Hansen for nyttig hjelp med statistikk og uttrekk mv. Morten Frogner og Jan Viggo Oppegård takkes for gode faglige diskusjoner underveis og verdifulle innspill i slutfasen av analysearbeidet.

Referansegruppen og ledelsen i seksjon 1 og 2 fortjener også takk for engasjement, støtte og godt samarbeid. Vi vil også takke medarbeidere på SUA, MEMO-prosjektet og A-krim aktørløp utenlandske arbeidstakere som har vist interesse for arbeidet og delt innspill og eksempler med oss. Til slutt vil vi takke seksjonssjef Atle Myklebust som har gitt oss tillit, kontrollressurser og vist interesse for og tro på prosjektet helt fra starten.

Selv om vi har fått mye god hjelp og støtte underveis, står det faglige innholdet i denne sluttrapporten for arbeidsgruppens "egen regning og risiko", et tema vi kommer tilbake til straks. Vi tar også gjerne imot innspill eller spørsmål til innholdet i rapporten.

Vennlig hilsen
Arbeidsgruppen



1. Bakgrunn og introduksjon

Skatteetaten fikk i 2018-2019 signaler både fra interne og eksterne kontroll- og fagmiljøer om at det opprettes flere enkeltpersonforetak (heretter ENK), spesielt i bygg- og anleggsbransjen, og at feilklassifisering og ikke-reelle ENK er en a-krimrisiko det er verd å følge med på. Her er to sitater som er illustrerende for tilbakemeldinger Skatteetaten fikk i perioden:

"Jeg ønsker å komme med innspill, eller rettene sagt en bekymringsmelding. Det gjelder den enorme økningen av enkeltpersonforetak som blir etablert, spesielt i bygg – og anleggsbransjen. Vi har en stor utbygger her i Telemark, som nå uttrykker at han har "knekt koden" på hvordan man unngår arbeidsgiveransvaret. Det er å få alle som skal utføre jobb for denne utbyggeren til å etablere ENK."
Arbeidsgiverkontrollen i Grenland v/Tommy Tronrud 10.07.2018

"Nesten daglig er det noen som ringer som ganske åpenbart ikke skal drive som selvstendig næringsdrivende, men har blitt bedt av en "arbeidsgiver" om å registrere enkeltpersonforetak."
Altinn-jurist, i artikkel på fagbladet.no 26.10.2018

Som en del av felles planlegging av a-kriminnsatsen for skatteoppkreverne (SKO) og Skatteetatens a-krimmiljø 2020 ble det besluttet å gjennomføre et pilotprosjekt med formål å avklare om kunnskapskontroller kan være en egnet måte å kombinere kontroll og kunnskapsbygging om fenomenet feilklassifisering.

Av mandatet for arbeidsgruppen går det frem at formålet med arbeidet er å "samle inn og skaffe ny kunnskap om risikoen for omgåelse av arbeidsgiveransvaret" [skattetrekk, arbeidsgiveravgift, a-melding] "ved at klare tilfeller av lønnstakerforhold (skattemessig vurdering) innretter seg ved å opprette enkeltpersonforetak". Grunnen til at risikoen for feilklassifisering i første omgang følges opp på denne måten er at Skatteetaten trenger mer kunnskap om risikoen for å kunne vurdere relevante tiltak for å bedre etterlevelsen. Den nye kunnskapen om risikoen skal fortrinnsvis skaffes ved å gjennomføre randomiserte undersøkelseskontroller rettet mot virksomheter som kan ha arbeidsgiverplikter.

Med bakgrunn i dette ble det igangsatt en pilot som ble gjennomført i perioden januar 2020 – september 2020. I piloten ble det gjennomført 40 kontroller i bransjene bygg og anlegg, transport og renhold, der det ble undersøkt om utbetalinger til ENK var korrekt klassifisert som næringsinntekt. Resultatene fra piloten viste at utbetalinger til ENK ble ansett som feilklassifisert i ca. 10 prosent av sakene.

Arbeidsgruppe og referansegruppe

Med henvisning til evalueringen av piloten (notat 8. september 2020 m/vedlegg) besluttet seksjonssjef Atle Myklebust i avdeling Skattekriminalitet at det skulle gjennomføres kunnskapskontroller i fullskala våren 2021. Arbeidet bidrar både til å nå divisjonens målsetting for 2021 om å integrere arbeidsgiverkontroll som en del av innsatsen mot a-krim (IS-B3-05) og ved å utarbeide kunnskapsgrunnlag som grunnlag for prioriteringer (IS-B3-09). Det var seksjon 5 arbeidsgiverkontroll som stilte med kontrollressurser og noen saksbehandlere og deltakere i arbeidsgruppen. I tillegg bisto seksjon 1 og 2 med noen ressurser til saksbehandling og til arbeidsgruppen. Arbeidsgruppen har også hatt deltakere fra Innsikt, Etterretning og Brukerdialog.

Følgende medarbeidere har deltatt i arbeidsgruppen:

- Fredrik A. Esborg (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 1) – leder av arbeidsgruppen
- Kristian Roe (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 1)



Innsats lønn-næring 2021

- Ivana Haakens (Innsats - Innsikt)
- Nora Winger Heggelund (Innsats - Innsikt)
- Geir Lothe (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 4 Etterretning)
- Maria Aasrum Bjørklund (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 5 Arbeidsgiverkontroll)
- Jan Erik Skogmo (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 4 Etterretning)
- Grethe Kristin Reiersen (Brukerdialog - Utland - Seksjon 1)
- Erland Rui Koppegård (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 5 Arbeidsgiverkontroll)
- Tor Gunnar Røkke (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 5 Arbeidsgiverkontroll)

Referansegruppen ble satt sammen av ansvarlige ledere fra seksjon 5 og Marit Evensen som skulle representere saksbehandlermiljøet i seksjon 1 og 2. Her er en oversikt over deltakerne i referansegruppen:

- Morten Frogner (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 5 Arbeidsgiverkontroll) – leder av referansegruppen
- Marit Evensen (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 1)
- Tommy Tronrud (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 5 Arbeidsgiverkontroll)
- Marit Hauge (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 5 Arbeidsgiverkontroll)
- Harry Ove Haugstad (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 5 Arbeidsgiverkontroll)
- Marita Ryeng (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 5 Arbeidsgiverkontroll)
- Lindis Nyland (Innsats - Skattekriminalitet - Seksjon 5 Arbeidsgiverkontroll)

Hovedproblemstillinger

I samråd med referansegruppen utarbeidet arbeidsgruppen fire hovedproblemstillinger for fullskalaprojektet. Den første problemstillingen skal – med utgangspunkt i gjeldende skatterett – avklare hvor mange oppdragsgivere som feilklassifiserer lønn som næringsinntekt og hvor mange av ENK-ene som har inntekter som skulle vært behandlet som lønn:

1) Hvor utbredt er feilklassifisering av lønn som næringsinntekt ("ikke-reelle ENK") i bransjene bygg/anlegg, transport og renhold?

Som vi kommer tilbake til nedenfor er det flere som har pekt på risikoen for feilklassifisering, både arbeidsrettslig og skatterettslig, men det er lite systematisk kunnskap om hvor mange som faktisk gjør feil. Mye av kunnskapen som finnes om fenomenet bygger på enkeltsaker og risikobasert kontrollutvelgelse. I jakten på mer kunnskap har vi med utgangspunkt i en skatterettslig vurdering valgt å fokusere på feilklassifisering i tre arbeidsintensive bransjer; bygg/anlegg, transport og renhold.

Den andre problemstillingen vi ønsker å lære mer om er om det finnes kjennetegn (utenom de skatterettslige vurderingsmomentene) ved virksomhetene som gjør feil:

2) Hva kjennetegner de arbeidsgiverne og enkeltpersonforetakene som feilklassifiserer lønn som næringsinntekt?

Spørsmålet omfatter både oppdragsgivere (i våre kontroller; AS) og oppdragstakerne (ENK). Denne kunnskapen kan benyttes til å effektivisere og målrette veilednings- og kontrollarbeidet.

Den tredje hovedproblemstillingen tar for seg plikten til å sende tredjepartssopplysninger om betalinger til selvstendig næringsdrivende og stiller spørsmålet:



3) Hvordan er bransjenes etterlevelse av plikten til å sende inn "RF-1321 – Betalinger til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted"?

Problemstillingen ble valgt fordi vi allerede i piloten til kunnskapskontrollene fikk indikasjoner på at det var lite kunnskap blant oppdragsgivere og deres rådgivere om plikten til å sende inn skjemaet. Bakgrunnen for plikten til å levere RF-1321 som en egen tredjepartsrapportering (ved siden av a-ordningen) var et ønske om å styrke innsatsen mot skatteunndragelser og svart arbeid.

Den fjerde og siste hovedproblemstillingen handler om hvilke konsekvenser feilklassifisering har og er formulert slik:

4) Hva er konsekvensen for samfunnet og for den enkelte arbeider av at arbeidsgiverne gjør feil og behandler lønnen som næringsinntekt?

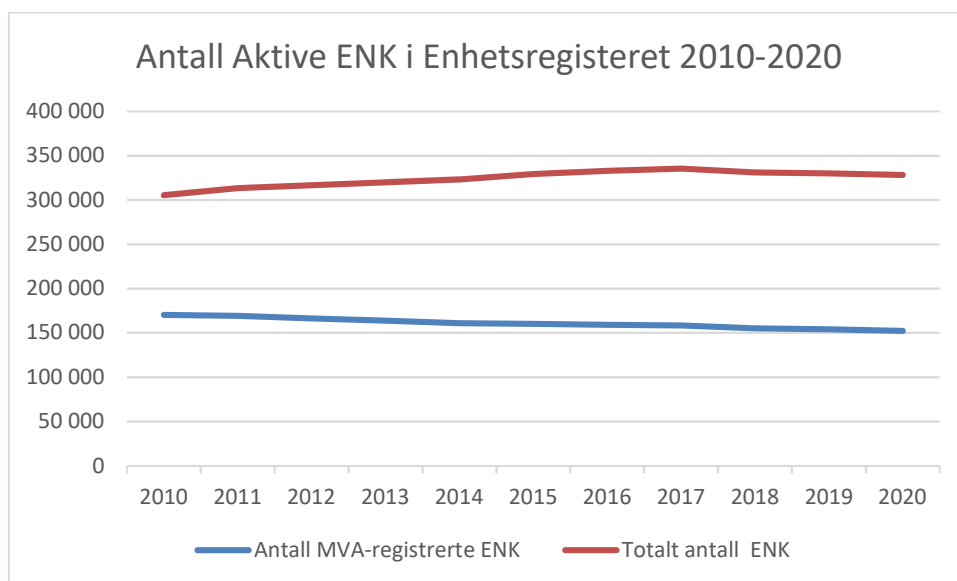
For å forstå risikoen ved feilklassifisering av lønn som næringsinntekt holder det ikke kun å vite hvor mange som gjør feil og hvilke kjennetegn de har. Vi ønsker med spørsmålet i den fjerde hovedproblemstillingen å gjøre en bredere analyse av hvilke konsekvenser feilklassifisering har, både for arbeiderne som berøres og i et større samfunnsmessig perspektiv.

Med bakgrunn i erfaringene fra kunnskapskontrollene vil vi i tillegg også komme med noen foreløpige synspunkter om veien videre og hvilke tiltak som kan vurderes for å bedre etterlevelsen og/eller begrense de uheldige virkningene av feilklassifisering.

2. Om feilklassifisering som fenomen og problem

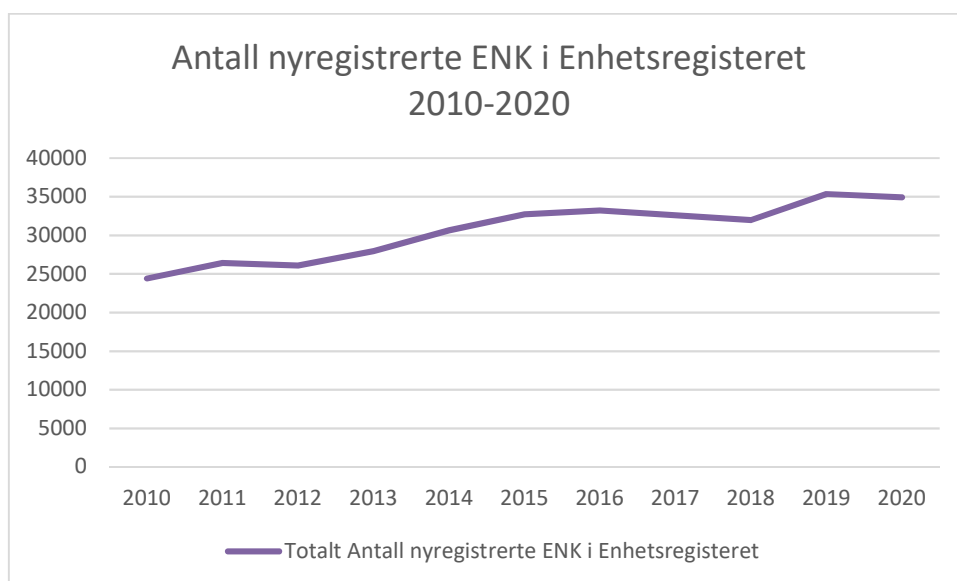
2.1 Eksisterende kunnskap om ENK og fenomenet feilklassifisering

Virksomhet som eies (dvs. drives for egen regning og risiko) av én fysisk person anses som ENK. I Enhetsregisteret var det i 2020 registrert ca. 330 000 aktive ENK i Norge. Av disse er i overkant av 150 000 registrert i mva-registeret. Som det fremkommer av diagrammet nedenfor er disse størrelsene forholdsvis konstante. Som aktive i denne sammenheng menes at det i Skatteetatens registre har vært aktivitet fra virksomhetens side. Det kan for eksempel være at virksomheten er registrert med ansatte, at det er registrert avgiftspliktig omsetning, at virksomheten har levert a-melding eller at det er registrert næringsinntekt.



Figur 1 Antall aktive ENK i Enhetsregisteret for perioden 2010-2020

I samme periode ser vi en økning i nyregistrerte ENK i Enhetsregisteret. I 2010 ble det registrert ca. 25 000 nye ENK, mens det i 2020 ble registrert ca. 35 000 nye ENK i Norge:



Figur 2 Antall nyregistrerte ENK i Enhetsregisteret i perioden 2010-2020

De aller fleste ENK har norsk innehaver. Etter Norge er det vanligste statsborgerskapet til innehaveren av ENK-ene knyttet til landene Polen, Sverige, Litauen, Danmark, Storbritannia, Tyskland, Romania, USA, Nederland og Latvia.

2.2 NOU Fremtidens arbeidsliv

Fougner-utvalget ble satt ned for å vurdere ulike tilknytningsformer og virksomhetsorganisering i arbeidslivet. Utvalget la i juni 2021 frem sin utredning NOU 2021: 9 "Den norske modellen og fremtidens arbeidsliv. Utredning om tilknytningsformer og virksomhetsorganisering". Et overordnet mål for utvalget har vært at "rammeverket for arbeidslivet skal legge til rette for fortsatt høy andel faste ansettelser og et organisert arbeidsliv forankret i tariffavtaler sammen med gode vilkår for verdiskapning i virksomhetene". I Norge har vi



frem til nå lykkes med å *"kombinere trygghet for arbeidstakere gjennomfaste ansettelse i relativt godt betalte jobber med muligheter for fleksibilitet og omstilling for virksomhetene"*.

Det går frem av utredningen at *"norsk arbeidsliv preges i all hovedsak av ansvarlige arbeidsgivere og at det store flertallet av virksomhetene driver seriøst og ønsker å følge regelverket"*. De ansvarlige arbeidsgiverne ser på et trygt og godt arbeidsliv og motiverte og kvalifiserte arbeidstakere som et fortrinn. På den andre siden fremhever også utvalget at det vil være *"uheldig dersom andre modeller for organisering av virksomheter basert på lavlønnskonkurranse og løs tilknytning av arbeidskraft skulle få fotfeste i norsk arbeidsliv"*. Den omfattende arbeidsinnvandringen fra nye EU-land, *"som har økt kapasiteten betydelig innen flere næringer og dermed hatt stor positiv betydning for virksomhetene og verdiskapningen i samfunnet"*, fremheves også som en utfordring. På den ene siden har det medført økt tilgang på arbeidstakere til lavinntektsjobber. På den andre siden har det bidratt til et *"mindre oversiktlig arbeidsmarked"* som også har *"medført økt aktivitet fra aktører som driver i strid med lover og regler"*. For utvalget har det vært *"en sentral målsetting i størst mulig grad å forhindre muligheter for omgåelser av regelverk, for eksempel ved å komme utenom et arbeidsgiveransvar"*.

Når det gjelder kunnskap om selvstendig næringsdrivende viser utvalget til at andelen selvstendige er redusert fra om lag 7 prosent for 20-25 år siden, til om lag 5 prosent av de sysselsatte i dag. Antallet selvstendige faller i primærnæringene, men har økt noe i næringer som IKT, undervisning, kultur og personlige tjenester. I Europa er Norge det landet med lavest andel av selvstendige i arbeidsstyrken, men også Sverige og Danmark har en lav andel. Det fremheves at de selvstendige oppdragstakerne er en sammensatt gruppe og at de har ulikt utdanningsnivå. I gruppen med selvstendige er det klart flere menn enn kvinner. Innvandrere og personer med kort utdanning er i større grad selvstendige enn gjennomsnittet. De siste 20-25-årene har det vært en tydelig nedgang i selvstendige med høye inntekter, og en vekst blant de med lave inntekter. (Strøm & von Simson, 2020)

Utvalget skriver at *"mange er selvstendige etter eget ønske, er tilfredse med sin situasjon og har ressurser til å håndtere det å være selvstendig"*. Det finnes imidlertid også en *"mindre gruppe som karakteriseres av mindre ressurser og som har et sterkere og mer ufrivillig avhengighetsforhold til sine oppdragsgivere"*. Det oppgis at rundt 70 prosent av de selvstendige var det av eget ønske, men at ca. 20 prosent svarte at hvis de kunne velge ville de heller vært lønnstaker. Omtrent 2/3 av selvstendige anser seg som *"svært fornøyd"* med jobben sin. Ca. halvparten av lønnstakerne ga tilsvarende svar. (Nergaard, 2018)

Det går videre frem av NOU-en at selvstendige jobber flere timer og tar mindre videreutdanning og yrkesrettede kurs enn lønnstakere. De er i liten grad fagorganisert, det er kun 6 prosent av selvstendige som er organisert. Til sammenligning er ca. 50 prosent av norske lønnstakere fagorganisert.

Når det spesielt gjelder feilklassifisering og gråsoneproblematikk skriver utvalget at *"ubalansen i relasjonen mellom den som skal ha utført arbeid og den som utfører arbeid, vil kunne være større når det benyttes andre tilknytningsformer enn ordinær fast ansettelse. Her kan de som utfører arbeid ha særskilte behov for vern. Samtidig kan det heller ikke utelukkes at knapphet på kompetanse kan gi de med spisskompetanse en bedre posisjon."* Utvalget konstaterer at det er vanskelig å måle i hvilken grad det foregår omgåelser av regelverket om stillingsvern og bruk av alternative tilknytningsformer. En grunn til det kan være at det som utgangspunkt er den enkelte arbeidstaker som må følge opp regelbrudd og eventuelt ta saken til retten.

Arbeidstilsynet kan i konkrete situasjoner foreta gjennomskjæring i tilfeller av omgåelser av regelverk, slik at de reelle forholdene legges til grunn. Arbeidstilsynet opplyser imidlertid til utvalget at gjennomskjæring kun benyttes i saker der det er nødvendig å etablere et arbeidsgiveransvar for å sikre etterlevelse av bestemmelser som etaten fører tilsyn med. (se NOU 2021: 9, side 333). Arbeidstilsynet har ikke egne tall for



tilsynssaker hvor det foretas gjennomskjæring, men opplyser til utvalget at dette er mest relevant i bransjene Bygg og anlegg, Servering, Renhold og Fiskerimottak. Myndighetenes kontrollinnsats er risikobasert, det vil si at kontrollene innrettes mot bransjer, virksomheter, nettverk mv. der det forventes å være mest sannsynlig å avdekke eventuelle regelverksbrudd. (se NOU 2021: 9, side 335)

Nytt arbeidstakerbegrep (flertallets forslag):

"Med arbeidstaker menes i denne lov enhver som utfører arbeid for og underordnet en annen. Ved avgjørelsen skal det blant annet legges vekt på om vedkommende stiller sin arbeidskraft til disposisjon, om det foreligger personlig arbeidsplikt, og om vedkommende er underordnet gjennom styring, ledelse og kontroll. Der det er rimelig tvil om klassifiseringen skal arbeidstakerforhold legges til grunn med mindre oppdragsgiver sannsynliggjør at det foreligger et selvstendig oppdragsforhold."

(NOU 2021: 9 Den norske modellen og fremtidens arbeidsliv. Utredning om tilknytningsformer og virksomhetsorganisering, 2021)

Tilfeller der selvstendige er avhengig av én enkeltkunde eller oppdragsgiver er brukt som indikasjon på feilklassifisering, fordi man da har en sterk tilknytning og avhengighet i kontraktsforholdet: *"OECD viser til at situasjoner hvor oppdragstakere blir avhengige av en dominerende oppdragsgiver, kan føre til ubalanse mellom partene, med større forhandlingsmakt for oppdragsgiver, noe som kan føre til lavere inntjening gjennom lavere etterspørsel etter arbeid. Dette refereres ofte til som arbeidsmarkedsmonopsoni. En undersøkelse fra 2017 som ble gjennomført av SSB/Eurostat tyder på at det i Norge er få som kan regnes som avhengige selvstendige og en noe større gruppe som er økonomisk avhengige av en dominerende kunde".* (se NOU 2021: 9, side 241)

Utvalget fremhever verdien av å ha gode rammebetingelser for de som arbeider som selvstendige og at det legges til rette for å skape nye arbeidsplasser for dem selv og andre. Utfordringen utvalget peker på handler om tilfeller der *"oppdragsgiver ensidig definerer arbeidstakere som selvstendige. Slike omgørelser er ikke ønskelig og kan bidra til å undergrave hovedregelen om faste ansettelser"*. (se NOU 2021: 9, side 233)

Utvalget fremmer en rekke forslag til endringer i arbeidsmiljøloven, og for vårt formål er det spesielt interessant at flertallet i utvalget foreslår en presisering av arbeidstakerbegrepet i arbeidsmiljøloven, med en revidert momentliste og en presumpsjonsregel (bevisbyrderregel). Forslaget vil etter flertallets syn bidra til å *"redusere andelen som befinner seg i en arbeidsrettslig gråson mellom arbeidstaker og oppdragstaker"*. Uklarhet og tvil rundt arbeidstakerstatus er uheldig for begge parter i kontraktsforholdet. I tillegg foreslår flertallet å lovfeste den ulovfestede gjennomskjæringsadgangen, noe som rammer disposisjoner som innebærer en omgåelse av loven. Det blir også foreslått at verneombudet også skal ivareta innleide arbeidstakere og selvstendige oppdragstakere og at arbeidsgiver skal drøfte med de tillitsvalgte bruken av deltid, midlertidig ansettelse, innleie, selvstendige oppdragstakere og tjenestekjøp, se forslag om ny § 14-14 a).

Frist for å sende inn høringssvar er 1. november 2021.

2.3 Satsningen mot a-krim – erfaringer

Regjeringen la i 2015 frem en egen strategi for bekjempelse av arbeidslivskriminalitet. I den forbindelse ble det opprettet flere a-krimsentre, et samarbeid mellom Skatteetaten, NAV, Arbeidstilsynet og politiet. Det er



allerede satt i gang en rekke tiltak, men erfaring fra etatene tilsier at de kriminelle har blitt mer tilpasningsdyktige for å unngå å bli oppdaget. I den [reviderte strategien](#) for 2021 går det blant annet frem at det legges vekt på "å styrke samspillet mellom forebyggende innsats og bekjempelse av kriminaliteten. Myndighetssamarbeidet som er utviklet på grunnlag av strategien er særlig viktig for å oppnå dette."

For å kunne bekjempe arbeidslivskriminalitet effektivt er det viktig å bygge kunnskap om konsekvenser, årsaker, omfanget av, og utviklingen innen a-krim. Her er det som sagt viktig at flere offentlige myndigheter er representert da et godt samarbeid skal øke oppdagelsesrisikoen, og det skal bli vanskeligere for de kriminelle aktørene å få tilgang til markedet, og også å utnytte sårbar arbeidskraft. For å øke effektiviteten skal det også bli enklere for de offentlige etatene å dele informasjon.

I rapporten fra Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssenter - Situasjonsbeskrivelse a-krim 2020 – pekes det på erfaringer og problemer med bruk av ENK:

"Bruk av enkeltpersonforetak (ENK) som omgåelse av allmenngjøring og arbeidsmiljølov, er fortsatt tilstede i arbeidslivskriminaliteten. Arbeidstakere blir bedt om å etablere ENK enten i hjemlandet, eller etter ankomst til Norge. [...]" (Situasjonsbeskrivelse a-krim 2020, 2020)

At problemer med ENK og feilklassifisering ikke er nytt går frem av for eksempel rapporten fra Samfunnsøkonomisk analyse i 2017 – Rapport 69/2017:

"Eksempelvis melder Arbeidstilsynet om at det stadig blir flere bakmenn som tilknytter seg utenlandske arbeidstakere og registrerer disse som enkeltpersonforetak, framfor arbeidstakere. Dette kan ofte være uten at arbeidstakeren selv er klar over at det opprettes et enkeltpersonforetak i personens navn. Uansett har de aktuelle arbeidstakerne typisk svært få eiendeler i Norge, slik at denne selskapsformen innebærer liten risiko for dem, samtidig som enkeltpersonforetak er enkelt å opprette. Formålet er å unngå ansvar som arbeidsgiver, herunder krav til lønn, utbetaling av feriepenger og arbeidsgiveravgift. Disse bakmennene er ofte norske statsborgere og har god innsikt i det norske regelverket (Kripos, 2016). Sentrene mot arbeidslivskriminalitet rapporterer også om en stor vekst i antall enkeltpersonforetak med utenlandske eiere, særlig i allmenngjorte områder. Dette taler for at utviklingen er motivert av å unngå lovpålagte minstelønnsatser."
(Eggen, Gottschalk, Nymoen, Ognedal, & Rybalka, 2017)



2.4 ABC-test og erfaringer fra USA

Feilklassifisering er ikke bare en utfordring i Norge. Fougner-utvalget viser til at ulike internasjonale organisasjoner som ILO, OECD og EU har vært oppmerksomme på utfordringen med å sikre riktig klassifisering av arbeidstakere og å sikre rettigheter til personer som utfører arbeid i "gråsonen". I NOU 2021: 9, side 117-118 vises det også til California der det med virkning fra 2020 ble vedtatt lovendringer som skal tydeliggjøre nettopp grensen mellom arbeidstaker og oppdragstaker. Den såkalte "ABC-testen" går ut på at en person skal anses som arbeidstaker med mindre oppdragsgiver godtgjør at tre vilkår er oppfylt:

- (A) Personen er ikke underlagt oppdragsgivers kontroll og ledelse i utføringen av arbeidet, verken rettslig eller faktisk;
- (B) Personen utfører arbeid som ligger utenfor oppdragsgivers vanlige virke ("usual course") og
- (C) Personen er vanligvis en uavhengig og etablert utøver av arbeidet som utføres (egen forretningsvirksomhet).

Alle vilkårene må være oppfylt for at et kontraktsforhold skal godkjennes som et selvstendig oppdragstakerforhold.

I USA varierer det fra stat til stat hvor mye av testen som er gjort gjeldende – enkelte stater har utvidet testen med flere faktorer, mens andre kun benytter noen av faktorene. For de statene som bruker testen som den er, med tre faktorer, faller ansvaret på arbeidsgiveren for å kontrollere vilkårene, og ikke arbeidstakeren. Arbeidsgivere må kunne svare ja på alle tre momentene i testen for å klassifisere en arbeidstaker som selvstendig næringsdrivende. Testen innebærer dermed at bevisbyrden legges på arbeidsgiver/oppdragsgiver. Tvil vil dermed gå i favør arbeidstakerstatus. Amerikanske myndigheter har utarbeidet flere brosjyrer som på en enkel måte fremstiller ABC-testen. I figur 3 er et eksempel.

I tillegg til det som går frem av nevnte NOU vil vi fremheve dette sitatet, fra en rapport utarbeidet av en amerikansk arbeidslivsforsker, Francoise Carré:

*"Misclassification results either from ignorance or criminal misconduct; it is unlikely to be acknowledged by employers completing surveys or understood by misclassified workers. Thus no existing national survey reveals the number of businesses that engage in it or the number of workers it affects. Nevertheless, government agencies conduct regular audits, and available evidence indicates that the incidence of [Independent Contractor] misclassification is significant in some industrial sectors and seems to be on the rise. Results of **state-level studies** presented later in this paper indicate that **anywhere from 10 to 20 percent of employers misclassify at least one worker.**" (Carré, 2015)*

The brochure is titled "IS YOUR WORKER AN INDEPENDENT CONTRACTOR?" and "TAKE CALIFORNIA'S ABC TEST". It lists three criteria (A, B, C) that must all be answered "YES" for a worker to be considered an independent contractor. Criterion A asks if the worker controls how the work is performed without supervision. Criterion B asks if the work is outside the usual course of the hiring entity's business. Criterion C asks if the worker is customarily engaged in an independently established trade, occupation, or business. Below the criteria, there is a section for "Exemptions" which lists professions like Barbers, Doctors, Engineers, Insurance Agents, and Real Estate Agents. The brochure is from SoloPoint SOLUTIONS.

Figur 3 Brosjyre ABC-test



Dette er det eneste eksemplet vi har funnet som gir et anslag over hvor mange som faktisk er feilklassifisert. I tillegg får sitatet frem at feilklassifisering både kan være et bevisst forsøk på juks eller skyldes uvitenhet og uaktsomhet.

3. Oversikt over aktuelle rettsregler

3.1 Om enkeltpersonforetak (ENK)

Enkeltpersonforetak kan ifølge [Store Norske leksikon](#) defineres som "en næringsvirksomhet som drives for en enkelt persons regning og risiko." Det som skiller et ENK fra for eksempel et AS er at innehaveren i ENK alene har et ubegrenset og personlig ansvar for virksomhetens gjeld. Dette betyr at kreditorene om nødvendig kan kreve dekning i alt innehaveren eier, jf. samme kilde. Ved en konkurs er det altså innehaveren selv som slås konkurs.

Det er lite ressurskrevende å opprette ENK i Norge. Det er gratis å registrere seg i Enhetsregisteret og det er ingen krav til egenkapital. Det er få formelle krav som må innfris, for eksempel er det ikke nødvendig å sende inn årsregnskap. På [altinn.no](#) gis det følgende veiledning om fordeler og ulemper ved organisasjonsformen ENK:

Fordeler:	Ulemper:
• Enkelt å komme i gang • Lave kostnader ved oppstart • Få formelle krav • 100 prosent eierstyrt	• Personlig ansvar • Begrensede sosiale rettigheter • Forskuddsskatt • Lite "investor-vennlig"

For mange innehavere av ENK er det et alternativ å opprette et AS. Vi vil her se kort på hva som skiller et ENK fra et AS, med vekt på skattemessige konsekvenser:

- Aksjeselskap (AS): Én eller flere eiere (aksjonærer), som er ansvarlig for innskutt kapital. Her kan man ha ansatte.
- Enkeltpersonforetak (ENK): Én eier/innehaver. Selvstendig næringsdrivende. Kan ha ansatte, men de færreste ENK har det.

ENK er ikke et eget rettssubjekt, slik at innehaver og virksomheten lignes/fastsettes sammen på innehaver. En innehaver kan derfor ikke ansette seg selv i et ENK og kan ikke utbetale lønn til seg selv, slik man vanligvis gjør i et AS. Innehaveren disponerer overskuddet i ENK-et. Siden innehaver ikke utbetaler lønn til seg selv, må det heller ikke betales arbeidsgiveravgift, til forskjell fra AS. Som nevnt over så står også innehaver fullt ut personlig ansvarlig for ENK-ets forpliktelser og gjeld. I et [AS](#) derimot kan ikke eier bli stilt personlig ansvarlig, eier har kun ansvar for aksjekapitalen (minimum kr 30 000) som er innbetalt.

Et ENK innbetaler [forskuddsskatt](#) fire ganger i året, basert på forventet overskudd. Skatten beregnes av all inntekt, både næringsinntekten og eventuelt annen lønnsinntekt. Skatteprosenten vil for de fleste ligge et sted mellom 35,4 – 49,9 prosent. En forskjell mellom næringsinntekt og lønnsinntekt er at for næringsinntekt er trygdeavgiften litt høyere, 11,4 prosent, mot 8,2 prosent for lønnsinntekt. (Et AS betaler også forskuddsskatt, men denne skatten betales ikke før første halvår etter inntektsåret. For et AS skal det beregnes 22 prosent skatt av overskuddet.)



3.2 Lønn-næring – arbeidsrett og skatterett

Spørsmålet om feilklassifisering av ENK har både en arbeidsrettslig og en skatterettslig side. I det følgende vil vi først se på noen arbeidsrettslige utgangspunkter, før vi ser på den skattemessige grensen mellom lønn og næring, og hva det betyr for oppdragsgivere og oppdragstakere. I neste delkapittel gir vi en grundigere redegjørelse for den skattemessige grensen mellom lønn og næring.

Arbeidsrettslig er det et hovedspørsmål hvorvidt man er arbeidstaker eller ikke, og man kan være ansatt selv om man sender faktura og har registrert et enkeltpersonforetak, se for eksempel [Stendi-saken](#) (Aleris) fra omsorgsbransjen og [dommen i Borgarting lagmannsrett](#) fra 28. juni i år. Hvem som er arbeidstaker er regulert i arbeidsmiljøloven § 1-8 første ledd:

"...enhver som utfører arbeid i annens tjeneste".

Arbeidstakerbegrepet definerer hvem som har "rettigheter, plikter, vern og beskyttelse etter arbeidsrettslig vernelovgivning" og fungerer i tillegg som "inngangsvilkår" for arbeidsmiljøloven og flere andre lover, se NOU 2021: 9, der også tolkingen av arbeidstakerbegrepet oppsummeres slik:

"Det sentrale i definisjonen, og som skiller arbeidsavtalen fra andre avtaler om arbeid, er begrepet "i annens tjeneste". Selve ordlyden gir i utgangspunktet ikke mye veiledning for innholdet eller vurderingstemaet i begrepet. Tolkningen av begrepet må utfylles gjennom forarbeidsuttalelser og rettspraksis. Det er over tid utviklet et sett med kjennetegn eller momenter som gir veiledning i vurderingen av om det foreligger et arbeidstakerforhold. [...] Arbeidstakerdefinisjonen gir likevel anvisning på det grunnleggende kjennetegn ved et arbeidsforhold, nemlig tjenesteelementet."

De aktuelle kjennetegnene ved vurdering av om det foreligger et arbeidstakerforhold er listet opp samme sted slik:

- *"arbeidstakeren har plikt til å stille sin personlige arbeidskraft til disposisjon og kan ikke bruke medhjelpere for egen regning,*
- *arbeidstakeren har plikt til å underordne seg arbeidsgiverens ledelse og kontroll av arbeidet,*
- *arbeidsgiveren stiller til rådighet arbeidsrom, maskiner, redskap, arbeidsmaterialer eller andre hjelpemidler som er nødvendige for arbeidets utførelse,*
- *arbeidsgiveren bærer risikoen for arbeidsresultatet,*
- *arbeidstakeren får vederlag i en eller annen form for lønn,*
- *tilknytningsforholdet mellom partene har en noenlunde stabil karakter, og er oppsigelig med bestemte frister,*
- *det arbeides hovedsakelig for én oppdragsgiver."*

Som ansatt har man rettigheter etter arbeidsmiljøloven, folketrygdloven, lov om obligatorisk tjenstepensjon (OTP-loven) og ferieloven. I flere bransjer/deler av bransjer er det også innført minstelønn for å hindre at utenlandsk arbeidskraft får dårligere lønns- og arbeidsvilkår enn det som er vanlig i Norge.

For *skattemessige* formål er ikke spørsmålet hvorvidt man er ansatt eller ikke, men hvordan inntekten/omsetningen skal klassifiseres. Denne klassifiseringen har igjen betydning for hvilke plikter og rettigheter partene har. Skattemyndighetene bruker ikke begrepet frilanser, men skiller kun mellom lønn eller næringsinntekt. Det avgjørende spørsmålet for den skattemessige klassifiseringen er dermed om utbetalingen er fordel vunnet ved arbeid – i eller utenfor tjenesteforhold – eller utbetaling til selvstendig næringsdrivende.



For virksomheten som gir et ENK oppdrag har spørsmålet om ENK-et driver virksomhet betydning for plikten til å

- sende a-melding,
- beregne arbeidsgiveravgift og
- foreta forskuddstrekk.

For innehaveren av ENK-et har grensen som oftest betydning for

- skattemeldingstype og muligheten til å bruke stille aksept,
- retten til minstefradrag,
- skattesats (trygdeavgift 8,2 prosent vs. 11,4 prosent),
- bokføringsplikt,
- plikten til å registrere seg for merverdiavgift og
- retten til fradrag for inngående merverdiavgift.

3.3 Nærmere om den skatterettslige vurderingen lønn vs. næringsinntekt

Det skatterettslige spørsmålet er som nevnt om en utbetaling fra AS til ENK skal anses som lønn (i eller utenfor tjenesteforhold) eller utbetaling til selvstendig næringsdrivende. Dette kan illustreres med følgende figur:



Figur 4 Skatterettslig problemstilling

Virksomheten som utbetaler penger til et ENK må ta stilling til om utbetalingen er lønnsinntekt eller ikke. Dersom utbetalingen er lønnsinntekt skal det sendes a-melding (skatteforvaltningsloven § 7-2 og a-opplysningsloven), beregnes og betales arbeidsgiveravgift (folketrygdloven § 23-2 første ledd) og foretas forskuddstrekk (skattebetalingsloven § 5-6 første ledd bokstav a).

Folketrygdloven § 1-10 definerer begrepet selvstendig næringsdrivende slik:

"Med selvstendig næringsdrivende menes i denne loven enhver som for egen regning og risiko driver en vedvarende virksomhet som er egnet til å gi nettoinntekt. Ved avgjørelsen av om en person skal regnes som selvstendig næringsdrivende, legges det blant annet vekt på

- om virksomheten har et visst omfang,*
- om vedkommende har ansvaret for resultatet av virksomheten,*
- om vedkommende har arbeidstakere i sin tjeneste eller nytter frilansere,*
- om vedkommende driver virksomheten fra et fast forretningssted (kontor, verksted e.l.),*
- om vedkommende har den økonomiske risikoen for virksomheten,*
- om vedkommende bruker egne driftsmidler."*

Skatteloven har ingen tilsvarende definisjon av begrepet selvstendig næringsdrivende. Virksomhetsbegrepet som fremgår av folketrygdloven er imidlertid ment å være identisk med det virksomhetsbegrep som legges til grunn i skatteretten, se Ot.prp. nr. 29 (1995-96), side 29. Skatteloven § 5-30 inneholder noen eksempler på



hva som anses som virksomhetsinntekt. Virksomhetsinntekter er etter bestemmelsen blant annet "*omsetning av varer eller tjenester*".

I Skatte-ABC 2021 emnet "Virksomhet" pkt. 3.1 er vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som virksomhet at aktiviteten:

- *tar sikte på å ha en viss varighet,*
- *har et visst omfang,*
- *er egnet til å gi overskudd og*
- *drives for skattyters regning og risiko.*

Ved vurderingen av om en utbetaling til et ENK er virksomhetsinntekt er det avgjørende som regel om den inntektsgivende aktiviteten drives for ENK-ets "egen regning" og "egen risiko".

I Skatte-ABC 2021 emnet "Virksomhet" pkt. 3.2 "Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor virksomhet" redegjøres det nærmere for hva som ligger i "egen regning":

"«Egen regning» vil typisk innebære at skattyter selv må dekke kostnadene i forbindelse med virksomheten, f.eks. kostnader til materiale, kostnader til drift, driftsmidler mv."

I vilkåret "egen regning" ligger det at ENK-et må bære kostnadene til driften av virksomheten. Dersom ENK-et har egne driftsmidler og dekker tilhørende kostnader, vil det være et moment som taler i retning av virksomhet. I transportbransjen er eksempelvis kostnader til kjøretøy, drivstoff og forsikring osv. kostnader i forbindelse med virksomheten. Innen bygg og anlegg vil maskiner, utstyr og materialer typisk utgjøre kostnader til driften av virksomheten. I renholdsbransjen vil transportmiddel, vaskeutstyr, samt renholdsmidler typisk utgjøre kostnader i forbindelse med driften.

I en del tilfeller stiller ENK-et kun med lette håndverktøy og private formuesobjekter, som for eksempel privat bil i virksomheten. Dette vil ifølge juridisk teori ikke bli tillagt vesentlig betydning ved vurderingen av om ENK-et driver for egen regning, se (Berg-Rolness, 2009).

Videre redegjøres det nærmere i Skatte-ABC 2021 for hva som ligger i "egen risiko":

"«Egen risiko» innebærer at skattyteren selv har ansvaret for den kontraktsmessige oppfyllelsen av oppdraget og har ansvar for å dekke ev. underskudd. Ansvar for den kontraktsmessige oppfyllelsen vil f.eks. foreligge hvor skattyter har reklamasjonsansvar/erstatningsansvar hvis oppdraget ikke er utført i samsvar med det som er avtalt."

En næringsdrivende påtar seg som regel å prestere et bestemt resultat. Dette i motsetning til en lønnstaker som stiller sin personlige arbeidskraft til disposisjon. Dersom oppdragsgiver ikke er fornøyd med resultat en næringsdrivende leverer kan oppdragsgiveren da eksempelvis kreve vederlagsfri utbedring. Dette kan igjen medføre underskudd for den næringsdrivende. Tilsvarende gjelder dersom erstatningsansvar blir aktuelt. Dersom ENK-et driver for "egen risiko" taler det i retning av at den aktiviteten er virksomhet.

Ved vurderingen av om en aktivitet drives for "egen regning" og "egen risiko" må det tas utgangspunkt i hva som er avtalt mellom partene. Dersom avtalen går ut på at aktiviteten reelt sett skal utføres for "egen regning" og "egen risiko", må dette legges til grunn for den skattemessige behandlingen. Det avgjørende er om avtaleforholdet etter sitt innhold har karakteren av avtale med en selvstendig næringsdrivende. Se blant annet Rt. 1994 s. 1064 "Bye", Rt. 2000 s. 1981 "Fabcon" og Rt. 2002 s. 996 "Skoog-Hedren". Om



avtaleforholdet etter sitt innhold har karakteren av avtale med en selvstendig næringsdrivende vil bero på en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet.

Dersom det er vanskelig å konstatere hva som er det reelle underliggende avtaleforholdet, fremgår det videre av Skatte-ABC 2021 pkt. 3.2 at følgende momenter etter omstendighetene vil trekke i retning av virksomhet:

- *skattyter står ansvarlig overfor oppdragsgiveren for arbeidsresultatet, slik at han har resultatansvar/reklamasjonsansvar*
- *skattyter har flere oppdragsgivere samtidig eller etter hverandre*
- *oppdragsgiver dekker ikke skattyters kostnader i tillegg til godtgjørelsen for selve arbeidet*
- *skattyter holder materialer mv.*
- *skattyter har egne driftsmidler*
- *skattyter har egne ansatte*
- *oppdraget omfatter bare et bestemt arbeid*
- *oppdraget er ikke bare tidsavgrenset*
- *skattyter har ikke krav på flere oppdrag fra oppdragsgiver*
- *skattyter har ikke krav på vederlag etter at oppdraget er avsluttet*
- *avregning skjer i fast beløp og ikke per tidsenhet*
- *skattyter har rett til å stille med andre enn seg selv personlig*
- *for bierverv; at skattyter for øvrig er næringsdrivende*
- *skattyter har eget kontor/produksjonslokaler mv.*
- *oppdragsgiver har ikke faglig instruksjonsmyndighet over hvorledes oppdraget skal utføres*
- *oppdragsgiver har ikke administrativ instruksjonsmyndighet over hvorledes oppdraget skal utføres*

3.4 Skatteetatens virkemidler: veiledning og kontroll

Oppdragsgivere eller oppdragstakere som har spørsmål om riktig klassifisering eller oppgaveplikter kan henvende seg muntlig eller skriftlig til Skatteetaten og få veiledning, se veiledningsplikten i skatteforvaltningsloven § 5-1. Skattemyndighetene kan videre – og mot et gebyr – også gi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon, før den igangsettes. Denne muligheten gjelder imidlertid bare når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse, se skatteforvaltningsloven kapittel 6.

Skattekontoret har hjemmel til å kontrollere oppdragsgivere og oppdragstakere etter reglene i skattebetalingsloven § 5-13 og skatteforvaltningsloven kapittel 10. Der skattekontoret oppdager feil ved klassifiseringen, dvs. en uriktig fastsetting, kan skattekontoret rette opp feilen ved myndighetsfastsetting, maksimalt 5 år tilbake (eller 10 år i grovere tilfeller), se skatteforvaltningsloven kapittel 12. En skattefastsetting er uriktig hvis den bygger på feil faktisk grunnlag eller hvis skattereglene ikke er anvendt riktig på det faktiske forhold. De alminnelige sivilrettslige bevisreglene gjelder, slik at skattemyndighetene må legge til grunn det faktiske forholdet som er mest sannsynlig, se forarbeidene til skatteforvaltningsloven.

For å presse frem levering av pliktige oppgaver (a-melding og RF-1321) eller kontrollopplysninger, kan det benyttes tvangsmulkt etter reglene i skatteforvaltningsloven § 14-1. Skattekontoret har også hjemmel til å ilegge overtredelsesgebyr (en type bot) etter § 14-7 i mange av de samme tilfellene. I tilfeller der skattekontoret oppdager feil som har medført en skattefordel kan det ilegges ordinær tilleggsskatt med 20 prosent av unndratt skatt (skattefordelen). Ved grove unndragelser kan man ilegge skjerpet tilleggsskatt med ytterligere 20-40 prosent eller anmelde forholdet til politiet.



3.5 Skriftlige kontrakter og avtalefrihet

Store norske leksikon definerer [avtalefrihet](#) som følger:

"Avtalefrihet (avtalefrihetsprinsippet) er et rettsprinsipp som sier at den enkelte fritt kan velge:

- om han vil forplikte seg overfor andre gjennom avtale,*
- hvordan avtalen i tilfelle skal se ut, og*
- hva avtalen i tilfelle skal gå ut på."*

Det vil si at det som hovedregel ikke er noen formkrav til hvordan en avtale skal se ut, hva den skal inneholde og om den er skriftlig eller muntlig. Dette er fordi partene skal ha adgang til å selv regulere sine privatrettslige forhold.

Eventuelle begrensninger i avtalefriheten må ha hjemmel i lov. Et praktisk viktig eksempel på et slikt unntak er arbeidsmiljøloven §§ 14-5 og 14-6 som stiller krav om skriftlig arbeidsavtale med et minimumskrav til innholdet i avtalen. Kravet til skriftlighet skal verne den antatt svakere part i avtaleforholdet mot uheldige virkninger av avtalefriheten.

3.6 Utlandsregler

I dette delkapittelet skal vi kort se på noen regler som gjelder for utenlandske personer som kommer til Norge, enten som lønnstaker eller for å være selvstendig næringsdrivende med ENK. Som vi skal se vil det være ulike krav og regler å forholde seg til ut fra om man er lønnstaker eller selvstendig næringsdrivende.

Skatteplikt

Som lønnstaker i for eksempel et norsk AS vil man være skattepliktig til Norge for inntekten fra dag én. Det samme vil gjelde i de fleste tilfellene ved innleie. Hvis man derimot er selvstendig næringsdrivende er det flere faktorer som avgjør når inntekten blir skattepliktig til Norge, blant annet om innehaver er skattemessig bosatt i Norge eller utlandet, og om virksomheten drives fra et fast driftssted eller ikke.

For å bli definert som [skattemessig bosatt i Norge](#) må man oppholde seg i Norge i mer enn 183 dager i en tolv månedersperiode, eller 270 dager i en trettiseks månedersperiode. Man vil da være definert som globalskattepliktig til Norge etter internretten. Å være globalskattepliktig til Norge vil si at all inntekt og formue skal skattlegges i Norge, uavhengig av om det er opptjent i Norge eller i utlandet. Inntekt av næringsvirksomhet i Norge kan være [unntatt beskatning i Norge etter skatteavtale](#). Her må det gjøres en konkret vurdering i hvert tilfelle. De personene som ikke er bosatt i Norge kan være skattepliktige for deler av inntekten og formuen sin, jf. skatteloven § 2-3.

Foreligger det et [fast driftssted i Norge](#), vil den næringsdrivende være skattepliktig til Norge fra første dag. Et fast driftssted vil si at den næringsdrivende har et fast forretningssted som virksomheten helt eller delvis drives gjennom. Det kan for eksempel være et kontor, et verksted eller en fabrikk. Hvis det ikke foreligger fast driftssted og innehaver er bosatt i utlandet, så vil ikke næringsinntekten være skattepliktig til Norge.

For entreprisekontrakter hvor det ikke foreligger fast driftssted vil lønnsinntekten til de ansatte først være skattepliktig til Norge når den ansatte har vært i Norge i mer enn 183 dager. Næringsinntekten til virksomheten vil ikke være skattepliktig til Norge. Ved entreprisekontrakter hvor det foreligger fast driftssted i Norge, vil både lønnsinntekten til de ansatte og næringsinntekten til virksomheten være skattepliktig til Norge fra første dag. I enkelte skatteavtaler kan det også foreligge andre faktorer som er med på å avgjøre om inntekten er skattepliktig til Norge eller ikke. En skatteavtale kan bare begrense norsk beskatningsrett, aldri gi selvstendig hjemmel for skattlegging.



Plikter og registrering

Kommer man til Norge som arbeidstaker kreves det at arbeidstakeren har et jobbtilbud. Personer som ikke er bosatt i et EU/EØS-land, må i tillegg ha oppholdstillatelse for arbeid. For en EU/EØS-borger som vil opprette et ENK er det fri etableringsrett. EU/EØS-borgere trenger ikke å være bosatt i Norge for å opprette en virksomhet og det er heller ikke krav til hvor lenge virksomheten skal drives. Ved ankomst til Norge må EU/EØS-borgere innen tre måneder [registrere seg](#) og møte til ID-kontroll på et SUA-kontor, eller hos politiet/UDI der det ikke er SUA-kontor.

En utenlandsk person som ønsker å opprette og drive et ENK i Norge, eller være arbeidstaker, må ha et fødselsnummer eller et d-nummer. For lønnstakere er det Skatteetaten som tildeler d-nummer. Brønnøysundregisteret rekvirerer d-nummer til innehaver av ENK. Tidligere ble ENK-et opprettet med en gang, men fra juni 2020 krever Brønnøysundregisteret at det er gjennomført ID-kontroll hos Skatteetaten av innehaver, før ENK-et opprettes. Dersom personen ikke er statsborger i et EU/EØS-land, må han også søke om oppholdstillatelse for arbeid hos UDI, uavhengig av om han er selvstendig næringsdrivende eller arbeidstaker.

Skattekort og forskuddsskatt

En arbeidstaker må søke om skattekort, men dette utstedes ikke før arbeidstakeren har vært på ID-kontroll. Dersom arbeidstakeren ikke har skattekort, skal det trekkes 50 prosent skatt. Innehaver av et ENK skal som regel søke om, og betale forskuddsskatt. Forskuddsskatten blir ikke utskrevet før innehaver har vært på ID-kontroll. For de to første årene må innehaver søke om forskuddsskatt, men fra og med år 3 vil forskuddsskatten bli utskrevet automatisk basert på tidligere års fastsetting. Dersom ENK-et ikke søker om forskuddsskatt vil innehaver få restskatt når skatteoppgjøret er klart. For restskatt som betales etter 30. juni vil det bli beregnet renter. Reglene om forskuddsskatt er like for alle selvstendig næringsdrivende, med unntak av at utenlandske innehavere må møte til ID-kontroll før forskuddsskatten kan skrives ut.

Når det gjelder *levering* av pliktige oppgaver som for eksempel skattemelding med vedlegg og mva-meldinger, må ENK med utenlandsk innehaver forholde seg til dette på samme måte som alle andre virksomheter, uavhengig av skatteplikten til Norge, da det ikke er leveringsfritak, slik det er for lønnstakere.

En arbeidstaker kan være omfattet av ordningen med [kildeskatt på lønn](#). Dette er en forenkling for utenlandske arbeidstakere med kortvarig opphold i Norge. De som er med i ordningen for kildeskatt på lønn skattlegges etter en flat sats, 25 prosent. Skatten er ferdig oppgjort når lønnen er utbetalt, de må ikke levere skattemelding og får heller ikke et skatteoppgjør. Man kan være med i kildeskatt på lønn i flere år, og frem til og med det første året man er globalskattepliktig til Norge.

Dersom arbeidstakeren ikke møter kriteriene for kildeskatt på lønn eller melder seg ut av ordningen, vil han motta skattemelding og skatteoppgjør på lik linje som andre lønnstakere. Til forskjell fra selvstendig næringsdrivende har lønnstakere leveringsfritak og må ikke levere skattemeldingen, med mindre de ønsker å gjøre endringer.



3.7 RF-1321 "Betaling til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted"

Alle næringsdrivende oppdragsgivere som har kjøpt tjenester fra selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted i inntektsåret skal levere opplysninger om dette til Skatteetaten, se skatteforvaltningsloven § 7-10 og tilhørende bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften. Opplysningsplikten gjelder kun kjøp av tjenester, og ikke varekjøp fra selvstendig næringsdrivende.

Opplysningspliktig (oppdragsgiver) må selv avklare om den selvstendige næringsdrivende driver fra et fast forretningssted. Et fast forretningssted kan ifølge Skatteetatens [retningslinjer](#) være

- kontor med lønnet personale
- kontor med telefonsvarer for bestilling av oppdrag, (ikke telefonsentral uten tilknytning til den enkelte utøver)
- kontorfellesskap med andre
- hjemmekontor, særskilt innredet rom med utstyr til bruk i virksomheten
- kontor med vanlig åpningstid eller til regelmessige tider bekjentgjort på forhånd
- et bestemt sted gjort kjent for offentligheten som fast forretningssted

Det er viktig å være oppmerksom på at hvis det er tvil om den selvstendige næringsdrivende har fast forretningssted, skal opplysningene rapporteres.

I skjemaet må det oppgis organisasjonsnummer, eventuelt fødselsnummer eller d-nummeret til den selvstendige næringsdrivende som har mottatt vederlag. Videre skal det oppgis bruttobeløp eksklusive mva som er fakturert i løpet av inntektsåret. Fristen for rapportering er 15. februar i året etter inntektsåret.

Det er to måter å sende inn opplysningene i Altinn:

1. RF-1321 Betaling til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted. Dette er et manuelt utfyllingsskjema for opplysningspliktige med få oppgaver å levere.
2. RF-1301 Tredjepartsopplysninger som vedlegg. I dette skjemaet kan man laste opp XML-filer som vedlegg via et regnskapsprogram.

Opplysningene som rapporteres i tredjepartsopplysningene benyttes til produksjon av skattemeldingen for næringsdrivende. Når samlet rapporterte beløp fra alle opplysningspliktige utgjør minst kr 50 000 for den enkelte næringsdrivende (oppdragstaker), vises dette i skattemeldingen på siden for foreløpig skatteberegning (Foreløpig oversikt over skatter) for oppdragstaker.

Historikk

Skjemaet som i dag heter RF-1321 Betaling til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted har eksistert lenge, men under forskjellige navn og med ulike kriterier for innsendelse. Innrapporteringen av opplysninger omfattet tidligere flere organisasjonsformer enn i dag, blant annet AS. I forbindelse med innføringen av a-ordningen i 2015 ble kode 401 i den gamle Lønns- og trekkoppgaven (LTO) skilt ut i skjemaet RF-1321/RF-1301. Arbeidsgruppen som fremmet forslaget uttalte følgende i sin [rapport](#):

"Arbeidsgruppens vurdering er imidlertid at en slik rutine ofte er lite hensiktsmessig for arbeidsgiver. Slike utbetalinger håndteres mest rasjonelt hos arbeidsgiver gjennom leverandørreskontro. God tilpasning til avgivers prosesser tilsier da på dette området heller en egen årlig oppgave over utbetalinger med basis i næringsdrivendes leverandørreskontro, jf. også innstillingen fra Skatteunndragelsesutvalget".



Det er sagt at en [begrunnelse](#) for å skille ut rapporteringen av betalinger til selvstendig næringsdrivende som en egen oppgavetype var et ønske om å styrke innsatsen mot skatteunndragelser og svart arbeid.

Frem til nå har det ikke vært benyttet administrative sanksjoner for overtredelse av rapportering på skjema RF-1321, og det var heller ikke tilfellet når rapporteringen var i kode 401 i den gamle LTO-ordningen.

4. Om bransjene som er kontrollert

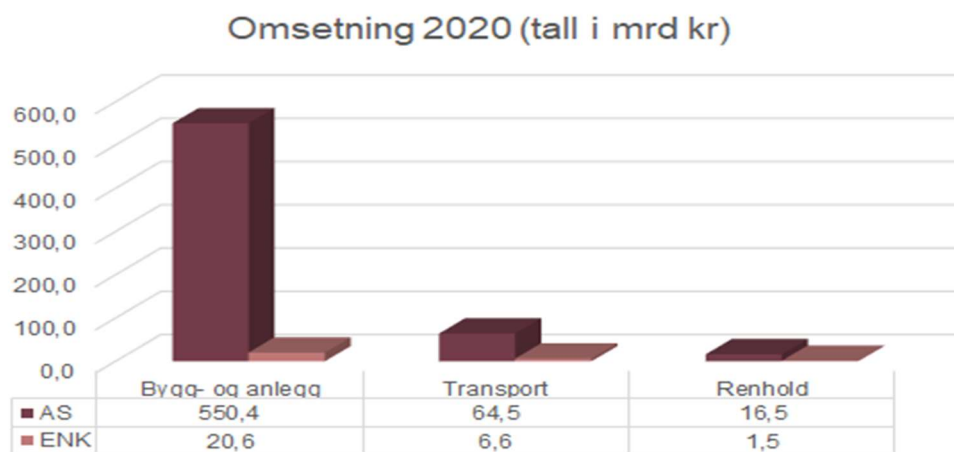
4.1 Innledning om bransjene

I prosjektet valgte vi å fokusere på bygg og anlegg, transport og renhold. Dette kapittelet gir en oversikt over disse tre bransjene generelt, med utvalgte nøkkeltall. Tallene vi presenterer her baserer seg på alle ENK og AS som har levert mva-melding i 2020. Videre vil vi beskrive hvilke spesifikke bransjekoder prosjektet har avgrenset seg til. I kontrollene brukte vi flere kriterier enn bare bransjekoder og virksomhetstype for å velge ut AS og ENK. Dette var nødvendig for å øke sannsynligheten for å plukke ut virksomheter som hadde kjøpt tjenester fra ENK. Kriteriene er beskrevet nærmere i kapittel 5.

Bakgrunnen for valget av de tre bransjene var en pilot som ble gjennomført på samme område i 2020. Disse bransjene er blant dem som også nevnes i [regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet](#), revidert 8. februar 2021, og har i lang tid vært fokus for risikobaserte kontroller fra blant annet kemnerkontorene og Skatteetaten. Siden oppstarten av a-krimsentrene og deltakende etater i 2015 har det vært gjennomført en rekke undersøkelser og kontroller i disse bransjene. Flere har rapportert om utfordringer knyttet til bruk av ENK for å unngå arbeidsgiveransvar i bransjene.

4.2 Nøkkeltall for AS og ENK i bygg og anlegg, transport og renhold

AS-ene og ENK-ene i bygg og anlegg har klart størst omsetning sammenlignet med AS og ENK i de andre bransjene. Både AS-ene og ENK-ene i renhold har lavest omsetning i forhold til de to andre bransjene. Se figur 5:

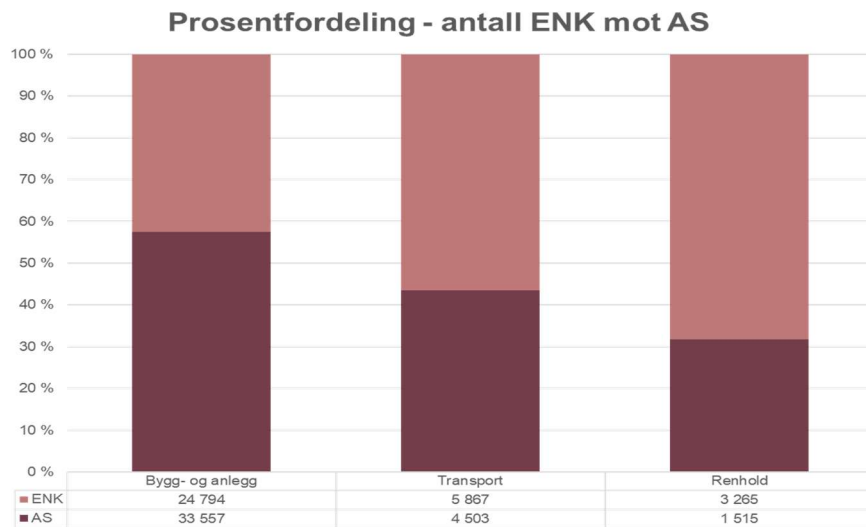


Figur 5 Omsetning i alle bransjer – både AS og ENK

Samtidig er antall AS og ENK i bygg og anlegg relativt jevnt fordelt, selv om det er noen flere AS. Figur 6 viser at i transport og renhold utgjør ENK den største delen av virksomhetstypene:

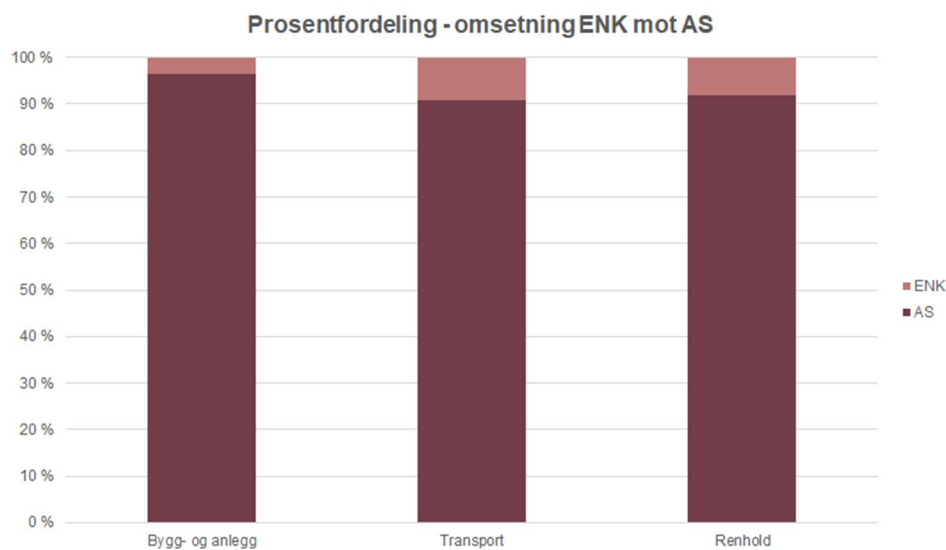


Innsats lønn-næring 2021



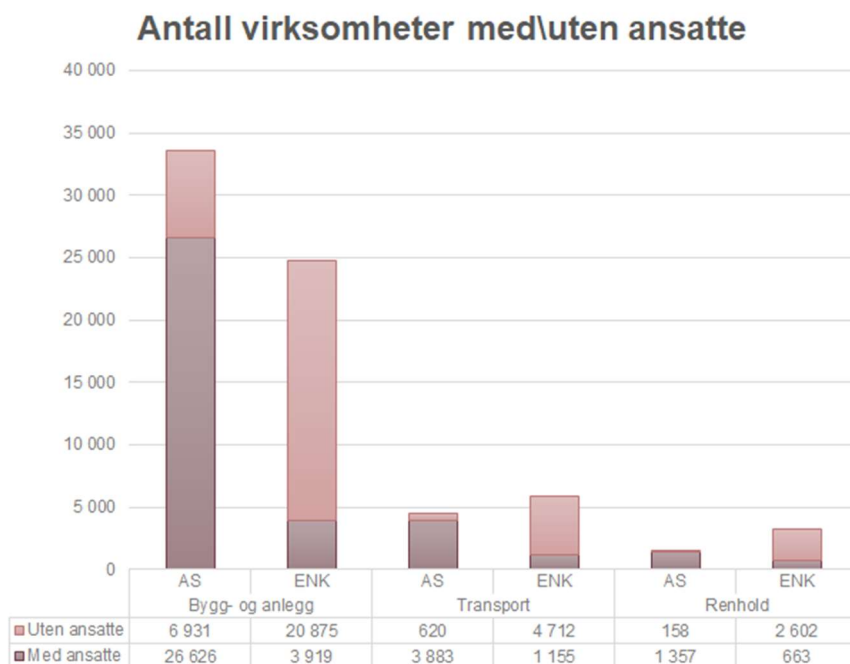
Figur 6 Fordeling av antall ENK og AS på alle tre bransjer

Selv om ENK er en nesten like stor, eller en større andel enn AS-ene, så står de for en veldig liten andel av omsetningen i bransjene. Dette fremkommer i figur 7:



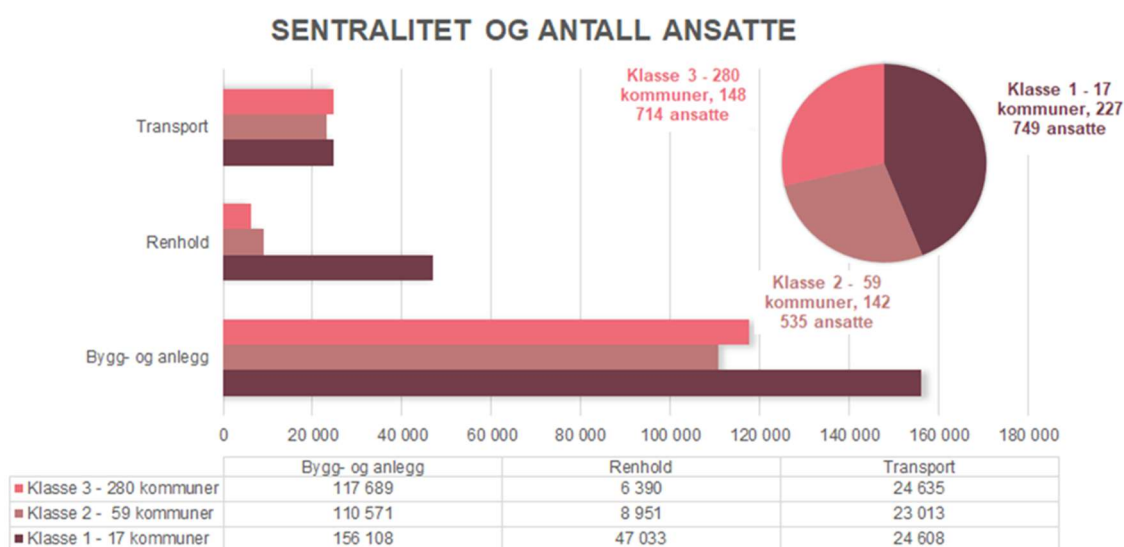
Figur 7 Fordeling av omsetning på ENK og AS i alle tre bransjer

Ettersom det er vanlig at ENK drives uten ansatte, mens AS vanligvis har ansatt daglig leder, eller rapporterer lønn på arbeidende aksjonær, er det ikke overraskende at det er flere AS enn ENK som har levert a-melding på minst én ansatt i alle bransjene. Se figur 8:



Figur 8 Ansatte i AS og ENK - alle bransjer

De ansatte i bransjene holder til i både sentrale og mindre sentrale kommuner. I prosjektet har vi valgt å ta utgangspunkt i SSBs [sentralitetsindeks](#) som sier noe om hvor sentral den enkelte kommune er. Indeksen har tildelt hver kommune en verdi fra 0 til 1000 ut ifra et sett med [kriterier](#) hvor en høyere verdi betyr at kommunen anses som mer sentral. Oslo har høyest verdi (1000). SSB har delt inn indeksene i seks klasser, der klasse 1 er mest sentral og klasse 6 er minst sentral. Dersom vi hadde brukt disse klassene, hadde vi endt opp med svært få AS i den minst sentrale klassen. Vi valgte derfor å ta utgangspunkt i indeksene og dele disse på tre grupper/klasser hvor klasse 1 er de 17 mest sentrale kommunene, klasse 2 er de 59 kommunene i mellomstørrelse, og klasse 3 som består av de resterende 280 kommunene:



Figur 9 og 10 Sentralitet og antall ansatte

Kakediagrammet viser at omtrent halvparten av de ansatte i disse bransjene jobber i virksomheter som tilhører de 17 mest sentrale kommunene i landet. Stolpediagrammet viser de samme tallene, men denne



gangen også fordelt på bransjene. Her er det interessant å se at ansatte i transport er veldig jevnt fordelt mellom de forskjellige sentralitetsklassene, mens vi ser at det er klart flest renholdsarbeidere i sentrale kommuner.

4.3 Arbeidsintensive bransjer

Fellesnevneren for bransjene er at de alle er arbeidsintensive og i stor grad krever fysisk arbeidskraft. Dermed vil kostnader til lønn som regel utgjøre en stor del av driftskostnadene. I tillegg er det ofte få krav til formell kompetanse, som gjør det lett å skaffe ny arbeidskraft. I mange tilfeller kommer også mye av arbeidskraften fra utlandet (ssb.no, 2020). Her vil det være penger å spare dersom man er villig til å utnytte arbeidere som ikke er kravstore og er villige til å påta seg arbeid for langt lavere kostnader enn arbeidere som kjenner sine rettigheter og markedsverdi. På grunn av dette har disse bransjene vist seg å være mer utsatt for arbeidslivskriminalitet ([a-krim](#)).

For å begrense muligheten for a-krim og for å sikre både arbeidernes og oppdragsgivernes rettigheter, finnes det en rekke reguleringer med blant annet krav til minstelønn, kompetanse eller registrering i registre. [Arbeidstilsynets nettsider](#) har oversikt over hvilke bransjer som har krav til minstelønn og de til enhver tid gjeldende satsene. For arbeiderne vil arbeidsmiljø og lønn være viktig, men for oppdragsgiverne vil det kanskje være viktigere å vite at de som utfører arbeidet har nødvendig kompetanse slik at arbeidet utføres forskriftsmessig.

4.4 Bygg og anlegg

Når vi i det følgende viser til *bygg og anlegg* er det disse næringskodene som omfattes:

- 41. Oppføring av bygninger
- 42. Anleggsvirksomhet
- 43. Spesialisert bygge- og anleggsvirksomhet

Bygg- og anleggsbransjen har krav om minstelønn for alle ansatte. For ufaglærte uten bransjeeerfaring er minstelønn kr 198,30 per time, mens for de med minst ett års bransjeeerfaring er minstelønningen kr 206,50 per time. For faglærte er minstelønningen kr 220 per time. I tillegg er det krav om at alle ansatte skal ha HMS-kort (som skal vise hvem du jobber for og hvem du er), og på byggeplasser er det krav om føring av mannskapslister (som en del av HMS-arbeidet) som skal vise hvem som er på arbeid på byggeplassen hver dag.

Bygg og anlegg er den klart største bransjen og består av mange virksomheter i mange bransjekoder (27). Her vil det kunne være forskjeller innad i bransjen hvor virksomheter kan være underlagt ytterligere krav. Et eksempel er elektrovirksomheter som i tillegg til de generelle kravene også må registrere seg i Elvirksomhetsregisteret, med kompetanse- og utdanningskrav.

4.5 Renhold

Bransjen *renhold* omfatter i kunnskapskontrollene disse bransjekodene:

- 81.210 Rengjøring av bygninger
- 81.220 Utvendig rengjøring av bygninger og industriell rengjøring
- 81.299 Annen rengjøringsvirksomhet ikke nevnt annet sted

Renholdsbransjen har også krav om minstelønn og HMS-kort. Her er minstelønningen kr 196,04 per time for arbeidstakere over 18 år. I tillegg er det et krav om at alle som skal selge renholdstjenester skal registrere seg i [Renholdsregisteret](#), som administreres av Arbeidstilsynet. Det er forbudt å tilby renholdstjenester om man ikke er en offentlig godkjent renholdsbedrift. I tillegg er det også forbudt å kjøpe tjenester av ikke godkjente leverandører. I denne bransjen utgjør vanligvis lønnskostnader en større del av driftskostnadene enn i bygg- og anleggsbransjen.



Renhold er den av bransjene som har klart flest ENK, sett opp mot antall aksjeselskap, med hele 68 prosent (se figur 6 over). Ser vi dette i sammenheng med de totale omsetningstallene for ENK og AS, ser vi at ENK-ene bare står for 8 prosent av omsetningen. Her vil det være interessant å se om det finnes mange tilfeller av feilklassifisering.

4.6 Transport

Den delen av bransjen *transport* prosjektet har sett på er den som driver innenfor budtjenester, flyttetransport og godstransport – ikke persontransport:

- 49.410 Godstransport på vei
- 49.420 Flyttetransport
- 52.299 Transportformidling ellers
- 53.200 Andre post- og budtjenester

Her er det kun minstelønn for arbeidstakere som utfører godstransport på vei med kjøretøy med totalvekt over 3,5 tonn. Generelt vil kravene for å kunne drive i bransjen ofte være at man må ha et transportmiddel og førerkort. I tillegg kan det være behov for medhjelpere slik at det kan være minst to personer som kan bære. I rapporten til a-krimsenteret i Oslo "Arbeidslivskriminalitet i transportbransjen – varebilsegmentet" pekes det på utfordringene med problemstillingen lønn/næring i bransjen:

"Flere av de selvstendige næringsdrivende i bransjen er i praksis å anse som arbeidstakere. A-krimsenteret har kjennskap til underleverandører som over lengre tid utfører oppdrag for kun en oppdragsgiver. Ved innleie av transporttjenester behøver ikke transportforetakene å forholde seg til arbeidsmiljølovens bestemmelser om arbeidstidsbegrensinger, samt andre plikter som følger av arbeidsgiveransvaret. Oppdragsgivere har ikke påseplikt med underleverandører i varebilsegmentet." (Arbeidslivskriminalitet i transportbransjen - varebilsegmentet, 2019)

I samme rapport fremkommer også følgende:

"A-krimsenteret har i samarbeid med Statens vegvesen kontrollert et stort antall varebiler i perioden september – desember 2018. Av de aktørene som ble kontrollerte fremgår det at ca. 20 prosent av foretakene ikke har innberettet omsetning for den perioden de ble påtruffet. Blant sjåførene som opplyste å være ansatt, var det ca. 22 prosent som ikke var registrert med lønnsinntekter. Blant hjelpemenn var andelen hele 60 prosent. Av kontrollopplysningene fremgår det at ca. 12 prosent av personene som ble påtruffet under kontrollene mottok stønad fra NAV. Andre lovbrudd avdekket under kontrollene var overlast, sjåfører med manglende førerrett, ulovlig arbeid, falskt førerkort og mangler eller feil ved kjøretøy eller dokumenter."

I transportbransjen har vi også de siste årene sett en fremvekst av budtjenester gjennom plattformtjenester/gig-økonomi. Her er det mulig for personer å koble seg til en plattform (app) og påta seg oppdrag ("gig") for å utføre en tjeneste. I slike tilfeller vil det ofte fremstå uklart om en person er å anse som ansatt eller selvstendig næringsdrivende. I [media](#) har det blant annet vært oppmerksomhet rundt sykkelbud. Her ønsker flere av sykkelbudene å ha den tryggheten det innebærer å være ansatte, mens tilbyderer mener at sykkelbudene har en mye større frihet, og kan påta seg oppdrag når det passer, ved å være selvstendig næringsdrivende. (nrk.no, 2021)

Prosjektet har ikke sett spesielt på gig-økonomi, men vurderingspunktene som tas opp i denne rapporten vil også være høyst aktuelle der. Skatteetaten har et eget prosjekt som jobber med hva gig-økonomi betyr for skattesystemet/-forvaltningen. Resultater fra dette arbeidet ble presentert på Arendalsuka og kan ses [her](#).



5. Kunnskapskontrollene gjennomført våren 2021 (metode)

5.1 Kunnskapskontroller som metode

I 2017 fikk Skatteetaten i oppdrag fra Finansdepartementet å innrette kontrollvirksomheten på en måte som skulle sikre mer systematisk kunnskapsbygging. Systematiske kunnskapskontroller er basert på tilfeldige utvalg av skatte- og opplysningspliktige, hvor formålet er å bygge ny og mer systematisk kunnskap om blant annet etterlevelse, risikoer, nye trender/modus og skattegap. Dette er en viktig del av etatens målsetning om å jobbe mer kunnskapsbasert. Skatteetaten har gjennomført flere prosjekter med kunnskapskontroller de siste fem årene for å øke forståelsen om tema som kvalitet i grunnlagsdata, mva-området og lønnsområdet.

Skatteetaten gjennomfører både risikobaserte kontroller og kunnskapskontroller. Det er viktig å understreke at kunnskapskontroller ikke skal erstatte risikobaserte kontroller, men inngå som en integrert del av etatens kontrollvirksomhet. Begge deler er viktige virkemidler for å sikre etterlevelse. Formålet med en kunnskapskontroll er ikke å samle proveny, men å bygge kunnskap. Når vi gjennomfører kunnskapskontroller med tilfeldige utvalg, kan det fortelle oss noe om etterlevelsen utover de virksomhetene og personene vi har kontrollert. Samtidig gir hver enkelt kontroll oss muligheten til å veilede de vi kontrollerer slik at de får bedre forutsetninger for å etterleve i fremtiden.

De aller fleste virksomheter og personer etterlever, eller har i det minste et ønske om å handle riktig. Ettersom kunnskapskontroller baserer seg på tilfeldige utvalg og ikke er målrettede/risikobasert, er det naturlig at en større del av de kontrollerte virksomhetene har alt i orden. Kontroller som ikke avdekker feil er på ingen måte bortkastet. Slike kontroller kan bidra til at skattepliktige som ikke har så mange kontaktpunkter med Skatteetaten opplever etaten som synlig.

5.2 Populasjon og utvalg

I prosjektet ønsket vi å lære noe om AS innenfor bransjene bygg og anlegg, transport og renhold som har kjøpt tjenester av ENK innenfor egen bransje. I tillegg ønsket vi å vite mer om ENK-ene som har solgt tjenester til AS innenfor de samme bransjene. Det er derfor dette som utgjør *populasjonene* for vårt prosjekt.

For å identifisere AS som har kjøpt tjenester av ENK, kunne vi undersøkt hvilke virksomheter som har sendt inn skjemaet RF-1321 "Betaling til selvstendig næringsdrivende". En utfordring med denne tilnærmingen er imidlertid at mange AS ikke sender inn dette skjemaet, selv om de har kjøpt tjenester av ENK. Vi valgte derfor heller å basere oss på andre kriterier da vi skulle finne aktuelle AS.

For å finne AS som sannsynligvis har kjøpt tjenester av ENK, brukte vi følgende kriterier:

- AS-et måtte ha en bransjekode (også kalt NACE-kode) innenfor bygg og anlegg, transport eller renhold. AS som har søkt om å bli registrert i renholdsregisteret med en annen bransjekode enn bygg og anlegg, transport eller renhold ble også inkludert.
- AS med adresse i en norsk kommune.
- Omsetningen i selskapet måtte være mindre enn 1 milliard.
- AS-et måtte ha mellom kr 350 000 og kr 100 000 000 rapportert på post 4500 Fremmedytelse og underentreprise i skattemeldingen for 2019.
- AS-et må ha levert mva-melding for 2020.

5.3 Avgrensninger og begrunnelse

Vi valgte bort AS som oppfylte kriteriene, men som var slettet fra Enhetsregisteret, var konkurs eller oppløst for fisjon eller fusjon. I tillegg utelot vi AS som hadde en milliard eller mer i omsetning, fordi disse har kompliserte forhold som følges opp av en spesialisert avdeling i Skatteetaten. Vi valgte at AS-ene måtte ha



mellom kr 350 000 og kr 100 000 000 rapportert på post 4500 Fremmedytelse og underentreprise i skattemeldingen for 2019. I utgangspunktet ønsket vi å ha en nedre beløpsgrense på kr 500 000 rapportert på post 4500 Fremmedytelse og underentreprise. Vi valgte å gå bort fra dette fordi vi så at det var få AS innenfor renhold som hadde oppgitt mer enn kr 500 000 i fremmedytelser. For å kunne få med flere AS fra denne bransjen, valgte vi å senke beløpsgrensen til kr 350 000 for alle bransjene, for å sikre at de var sammenlignbare. Kr 350 000 tilsvarer også en relativt lav årslønn i bransjene. Den øvre grensen ble satt for å utelate de store konsernene som antakelig ikke hadde vært relevante for problemstillingene våre. I tillegg krever kontroll av store konsern mye ressurser og en annen type kompetanse.

I prosjektet valgte vi å avgrense oss til tre arbeidsintensive bransjer: Bygg og anlegg (Næringshovedområde F), transport (Næringshovedområde H) og renhold (Næringshovedgruppe 81.2). Vi supplerte i tillegg med AS som har søkt om registrering i [Renholdsregisteret](#) som også oppfyller de andre kriteriene, men som var registrert med en annen bransjekode enn "Rengjøringsvirksomhet" (Næringshovedgruppe 81.2). Hensikten var å inkludere flere AS som drev med renhold, men som ikke ble fanget opp hvis vi kun så på bransjekoden. Vi tok bare med AS som hadde levert mva-melding for 2020 for å øke sjansen for å inkludere AS med aktivitet.

5.4 Ikke alle kontrollerte AS inngår i analysene

På tross av kriteriene, var det ikke alle AS-ene vi kontrollerte som hadde kjøpt tjenester av ENK i egen bransje. I vårt prosjekt ønsket vi å kun se på AS som har kjøpt tjenester av ENK i egen bransje. I piloten forut for prosjektet så vi at en del AS kun hadde kjøpt varer eller ikke benyttet seg av tjenester fra ENK i det hele tatt. Da vi gjennomførte kontrollene i fullskalaprojektet måtte vi derfor ta høyde for at ikke alle kontrollene kunne inkluderes i analysene våre. For hver bransje definerte vi et mål om hvor mange AS vi måtte kontrollere som faktisk hadde kjøpt tjenester av ENK i egen bransje for å sikre tilstrekkelig grad av sikkerhet i analysene. Dette betyr at vi kontrollerte flere AS enn hva vi har inkludert i analysene, fordi flere av de vi kontrollerte viste seg å ikke ha kjøpt tjenester fra ENK i egen bransje. De AS-ene som falt utenfor problemstillingene våre, men som vi kontaktet (varslet om kontroll), inngår i en såkalt frafallsprosent. Frafallet var 41 prosent i bygg og anlegg, 37 prosent i transport og 65 prosent i renhold.

5.5 Tilfeldig utplukk og representativitet

Når vi trekker ut AS og ENK tilfeldig, får vi muligheten til å lære noe om alle AS og ENK med samme kjennetegn som de vi plukker ut til kontroll. I dette prosjektet betyr det at resultatene av kontrollene er representative for alle AS og ENK som har kjøpt eller solgt tjenester til hverandre innenfor samme bransje i bygg og anlegg, transport og renhold. Det er svært viktig å presisere at resultatene av kontrollene ikke kan overføres til AS og ENK i andre bransjer enn de vi har kontrollert, eller AS og ENK som på andre måter ikke har de samme kjennetegnene som de i vårt prosjekt.

Tilfeldig utplukk av AS

Tilfeldig utplukk betyr at alle AS som oppfylte kriteriene våre hadde lik sannsynlighet for å bli trukket ut, men vi har trukket et ulikt antall virksomheter fra hver bransje. Av ressurshensyn fikk vi omtrent 1000 kontroller til disposisjon. Vi brukte en formel til å beregne hvor mange AS vi trengte innenfor hver bransje til å trekke slutninger om hele målpopulasjonen innenfor en feilmargin på +/- 5 prosent med et 95 prosent konfidensintervall. Et konfidensintervall er et slags usikkerhetsestimat og er noe vi bruker når vi skal beregne en ukjent størrelse, slik som forekomsten av feilklassifisering i en bransje. Hvis vi finner ut at 13 prosent av AS-ene vi har kontrollert i en bransje har kjøpt tjenester av feilklassifiserte ENK, vil vi ikke kunne være helt sikre på at 13 prosent innenfor den bransjen har gjort feil. Konfidensintervallet kan kalkuleres for å få et estimat på hvilket intervall det er sannsynlig at andelen kjøp av feilklassifiserte i *populasjonen* av AS befinner seg innenfor. Hvis 13 prosent av utvalget vi kontrollerte i en bransje har gjort feil, kan vi være 95 prosent sikre på at den sanne forekomsten av feilklassifiserte kjøp i populasjonen ligger mellom 8 og 18 prosent.



Som beskrevet i kapittel 4 Om bransjene som er kontrollert, ble AS-ene fordelt på såkalte sentralitetsklasser. Formålet med dette er å sikre at AS-ene er representative med hensyn til hvordan fordelingen av sentrale og usentrale kommuner i Norge er, ettersom tidligere erfaringer tilsier at dette er et viktig moment i arbeid med a-krim. AS-ene ble fordelt på sentralitet med ca. like mange i hver av de tre sentralitetsklassene. I den mest sentrale klassen endte vi opp med 612 AS, i den nest mest sentrale var det 517 AS og i den minst sentrale klassen endte vi opp med 491 AS. Vi kunne ikke fordele ENK-ene etter sentralitet, ettersom vi var prisgitt hvilke ENK som AS-ene hadde kjøpt tjenester av, noe vi ikke kunne vite før vi åpnet kontroll i AS-ene. I etterkant av kontrollene ser vi at 519 av de kontrollerte ENK-ene tilhører den mest sentrale klassen, 563 ENK er i den nest mest sentrale klassen og 497 ENK tilhører den minst sentrale klassen.

Utplukk av ENK

Dersom et AS hadde kjøpt tjenester av ett, to eller tre ENK, ble disse kontrollert. Hvis AS-et hadde kjøpt tjenester av mer enn tre ENK, ble tre ENK trukket tilfeldig basert på leverandørspesifikasjonen. Vi valgte å ikke sette en beløpsgrense ved valg av ENK, for å unngå å miste ENK som hadde fått utbetalt svært lav timelønn. I piloten som ble gjennomført før prosjektet, erfarte vi at mange av ENK-ene som ble trukket ut ikke var relevante for problemstillingene om feilklassifisering. I prosjektet valgte vi derfor å begrense oss til ENK som hadde solgt tjenester til AS i egen bransje.

Fordelen med å trekke ENK tilfeldig er at dette vil være representativt for populasjonen "ENK innenfor bygg og anlegg, transport og renhold som har solgt tjenester til AS innenfor samme bransje". Dersom vi hadde valgt AS-ene tilfeldig, men trukket ENK-ene mer målrettet, så kan det hende at vi hadde oppdaget flere feilklassifiserte ENK, men disse resultatene hadde ikke fortalt oss så mye om populasjonen av feilklassifiserte ENK i stort.

Noen AS i utvalget vårt har kjøpt tjenester av de samme ENK-ene. Dette har resultert i at noen ENK er kontrollert flere ganger, men i relasjon til ulike AS. I kontrollene gjøres det en selvstendig vurdering av et AS sitt kjøp av tjenester fra ENK, uavhengig av om ENK-et er blitt kontrollert tidligere i forbindelse med salg av tjenester til andre AS.

5.6 Kontrollgjennomføring

5.6.1 Hvilke forberedelser gjorde arbeidsgruppen?

Som nevnt i kapittel 1 ble det i perioden januar – september 2020 gjennomført en pilot i mindre skala. Piloten viste at risikoen for feilklassifisering var tilstede og at kontrollmetodikken fungerte, og det ble besluttet å gjennomføre en fullskala med ca. 1 000 tilsvarende undersøkelseskontroller.

Fra oktober 2020 jobbet arbeidsgruppen med å forberede gjennomføringen av kunnskapskontrollene. Arbeidsgruppen utarbeidet et kontrollopplegg med spørsmål, rutine og en løsning for registrering av informasjon. Videre ble det laget diverse brevmaler i kontrollstøttesystemet, samt et opplegg for opplæring av kontrollører og saksbehandlere. I tillegg ble det laget en uttrekksstrategi og en kandidatliste. Arbeidsgruppen tok utgangspunkt i opplegget som ble laget til piloten, men med flere forbedringer basert på tilbakemeldinger fra kontrollører og saksbehandlere, samt egne erfaringer.

I perioden januar – juli 2021 ble det varslet i underkant av 1 600 arbeidsgiverkontroller i prosjektet, hvorav et antall på 865 var kontroller der AS hadde kjøpt tjenester av ENK innenfor samme bransje. Det er resultatene i disse 865 sakene som er utgangspunkt for analysen i denne rapporten.



5.6.2 Gjennomføring av prosjektet

Kontrollene ble avholdt i perioden 18. januar til 2. juli 2021. Det var totalt 38 kontrollører som tok del i prosjektet, hvorav flertallet jobbet med prosjektet på fulltid. De øvrige kontrollørene var med i en deltidsstilling eller i innspurten av prosjektet. Det var samtidig med totalt 15 saksbehandlere på prosjektet. Majoriteten var med på fulltid, mens de resterende bidro i en deltidsstilling eller i innspurten av prosjektet. Som en del av arbeidet med å sikre likebehandling har hver saksbehandler vært tilknyttet i gjennomsnitt tre kontrollører.

Hver kontrollør med fulltidsstilling hadde i utgangspunktet 60 kontroller hver, og de med deltidsstilling hadde en proporsjonal andel av kontrollene til en fulltidsstilling. I tillegg ble det underveis i prosjektet klart at enkelte kontrollører hadde en større arbeidskapasitet og kunne påta seg kontroller fra andre kontrollører. Totalt varierer antall kontroller per kontrollør fra 4 til 90. Kontrollørene hadde stedlig kontortilhørighet til Grimstad, Stavanger, Tønsberg, Ålesund, Oslo, Tromsø, Bodø, Bergen og Trondheim, men jobbet i stor grad fra hjemmekontor pga. korona-situasjonen.

5.6.3 Rutinen

Arbeidsgruppen utarbeidet en omfattende rutine som beskrev hvordan kontrollør skulle gjennomføre kontrollene. Formålet med rutinen var at den skulle brukes som et oppslagsverk i gjennomføringsfasen.

Kontrollene startet med utsendelse av varselbrev (varsel om kontroll). I varselbrevet ble kontrollobjektet orientert om sine rettigheter og plikter, og bedt om å sende inn følgende dokumentasjon:

- Kontospesifikasjon (hovedbok) for 2020
- Saldobalanse for 2020
- Kunde- og leverandørspesifikasjon for 2020
- Foreløpig leverandørspesifikasjon for januar - mars 2021

Sistnevnte punkt var avhengig av tidspunkt for varsling med hensyn til hvilken periode som ble etterspurt. Varsling ble foretatt i perioden januar – mai 2021. Kontrollør tok kontakt med kontrollobjektet noen dager etter varsling for å sikre at varselbrevet var lest og forstått. Deretter hentet kontrollør inn bankkontoutskrift for driftskonto(ene) til kontrollobjektet (AS). Dette for å kunne kontrollere riktigheten av mottatt regnskap.

Etter mottatt dokumentasjon plukket kontrollør ut 1 - 3 ENK innenfor samme bransje basert på informasjon i leverandørspesifikasjonen. Videre ble det avholdt telefonmøte med kontrollobjektet der kontrollør stilte spørsmål som omhandlet både kontrollobjektet og deres forhold til utvalgte ENK.

For å få ytterligere informasjon om forholdet mellom kontrollobjektet og ENK, sendte kontrollør også ut et brev med spørreskjema til ENK. Spørreskjemaet inneholdt mange av de samme spørsmålene som ble stilt til kontrollobjektet (AS). Svar på spørreskjema ble enten mottatt skriftlig eller via telefon. Dersom kontrollør ikke mottok svar på spørreskjema fra ENK, ble det hentet inn informasjon fra Samordnet registermelding, samt at kontrollør hentet inn antatt driftskonto for foretaket.

I de tilfellene der kontrollobjektet ikke hadde benyttet ENK innenfor samme bransje ble det sendt et kort avsluttende brev. I resterende tilfeller ble det utarbeidet en rapport med utgangspunkt i en standardtekst laget spesielt for disse sakene. Rapporten ble kvalitetssikret av saksbehandler. Kontrollør og saksbehandler hadde tett dialog på slutten av kontrollen, og spesielt i de sakene der det var tvil om utbetalingene fra kontrollobjektet til ENK skulle anses som feilklassifisert eller næringsinntekt.

Siden kontrollene var undersøkelseskontroller ble det ingen beløpsmessige endringer dersom kontrollør konkluderte med feilklassifisering. Det ble derimot ilagt formelle merknader med oppfordring om å innrette seg riktig fremover: Bokføringsmerknad ble ilagt ved konklusjon feilklassifisering, mens regnskapsmerknad



ble ilagt dersom kontrollobjektet ikke hadde sendt inn fullstendige kontrollopplysninger eller ikke hadde sendt inn RF-1321 Betalinger til selvstendig næringsdrivende for ENK(ene).

Kontrolløren gjennomførte et avsluttende møte per telefon med kontrollobjektet i de tilfellene der konklusjonen i rapporten ble feilklassifisering. I møtet ble det informert om resultatet av kontrollen og om regelverket på området.

5.6.4 Forbedringer

Underveis i prosjektet ble det foretatt flere justeringer i kontrollopplegget, både basert på uforutsette problemstillinger og tilbakemeldinger fra kontrollører og saksbehandlere. Noen eksempler på disse justeringene var å oppfordre kontrollører til å få svar på spørsmål fra ENK via telefon, samt opprettelse av standardtekst og fremgangsmåte når kontrollobjektet hadde kjøpt varer, og ikke tjenester, av ENK.

5.6.5 Systemer

Kontrollørene benyttet i hovedsak to systemer til kontrollgjennomføringen. Som i alle andre kontrollsaker ble kontrollstøttesystemet "KOSS" benyttet til kontrollgjennomføringen, herunder til å sende ut varsel samt skrive og sende ut rapport. Microsoft Access er et program som lar brukerne opprette, administrere og analysere store databaser med informasjon. Kontrollørene benyttet Access til å registrere svar fra kontrollobjektet og ENK fra henholdsvis åpningsmøte og spørreskjema, hente inn interne tilleggsopplysninger og gjøre egne tilleggs-registreringer.

5.6.6 Maler og standardtekst

Arbeidsgruppen opprettet en egen mal (saksmal) i kontrollstøttesystemet som ble tilpasset prosjektet. Eksempler på tilpasninger var lenke til rutinen i arkivsystemet, egne brevtekster til varsel og spørreskjema til ENK, samt standardtekst til rapport. Standardteksten ble opprettet av ulike grunner. Den var for det første ment å forenkle arbeidet med å skrive rapport for kontrollør. Videre var det et tiltak for å sikre likebehandling ved at man fikk et likt utgangspunkt for den rettslige vurderingen. I tillegg var standardteksten viktig for at rapportene skulle få et enhetlig utseende.

5.6.7 Kommunikasjon og møter

I perioden med kontrollgjennomføringen var det behov for kommunikasjonskanaler mellom arbeidsgruppen og kontrollører/saksbehandlere. I forbindelse med opplæringen ble det derfor opprettet en "felles-epost" slik at kontrollører/saksbehandlere enkelt kunne kontakte arbeidsgruppen. Denne epostkassen ble flittig benyttet i hele kontrollgjennomføringsperioden.

I tillegg til dette ble det gjennomført separate ukentlige digitale møter for kontrollører og saksbehandlere i samme periode. For kontrollørene ble møtene en plattform der arbeidsgruppen blant annet kom med nyttig informasjon, ga ytterligere opplæring og delte tips og råd til hvordan bruke systemene på en effektiv og god måte. De ukentlige møtene for saksbehandlere ble kalt "saksbehandlerforum" og ble benyttet til å ta opp saker der kontrollør og saksbehandler var i tvil om konklusjonen i rapporten skulle bli feilklassifisering eller ikke-feilklassifisering.

5.6.8 Rollefordeling

Det var en klar rollefordeling mellom kontrollør og saksbehandler i prosjektet. Kontrollør hadde hovedansvaret for gjennomføringen av kontrollen, herunder dialog med AS og ENK, utfylling av svar i Access og rapportskriving. Saksbehandlers oppgaver var å gi faglig støtte og råd til kontrollør underveis ved behov, kvalitetssikre rapporten, løfte saker til saksbehandlerforum og sende tips ved behov for videre undersøkelser av kontrollobjektet.



5.6.9 Om likebehandling

Arbeidsgruppen har fokusert på likebehandling både i planleggingen og underveis i kontrollperioden. Med likebehandling menes i denne sammenheng at saker med likt faktum behandles på samme måte og at konklusjon blir den samme. Den skatterettslige vurderingen av om en utbetaling er lønn eller næringsinntekt beror etter gjeldende rett på om ENK-et er næringsdrivende i relasjon til oppdragsgiveren. Som det går frem av fremstillingen av regelverket i kapittel 3 skal det gjøres en konkret helhetsvurdering der retts- og forvaltningspraksis gir anvisning på en rekke momenter som kan vektlegges i vurderingen.

Likebehandling vil generelt være en utfordring når rettsreglene åpner for skjønn og konkrete helhetsvurderinger. Videre vil risikoen for variasjoner sannsynligvis øke når det er mange ulike kontrollører som utfører arbeidet. Mot slutten av kontrollperioden ble flere kontrollører og saksbehandlere involvert i prosjektet for å komme i mål til tiden, med et tilstrekkelig antall kontrollsaker. Når nye kontrollører og saksbehandlere involveres vil det også være en utfordring å få vurdering og konklusjon i deres saker i tråd med tidligere praksis. For å oppnå likebehandling har vi derfor iverksatt tiltak på ulike stadier i prosjektet. Vi vil i de neste avsnittene redegjøre for de viktigste tiltakene.

I forkant av kontrollene har vi gjennomført opplæring av kontrollører og saksbehandlere. I opplæringen har vi blant annet gjennomgått den skatterettslige vurderingen av om en inntekt er lønnsinntekt eller næringsinntekt. Hensikten med opplæringen har vært å gi kontrollørene og saksbehandlere samme utgangspunktet for å gjennomføre den skatterettslige vurderingen av om en utbetaling fra et AS til ENK er lønn eller næringsinntekt.

I saker der kontrollør og/eller saksbehandler har vært usikker på konklusjon har vi behandlet sakene i saksbehandlerforum. I kontrollperioden ble det avholdt møte én gang per uke, og det har i alt vært gjennomført 14 møter. Totalt er det behandlet 29 ulike saker. I forkant av møtet ble det sendt ut agenda med sammendrag av faktum i sakene som skulle behandles, slik at saksbehandlerne hadde mulighet til å sette seg inn sakene før møtet. I etterkant av møtet ble det sendt ut referat der avgjørende momenter for vurderingen og konklusjon har fremgått. Referat fra saksbehandlerforum har også blitt gjort tilgjengelig for kontrollørene i prosjektet. Tanken med dette var at referatet skulle gi veiledning ved behandling av tilsvarende saker. I tillegg har særlig aktuelle saker fra saksbehandlerforum med vurdering og konklusjon blitt presentert for alle kontrollørene i prosjektet.

Saker der det har vært usikkerhet og/eller uenighet i saksbehandlerforum har prosjektet lagt frem for juridisk stab i Divisjon Innsats for bistand til vurdering og konklusjon. Jan Viggo Oppegård har vært arbeidsgruppens kontaktperson i juridisk stab. Vi har hatt tre møter med juridisk stab våren 2021, og diskutert fem konkrete saker.

Slik gjeldende regelverk er utformet, der næringsvurderingen beror på en konkret helhetsvurdering, har det vært en utfordring å sikre likebehandling internt i prosjektet. Selv om prosjektet har vært oppmerksomme på utfordringen, og iverksatt tiltak på ulike stadier i prosjektet for å oppnå likebehandling, kan vi ikke utelukke at enkelte like saker er behandlet ulikt. Vi er imidlertid av den oppfatning at like saker i all hovedsak er behandlet likt.



6. Hvor mange ENK er feilklassifisert?

6.1 Oversikt feilklassifiserte ENK

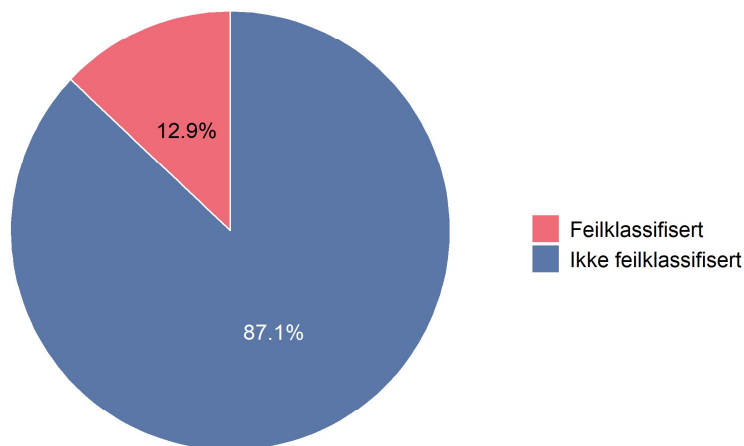
Kontrollør har i hver kontrollsak vurdert om utbetalingene fra AS til ENK er feilklassifisert som næringsinntekt og dermed heller skulle vært behandlet som lønn. I dette kapittelet presenterer vi hvor stor andel av de kontrollerte utbetalingene til ENK som er vurdert til å være feilklassifisert. Vi viser en oversikt over hvor stor andel dette er i hver av de tre bransjene vi har kontrollert. Først hver for seg, deretter for alle bransjene samlet. Disse andelene presenteres i fire figurer.

I figurene vi presenterer i dette kapittelet deles utbetalinger til ENK inn i to kategorier; "Feilklassifisert" og "Ikke feilklassifisert". Kategorien "Ikke feilklassifisert" omfatter de ENK-ene der hele inntekten fra det kontrollerte AS er vurdert som næringsinntekt, altså der vi ikke har vurdert inntekt som feilklassifisert. For ENK i kategorien "Feilklassifisert" har vi vurdert at hele eller deler av inntekten fra det kontrollerte AS er feilklassifisert. Dette betyr altså at noen av disse ENK-ene kan ha flere inntektskilder der bare noen er vurdert som feilklassifisert. Noen ENK har såkalt delt konklusjon, det vil si at en del av inntekten er vurdert som feilklassifisert og en del av inntekten er vurdert som næringsinntekt. Dette gjelder et relativt lite antall saker. ENK-ene dette gjelder inngår i kategorien "Feilklassifisert" i våre analyser. Vi har for eksempel en sak med delt konklusjon der innehaver i et innleid ENK var spesialist på blikkenslagerarbeid, men bidro også med tømrertjenester (noe AS også hadde kompetanse på). Her ble konklusjonen ikke feilklassifisert for oppdraget som gjaldt blikkenslagerarbeid og feilklassifisert for tømrertjenestene. Merk også som nevnt at noen ENK er kontrollert flere ganger, men for salg av tjenester til ulike AS. Det gjøres en selvstendig vurdering av om AS sitt kjøp av tjenester fra ENK er feilklassifisert i hvert tilfelle ENK et trukket ut til kontroll.

6.2 Bygg og anlegg, transport og renhold

Vi har totalt gjennomført 789 kontroller av ENK i **bygg- og anleggsbransjen**. Figur 11 viser hvor stor andel av de kontrollerte ENK-ene i bygg og anlegg som hadde feilklassifisert næringsinntekt. Våre analyser viser at 12,9 prosent av de kontrollerte ENK-ene hadde utbetalinger som var feilklassifisert næringsinntekt, og dermed burde ha vært behandlet som lønn av oppdragsgiver og innrapportert på a-melding. For 87,1 prosent av ENK har vi derimot vurdert at utbetalingen de har mottatt fra AS-et ikke er feilklassifisert næringsinntekt.

Bygg og anlegg: Andel med feilklassifisert næringsinntekt



Figur 11 Andel ENK med feilklassifisert næringsinntekt i bygg og anlegg (n=789)



I eksempel 1 og 2 oppsummerer vi funn fra to konkrete kontroller vi har foretatt i bygg- og anleggsbransjen og som har vært behandlet på saksbehandlerforum. Dette gjengis for å eksemplifisere hva slags forhold som kan være gjeldende for ENK som har fått konklusjonene "feilklassifisert" og "ikke feilklassifisert" i denne bransjen. Eksempel 1 redegjør for en kontroll av ENK der konklusjonen ble feilklassifisering, mens eksempel 2 redegjør for en kontroll der konklusjonen ble at ENK ikke har feilklassifisert næringsinntekt:

Eksempel 1, bygg og anlegg (feilklassifisert)

I bygg- og anleggsbransjen ble det gjennomført kontroll i et AS som hadde kjøpt tjenester av et ENK hvor innehaver drev som selvstendig næringsdrivende ved siden av å være ansatt. ENK-et utførte tømrertjenester for AS. Det var ingen skriftlig avtale mellom partene. Videre ble det fakturert med en timepris på kr 500 eksklusive mva. ENK-et stilte ikke med materialer, men hadde noe eget håndverktøy og vernetøy. I tillegg ble det i kontrollen oppgitt at ENK-et ikke hadde reklamasjonsansvar.

Utbetalinger fra AS til ENK-et ble ansett som feilklassifisert. Bakgrunnen for dette var at ENK-et kun stilte med enkle driftsmidler (her: håndverktøy og verneutstyr), og at det ikke forelå reklamasjonsansvar på arbeidet ENK-et utførte. ENK-et ble ikke ansett for å drive for "egen regning og risiko".

Eksempel 2, bygg og anlegg (ikke feilklassifisert)

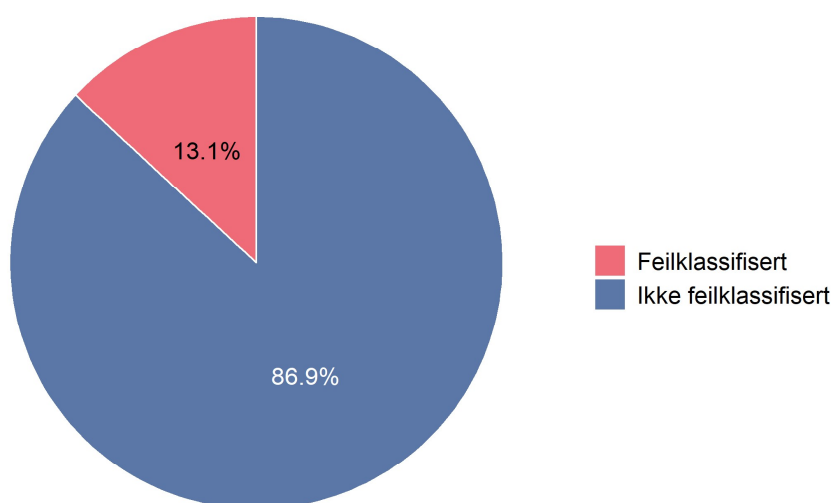
I bygg- og anleggsbransjen ble det gjennomført kontroll i et AS som hadde kjøpt tjenester av et ENK. Dette ENK-et ble innleid grunnet ekstra behov for tømrertjenester i en kortere periode. Det eksisterte en skriftlig avtale mellom partene. ENK-et stilte ikke med materialer, men benyttet eget verktøy og hadde egen varebil. I tillegg ble det fakturert med en timepris på kr 500 eksklusive mva. Totalt fakturert beløp for 2020 var ca. kr 900 000. Videre ble det i kontrollen oppgitt at ENK-et hadde reklamasjonsansvar.

Utbetalinger fra AS til ENK-et ble i denne saken ansett som ikke feilklassifisert. Her var det imidlertid to momenter som pekte i andre retning, og det var den høye faktureringen for 2020 (kunne indikere at ENK-et kun hadde én oppdragsgiver) og det at ENK-et ikke stilte med egne materialer. Samlet sett var bakgrunnen for konklusjonen ikke feilklassifisert at ENK-et stilte med egne driftsmidler (her: verktøy og varebil) og at det forelå et reklamasjonsansvar. ENK-et ble ansett for å drive for "egen regning og risiko".



I **transportbransjen** har vi totalt gjennomført 649 kontroller av ENK. Vi har konkludert med at AS (oppdragsgiver) har feilklassifisert hele eller deler av inntekten til 13,1 prosent av disse ENK-ene. Som figur 12 viser, vil dette si at 86,9 prosent av ENK vi har kontrollert i transportbransjen ikke har feilklassifisert næringsinntekt. Dette viser at det er en tilnærmet like stor andel feilklassifiserte ENK i bransjene bygg og anlegg og transport. Under vil vi presentere to konkrete eksempler på kontroll av ENK fra transportbransjen: Eksempel 3 omtaler et ENK der konklusjonen ble feilklassifisering, mens eksempel 4 presenterer et ENK der vi vurderte at næringsinntekten ikke var feilklassifisert:

Transport: Andel med feilklassifisert næringsinntekt



Figur 12: Andel ENK med feilklassifisert næringsinntekt i Transport (N=649)

Eksempel 3, transport (feilklassifisert)

I transportbransjen ble det gjennomført kontroll i et AS som hadde kjøpt tjenester av et ENK hvor innehaver drev som selvstendig næringsdrivende ved siden av å være ansatt i Nordsjøen på turnusbasis. ENK-et kjørte med tankbilen til AS. Det eksisterte kun en muntlig avtale mellom partene. I den muntlige avtalen var det ikke avtalt noe i forbindelse med eventuelle skader/reklamasjon knyttet til transportoppdrag.

Utbetalinger fra AS til ENK-et ble i denne saken ansett som feilklassifisert. Bakgrunnen for dette var at kontrollør vurderte det slik at ENK-et ikke stilte med egne driftsmidler (her: tankbil), og at det ikke var noen holdepunkter for reklamasjons-/erstatningsansvar. Skattekontoret la til grunn at ENK-et ikke drev for "egen regning og risiko".



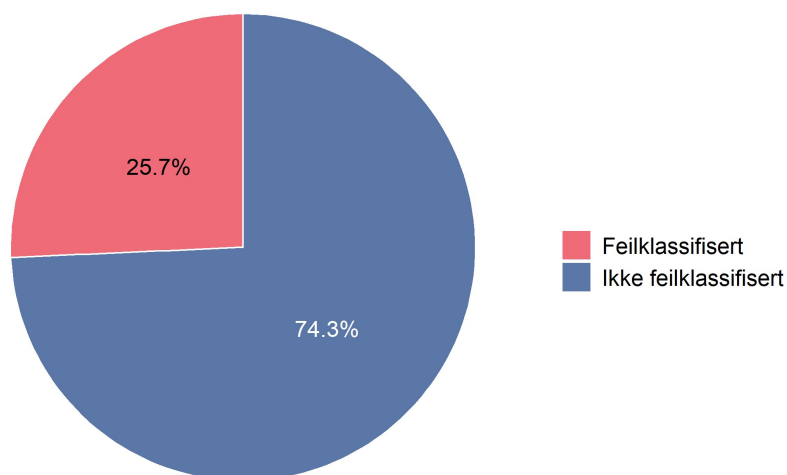
Eksempel 4, transport (ikke feilklassifisert):

I transportbransjen ble det gjennomført kontroll i et AS som hadde benyttet 46 ENK i 2020. AS driver i hovedsak med brøyting av store og mindre veier i Norge. AS har blant annet kjøpt tjenester av et ENK som ble innleid grunnet ekstra behov for brøytetjenester i en kortere periode. Det eksisterte en skriftlig avtale mellom partene. ENK-et stilte med egen traktor på oppdrag for AS. Det ble fakturert med en timepris på kr 800 eksklusive mva. Videre ble det i kontrollen oppgitt at ENK-et hadde reklamasjonsansvar.

Utbetalinger fra AS til ENK-et ble i denne saken ansett som ikke feilklassifisert næringsinntekt. Bakgrunnen for dette var at ENK-et stilte med egne driftsmidler (her: traktor) og at det forelå et reklamasjonsansvar. Skattekontoret kom frem til at ENK-et drev for "egen regning og risiko".

I **renholdsbransjen** har vi kontrollert 144 ENK. Figur 13 viser at 25,7 prosent av ENK-ene i denne bransjen er vurdert til å ha en feilklassifisert næringsinntekt, mens 74,3 prosent er vurdert til å ikke ha feilklassifisert næringsinntekt. Innen renhold er det dermed en markant høyere andel av de kontrollerte ENK-ene som har feilklassifisert næringsinntekt enn det er innen transport- og bygg- og anleggsbransjen. Eksempel 5 og eksempel 6 oppsummerer vurderingene som er gjort i forbindelse med kontroll av to ENK innenfor renholdsbransjen:

Renhold: Andel med feilklassifisert næringsinntekt



Figur 13 Andel ENK med feilklassifisert næringsinntekt i renhold (N=144)



Eksempel 5, renhold (feilklassifisert)

I renholdsbransjen ble det gjennomført kontroll i et AS. Her ble det plukket ut tre ENK som AS hadde kjøpt tjenester av. For hvert av ENK-ene var det inngått en omfattende skriftlig avtale mellom partene. Avtalen var tilnærmet lik for alle. I avtalen var det blant annet spesifisert at ENK-et måtte dekke alle kostnader til drift. Videre la avtalen et omfattende erstatningsansvar på ENK-ene. Timeprisen ble i avtalen oppgitt til kr 185 (to ENK) og kr 220 (ett ENK) eksklusive mva. I kontakten med AS opplyste daglig leder at virksomheten *"hadde hatt ansatte tidligere, men var ikke konkurransedyktige på pris"*. Dette var årsaken til at de gikk over til å engasjere ENK.

Utbetalinger fra AS til ENK-ene ble i denne saken ansett som feilklassifisert. Bakgrunnen for dette var at ENK-ene, etter skattekontorets syn, reelt sett ikke kunne stille med driftsmidler og ha reklamasjonsansvar når timeprisen var på henholdsvis kr 185 og kr 220. ENK-ene ble ikke ansett for å drive for "egen regning og risiko".

Eksempel 6, renhold (ikke feilklassifisert)

I renholdsbransjen ble det gjennomført kontroll i et AS som hadde kjøpt tjenester av et ENK. ENK-et utførte renholdstjenester for kundene til AS. Det var laget en skriftlig avtale mellom partene. ENK-et hadde kun AS som oppdragsgiver. Videre stilte ENK-et med vaskemidler, mopper o.l. og fakturerte med fastpris. I avtalen var det oppgitt at ENK-et ved en eventuell reklamasjon måtte utbedre dette uten å få betalt.

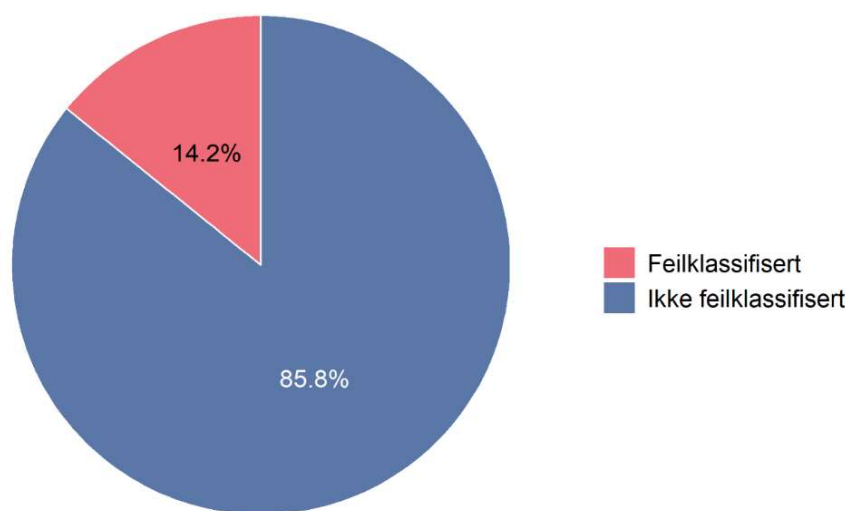
Utbetalinger fra AS til ENK-et ble i denne saken ansett som ikke feilklassifisert næringsinntekt. Her var det imidlertid et moment som pekte i motsatt retning, og det var at ENK-et kun hadde én oppdragsgiver. Samlet sett var bakgrunnen for konklusjonen ikke feilklassifisert at ENK-et stilte med egne materialer og driftsmidler og at det forelå et faktisk reklamasjonsansvar. ENK-et virket derfor å drive for "egen regning og risiko".



Resultater for alle bransjer totalt

Totalt sett har vi i alle de tre bransjene samlet gjennomført kontroller av 1 582 ENK. Figur 14 viser andelen som er feilklassifisert av alle ENK-ene sett under ett. Figuren viser at det er 14,2 prosent av disse 1 582 ENK-ene som har fått hele eller deler av inntekten feilklassifisert av oppdragsgiver (AS), mens i 85,8 prosent av tilfellene har vi ikke konkludert med feilklassifisering. Merk at vi har kontrollert langt flere ENK som tilhører bransjene transport og bygg og anlegg enn fra renholdsbransjen, og at totalandelen i stor grad derfor er basert på ENK som inngår i transport og bygg og anlegg. Som vi har sett er også andelen tilfeller av feilklassifisering langt høyere i renholdsbransjen enn den er i bygg og anlegg og transport.

Andel ENK med feilklassifisert næringsinntekt



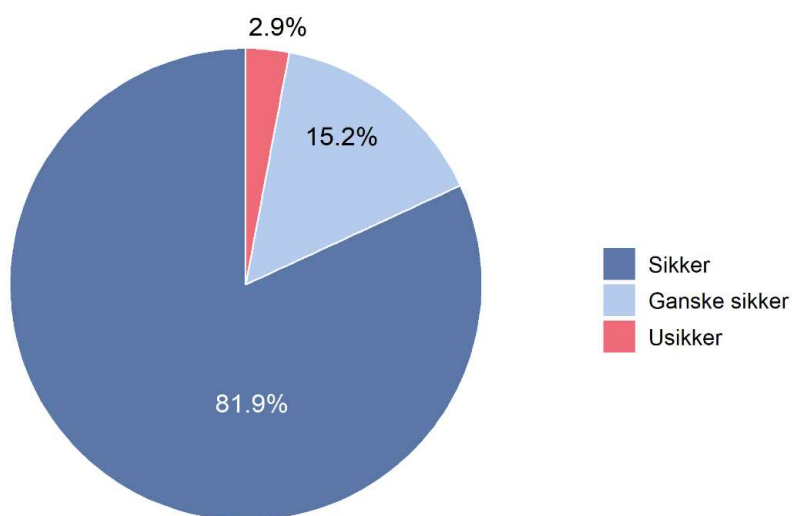
Figur 14 Andel ENK med feilklassifisert næringsinntekt – alle bransjer (N=1582)

Hvor sikre er vi på vurderingene våre?

Det er komplisert å vurdere hvorvidt næringsinntekt er riktig klassifisert eller ikke. For å få et målbart inntrykk av graden av sikkerhet, la rutinen opp til at kontrollørene skulle oppgi hvor sikre de var på konklusjon om inntekten var feilklassifisert eller ikke. Grad av sikkerhet ble målt med tre kategorier: usikker, ganske sikker og sikker. Underveis i prosjektet ble også saksbehandlerne med på vurderingen av sikkerhetsgrad i konklusjonene. Kontrollør og saksbehandler oppga at de var ganske sikre eller sikre i 97,1 prosent av sakene der hele eller deler av inntekten hos ENK-et ble vurdert som ikke feilklassifisert næringsinntekt (Se figur 15).



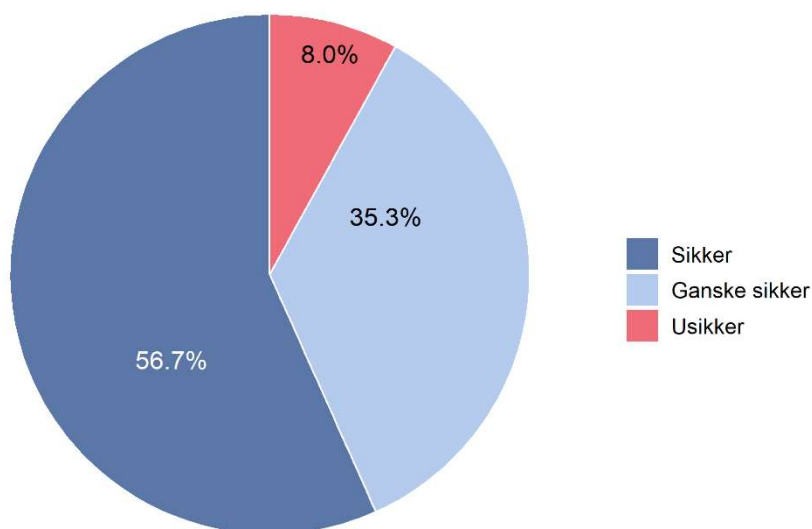
Grad av sikkerhet ved vurdering "ikke feilklassifisert"



Figur 15 Grad av sikkerhet der hele/deler av næringsinntekten er vurdert som ikke feilklassifisert – alle bransjer (n=1358)

I vurderingen av ENK-ene der hele eller deler av inntekten ble vurdert som feilklassifisert, oppga kontrollørene og saksbehandlerne noe mer usikkerhet, sammenlignet med vurderingene der konklusjonen var ikke feilklassifisert. 92 prosent er ganske sikre eller sikre i sin vurdering, men andelen som svarer at de er ganske sikre, er dobbelt så høy i vurderingen der konklusjonen er feilklassifisering sammenlignet med konklusjonen "ikke feilklassifisert". Det er også en høyere andel som oppgir at de er usikre i de tilfellene det konklusjonen ble at næringsinntekten er feilklassifisert (Se figur 16).

Grad av sikkerhet ved vurdering "feilklassifisering"



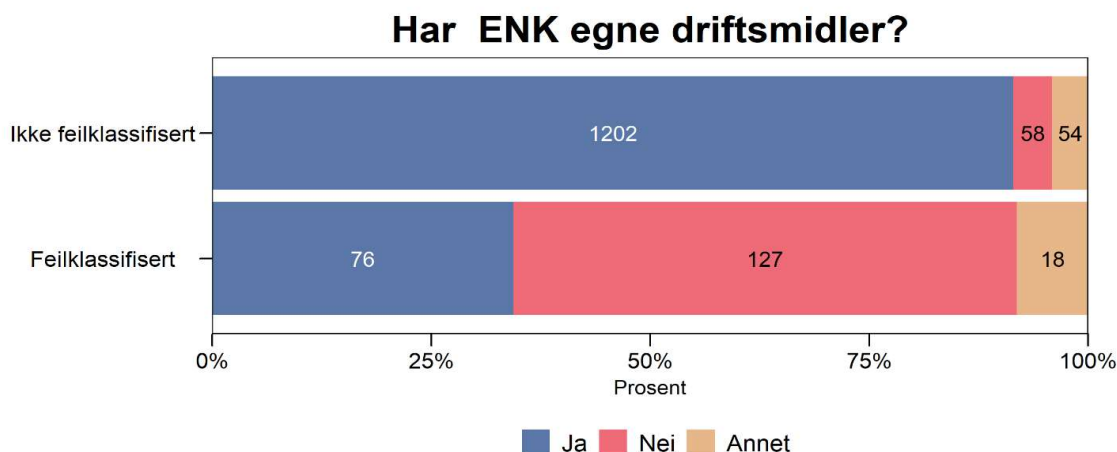
Figur 16 Grad av sikkerhet der hele/deler av næringsinntekten er vurdert som feilklassifisert – alle bransjer (n=224)



Mange av ENK-ene vi har undersøkt har vært åpenbart næringsdrivende, noe som er naturlig når utvalget er tilfeldig trukket. Prosjektet har hatt fokus på de klare tilfellene av feilklassifisering, men regelverket er komplisert og vurderingene kan være svært krevende, spesielt i tilfeller der ENK-et kanskje er i en gråsoner, slik Fougner-utvalget kaller det. I tillegg er det viktig å nevne at graden av sikkerhet representerer den enkelte kontrollørs og saksbehandlers subjektive vurdering. Det ble ikke fastsatt noen objektive kriterier eller føringer for hva som skulle skille en sak med vurderingen "usikker" fra vurderingen "ganske sikker". Det er likevel interessant at forskjellen i grad av sikkerhet er såpass forskjellig i saker med og uten feilklassifisering.

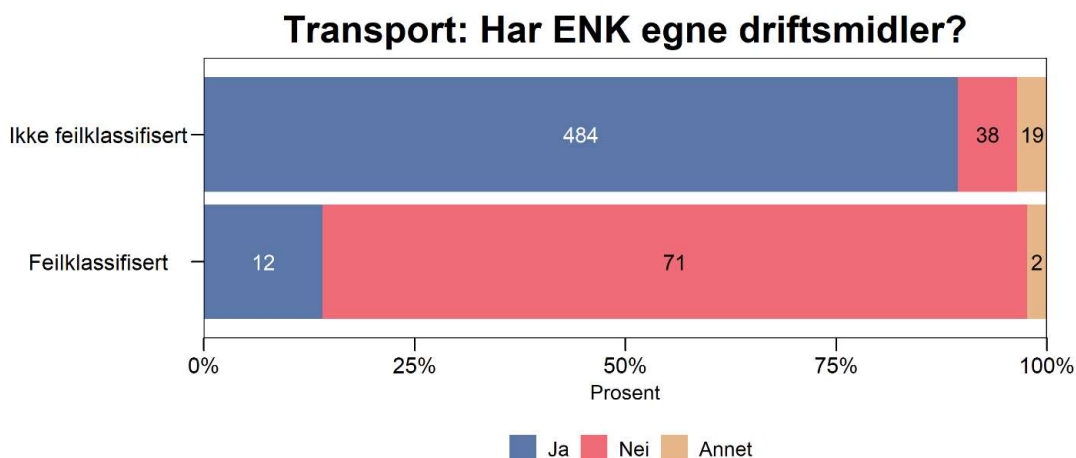
Har ENK egne driftsmidler?

Et viktig moment i vurderingen av lønn-næring er hvorvidt ENK-et har egne driftsmidler. Vi har laget en figur som viser om ENK hadde egne driftsmidler eller ikke, samlet for alle bransjene. Figuren viser både antallet ENK som har egne driftsmidler og ikke (tallene som står i søylene) og hvor stor prosentandel som har driftsmidler av de som er vurdert som feilklassifisert og ikke. De aller fleste med vurderingen "ikke feilklassifisert" har egne driftsmidler. Til sammenligning gjelder dette kun ca. 30 prosent av ENK-ene med vurderingen feilklassifisering.



Figur 17 Har ENK egne driftsmidler - alle bransjer (n=1535)

Figur 18 viser hvor stor andel av ENK i transportbransjen som hadde egne driftsmidler. Vi velger å trekke frem hvordan dette fordeler seg i transportbransjen, fordi egne driftsmidler i praksis blir et viktig moment i vurderingene av sakene i denne bransjen. I transportbransjen ser vi at kun 14 prosent av ENK-ene der vurderingen ble feilklassifisert næringsinntekt har egne driftsmidler, mens tilsvarende andel er 89 prosent blant de ENK-ene der vi konkluderte med at næringsinntekten ikke var feilklassifisert.



Figur 18 Har ENK egne driftsmidler – transport (n=626)

7. Hvor mange AS har feilklassifisert?

I kapittel 6 viste vi hvor stor andel av ENK som har fått næringsinntekten feilklassifisert. I dette kapittelet skal vi se på hvor stor andel av AS vi har kontrollert som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK. I prosjektet har vi som nevnt kontrollert inntil tre ENK per AS. Basert på vurderingen av om utbetalingen fra ENK er feilklassifisert eller ikke, har vi delt AS inn i to kategorier. Dersom minst ett av de kontrollerte ENK-ene et AS har kjøpt tjenester av er vurdert til å være feilklassifisert næringsinntekt, plasseres AS-et i kategorien "*Minst ett ENK er feilklassifisert*". Hvis derimot ingen av de kontrollerte ENK-ene AS-et har kjøpt tjenester av er vurdert til å være feilklassifisert, plasseres AS-et i kategorien "*Ingen kontrollerte ENK er feilklassifisert*".

Vi har kontrollert tre ENK i de tilfellene der AS-et har kjøpt tjenester fra tre eller flere ENK innen samme bransje som AS. I de tilfellene der AS-et kun har kjøpt tjenester fra ett eller to ENK innen samme bransje, er det derimot kun hhv. ett eller to ENK som er blitt kontrollert. Det er noen forskjeller mellom bransjene i hvor mange ENK vi har kontrollert per AS. For eksempel ser vi at innen renholdsbransjen er det en høyere andel AS som kun har kjøpt tjenester av ett ENK. Vedlegg 2 viser en oversikt over hvor mange ENK som er blitt kontrollert per AS i hver bransje.

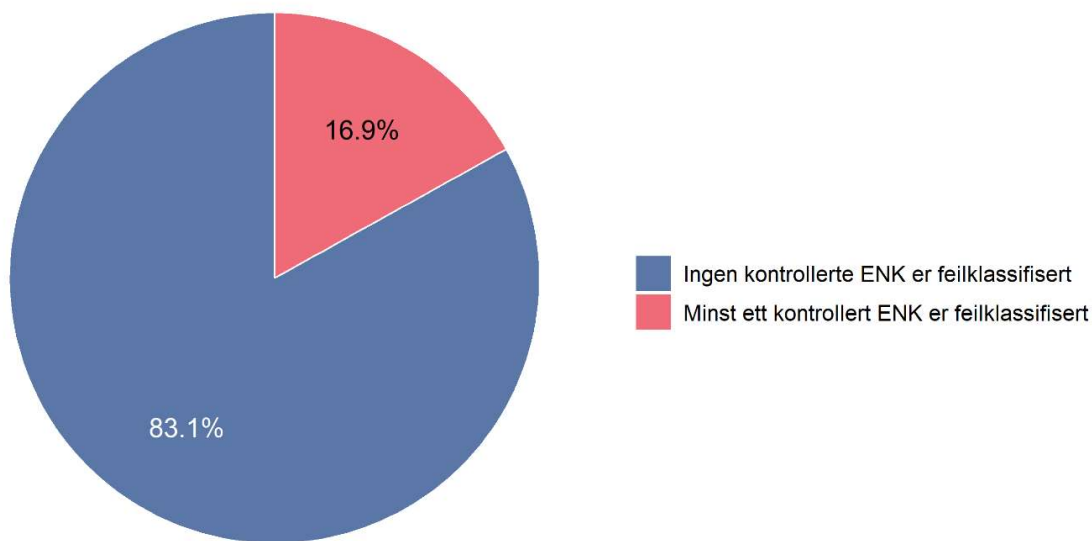
I dette kapittelet vil vi som nevnt presentere hvor stor andel av AS vi har kontrollert og som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK. Resultater for hver bransje presenteres først. Deretter presenteres en figur som viser en samlet fordeling for alle AS vi har kontrollert, uavhengig av bransje. Merk at den totale oversikten er sterkt påvirket av at antallet kontrollerte AS er høyere i bygg og anlegg (437 stk.) og transport (342 stk.) enn i renhold (86 stk.).

Bygg og anlegg

I bygg- og anleggsbransjen har vi totalt kontrollert 437 AS som har kjøpt tjenester av ENK i egen bransje. Av disse er det ca. 17 prosent som har feilklassifisert utbetalingen til minst ett ENK som vi har kontrollert. For litt over 83 prosent av de kontrollerte AS-ene er det vurdert at ingen av de kontrollerte ENK-ene AS-et har kjøpt tjenester av er feilklassifisert. Figur 19 viser andel AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i bygg og anlegg.



Bygg og anlegg: Andel AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK

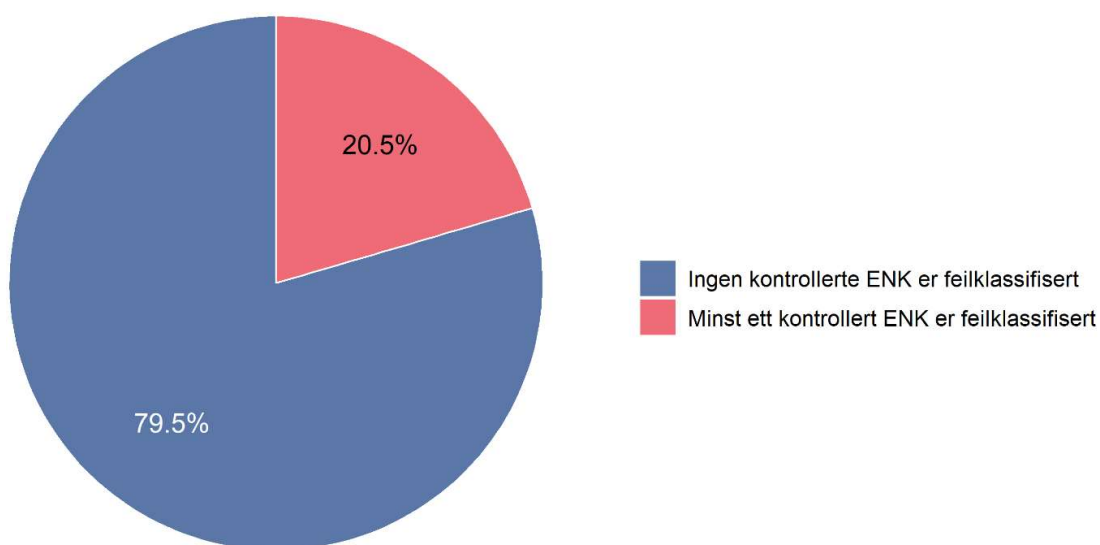


Figur 19 AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i bygg og anlegg (n=437)

Transport

I transportbransjen har vi kontrollert 342 AS som har kjøpt tjenester av ENK i egen bransje. Over en femtedel (20,5 prosent) av disse kontrollerte AS-ene hadde kjøpt tjenester av minst ett ENK som ble vurdert som feilklassifisert. Nesten 80 prosent av AS-ene hadde ikke kjøpt tjenester av feilklassifiserte ENK. Andelen AS som har feilklassifisert kjøpt av tjenester fra ENK er noe høyere i transport enn i bygg og anlegg. Dette til tross for at vi så i kapittel 6 at det var tilnærmet like stor andel feilklassifiserte ENK i de to bransjene. Tilnærmet samme andel feilklassifiserte ENK virker dermed å være fordelt på flere AS i transportbransjen enn i bygg og anlegg. Figur 20 viser andel AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i transportbransjen.

Transport: Andel AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK



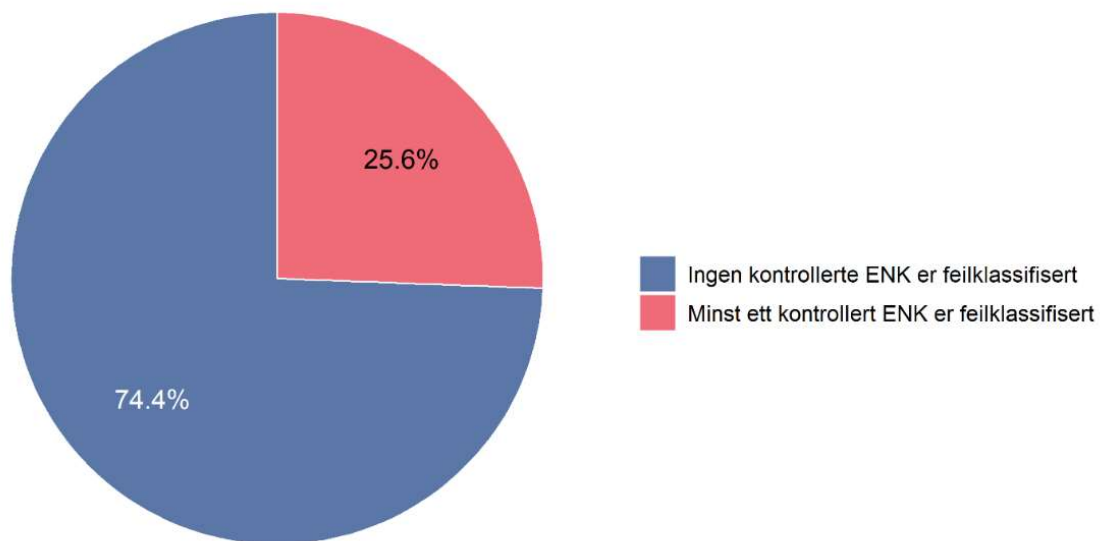
Figur 20 AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i transport (n=342)



Renhold

Vi har kontrollert 86 AS innen renhold som har kjøpt tjenester av ENK i egen bransje. Over en fjerdedel (25,6 prosent) av disse har feilklassifisert kjøp av tjenester fra minst ett ENK. For 74,4 prosent av AS-ene i renholdsbransjen ble det vurdert at ingen av de kontrollerte ENK-ene var feilklassifisert. Dette vil si at det er en høyere andel AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i renhold enn vi så innen både bygg og anlegg og transport. Figur 21 viser andel AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i renhold.

Renhold: Andel AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK



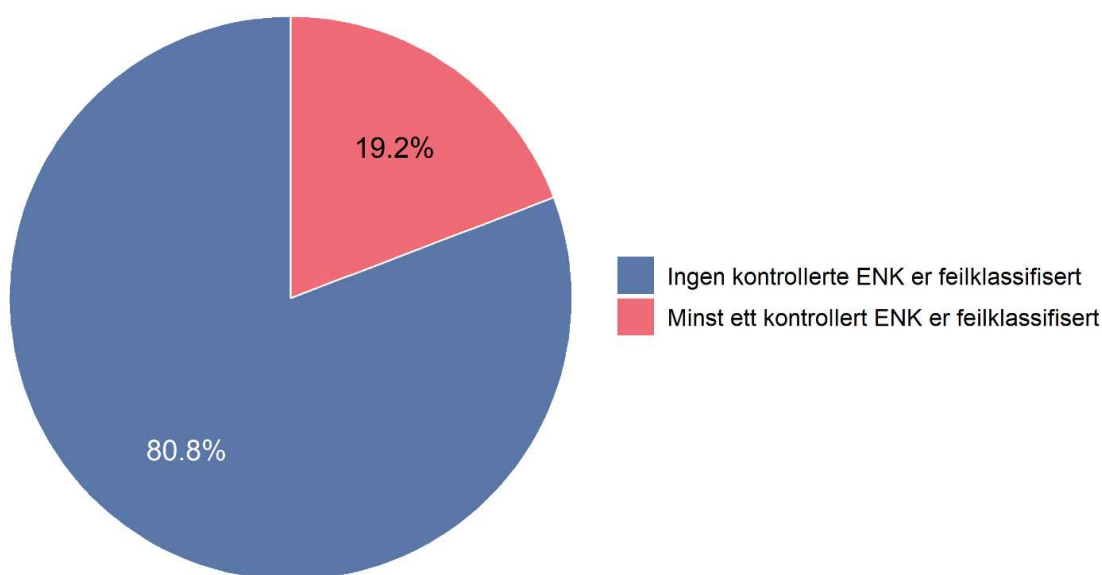
Figur 21 AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i renhold (n=86)



Resultater for alle bransjer

Totalt har vi inkludert 865 AS i analysene våre av feilklassifisering i de tre bransjene bygg og anlegg, transport og renhold. Dersom vi ser resultatene for alle AS under ett, har i underkant av en femtedel (19,2 prosent) feilklassifisert kjøp av tjenester fra minst et ENK som vi har kontrollert, mens for ca. fire femtedeler (80,8 prosent) av AS-ene var ingen av de kontrollerte ENK-ene feilklassifiserte. Figur 22 viser andel AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i alle bransjer totalt. Merk, som nevnt, at en langt større andel av beregningsgrunnlaget for denne grafen er AS fra bygg og anlegg og transport enn for renhold.

Andel AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK



Figur 22 AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK - alle bransjer (n=865)

Feilklassifisering utover AS-ene vi har kontrollert

Det finnes antakelig flere AS som har kjøpt tjenester av ENK i egen bransje enn det antallet vi har kontrollert i bygg og anlegg, transport og renhold. Et viktig poeng med tilfeldige kontroller er at vi kan lære noe om AS vi ikke har kontrollert også. Ettersom det er vanskelig å identifisere disse AS-ene uten å gå i dialog med dem, er det vanskelig å vite nøyaktig hvor mange dette er. Samtidig har prosjektet gitt oss innsikt i hvor stor prosentandel av AS-ene vi har kontrollert som faktisk har kjøpt tjenester av ENK i egen bransje. Dette har vi brukt til å estimere hvor mange AS vi tror det finnes i bransjene bygg og anlegg og transport som er relevante for våre problemstillinger (se Tabell 1). I renhold har vi kontrollert alle aktuelle AS i populasjonen, det betyr at utvalget vårt er det samme som hele populasjonen. Det betyr at vi vet hva forekomsten av feilklassifisering er i populasjonen for renhold og at det derfor ikke er behov for å estimere dette.



	Antall AS i populasjonen	Frafall i utvalg	Antall AS i populasjon gitt frafallsprosent	Andel AS med minst ett feilklassifisert ENK i utvalget	Usikkerhetsestimat	
					Nedre	Øvre
Bygg og anlegg	8083	41 %	4769	16,9 %	13,55	20,25
Transport	832	37 %	524	20,6 %	18,07	23,13

Tabell 1 Estimert feilklassifisering blant AS vi ikke har kontrollert i bygg og anlegg og transport

Tabell 1 tar utgangspunkt i alle AS innenfor bygg og anlegg og transport som oppfyller kriteriene vi satt for å avgrense oss til dem som har kjøpt tjenester av ENK i egen bransje (dette er beskrevet i delkapittel 5.2 Populasjon og utvalg). Vi har tatt utgangspunkt i frafallsprosenten i våre kontroller for å regne ut hvor mange av AS-ene i populasjonen som antakelig ikke har kjøpt tjenester av ENK i egen bransje. Merk at dette baserer seg på at frafallsprosenten i populasjonen er likt som i utvalget vi har kontrollert. Dersom andelen AS som har kjøpt tjenester av minst ett feilklassifisert ENK i egen bransje er likt i populasjonen og i utvalget, vil resultatet for bygg og anlegg være 16,9 prosent, noe som tilsvarer 806 AS. For populasjonen i transport vil dette gjelde 20,6 prosent, altså 108 AS totalt. Samtidig kan vi ikke være helt sikre på at de andelene feilklassifisering vi har funnet i utvalget vårt vil være identiske i populasjonen. Derfor må vi inkludere såkalte usikkerhetsestimater (konfidensintervaller) for prosentandelene i hver bransje. For AS-ene i bygg og anlegg kan vi være 95 prosent sikre på at den sanne prosentandelen AS som feilklassifiserer ligger mellom 13,55 og 20,25 prosent. I transport kan vi være 95 prosent sikre på at den sanne prosentandelen ligger mellom 18,07 og 23,13 prosent.

8. Hva kjennetegner ENK der utbetalingen er feilklassifisert?

Gjennom prosjektet har vi ønsket å bygge kunnskap om det er en sammenheng mellom feilklassifisering og egenskaper ved ENK. Dette vil kunne skape ny forståelse av fenomenet feilklassifisering og vil kunne hjelpe oss til å identifisere ENK som har større sjanse for å være feilklassifiserte. For å finne ut hvilke kjennetegn som henger sammen med om ENK har feilklassifisert næringsinntekt eller ikke, har vi gjennomført en regresjonsanalyse. En regresjonsanalyse er en type statistisk analyse som estimerer hvilken påvirkning en eller flere forklaringsvariabler har på den variabelen vi ønsker å lære mer om. Når en regresjonsanalyse inneholder flere forskjellige forklaringsvariabler, gir regresjonsanalysen oss svar på hva som er påvirkningskraften til en forklaringsvariabel *kontrollert for de andre variablene i analysen*. Hvis vi for eksempel ønsker å finne ut om menn i større grad enn kvinner er innehavere av feilklassifiserte ENK, bør vi ta høyde for at det nok er en ulik andel menn og kvinner som jobber i de tre bransjene vi studerer. En regresjonsmodell lar oss kontrollere for, eller skille ut, den selvstendige effekten av kjønn og bransje. I denne analysen har vi anvendt regresjonstypen [logistisk regresjon](#). Dette er en form for regresjonsanalyse som er egnet i de tilfellene der variabelen vi ønsker å lære mer om kun har to utfall. I vårt tilfelle er denne variabelen om ENK er vurdert til å være feilklassifisert eller ikke. Den logistiske regresjonsmodellen vil her gi oss innsikt i hvor stor sannsynligheten er for at et tilfeldig ENK som har et bestemt kjennetegn er feilklassifisert. For eksempel om et tilfeldig ENK som er i renholdsbransjen har høyere eller lavere sannsynlighet for å være feilklassifisert enn ENK som ikke er i renholdsbransjen.

I dette kapittelet vil vi først presentere resultatene fra en logistisk regresjonsanalyse som estimerer hvordan sannsynligheten for at et ENK er feilklassifisert påvirkes av ulike kjennetegn ved ENK og det AS-et ENK har solgt tjenester til. Vi vil deretter kort presentere resultater fra en analyse av om kjennetegn ved AS påvirker



sannsynligheten for at AS har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK. Dette kapittelet vil i liten grad gå ytterligere inn på metodiske aspekter ved denne analysen. Det er utarbeidet en egen *teknisk rapport*, som i større grad beskriver hvordan vi har gjennomført denne analysen. Denne rapporten er tilgjengelig på forespørsel.

8.1 Hvilke kjennetegn har en sammenheng med feilklassifisering?

Vi har valgt ut 18 egenskaper vi ønsker å studere om henger sammen med feilklassifisering av ENK. Dette er både egenskaper ved ENK, egenskaper ved AS og kombinasjoner av egenskaper ved ENK og AS. Våre analyser viser at flere av disse 18 egenskapene har en sammenheng med sannsynligheten for at et ENK er feilklassifisert eller ikke. Et flertall av egenskapene har imidlertid vist seg ikke å ha en *statistisk signifikant* sammenheng med feilklassifisering. At en sammenheng ikke er statistisk signifikant vil si at det er en så stor usikkerhet knyttet til et estimat at vi ikke med en tilstrekkelig grad av sikkerhet kan si at det aktuelle kjennetegnet har en påvirkning i den ene eller andre retningen. Vi vil her først presentere hvilke kjennetegn som *har* en signifikant sammenheng med feilklassifisering. Deretter vil vi redegjøre kort for hvilke kjennetegn vi *ikke* kan se at har en signifikant effekt. (Vedlegg 3 – *Variabler benyttet i regresjonsanalyse* gir en oversikt over hvilke kjennetegn vi har studert, mens Vedlegg 4 – *Variabler som har en signifikant sammenheng med feilklassifisering*, gir en oversikt over styrken på signifikante sammenhenger.)

8.1.1 Fødeland og statsborgerskap

Vi har undersøkt om ENK som har en innehaver som er født i Norge har en annen sannsynlighet for å ha feilklassifisert næringsinntekt enn det ENK med innehavere som ikke er født i Norge har. Vi har også undersøkt om det er en sammenheng mellom sannsynligheten for feilklassifisering og om innehaver av ENK har norsk statsborgerskap eller ikke.

Analysen viser at om innehaver av ENK er født i Norge eller i et annet land *ikke* påvirker om ENK har feilklassifisert næringsinntekt eller ikke. Vi har undersøkt effekten av fødeland både ved å kontrollere for statsborgerskap og uten å kontrollere for statsborgerskap, og våre analyser viser at om innehaver av ENK er født i Norge ikke har en signifikant effekt på feilklassifisering i noen av tilfellene.

Statsborgerskap virker imidlertid å ha en sammenheng med feilklassifisering. ENK som har en innehaver som ikke er født i Norge, men som har norsk statsborgerskap har lavere sannsynlighet for å være feilklassifisert sammenlignet med ENK med utenlandskfødt innehaver uten norsk statsborgerskap.

8.1.2 Innehavere av ENK med samme statsborgerskap eller fødeland som ledere i AS

Vi har undersøkt om innehaver i ENK har samme fødeland som personen som var daglig leder eller styreleder i AS i 2020. Videre har vi analysert om det at disse har samme fødeland påvirker sannsynligheten for at næringsinntekten til ENK er feilklassifisert. I de tilfellene der mer enn en person har vært styreleder eller daglig leder i AS i løpet av 2020 har vi undersøkt om noen av de personene som har hatt disse rollene i 2020 har samme fødeland som innehaver av ENK. Vi har kun undersøkt dette for de innehaverne som er født i et annet land enn Norge.

ENK der innehaver har samsvarende fødeland som daglig leder eller styreleder i AS har en høyere sannsynlighet for å være feilklassifisert sammenlignet med ENK som har innehavere som er født i Norge og ENK som har innehavere med et annet fødeland enn daglig leder eller styreleder i AS har. Dette virker å være en relativt sterk sammenheng.



Vi har også undersøkt sammenhengen mellom feilklassifisering og om innehaver av ENK har samme statsborgerskap som daglig leder eller styreleder i AS. Dette har ingen signifikant effekt på sannsynligheten for å være feilklassifisert når variabelen for samsvarende fødeland er inkludert i analysen.

8.1.3 Samlet omsetning i ENK

Vi har innhentet informasjon om den samlede omsetningen til ENK i 2020, og analysert om omsetning har en sammenheng med feilklassifisering. Vi ser at jo høyere omsetning ENK har, jo mer synker sannsynligheten for å være feilklassifisert. Vi ser en betydelig forskjell i sannsynligheten for å være feilklassifisert mellom ENK med lav og høy omsetning.

8.1.4 Alder

Vi har undersøkt om alderen til innehaver av ENK har en sammenheng med om en virksomhet er feilklassifisert eller ikke. Vi har gruppert innehavere av ENK inn i tre aldersgrupper:

1. Under 30 år
2. Mellom 30 og 49 år
3. Over 50 år.

Vi finner en signifikant sammenheng mellom feilklassifisering og alderen til innehaver av ENK. Sannsynligheten for å være feilklassifisert er høyest i den yngste aldersgruppen. ENK med innehaver som er mellom 30 og 49 år har også noe høyere sannsynlighet for å være feilklassifisert enn det ENK med innehaver som er 50 år eller eldre har. Den største forskjellen er imidlertid mellom ENK som har en innehaver som er yngre enn 30 år og ENK som har en innehaver som er eldre enn 30 år.

8.1.5 Bransje

Vi har også undersøkt om det er noe forskjell i sannsynligheten for å være feilklassifisert blant de tre bransjene vi studerer i denne kunnskapskontrollen: Bygg- og anlegg, transport og renhold.

Resultatene av analysen viser at ENK fra renholdsbransjen har den klart høyeste sannsynligheten for å være feilklassifisert. Sannsynligheten for å være feilklassifisert er også noe høyere i transportbransjen enn den er for ENK innen bygg og anlegg. I kapittel 6 så vi imidlertid at det er en omtrent like stor andel av ENK-ene i bygg og anlegg og transport som er feilklassifisert. At vi i regresjonsanalysen finner en betydelig forskjell mellom disse to bransjene i sannsynligheten for å være feilklassifisert skyldes at vi i regresjonen har kontrollert for, altså skilt ut effekten av, andre forklaringsvariabler. Selv om omfanget av feilklassifisering i utgangspunktet er nokså likt i de to bransjene, så vil dette si at hvis et ENK fra transport og et ENK fra bygg og anlegg har lik omsetning, innehaver med lik alder og for øvrig samme egenskaper på alle de andre forklaringsvariablene vi har benyttet, så skal ENK-et i transport ha en høyere sannsynlighet for å være feilklassifisert. Dette fordi analysen vår peker på at det er egenskaper ved å være i transportbransjen som i seg selv, kontrollert for de andre variablene, leder til en høyere sannsynlighet for å være feilklassifisert.

8.1.6 Timepris ENK

Vi har også undersøkt om det er en sammenheng mellom feilklassifisering og hvor mye ENK fakturerer per time. Dette har vi undersøkt i en separat analyse ettersom noen ENK fakturerer en fastpris, og ikke timepris til AS-et. Som i analysen av sammenhengen mellom feilklassifisering og de overnevnte kjennetegnene, har vi også undersøkt effekten av timepris kontrollert for alle variablene som er i vedlegg 3. Det er 541 ENK som har oppgitt timepris og som har oppgitt den nødvendige informasjonen til kontrollvariablene. Vi baserer analysen på informasjon om disse 541 ENK-ene. Analysen viser at sannsynligheten for å være feilklassifisert er lavest blant de virksomhetene som fakturerer mest per time. Resultatene viser en betydelig forskjell i sannsynligheten for å være feilklassifisert blant de med lavest og høyest timepris.



8.1.7 Variabler som ikke har en sammenheng med feilklassifisering

Av forklaringsvariablene vi har undersøkt har følgende forklaringsvariabler vist seg å ikke ha en signifikant sammenheng, kontrollert for de øvrige variablene i analysen:

- Om innehaver er født i Norge eller ikke.
- Samsvarende statsborgerskap mellom innehaver i ENK og daglig leder eller styreleder i AS.
- Hvor mange ansatte det er i AS
- Hvor stor omsetning AS har
- Samlet sum på ubetalte skattekrav for ENK
- Om ENK har ekstern regnskapsfører
- Om ENK har levert pliktige oppgaver rettidig, levert for sent eller ikke levert pliktige oppgaver i det hele tatt.
- Om ENK-et oppgir i spørreskjemaet til ENK å kjenne sine rettigheter og plikter som næringsdrivende
- Innehavers kjønn
- Om ENK har forretningsadresse i Sør-, Øst-, Vest- Midt- eller Nord-Norge¹
- Om ENK er bosatt i de mest sentrale kommunene

For at et funn skal regnes som statistisk signifikant har vi her lagt til grunn at det må være mer enn 95 prosent sannsynlig at estimatene våre ikke skyldes tilfeldigheter. Vi ser at variablene for om innehaver er født i Norge, oppgir å kjenne sine rettigheter og har ekstern regnskapsfører ikke oppfyller dette kravet til statistisk signifikans. Analysemodellen beregner imidlertid at det er mellom 90 og 95 prosent sannsynlig at også disse tre variablene kan ha en påvirkning på feilklassifisering. Det vil imidlertid være behov for flere studier av feilklassifisering for å oppnå videre innsikt i om disse tre variablene har en effekt eller ikke.

8.1.8 Oppsummert regresjonsanalyse

Våre analyser av kjennetegn på ENK forteller oss at ENK som er i renholdsbransjen har høyere sannsynlighet for å være feilklassifisert enn ENK som tilhører bransjene bygg- og anlegg eller transport. Analysene viser også at ENK som har en innehaver som er 30 år eller yngre har større sjanse for å være feilklassifisert enn ENK som har en innehaver som er over 30 år. Vi ser også at jo lavere omsetning eller timelønn ENK har, jo mer stiger sannsynligheten for feilklassifisering. Vi finner ingen sammenheng mellom feilklassifisering og om innehaver er født i Norge eller ikke, men vi ser at dersom innehaver ikke er født i Norge så synker sannsynligheten for feilklassifisering hvis innehaver har norsk statsborgerskap. Vi ser også at blant de ENK som har en innehaver som ikke er født i Norge eller har norsk statsborgerskap, så er sannsynligheten for å være feilklassifisert høyere dersom innehaver av ENK har samme utenlandske statsborgerskap som enten daglig leder eller styreleder i AS-et ENK har solgt tjenester til.

8.2 Hva kjennetegner AS som har feilklassifisert tjenestekjøp fra ENK?

Vi har også gjennomført en regresjonsanalyse for å identifisere om det er noen egenskaper som kjennetegner de AS-ene som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK. Vi har i denne forbindelse valgt å dele AS inn i to grupper:

1. AS-ene vi har vurdert at har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i forbindelse med kjøp fra *minst ett* av ENK-ene vi har kontrollert.
2. AS vi har vurdert at ikke har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK i noen av kjøpene fra ENK som vi har kontrollert.

¹ Vi har benyttet de gamle skatteregionene for å dele ENK sine bostedskommuner inn i disse geografiske regionene.



Vi har analysert om følgende kjennetegn leder til en forskjell i sannsynligheten for å være i den gruppen AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra ENK:

- Om AS har regnskapsfører
- Om AS har revisor
- Omsetning i AS
- Størrelsen på eventuelle ubetalte skattekrav registrert på AS
- Antall ansatte i AS
- Om AS er registrert i en mer eller mindre sentral kommune. Sentralitet er her definert utfra SSBs sentralitetsindeks.
- Hvilken landsdel AS er registrert i. Vi har her benyttet de gamle skatteregionene for å identifisere landsdel.
- Om AS tilhører bransjen bygg og anlegg, transport eller renhold.

Resultatene av analysen indikerer at AS innen renhold kan ha høyere sannsynlighet for å feilklassifisere kjøp av tjenester fra ENK enn det AS innen bygg og anlegg og transport har. Denne potensielle effekten oppfyller imidlertid ikke kravet vårt om at det skal være mer enn 95 prosent sannsynlig at estimatene våre ikke skyldes tilfeldigheter. Analysen beregner at det er mellom 90 og 95 prosent sannsynlig at AS innen renhold har høyere sannsynlighet for å feilklassifisere. Forøvrig har ingen av de overnevnte åtte mulige kjennetegnene vi har undersøkt en signifikant sammenheng med feilklassifisering. Det vil si at denne analysen ikke finner noen signifikante forskjeller mellom store og små virksomheter, målt i både antall ansatte og omsetning, i om AS har feilklassifisert kjøp av tjenester eller ikke. Det er heller ingen signifikant effekt av å ha regnskapsfører og revisor, eller noen sammenheng med geografisk plassering eller sentralitet.

Det kan være at en analyse av andre egenskaper enn de vi har undersøkt vil kunne identifisere kjennetegn ved AS som feilklassifiserer kjøp av tjenester fra ENK. Ut ifra de kjennetegnene vi har undersøkt her virker imidlertid ikke feilklassifisering å være et fenomen som er spesielt vanlig blant en bestemt type AS, men snarere å være et fenomen som har like stor sannsynlighet for å forekomme på tvers av både virksomhetsstørrelse, geografi og bruk av ekstern regnskapsfører og revisor.

9. Etterlevelse RF-1321

9.1 Innledning

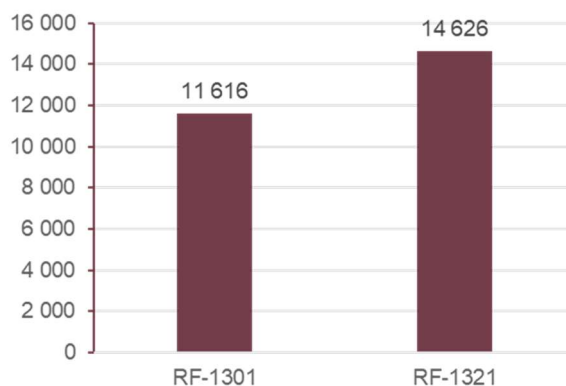
I dette kapittelet er spørsmålet hvordan etterlevelsen av å levere skjemaet RF-1321/RF-1301 har vært i virksomhetene som er kontrollert. For en redegjørelse for plikten til å levere RF-1321 Betalinger til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted viser vi til kapittel 3.7. RF-1301 benyttes til å rapportere ulike tredjepartsopplysninger, blant annet betalinger til selvstendig næringsdrivende. Vi vil i fortsettelsen referere kun til RF-1321, selv om tilsvarende opplysninger også kan sendes inn via fil på RF-1301.



Først ønsker vi imidlertid å vise en oversikt over totalt antall RF-1321 og RF-1301 som ble levert av næringsdrivende oppdragsgivere (opplysningspliktige) for året 2020. Figur 23 viser at i overkant av 26 000 opplysningspliktige har sendt inn ett eller flere skjema i 2020. En oppdragsgiver kan imidlertid ha flere oppdragstakere, og det totale antallet oppdragstakere (ENK) som har blitt innrapportert på RF-1321/RF-1301 er 159 120 for 2020. Fordeles dette jevnt betyr det at hver oppdragsgiver har benyttet ca. seks oppdragstakere, men det er nærliggende å anta at fordelingen er mer ujevn enn dette. Vi ser videre at flertallet av oppdragsgiverne har levert RF-1321, altså det manuelle utfyllingsskjemaet.

Det er interessant å ha disse tallene i bakhodet når vi i fortsettelsen skal se på etterlevelsen av det samme skjemaet i kunnskapskontrollene.

Antall opplysningspliktige som har levert RF-1301/RF-1321



Figur 23 Antall opplysningspliktige som har levert RF-1301/RF-1321 for 2020

9.2 Erfaringer fra kunnskapskontrollene

Vi har analysert i hvilken grad de kontrollerte AS-ene, som oppdragsgiver, har oppfylt sine plikter som opplysningspliktig og sendt inn skjemaet RF-1321 for utvalgte ENK i bransjene bygg og anlegg, transport og renhold. Som en del av kontrollene har kontrollør også foretatt en vurdering av om AS burde ha sendt inn RF-1321 i forbindelse med kjøp av tjenester fra hvert av ENK-ene vi har kontrollert.

I figur 24 er det fire kategorier:

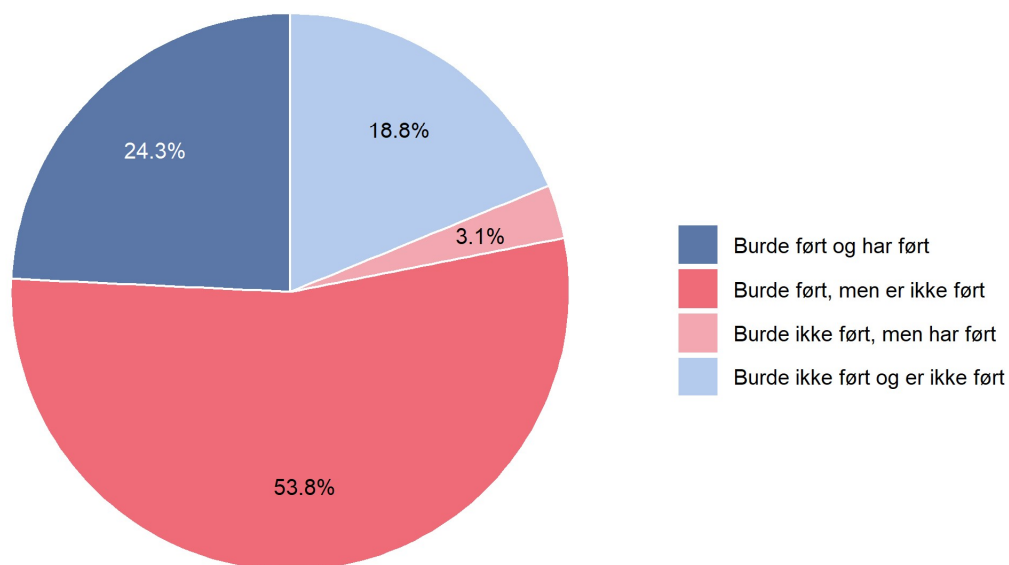
- Burde ført og har ført
- Burde ført, men er ikke ført
- Burde ikke ført, men har ført
- Burde ikke ført og er ikke ført

I kategorien "*Burde ført og har ført*" inngår ENK som kontrollør vurderer at AS burde ha sendt inn RF-1321 for og som AS også har sendt inn dette for. ENK som tilhører kategorien "*Burde ført, men er ikke ført*" tilsier at oppdragsgiver skulle sendt inn RF-1321, men at dette er ikke gjort. "*Burde ikke ført, men har ført*" inneholder ENK der AS ikke trengte å sende inn RF-1321, men som har gjort det likevel. Kategorien "*Burde ikke ført og er ikke ført*" viser til de ENK der AS ikke trengte å sende inn RF-1321, og som heller ikke har gjort det.

Av alle kontrollerte ENK i disse kunnskapskontrollene er det en andel på ca. 24 prosent der det burde vært sendt inn RF-1321 og der det også er gjort av AS (oppdragsgiver). For omtrent 19 prosent av ENK-ene burde ikke AS sendt inn RF-1321, og det er heller ikke gjort. Videre er det en andel på ca. 3 prosent av ENK-ene der det ikke skulle vært sendt inn RF-1321, men der det likevel er gjort. Den siste kategorien utgjør omtrent 54 prosent og viser andelen ENK der RF-1321 burde vært sendt inn, men at dette ikke er gjort.



Er utbetalingen til ENK ført på RF-1321?



Figur 24 Totalt for alle bransjer – er utbetalingen til ENK ført på RF-1321?

De to førstnevnte kategoriene som er markert i en mørkere og lysere blå farge oppsummerer de tilfellene der oppdragsgiver har opptrådt korrekt i forhold til regelverket. Totalt er det for ca. 43 prosent av ENK-ene sendt inn/ikke sendt inn RF-1321 når dette var riktig, og oppdragsgiverne har med andre ord overholdt sine plikter som opplysningspliktig i denne sammenhengen.

Kategorien som er markert i en lysere rød farge, og utgjør ca. 3 prosent, tilsvarer i stor grad de ENK-ene der det er konkludert med feilklassifisering. AS har med andre ord ansett innehaver av ENK-et som selvstendig næringsdrivende og sendt inn RF-1321. Dette var i og for seg korrekt frem til det ble konkludert med feilklassifisering i kontrollene.

Den siste kategorien i den mørkere røde fargen er med ca. 54 prosent den største, og også den som gir grunn til bekymring. Av alle kontrollerte ENK er det for over halvparten ikke sendt inn RF-1321 av AS som oppdragsgiver, selv om dette burde vært gjort. Disse resultatene viser at etterlevelsen av RF-1321 for ENK i bransjene bygg og anlegg, transport og renhold er svært lav.

Vi har foretatt tilsvarende analyser på bransjenivå for å se om det er ulikheter mellom bransjene med hensyn til innlevering av RF-1321. Resultatene viser at trenden per bransje er veldig lik den totale trenden, og vi vil derfor ikke gå nærmere inn på disse resultatene.

9.3 Kjennetegn på oppdragsgivere (AS) som ikke leverer RF-1321

Basert på opplysninger fra kunnskapskontrollene har vi undersøkt om det finnes noen felles kjennetegn på oppdragsgivere (AS) som sender inn RF-1321 når de skal, sammenlignet med de som ikke har sendt inn RF-1321. I denne analysen har vi valgt å kun se på de tilfellene der kontrolløren har vurdert at AS-et burde sendt inn RF-1321.



Analysene viser at det å ha regnskapsfører har en positiv sammenheng med å sende inn RF-1321. Videre tyder analysene også på at det å ha en revisor øker sjansen for at et AS sender inn RF-1321. Effekten av å ha revisor er imidlertid både svakere og mer usikker enn sammenhengen mellom å ha regnskapsfører og å levere RF-1321. I tillegg finner vi en sammenheng mellom å ha sendt inn RF-1321 og geografi. Å bo i områder som tilhører de gamle skatteregionene Skatt Vest, Skatt Midt-Norge og Skatt Nord-Norge er forbundet med lavere etterlevelse på å sende inn RF-1321 når man sammenligner med de som er bosatt i Skatt Sør og Skatt Øst. Denne negative sammenhengen er sterkest i Midt-Norge og nesten like sterk i Nord-Norge, og noe svakere i Skatt Vest.

Vi har også undersøkt flere kjennetegn som har vist seg å ikke ha en betydning. Vi finner ingen forskjell i etterlevelsen på å sende inn RF-1321 for AS som vi har vurdert har kjøpt tjenester av minst ett feilklassifisert ENK og ikke. Analysene våre viser heller ingen sammenheng mellom omsetning og om AS har sendt inn RF-1321. Videre er det ingen sammenheng mellom om AS-et har ubetalte skattekrav, og størrelsen på disse kravene, og innsending av RF-1321. Vi har heller ikke funnet at det er noen sammenheng mellom levering av RF-1321 og antall ansatte i AS. Våre analyser viser også at det ikke er noe sammenheng mellom innsending av RF-1321 og om AS er registrert i en mer eller mindre sentral kommune.

9.4 Hvorfor så lav etterlevelse på RF-1321?

Det er trolig flere grunner til at etterlevelsen på innrapportering av RF-1321 er såpass lav. En gjennomgående tilbakemelding fra kontrollørene har imidlertid vært at det var lite kunnskap hos både AS og eksterne regnskapsførere når de tok opp temaet om manglende innsending av RF-1321. Det er litt urovekkende at det er så lav kunnskap om en pliktig oppgave for den opplysningspliktige. Samtidig kan den lave kunnskapen om RF-1321 trolig ses i sammenheng med at manglende innrapportering ikke har blitt sanksjonert fra Skatteetatens side. Som nevnt i kapittel 3 har Skatteetaten mulighet til å gi tvangsmulkt eller overtredelsesgebyr når tredjeparter ikke oppfyller sine opplysningsplikter, men dette har i mindre grad blitt fulgt opp av Skatteetaten de siste årene.

10. Hva er konsekvensene av feilklassifisering?

10.1 Introduksjon og forbehold

Som vi har sett i kapittel 6 og 7 er skattemessig feilklassifisering relativt utbredt i bransjene vi har sett på. Vi ser at dette er særlig utbredt i renholdsbransjen. I denne bransjen er det omtrent en fjerdedel av alle AS vi har kontrollert som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra minst ett ENK. Det er også omtrent en fjerdedel av alle ENK vi har kontrollert innen renhold som har feilklassifisert næringsinntekt.

Det er færre, men fortsatt en betydelig andel, ENK som har feilklassifisert næringsinntekt innen transport og bygg og anlegg. Omtrent 13 prosent av de kontrollerte utbetalingene til ENK er vurdert til å være feilklassifisert næringsinntekt både innen bygg og anlegg og innen transport. Dette tilsvarer at rundt 1 av 8 ENK i disse bransjene har feilklassifisert næringsinntekt. I både bygg og anlegg og transport er det også en betydelig andel av AS som har feilklassifisert kjøp av tjenester fra minst ett ENK. 17 prosent av AS-ene i bygg og anlegg, altså ca. 1 av 6 AS, har feilklassifisert kjøp av tjenester fra minst ett av de kontrollerte ENK-ene de har kjøpt tjenester av. Innen transport er det omtrent en femtedel av alle kontrollerte AS som har gjort det samme.

Som nevnt i innledningen har arbeidsgruppen ikke funnet tall fra andre undersøkelser av omfanget av feilklassifisering i Norge, verken skatterettslig eller arbeidsrettslig. Som nevnt i *kapittel 2.4 ABC-test og erfaringer fra USA* har vi imidlertid funnet anslag på hvor vanlig feilklassifisering er i USA. Den amerikanske



arbeidslivsforskeren Francoise Carré presenterer funn fra en serie undersøkelser av omfanget av feilklassifisering i ulike amerikanske stater. Disse undersøkelsene viser at mellom 10 og 20 prosent av virksomheter i flere ulike amerikanske delstater feilklassifiserer minst en ansatt (Carré 2015). Dette anslaget er i tråd med våre funn fra Norge for bygg og anlegg og transport, mens andelen er noe høyere i renhold i Norge.

Det er viktig å merke seg at vi på grunn av manglende tidligere studier i Norge, og kun informasjon fra ett annet land, mangler et tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag for våre funn. Vi har i denne studien tilfeldig trukket et stort antall virksomheter til kontroll innen bygg- og anlegg- og transportbransjen, samt kontrollert alle virksomheter som møtte kriteriene våre i renhold. Vi har foretatt et tilfeldig utvalg for å kunne si noe om hvor vanlig feilklassifisering virker å være blant virksomheter som møter uttrekkskriteriene våre innenfor bransjene. Det vil imidlertid, selv ved tilfeldige utvalg, alltid være en usikkerhet knyttet til om de virksomhetene vi har kontrollert faktisk er representative for gruppen av virksomheter vi ønsker å studere. Det er derfor grunn til å være varsom med å fastslå hvor stor andel virksomheter som feilklassifiserer næringsinntekt i Norge, kun basert på dette prosjektets resultater. Det kan være at videre studier som benytter andre uttrekkskriterier, studerer andre bransjer eller som gjennomfører tilsvarende analyser på et senere tidspunkt vil komme til andre funn. Det er også grunn til å være oppmerksom på at kontrollene ble gjennomført i 2021 og baserer seg på opplysninger fra 2020. Koronasituasjonen kan potensielt ha påvirket både omfanget av feilklassifisering og flere av forklaringsvariablene vi anvender i kjennetegnsanalysen, særlig omsetning og ubetalte skattekrav til myndighetene, men dette kan vi ikke si noe sikkert om. Det trengs derfor flere studier av omfanget av feilklassifisering for å bygge videre kunnskap om hvor vanlig dette er i Norge.

For å forstå risikoen ved feilklassifisering av lønn som næringsinntekt holder det ikke med kunnskap om hvor mange virksomheter som gjør feil og hvilke kjennetegn de har. I resten av dette kapittelet skal vi drøfte hvilke konsekvenser feilklassifisering har for arbeider/innehaver i ENK og for samfunnet. I det følgende vil vi først i kapittel 10.2 omtale ulike konsekvenser for arbeiderne. Her ser vi blant annet på forholdet til reglene om minstelønn, faren for personlig konkurs og sosial dumping/lønnstyveri. Deretter vil vi i kapittel 10.3 se på noen viktige samfunnsmessige konsekvenser feilklassifisering kan ha. Stikkord for denne delen av kapittelet er provenynøytralitet, ubetalte skattekrav, generell etterlevelse blant ENK, effektivitet og konkurransevridning. Til slutt vil vi i kapittel 10.4 komme med en liten oppsummering og deretter i kapittel 10.5 peke på noen mulige årsaker til feilklassifisering.

10.2 Konsekvenser for arbeider/innehaver av ENK

Organisasjonsformen ENK har som nevnt flere fordeler, sett fra innehaverens ståsted. Det er enkelt å komme i gang, lave kostnader ved oppstart og få formelle krav. Virksomheten er også 100 prosent eierstyrt. På den andre siden har organisasjonsformen flere ulemper og/eller konsekvenser for innehaveren, for eksempel personlig ansvar for gjeld, plikt til å betale forskuddsskatt, levere næringsoppgave og krav til bokføring.

Å være selvstendig heller enn ansatt er ikke alltid et valg, men "noe som følger med jobben", se følgende stillingsutlysning på Facebook, fra transport og veiarbeid, som arbeidsgruppen fikk tips om underveis i prosjektet:

"Da en av våre innleide arbeidere har fått tilbud om en annen jobb, søker vi, Bedrift AS, etter hans erstatter. Vedkommende må ha førerkort kl. 2, og kranførerbevis, da jobben bl.a. består i å kjøre ut tung sikring, samt kjøring av putebil når det måtte trenges. I tillegg vil arbeidsoppgavene bestå i



forskjellige jobber innen arbeidsvarsling. Vedkommende må ha eget firma, eller være villig til å starte enkeltmannsforetak. Om dette høres interessant ut, send en kortfattet CV til mail."

Et kjennetegn ved de ENK-ene som er feilklassifisert skattemessig er at de i stor grad arbeider under oppdragsgiverens styring og ledelse og at det først og fremst er arbeidskraft som stilles til disposisjon. Selv om det er ulike regler skattemessig og arbeidsrettslig, så har reglene også store likheter, se redegjørelsen i kapittel 3. Det er derfor rimelig å anta at mange av de ENK-ene som er feilklassifisert skatterettslig også går glipp av rettigheter som ansatte. (Dette gjelder imidlertid ikke alle som etter en skattemessig vurdering er feilklassifisert. En andel av de feilklassifiserte må sannsynligvis defineres som frilansere arbeidsrettslig). I det følgende vil vi se på hvilke konsekvenser det har for innehavere som både etter en arbeidsrettslig og en skatterettslig vurdering må anses som feilklassifisert slik at de skulle vært ansatt. Spørsmålet blir da: Hvilke rettigheter går innehaveren/arbeideren glipp av og hvilke plikter eller konsekvenser følger med feilklassifiseringen?

Vernereglene i arbeidsmiljøloven

Som ansatt har man rett til et fullt forsvarlig arbeidsmiljø. Formålet med vernereglene i arbeidsmiljøloven er etter § 1 blant annet "å sikre et arbeidsmiljø som gir grunnlag for en helsefremmende og meningsfylt arbeidssituasjon, som gir full trygghet mot fysiske og psykiske skadevirkninger, og med en velferdsmessig standard som til enhver tid er i samsvar med den teknologiske og sosiale utvikling i samfunnet". Det er i tillegg regler som skal sikre medvirkning, forebygge skader og ulykker, tilrettelegging og vern mot psykiske og fysiske belastninger. (NOU 2021: 9 side 169-170) Tilsvarende regler finnes ikke for selvstendig næringsdrivende, men Fougner-utvalget har foreslått enkelte lovendringer som skal kompensere for dette (for eksempel at verneombudet også skal ivareta selvstendige oppdragstakere).

Minstelønn og feriepenger

Feilklassifiserte ENK kan gå glipp av retten til minstelønn der dette gjelder. For bransjene våre er dette først og fremst aktuelt i bygg og anlegg og renhold, se kapittel 4. For oppdragsgiver vil mangelen på rettigheter for innehaver i ENK føre til færre forpliktelser, da oppdragsgiver ikke er bundet av minstelønn eller tariffavtaler. Minstelønn er innført ved [allmenngjøringsforskrifter](#) og er innført i bransjer der det er

"Det sier seg selv at den norske mekanismen med et strengt skille mellom de beskyttede og ubeskyttede inviterer til omgørelser og press på ordningen."

~ Jan Fougner "Organisering av arbeidskraft – adgangen til tilpasning" (2016)

dokumentert at utenlandske arbeidstakere kan få dårligere lønns- og arbeidsvilkår enn det som er normalt i bransjen. En del av dem som kommer til Norge for å arbeide, og kanskje spesielt tredjelandsborgere, vil få en betaling for arbeid i Norge som er høyere enn hva de hadde fått i hjemlandet. Dette på tross av at utbetalingen de får i Norge kan være lav, og til og med lavere enn hva som er ansett som minstelønn. Bruk av innleide ENK muliggjør en slik ordning.

Som arbeidstaker har man fulle rettigheter etter ferieloven, som innebærer rett til ferie og feriepenger. Som selvstendig næringsdrivende opparbeider man seg ikke rett til verken ferie eller feriepenger. Her kan det nevnes at en kontrollør snakket med innehaver i et ENK i transportbransjen som ikke hadde hatt ferie på mange år, da han rett og slett ikke hadde råd.



Arbeidstid og overtidsbetaling

I arbeidsmiljøloven kapittel 10 er det gitt regler for arbeidstakers arbeidstid. Bakgrunnen for dette er at arbeidstaker ikke skal utsettes for uheldige fysiske eller psykiske belastninger, samt at det skal være mulig å ivareta sikkerhetshensyn. Kapitlet inneholder blant annet bestemmelser om arbeidstakers alminnelige arbeidstid, arbeidsplaner, overtidsarbeid, daglig og ukentlig fri og pauser. Ved innleie av ENK gjelder ikke de samme reglene, noe som gir større frihet for oppdragsgiver til eksempelvis å pålegge innehaver i ENK lange dager uten overtidsbetaling. Eksempelet under viser pålagt arbeidstid for innehaver i et ENK for hele 2021.

Avtaletid :

- Prosjektene har ein antatt varighet ut 2021
- Arbeids tid er 12t mandag til Torsdag og 7,5 t fredag .
- Ved 12 t arbeids dag så er matpause betalt

Figur 25 Utklipp fra avtale mellom AS og ENK.

Sosiale rettigheter, sykepenges mv.

Selvstendig næringsdrivende har klart dårligere sosiale rettigheter enn ansatte. Feilklassifiserte ENK vil kunne gå glipp av flere trygde- og pensjonsrettigheter på grunn av ulike regler. Den næringsdrivende har for eksempel ikke rett på sykepenges fra dag én, opparbeider seg ikke retten til dagpenger og tjener heller ikke opp pensjon på samme måte. For en oversikt over hvilke ulike trygde- og pensjonsrettigheter som gjelder viser vi til følgende utdrag fra NOU 2021:9:



Regelverk	Arbeidstakere	Selvstendig næringsdrivende	Frilansere
Uføretrygd	Ja	Ja	Ja
Sykepenger	Fra første dag. Ytes med 100 prosent av grunnlaget.	Etter 16 dager. Ytes med 80 prosent av grunnlaget. Kan tegne tilleggssikring for 100 prosent av grunnlaget og/ eller fra første dag.	Etter 16 dager. Ytes med 100 prosent av grunnlaget. Kan tegne tilleggssikring for 100 prosent av grunnlaget fra første dag.
Arbeidsavklaringspenger	Ja	Ja	Ja
Pleiepenger	Ja	Ja	Ja
Omsorgspenger (syke barn)	Ja	Etter ti dager.	Etter ti dager.
Alderspensjon fra folketrygden	Ja	Ja	Ja
Tjenestepensjon	Ja, obligatorisk.	Ja, frivillig.	Ja, frivillig.
Dagpenger	Ja, etter tre ventedager.	Nei	Som for ansatte dersom inntekten er utbetalt og innberettet som lønn.
Yrkesskadetrygd	Ja	Nei, men kan tegne frivillig forsikring.	Nei, men kan tegne frivillig forsikring.
Yrkesskadeforsikring	Ja	Nei	Nei
Arbeidsmiljøloven, blant annet HMS, arbeidstid, permisjoner, stillingsvern	Ja	Nei (med noen unntak for regler om arbeidsmiljø og diskriminering).	Nei (med noen unntak for regler om arbeidsmiljø og diskriminering).

Selvstendig næringsdrivende får nå sykepenger med 80 prosent av grunnlaget, jf. Prop. 116 L (2018–2019). Endringen var et ledd i oppfølgingen av Granavoldenplattformen, der det framgikk at regjeringen skulle «Foreta en gjennomgang av alle rammevilkår og ordninger for gründere og selvstendig næringsdrivende, blant annet sosiale rettigheter og sykepenger.

Kilde: Tabellen er hentet fra NOU 2017: 4 Delingsøkonomien, tabell 5.1, men satsen for sykepenger for selvstendig næringsdrivende er oppdatert og omtalen av tjenestepensjon er justert.

Tabell 2 Hentet fra NOU 2021: 9 - side s. 216

Oppsigelsesvern og lønnsgaranti

Som ansatt har man etter kapittel 15 i arbeidsmiljøloven rettigheter knyttet til opphør av arbeidsforholdet. Ved opphør *"har arbeidstakere oppsigelsesvern gjennom kravet til saklig oppsigelse, samt rettigheter knyttet til drøfting i forkant, oppsigelsesfrister, rett til å fortsette i stilling ved uenighet, erstatning ved ugyldig oppsigelse mv"*. (NOU 2021: 9 side 169-170). Som innleid ENK har man ikke samme rettigheter. Dersom det eksisterer en skriftlig avtale mellom ENK-et og oppdragsgiver vil kanskje oppsigelse være omhandlet til en viss grad, men ved muntlig avtale, som etter vår erfaring i kunnskapskontrollene er det klart vanligste (4 av 5 ENK), vil et innleid ENK kunne risikere å måtte gå på dagen.

Arbeidstakere er i tillegg med i [lønnsgarantiordningen](#) som sikrer at arbeidstaker får utbetalt blant annet lønn og feriepengene som han har til gode, men som arbeidsgiver ikke klarer å betale på grunn av konkurs etc. Det finnes ingen tilsvarende ordning for selvstendig næringsdrivende.

Fare for personlig konkurs

En høy andel av ubetalte krav på skatt og avgift kan føre til at Skatteetaten slår virksomheter konkurs. Vi skal se mer på ubetalte krav og sammenligne ansatte med ENK i kapittel 10.3.2. Ubetalte krav er imidlertid ikke bare et problem for statens inntekter, men er også et stort problem for de enkeltpersonene som blir sittende



med skattegjeld. I tilfeller der skyldneren drev næringsvirksomhet i form av et ENK, er det skyldneren personlig som går [konkurs](#). Sitatet under fremhever denne problemstillingen og knytter den opp mot feilklassifisering:

"Arbeidstakerne løper stor risiko ved å utføre arbeidet maskert som entreprise. De er helt avhengige av at arbeidsgiver ikke har interesse av at de går konkurs eller blir sittende med skattegjeld."
(Situasjonsbeskrivelse a-krim 2020, 2020)

Innehaver i et ENK befinner seg altså i en sårbar situasjon. Eksempelet under fra SUA tar ikke opp personlig konkurs, men viser de uheldige konsekvensene for en innehaver som har blitt sittende med ubetalte krav på mva på grunn av oppdragsgiver. I tillegg er det et eksempel på hvordan SUA har erfart at utenlandske arbeidere blir pålagt å opprette eget ENK.

SUA har vært i kontakt med en rumensk statsborger som jobbet med bilvask. Han hadde noen måneder etter ansettelsen fått beskjed om at han kunne velge å **opprette et ENK eller miste jobben**. Daglig leder tok ansvar for å opprette ENK-et i tillegg til å lage fakturaer for ENK-et. Videre opplyste daglig leder om at mva ble trukket fra før fakturabeløpet ble utbetalt. Posten til ENK-et gikk til bilvaskeselskapets adresse, og ved en tilfældighet fikk den rumenske statsborgeren tilgang til denne. Da oppdaget han at ENK-et hans hadde et ubetalt mva-krav som han ikke hadde råd til å betale. I etterkant av dette oppsøkte han SUA.

Arbeidsrettslige plikter

Som ansatt skal man "oppfylle arbeidskontrakten og underlegge seg arbeidsgivers styringsrett. Dette omtales gjerne som *arbeidsplikt, lojalitetsplikt og lydighetsplikt*" (NOU: 2021: 9 side 170). Som reelt selvstendig næringsdrivende er det først og fremst avtalen (muntlig eller skriftlig) som gjelder, men man har også generelle kontraktsrettslige prinsipper som kommer til anvendelse når annet ikke er avtalt. For en feilklassifisert arbeider vil det måtte fremstå som uklart – og spesielt ved muntlige avtaler – hvilke plikter man faktisk har overfor "arbeidsgiveren".

Skattemessige konsekvenser

For arbeidstakeren vil klassifiseringen også gi økonomiske utslag. I regneeksempelet som vi skal se mer på i kapittel 10.3.1 i forbindelse med spørsmålet om provenytnyt for staten, ser vi at ved en lønnsinntekt på kr 456 838, betales det skatt på kr 91 274. Gitt samme timelønn for arbeidstaker og innleid ENK vil samme betaling utgjøre en næringsinntekt på kr 316 365 i eksempel 2, noe som fører til at ENK-et må betale en inntektsskatt på kr 95 689. Med andre ord overføres noe av skattestrykket fra virksomheten over på innehaver av ENK.

Som vi har sett på i kapittel 3.2 om betydningen av det skattemessige skillet lønn-næring, er det ulike plikter og rettigheter man har dersom inntekten blir klassifisert som næringsinntekt eller lønnsinntekt. Ved vanlige ansettelser er det arbeidsgiver som er ansvarlig for å rapportere inntekten og betale skatt på vegne av arbeidstakeren. Dersom ENK driver reell næringsvirksomhet blir de pliktig til å betale forskuddsskatt. Konsekvensene av å ikke betale forskuddsskatt er nødvendigvis ikke så store på kort sikt, sett fra innehaverens ståsted. Avhengig av hvor mye som innrapporteres som næringsinntekt på skattemeldingen og innbetalt forskuddsskatt, vil innehaver av ENK imidlertid kunne få en betydelig restskatt og betalingsproblemer når skatteoppgjøret er klart.



Spesielt om sårbare grupper

Utenlandske arbeidstakere kan være en sårbar gruppe som det kan være lettere å utnytte for en oppdragsgiver ved bruk av ENK. Dette skyldes først og fremst språkproblemer og manglende kunnskap om rettigheter og plikter i Norge. Organisasjonsformen ENK blir et ekstra hinder når myndighetene (skatt / arbeidstilsyn) skal kontrollere oppdragsgiver og arbeidsgiverpliktene. Se for eksempel rapport om arbeidslivskriminalitet i bygg- og anleggsbransjen fra 2020:

"I informasjonstilfanget er det eksempler på at utenlandske arbeidstakere blir registret med enkelt-personforetak (ENK) uten at de er klar over dette selv eller ikke forstår hva det innebærer. I noen tilfeller kommer dette som et resultat av identitetskrenkelse eller at arbeidsgiver selv insisterer og hjelper arbeidstakere i opprettelsen av virksomheten. Ved ett konkret eksempel opplyste en utenlandsk arbeidstaker overfor Arbeidstilsynet, i god tro, at han var arbeidstaker ved en virksomhet, selv om han i realiteten arbeidet som underleverandør gjennom sitt eget ENK. På den måten kan en arbeidsgiver unngå arbeidsgiveransvaret og unnlate å betale allmenngjort tariff lønn, sykelønn, feriepenger, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk." (Arbeidslivskriminalitet i bygg- og anleggsbransjen i Oslo og Viken - kriminelle aktører og utnyttelse av arbeidstakere, 2021)

Videre er det erfaringer fra rapporten Situasjonsbeskrivelse arbeidslivskriminalitet fra 2021: "Det er også eksempler på at arbeidstakere blir bedt om å etablere ENK, men hvor de i realiteten ikke styrer sine egne oppdrag, tidsbruk, arbeidsutførelse eller pris. A-krimsentret i Oslo har i en gjennomgang av 29 trusselaktører avdekket at bruk av ENK for å unngå arbeidsgiveransvar og redusere kostnader, skatter og avgifter er utbredt."

10.3 Samfunnsmessige konsekvenser

Feilklassifisering kan ha konsekvenser på samfunnsnivå og ikke bare for den enkelte arbeider/innehaver av ENK. I diskusjoner om feilklassifisering blir det ofte argumentert med at utfallet er provenynøytralt, noe vi ønsker å belyse nærmere. I tillegg har vi sammenlignet ubetalte skattekrav for ansatte i AS og innehavere av ENK i utvalget vårt. Vi vil også redegjøre kort for den generelle etterlevelsen blant ENK, effektivitet for samfunnet og risikoen for konkurransevridning i forbindelse med feilklassifisering.

10.3.1 Provenynøytralitet

For å se på de skattemessige konsekvensene av feilklassifisering har vi valgt å ta utgangspunkt i et eksempel. Se vedlegg 1 for mer detaljerte utregninger.

Et AS har inngått kontrakt på et byggeoppdrag til kr 1 000 000 eksklusive mva. Dette er det eneste oppdraget i 2020. Materialkostnader utgjør kr 400 000. Det tar ett netto årsverk å utføre jobben, dvs. 1 610 timer. Her antar vi at ett årsverk utgjør 1 750 timer, og trekker deretter fra et antatt sykefravær/permisjon på 8 prosent.

Eksempel 1:

- Selskapet bruker egen ansatt som har en timelønn på kr 196,50.
- Total lønnskostnad inkludert alle tillegg, arbeidsgiveravgift (AGA), pensjon etc. blir kr 456 838
- Årsresultat for selskapet: kr 1 000 000 - 400 000 - 456 838 = kr 143 162



- Skatt utgjør: $\text{kr } 143\,100 \times 22 \text{ prosent} = \text{kr } 31\,482$

Eksempel 2:

- Selskapet leier inn et ENK til kr 196,50 per time
- Årsresultat for selskapet: $\text{kr } 1\,000\,000 - 400\,000 - 316\,365 = \text{kr } 283\,635$
- Skatt utgjør: $\text{kr } 283\,600 \times 22 \text{ prosent} = \text{kr } 62\,392$

Eksempel 3:

- Selskapet leier inn et ENK til kr 230 per time
- Årsresultat for selskapet: $\text{kr } 1\,000\,000 - 400\,000 - 370\,300 = \text{kr } 229\,700$
- Skatt utgjør: $\text{kr } 229\,700 \times 22 \text{ prosent} = \text{kr } 50\,534$

Eksempel 4:

- Selskapet leier inn et ENK til kr 283,75 per time (= påslag 44,40 prosent og kostpris for ansatt i AS)
- Årsresultat for selskapet: $\text{kr } 1\,000\,000 - 400\,000 - 456\,838 = \text{kr } 143\,162$
- Skatt utgjør $\text{kr } 143\,100 \times 22 \text{ prosent} = \text{kr } 31\,482$

	AS		Lønns-taker	ENK		ENK	AS		Totalt
Eks #	Inntekts-skatt	AGA	Skatt	Skatt	Sum Skatt	Utg. mva	Inng. mva*	Utg. mva	Skatter/avgifter
1	31 482	56 084	91 274		178 840		-100 000	250 000	328 840
2	62 392			95 689	158 081	79 091	-179 091	250 000	308 081
3	50 534			115 570	166 104	92 575	-192 575	250 000	316 104
4	31 482			147 477	178 959	114 209	-214 209	250 000	328 959

* inng. mva på vareforbruk og fremmedtjenester fra ENK

Tabell 3 Eksempler skattemessige konsekvenser av feilklassifisering

Eksemplene over er en forenkling av virkeligheten. Likevel fungerer de godt som illustrasjon for hvilke provenymessige utslag vi får når AS (arbeidsgiver/oppdragsgiver) gjør forskjellige valg. Som det fremkommer av tabellen i kolonne "Totalt" er provenytapet for staten forholdsvis lite når man sammenligner det å leie inn ENK fremfor å ansette. Det er derfor nærliggende å konkludere med at rent provenymessig har det lite å si for det offentlige om arbeidsinntekten klassifiseres som lønn eller næringsinntekt.

Denne antakelsen blir bekreftet hvis vi sammenligner eksempel 1 og 4. Her ser vi at dersom AS som oppdragsgiver leier inn et ENK til samme timepris som faktisk timekostnad for en ansatt (timelønn + 44,40 prosent), vil AS ha samme kostnad slik at årsresultatet blir det samme. For den ansatte og ENK vil en slik løsning gi tilnærmet lik netto etter skatt (se nettobeløp for ansatt og ENK i vedlegg 1 – "Hva utgjør forskjellen på lønn/næring for ansatt – innleid ENK?").

Det er likevel noen forhold som peker mot at det er provenymessig nøytralt om et AS benytter ansatte eller leier inn ENK. Ser man på tilfeller der timeprisen på innleid av ENK ligger lavere enn faktisk timekostnad for en ansatt (timelønn + 44,40 prosent), vil AS få en lavere kostnad, dvs. høyere årsresultat. Samtidig vil innehaver av ENK-et få en lavere netto betaling etter skatt enn en ansatt ville fått (se nettobeløp for ansatt og ENK i vedlegg 1 – "Hva utgjør forskjellen på lønn/næring for ansatt – innleid ENK?"). Dette er tilfellet hvis man ser eksempel 1 opp mot eksempel 2 og 3. I kunnskapskontrollene hadde vi noen eksempler på nettopp dette, se eksempel 5, renhold – feilklassifisert i kapittel 6, men det er totalt sett nokså få tilfeller av dette.



Et annet forhold som taler mot provenynøytralitet er ubetalte skattekrav. I kapittel 10.3.2 omtaler vi at en andel på nesten 80 prosent av ENK-ene vi har kontrollert ikke har betalt alle skatter til forfallsdato. Når et ENK, helt eller delvis, ikke betaler alle skattekrav, faller mye av skattegrunnlaget bort. Staten ved Skatteetaten vil miste beløpet for skatt og avgift i de to kolonnene "ENK" i tabellen over, og det totale bildet blir dermed helt annerledes.

Skatteetaten har heldigvis gode rutiner for innkreving av ubetalte skatte- og avgiftskrav, noe som fører til at deler av disse beløpene blir betalt over tid. Det finnes imidlertid AS som leier inn et ENK der innehaver er utenlandsk statsborger, og som forsvinner ut av Norge når oppdraget er ferdig. I slike tilfeller vil innkreving av skatter og avgifter kunne bli vanskelig.

Som vi har sett i kapittel 3.6 om temaet utland, er det også et spørsmål om inntekten er skattepliktig til Norge eller ikke. Ved et ansettelsesforhold vil inntekten som oftest være skattepliktig til Norge fra dag én, men som selvstendig næringsdrivende må det gjøres en konkret vurdering i hvert tilfelle, da inntekten kan være skattepliktig til Norge fra dag én, etter en periode, eller ikke i det hele tatt.

Beregning provenytab for samfunnet

Tar vi utgangspunkt i eksempel 1 og 2 over ser vi at en årlig differanse i total skatt mellom å ha en ansatt og et ENK med samme timepris er kr 20 759 (kr 328 840 – kr 308 081) i skatt. Legger vi til grunn at det er like mye feilklassifisering blant alle ENK som vi har funnet i våre analyser (14,2 prosent) kan vi benytte denne informasjonen til å anslå omtrent hvor mye samfunnet potensielt kan tape på at AS kun benytter feilklassifiserte ENK mot at AS kun benytter ansatte. Merk at vi ikke vet hvor mange ENK i Norge som har solgt tjenester til AS. Forut for prosjektet undersøkte vi muligheten for å finne ut hvor mange ENK som selger tjenester til AS, men det viste seg imidlertid at det er svært utfordrende å komme frem til gode tall på dette. Det er derfor mye usikkerhet knyttet til de tallene vi presenterer her og det potensielle omfanget vi skisserer må derfor tolkes med forsiktighet.

Som nevnt i kapittel 2 er det i Enhetsregisteret per 2020 registrert 150 000 ENK som også er registrert i mva-registeret. Vi forutsetter her at dette er et representativt antall for antall aktive ENK. 14,2 prosent av 150 000 gir 21 300 ENK som muligens er feilklassifiserte i Norge i dag. Merk som nevnt at vi ikke vet hvor stor andel av ENK som selger tjenester til AS, fordi det dessverre ikke finnes noen god måte å identifisere hvor mange ENK som selger tjenester AS. Videre legger vi inn en forutsetning om at det i de fleste ENK kun er innehaver som jobber og at det ikke er ansatte, samt at lønnen er minstelønn for faglært, se forutsetning i eksempelet over. Med disse forutsetningene får vi et årlig tap på skatter og avgifter på kr 442 166 700 ved at oppdragsgiverne benytter feilklassifiserte ENK fremfor ansatte.

Andelen feilklassifisering på 14,2 prosent er basert på feilklassifisering i bransjene bygg og anlegg, transport og renhold. Det kan derfor diskuteres om tilsvarende andel kan benyttes når man ser alle bransjer i Norge under ett. Reduserer man andelen feilklassifisering til 10 prosent blir det årlige tapet på skatter og avgift på kr 311 385 000.

Anslaget over baserer seg på tapte skatter og avgifter dersom ENK betales minstelønn (196,50 kroner i timen), sammenlignet med en ansatt i et AS som utbetales samme sum i lønn. Basert på hva som er oppgitt i våre kontroller er det imidlertid sjeldent at ENK kun har minstelønn, og det er derfor grunn til å tro at det reelle provenytabet er mindre enn vi anslår her. De overnevnte anslagene kan likevel gi en pekepinn på hvor stort potensiale for provenytab det er dersom 14,2 prosent eller 10 prosent av alle aktive mva-registrerte ENK skulle være feilklassifisert. Anslagene forutsetter videre at både ENK og AS rapporterer og betaler det de skal, altså snakker vi over om et teoretisk provenytab (og med flere forbehold). Som vi skal se i de neste delkapitlene er det ikke alltid ENK betaler det de skal og vi må i tillegg ta forbehold om riktig innrapportering fra ENK. Oppdragsgivers tredjepartsopplysninger via RF-1321 er også viktig i denne sammenhengen.



10.3.2 Ubetalte skattekrav blant ansatte i AS og innehavere i ENK

I dette delkapittelet vil vi se på forskjellen i ubetalte skattekrav mellom ansatte i AS og ENK, som også inkluderer personlige ubetalte skattekrav på innehaver i ENK. I den første analysen har vi sett på alle ubetalte skatte- og avgiftskrav for alle ENK i Norge. I den andre analysen har vi sammenlignet alle ubetalte skattekrav for ansatte i AS og alle ubetalte skatte- og avgiftskrav for ENK som er del av kunnskapskontrollene.

10.3.2.1 Ubetalte skatte- og avgiftskrav for alle ENK i Norge

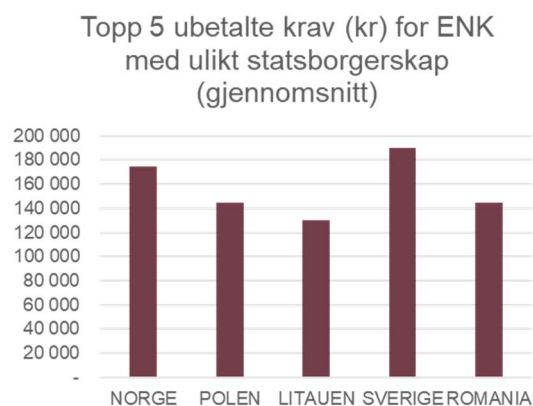
Dette delkapitlet omhandler ubetalte skatte- og avgiftskrav for alle ENK i Norge. Dataene som er brukt i denne analysen er hentet ut 03.09.2021. Vi har kun sett på sum av *forfalte* krav per denne datoen. Ubetalte skatte- og avgiftskrav viser derfor et øyeblikksbilde. Forskjeller i tidspunkt for skatteoppgjøret for ansatte og næringsdrivende, og i hvilken grad ubetalte skattekrav nedbetales i tiden etter forfall, kan ha en innvirkning på størrelsen på de ubetalte skattekravene. Dette har vi imidlertid ikke sett nærmere på.

Av tallene vi har hentet ut ser vi at ENK i Norge i snitt har kr 168 761 i ubetalte skattekrav. Det kan være mange forklaringer til at ENK ikke betaler skattekravene sine: ENK skal betale forskuddsskatt fire ganger i året, men noen ganger kan forskuddsskatten endre seg på slutten av året fordi budsjetteringen/beregningen av inntekt tidlig på året ikke viste seg å være korrekt. Dette kan føre til at skattekravene blir betydelig større enn ENK-et hadde lagt til grunn, og de får dermed en stor restskatt som de senere ikke klarer å betale. I tillegg er det viktig å nevne at dersom ENK-et ikke betaler forskuddsskatt til forfall, så forfaller hele kravet, altså forfaller alle fire terminene ved første betalingsovertredelse. Dette kan potensielt ha en stor påvirkning i størrelsen på ubetalte skattekrav. I tallene som er tatt ut har vi forsøkt å begrense denne innvirkningen ved å kun ta med krav som er forfalt ut ifra de opprinnelige forfallsdatoene for forskuddsskatten.

Vi har valgt å sortere ENK-ene med utgangspunkt i statsborgerskap på innehaver av ENK for å se om det har noe å si for beløpet på ubetalte skatte- og avgiftskrav. Innehavere av ENK i Norge har mange ulike statsborgerskap, men vi har valgt å se på topp 5 i størrelsen på skatte- og avgiftskrav. Vi har deretter beregnet et gjennomsnittlig skyldig beløp per statsborgerskap, gitt antall skyldnere per statsborgerskap.

Figur 26 viser at topp 5 av ubetalte skatte- og avgiftskrav, i gjennomsnitt og per statsborgerskap, ligger i intervallet kr 130 000 – kr 190 000. Innehavere av ENK med norsk statsborgerskap ligger ganske høyt i dette intervallet med et gjennomsnittlig krav på ca. kr 175 000. ENK der innehaver har statsborgerskap fra Polen, Litauen og Romania ligger lavere enn de med norsk statsborgerskap, mens ENK med innehaver fra Sverige ligger høyere.

Selv om vi finner visse ulikheter i gjennomsnittlige ubetalte skatte- og avgiftskrav per statsborgerskap, er ikke forskjellene mellom norsk og ikke norsk statsborgerskap på innehavere i ENK veldig store. Vi kan derfor ikke si at statsborgerskapet til innehaver i ENK har noe å si for størrelsen på ubetalte skatte- og avgiftskrav.



Figur 26 Topp 5 av ubetalte skatte- og avgiftskrav (kr) for ENK med utgangspunkt i statsborgerskap (gjennomsnitt)

Det kunne imidlertid vært interessant å se om fødelandet til innehaver av ENK ville gitt et annet resultat i forbindelse med ubetalte skatte- og avgiftskrav. Dette har imidlertid ikke vært en del av våre undersøkelser.



10.3.2.2 Ubetalte skattekrav for ansatte i AS og ENK i vårt utvalg

I denne analysen har vi tatt ut data på alle ansatte i AS-ene som vi har kontrollert i disse kunnskapskontrollene. Dataene om de ansatte har vi sammenlignet med data fra alle innehavere i ENK som ble valgt ut i våre kontroller, se kapittel 5.5.

Med utgangspunkt i de AS-ene vi har kontrollert i kunnskapskontrollene, samt de ENK-ene som er tilfeldig plukket ut, har vi undersøkt omfanget av ubetalte skattekrav for de ansatte i AS og ubetalte skatte- og avgiftskrav på innehaver i ENK per august 2021.

I disse tallene inngår alle ubetalte skattekrav som er registrert på ansatte i AS og som er registrert på innehaver i ENK, altså foretaket og innehaver. En viktig forskjell mellom de to gruppene vi ser på er at beregningene for ENK vil inneholde ubetalte mva-krav, mens dette ikke vil være tilfellet for ansatte i AS. Videre har vi kun sett på de som skylder beløp over kr 0, dvs. alle som har ubetalte krav på kr 1 eller mer. Tallene vil derfor ikke reflektere at enkelte personer kan ha negative verdier, noe som vil være tilfelle hvis personen/virksomheten har skatt eller avgiftskrav til gode.

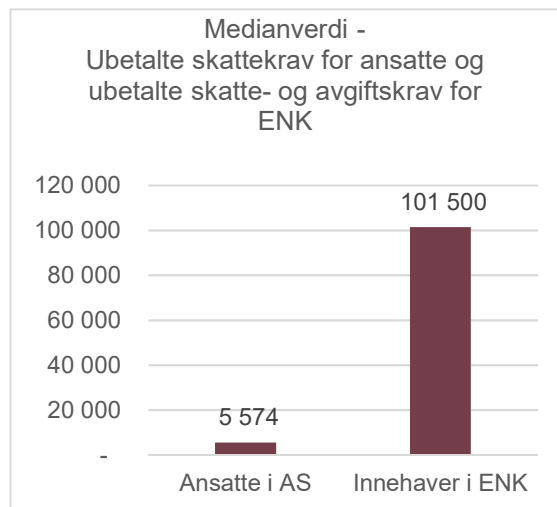
Den første beregningen vi har sett på i dette delkapitlet er hva som er forskjellen i ubetalte skattekrav mellom en ansatt i AS og skatte- og avgiftskrav for innehaver i ENK. Da vi ønsker å se bort fra ekstremverdier har vi her valgt å se på medianverdien av skattekrav per person.

Vår analyse viser at medianen av ubetalte skattekrav for ansatte i AS er kr 5 574, mens det samme beløpet for innehavere av ENK er kr 101 500. Gjennomgangen viser at ENK skylder 18 ganger mer enn en ansatt, altså at innehaver i ENK skylder ca. kr 96 000 mer enn en ansatt. Vår tolkning av dette er at innehaver av ENK ikke betaler skattekravene i like stor grad som lønsmottakere. Dette har selvfølgelig store konsekvenser for samfunnet som ikke får inn pengene sine, men som likevel må tilby innbyggerne velferdsgoder. Samtidig kan det skape konkurranse på ulike vilkår i møte med bedrifter som betaler kravene sine, mot de som ikke gjør det, da de som ikke betaler kravene sine vil ha en lavere kostnad.

En annen mulighet er at ENK til stadighet blir presset til å levere de samme tjenestene for lavere priser. Dette kan gjøre lønnsomheten i virksomheten dårligere slik at de ikke klarer å betale skatte- og avgiftskravene sine til forfall. Det kan også tenkes at innehavere av ENK med utenlandsk statsborgerskap av ulike årsaker bygger seg opp ubetalte skattekrav, men at de ender opp med å forlate Norge før de gjør opp for seg. Norge har ikke skatteavtaler med alle land, noe som kan gjøre innkreving av ubetalte skattekrav vanskelig.

Likevel mener vi at dette ikke kan forklare alt. I våre kunnskapskontroller har 77,3 prosent av innehaverne i ENK ubetalte skatte- og avgiftskrav. Dette tilsvarer 1 317 av totalt 1 704 ENK i utvalget. At en såpass høy andel av ENK har ubetalte skattekrav får først og fremst konsekvenser for individet, som vist i kapittel 10.2, men som vi har sett i dette kapitlet kan det også få samfunnsmessige konsekvenser.

For å få et mer nyansert bilde har vi også beregnet gjennomsnittlig ubetalte skattekrav per person. Her har vi lagt til intervaller på skyldige beløp, for å se på fordelingen mellom størrelsen på ubetalte skattekrav:



Figur 27: medianverdi av ubetalte skattekrav for ansatte i AS vi har kontrollert og skatte- og avgiftskrav for innehaver i ENK



Intervall - skyldig beløp	Antall skyldnere	Sum ubetalte skattekrav	Gjennomsnitt ubetalte skattekrav
1 - 60 000 kr	10 328	kr 93 495 958	kr 9 053
60 000 - 200 000 kr	931	kr 102 656 912	kr 110 265
200 000 - 1 000 000 kr	520	kr 212 471 804	kr 408 600
1 000 000 kr og over	53	kr 96 242 212	kr 1 815 891
SUM	11 832	kr 504 866 886	kr 42 670

Tabell 4 Gjennomsnittsberegning for ubetalte skattekrav fordelt på ansatte i AS

Intervall - skyldig beløp	Antall skyldnere	Sum ubetalte skattekrav	Gjennomsnitt ubetalte skattekrav
1 - 60 000 kr	366	kr 11 301 765	kr 30 879
60 000 - 200 000 kr	629	kr 71 364 546	kr 113 457
200 000 - 1 000 000 kr	280	kr 108 092 121	kr 386 043
1 000 000 kr og over	42	kr 68 621 724	kr 1 633 851
SUM	1 317	kr 259 380 156	kr 196 948

Tabell 5 Gjennomsnittsberegning for ubetalte skattekrav fordelt på innehavere av ENK

I utvalget vårt har vi 68 474 ansatte i AS og 1 704 ENK/innehavere av ENK. Som vi har sett tidligere har 77,3 prosent av alle ENK i vårt utvalg ubetalte skattekrav. Videre ser vi at det er 11 832 av 68 474 ansatte i AS som har ubetalte skattekrav. Det betyr at 17,3 prosent av alle ansatte i AS har ubetalte skattekrav. Analysen viser dermed at forskjellen i ubetalte krav mellom ENK og ansatte utgjør 60 prosentpoeng.

I analysen ser vi at gjennomsnittlig ubetalte skattekrav for en ansatt i AS er kr 42 670, mens for ENK utgjør dette beløpet kr 196 948.

Gjennomsnittsberegningen av utestående skattekrav viser for det første at 87,3 prosent (10 328/11 832) av de ansatte i AS skylder et beløp som er i det nedre intervallet vårt, altså under kr 60 000. Ser vi på tilsvarende tall for ENK ser vi at hovedvekten, 47,8 prosent (629/1 317), av ubetalte skattekrav ligger i det andre intervallet, kr 60 000 – kr 200 000. Det vi tolker ut fra denne analysen er at de fleste ansatte har lave ubetalte skattekrav sammenlignet med ENK.

Videre viser vår analyse at selv om størrelsen på utvalget av ansatte (68 474) er vesentlig større enn ENK (1 704), er det nesten tilsvarende antall personer i hver av de to populasjonene (53 mot 42) som skylder millionbeløp i ubetalte skattekrav. Totalt utgjør ubetalte skattekrav i millionklassen kun 0,08 prosent (53/68 474) for ansatte, mens tilsvarende tall for ENK er 2,46 prosent (42/1 704).

Oppsummering

Basert på begge analysene er differansen i ubetalte krav mellom ENK og ansatte i AS først og fremst at ansatte skylder vesentlig mindre enn innehavere av ENK. Ansatte i AS har gjennomsnittlig kr 154 278 (196 948-42 670) mindre i ubetalte skattekrav enn innehavere av ENK. Ser vi på median-analysen er det samme beløpet kr 95 926 (101 500-5 574) lavere for ansatte enn ENK.

Tredjepartsopplysninger, som for eksempel a-melding, kan brukes til forhåndsutfylling av skattemelding, og dermed bidra til å sikre høy etterlevelse av ubetalte skattekrav blant ansatte. Skatteetaten mottar i større grad tredjepartsopplysninger om ansatte i AS enn om næringsdrivende, og AS som arbeidsgiver må foreta



forskuddstrekk, noe som åpner for at næringsdrivende i større grad kan misligholde sine forpliktelser overfor Skatteetaten/samfunnet. For ansatte i AS er ikke dette like enkelt, ettersom Skatteetaten mottar a-melding og forskuddstrekk fra deres arbeidsgivere.

Som vi har sett i kapittel 9 er etterlevelsen på innsendingen av tredjepartsopplysninger via RF-1321 for ENK svært dårlig. Skatteetaten har overfor ansatte i AS mulighet til å foreta utleggstrekk, en mulighet som man i praksis ikke har overfor næringsdrivende, som vi skal se senere i kapittel 11.1.3. Disse momentene taler for at næringsdrivende i noen grad kan ha høyere risiko for å ha ubetalte skattekrav enn lønnsmottakere.

Innkrevning av ubetalte skattekrav hos ENK er for Skatteetaten en manuell og tidkrevende jobb, da man ikke kan foreta utleggstrekk i lønn. Dette innebærer derfor en stor kostnad for Skatteetaten og dermed også for samfunnet. Det kan av den grunn være problematisk dersom mange lønnsmottakere med høye ubetalte skattekrav går over til å drive ENK istedenfor å være ansatte i virksomheter. Samtidig er det viktig å påpeke at disse kunnskapskontrollene har tatt for seg lønnsmottakere og innehavere av ENK innenfor tre arbeidsintensive bransjer, der risikoen for a-krim er høyere enn i en del andre bransjer.

10.3.3 Levering av pliktige oppgaver

Graden av etterlevelse på levering av pliktige oppgaver for et ENK kan også fortelle oss noe om hvordan innehaver i et ENK forholder seg til sine plikter som selvstendig næringsdrivende. Under vil vi gå kort inn på hva som er pliktige skjema for et ENK og om disse blir levert innen fristen, samt at vi vil se litt på konsekvensene av lav etterlevelse på oppdragsgivers (AS) innsending av RF-1321.

Levering av pliktige skjema for ENK

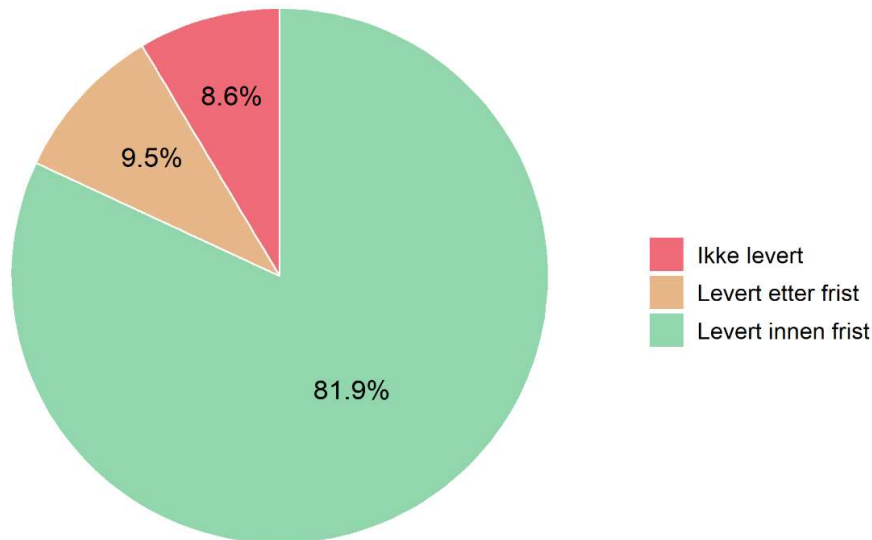
ENK-ene må levere skattemelding for personlig næringsdrivende (RF-1030) hvert år, de har ikke leveringsfritak (kan ikke bruke "stille aksept"). I tillegg må de, ved omsetning høyere enn kr 50 000, levere en næringsoppgave, og her finnes det flere mulige skjema som kan være riktige:

- Næringsoppgave 1 (RF-1175)
- Næringsoppgave 2 (RF-1167)
- Næringsoppgave 5 for foretak med begrenset regnskapsplikt og ikke-regnskapspliktige selskap med deltakerfastsetting
- Næringsrapport skatt

De aller fleste ENK i vårt utvalg har levert næringsoppgave 1, noen har levert næringsoppgave 2, ytterst få har levert næringsoppgave 5 og de resterende har ikke levert noen oppgave. Vi har undersøkt om ENK har levert sine oppgaver innenfor angitte frister per 27. august 2021. De aller fleste ENK har levert rettidig. Samtidig er det 9,5 prosent som ikke har levert innen fristen (men fremdeles levert) og 8,6 prosent som ikke har levert i det hele tatt (Figur 28 Rettidig levering av oppgaver for ENK - alle bransjer).



Har ENK-et levert oppgaver innen tiden?



Figur 28 Rettidig levering av oppgaver for ENK - alle bransjer

Selv om det store flertallet av ENK leverer oppgaver innen fristen, betyr ikke dette nødvendigvis at informasjonen i oppgavene er korrekt. I disse kunnskapskontrollene har vi ikke gått gjennom oppgaveleveringen for hvert ENK da dette hadde vært for ressurskrevende, gitt vår tidsplan.

Konsekvenser av lav etterlevelse på levering av RF-1321

I kapittel 9 ble det redegjort for graden av etterlevelse på innrapportering av skjemaet RF-1321. Analysene viste at ca. 54 prosent, altså over halvparten, av de opplysningspliktige i kunnskapskontrollene ikke leverte RF-1321. Den lave etterlevelsen får indirekte konsekvenser på deler av Skatteetatens oppdrag, slik som skjønnsfastsettelse. En høy etterlevelse på innrapportering av tredjepartsopplysninger via RF-1321 ville blant annet kunne gi gevinster i form av enklere og mer korrekte skjønnsfastsettelse når den skattepliktige ikke har levert skattemeldingen. Skjønnsfastsettelse av ENK er ofte vanskelig grunnet lite tilgjengelig informasjon, og da vil en bedre etterlevelse på innlevering av RF-1321 trolig kunne sikre et høyere, og mer korrekt, skattegrunnlag. I tillegg vil en økt etterlevelse trolig gjøre det enklere for Skatteetaten å gjennomføre mer målrettede kontroller og øke andelen kontrollhandlinger som er mulig å utføre på området.

I kapittel 3.7 ble historikken for RF-1321 omtalt, og her kom det frem at RF-1321 i 2015 ble skilt ut som egen oppgave fra lønnsrapportering for å styrke innsatsen mot skatteunndragelser og svart arbeid. Vi har ikke belegg for å påstå at den lave etterlevelsen av RF-1321 har økt omfanget av skatteunndragelser og svart arbeid, men graden av etterlevelse har trolig heller ikke bidratt til å redusere problemet.

10.3.4 Effektivitet

Regelverket på om man er ansatt eller selvstendig næringsdrivende har svakheter som gir uforutsigbarhet og skaper usikkerhet som følge av reglenes skjønnsmessige karakter. Som det fremkommer i kapittel 3.3, er det en rekke momenter som skal avgjøre om en person er selvstendig næringsdrivende, og disse momentene vil kunne tillegges ulik vekt i ulike sammenhenger. Vurderingen kan i en del tilfeller være vanskelig, og små endringer i faktum kan få stor betydning. Dette kan gi grunnlag for forskjellsbehandling.



Å daglig måtte forholde seg til kompleksiteten av regelverket slik det er i dag kan være kostbart, både for Skatteetaten og andre offentlige myndigheter, men først og fremst for næringslivet og for arbeiderne. Ingen vet hvor store de samfunnsøkonomiske kostnadene ved en komplisert og uoversiktlig skatterett er, men vi antar at kostnadene er betydelige.

Som nevnt tidligere er det en stor andel av AS som ikke har en skriftlig kontakt med ENK. Det kan da være ekstra vanskelig for Skatteetaten ved gjennomføring av kontroll og veiledning å vite hva som faktisk har blitt avtalt mellom partene. En skriftlig kontrakt kan forenkle vurderingen som skal gjøres. På den andre siden kan det være tidkrevende for AS og ENK å inngå skriftlige avtaler, spesielt for mindre og tidsavgrensede oppdrag. Skriftlig kontrakt kan imidlertid være med på å hindre konflikter og uforutsette kostnader for de næringsdrivende, forutsatt at kontrakten speiler de reelle faktiske forholdene.

Det er problematisk at regelverket kan skape forskjeller mellom oppdragsgivere som klarer å oppfylle minstekravene til å få godkjent bruken av ENK som reelt selvstendig næringsdrivende, mens andre som har nesten tilsvarende forhold kan bli tolket til å ikke være næringsdrivende. Både de næringsdrivende, de ansatte og samfunnet belastes med konflikter som er svært ressurs- og kostnadskrevende.

10.3.5 Konkurransesvridning

Bruk av feilklassifiserte ENK istedenfor ansatte kan gi en konkurransevidning til fordel for virksomhetene som omgår arbeidsgiveransvaret. Som vi har sett i regneeksemplene foran vil et AS som bruker ENK ha lavere kostnader til ansatte i form av arbeidsgiveravgift, feriepenger, forsikringer og pensjon. Dette kan føre til at disse AS-ene kan tilby lavere priser for oppdrag til sine oppdragsgivere og dermed vinne anbudskonkurranser over AS som klassifiserer ansatte riktig.

Dette kan i sin tur føre til at bedrifter som driver med ansatte må nedbemanne og/eller snu virksomheten over til å bruke ENK slik at de kan konkurrere på like vilkår. Dette har vi blant annet sett i *eksempel 5, renhold – feilklassifisert*, hvor daglig leder opplyste under kontrollen at de hadde ansatte tidligere, men har gått over til å benytte ENK "**fordi de var ikke konkurransedyktige på pris**". Et annet tilsvarende eksempel fra renholdsbransjen er følgende:

I 2019 fikk et kemnerkontor en henvendelse fra et firma som lurte på muligheter for omorganisering slik at de i renholdsvirksomheten sin kunne gå fra å ha ansatte til å engasjere selvstendig næringsdrivende. De spurte om det var greit at en konkret ansatt velger å opprette et enkeltpersonforetak, og de engasjerer den tidligere ansatte som selvstendig næringsdrivende. Virksomheten refererte til at konkurrenter som også var organisert slik – helt uten ansatte. Bakgrunnen for henvendelsen var at virksomheten ved en eventuell kontroll ville slippe å bli stilt ansvarlig som arbeidsgiver. Henvendelsen ble oversendt Skatteetaten, som svarte med en generell henvisning til hva som gjelder for ansatte og selvstendig næringsdrivende.

Konsekvensene for samfunnet ved denne konkurransevidningen er at det er dyrere for AS å ha ansatte enn å kun ha ENK. Dette betyr i prinsipp at det er mer lønnsomt å drive med ENK, noe som fører til at det blir konkurranse på ulike vilkår mellom de to selskapene og at de ansatte på sikt vil miste sin faste ansettelse fordi AS som driver med kun ENK vil kunne få flere av oppdragene.



En annen konsekvens er at der sluttresultatet eller produktet som leveres er det samme, så vil [prisbevisste forbrukere](#) ofte velge de som tilbyr laveste pris. Dersom forbrukeren kjøper varer eller tjenester ut fra pris alene så kan man være med på å bygge opp under bedriftene som driver i gråsonen eller bevisst feilklassifiserer lønn som næring, og man gjør det vanskelig for seriøse bedrifter å konkurrere med disse. Dette påvirker ikke bare hva staten får inn av skatt og avgift, men det kan også påvirke arbeidsmarkedet for seriøse bedrifter, som må si opp ansatte fordi de ikke kan konkurrere på pris med tilsvarende leverandører.

10.4 Oppsummering – konsekvenser av feilklassifisering

Som en oppsummering av kapittelet om konsekvenser kan man si at det først og fremst er faren for utnyttning av arbeidstakere og sosial dumping, skattejuks og innkrevingsproblemer som gjør feilklassifisering av ENK til et problem og en a-krimrisiko. I et bredere perspektiv har risikoen for feil og uklar klassifisering med dagens regler en rekke uheldige konsekvenser, både for effektiviteten i forvaltningen og i næringslivet.

Det er ikke organisasjonsformen ENK som sådan som er problematisk, men konsekvensene av de som bevisst eller ubevisst feilklassifiseres som ENK, enten skatterettslig og/eller arbeidsrettslig. Organisasjonsformen blir i alle tilfeller et ekstra hinder når myndighetene (skatt / arbeidstilsyn) skal kontrollere virksomheten og arbeidsgiverpliktene.

10.5 Mulige årsaker til feilklassifisering

Arbeidsgruppen har prøvd å se på mulige årsaker til at det blir gjort feilklassifisering av lønn som næringsinntekt. Dette kapitlet baserer seg ikke på innhentet data fra kunnskapskontrollene, men på erfaringer fra arbeidet med kunnskapskontrollene og diskusjoner i arbeidsgruppen. Vi mener det er naturlig å gjøre et skille mellom de som bevisst og ubevisst gjør feil. Det er likevel nærliggende å anta at man vil se hele spekteret blant de som feilklassifiserer; fra forsettlig lovbrudd, som ett ytterpunkt, og til feilklassifisering som skyldes unnskyldelige misforståelser som et annet ytterpunkt.

Bevisst feilklassifisering

Minimering av kostnader kan være et incentiv for flere virksomheter til bevisst å omgå reglene. Et AS kan benytte innleide ENK fremfor ansatte for å unngå arbeidsgiveransvaret, og også arbeidsmiljølovens krav til for eksempel arbeidstid og overtidsbetaling. Som regneeksempelet i kapittel 10.3.1 viser, vil det for et AS bety et høyere årsresultat dersom de benytter et innleid ENK med en timepris som er lavere enn kostpris for en ansatt, fremfor en ansatt.

Det er imidlertid ikke bare AS-et som kan være interessert i å feilklassifisere inntekten, ENK-et kan også ønske det. I kapittel 10.3.2 har vi sett at en stor andel ENK har ubetalte skatte- og avgiftskrav, og at kravene er høyere enn for ansatte. Basert på denne kunnskapen kan det tenkes at det finnes en del arbeidere som ønsker å være ENK for å unngå utleggstrekk i lønn, og at dette kan motivere en del personer til å gå fra å være lønnsmottakere til å opprette ENK.

Ubevisst feilklassifisering

Det er en mulighet for at innehaver av ENK ikke kjenner til sine rettigheter og plikter, eller hva det innebærer å være selvstendig næringsdrivende. Det samme kan gjelde på oppdragsgiversiden. Dette kan også være en årsak til feilklassifisering. Som det fremkommer i kapittel 3.2 og 3.3, og ved gjennomføring av kunnskapskontrollene, ser vi at regelverksforståelsen kan være en utfordring for mange som driver AS og ENK. Det er mange momenter som skal gjennomgås i vurderingen av om man er selvstendig næringsdrivende eller ikke. Det er også ulike vurderinger i skatteretten og arbeidsretten. Selv om skattereglene tilsier at man er selvstendig næringsdrivende, så er det ikke sikkert at dette blir spillet i forholdet mellom partene arbeidsrettslig.



Det kan også tenkes at innehaver av ENK ønsker den friheten man ofte har ved å være selvstendig næringsdrivende, sammenlignet med å være fast ansatt, og ikke har tenkt over om man oppfyller kravene som næringsdrivende.

11. Hva kan gjøres med problemet?

11.1 Innledning og oversikt over kapittelet

I gjennomføringen av prosjektets kunnskapskontroller har vi innhentet ny kunnskap for å belyse temaet "*Feilklassifisering av lønn som næringsinntekt*". Denne nye kunnskapen har gitt oss et godt utgangspunkt for å se hvilke utfordringer som eksisterer på området. Like viktig som å være klar over utfordringene, er at vi også har skaffet oss et utgangspunkt for å se hvilke mulige løsninger som finnes. Det ligger ikke direkte i prosjektets mandat å jobbe videre med mulige løsninger på risikoen for feilklassifisering. Vi ønsker likevel å dele noen tanker og ideer om hva som kan gjøres med problemet og håper at dette kapittelet kan være en god innledning til en diskusjon i ulike fagmiljøer om mulige tiltak og løsninger.

Vi har valgt å sortere innspillene slik at vi først tar for oss mulige endringer i regelverket, deretter ser vi nærmere på hva et utvidet samarbeid med andre etater kan bidra til før vi til slutt omhandler hva Skatteetaten selv kan gjøre på området.

11.1 Kan noe gjøres med regelverket?

11.1.1 Grensen lønn-næring

I kapittel 2.2 ble det redegjort for hvilke forslag Fougner-utvalget har kommet med i NOU 2021: 9 "*Den norske modellen og fremtidens arbeidsliv*". Med bakgrunn i problemstillingene i denne rapporten er det interessant å lese forslagene som fremkommer i utredningen. Arbeidsgruppen foreslår at det undersøkes nærmere om forslaget til utvalgets flertall om ny definisjon av arbeidstakerbegrepet, samt tilhørende momentliste, også burde ha noe å si for skatteretten og den skatterettslige vurderingen ved feilklassifisering.

Det er på det rene at hensynet bak den arbeidsrettslige vurderingen er forskjellig fra den skatterettslige vurderingen, men det er likevel ulike elementer som kan være aktuelle også for den skatterettslige vurderingen. Blant annet er det interessant at utvalgets flertall legger til grunn at det ved tvil om klassifisering skal legges til grunn et arbeidstakerforhold. Med dagens regelverk vil det i en skatterettslig vurdering bli konkludert med næring dersom det oppstår tvil. I tillegg er det også foreslått at det skal være oppdragsgivers ansvar å sannsynliggjøre at det foreligger et selvstendig oppdragsforhold. I dag ligger denne bevisbyrden på den enkelte arbeider.

Videre er det foreslått en endring i momentene som ligger til grunn for vurderingen av om en person skal klassifiseres som ansatt eller oppdragstaker. Her er det av særlig interesse at flertallet toner ned betydningen av det å stille med eget utstyr og driftsmidler (se mer nedenfor). I en skatterettslig vurdering er det et viktig moment om oppdragstaker stiller med betydelige driftsmidler selv, og svaret vil ofte bidra til å trekke i den ene eller andre retningen.

Vi ser flere fordeler ved å harmonisere og forenkle regelverket arbeidsrettslig og skatterettslig når det gjelder grensen mellom lønn og næring. Etter vår oppfatning bør lovgiver se på forenkling av det skattemessige skillet mellom lønn og næring. Slik vi ser det kan forbedringspotensialet og den samfunnsøkonomiske gevinsten være betydelig, se kapittel 10.3. Et slikt regelverksprosjekt trenger ikke å innebære nevneverdige provenymessige effekter eller betydelige materielle endringer. Hensikten bør først og fremst være å fjerne unødvendige komplikasjoner og forsøke å lage en mer pedagogisk og enkel skatteregel. Forhåpentligvis vil det – sammen med presisering av arbeidstakerbegrepet i arbeidsmiljøloven – kunne bidra til at det Fougner-



utvalget kaller "gråsonen" blir mindre, med andre ord at andelen personer som er et sted mellom arbeidstaker og oppdragstaker blir lavest mulig. Videre vil det kunne redusere behovet for tidkrevende og prosessdrivende kontroller for Skatteetaten. Man kan også se for seg at en harmonisering av regelverket vil gi en gevinst i form av færre klager til skatteklagenemnda og færre tvister i rettsapparatet.

I tillegg er det spennende å se hvilke grep som er gjort i USA i forbindelse med ABC-testen, som også er omtalt av Fougner-utvalget. ABC-testen ser ut til å ha en rekke fordeler. Basert på omfanget av feilklassifisering vi har funnet gjennom prosjektet, og de negative konsekvenser dette har, kan det være verdt å se mer på ABC-testen i forbindelse med en eventuell revisjon av regelverket skatterettslig og hvordan gjeldende rett fremstilles i retningslinjer (Skatte-ABC) mv..

Samlet sett er det interessante forslag som fremkommer i utredningen om fremtidens arbeidsliv, og som arbeidsgruppen mener burde undersøkes nærmere med tanke på det skatterettslige skillet mellom å være ansatt og oppdragstaker.

Spesielt om betydningen av større driftsmidler

Vi har flere eksempler fra vårens kontroller i transportbransjen der spørsmålet om ENK-et stiller med egen spesialinnredet varebil har fått avgjørende betydning i helhetsvurderingen:

Eksempelsak fra transport

I prosjektet ble det gjennomført kontroll i et transportselskap. I kontrollen vurderte vi to ENK der begge innehaverne var innleide sjåfører med egen bil. Det ble konkludert med at utbetalinger fra AS var korrekt klassifisert som næringsinntekt, og det ble lagt betydelig vekt på at ENK-ene stilte med egen bil. Dette på tross av stor grad av styring, ledelse og kontroll. Kontraktene AS hadde med ENK-ene hadde også flere likhetstrekk med ordinære arbeidsavtaler og inneholdt blant annet bestemmelser om "antrekk og personlig hygiene", "arbeidstid", "sykdom/ fravær", "oppsigelse". Dette sitatet er illustrerende for hvordan sjåførene ble fulgt opp av oppdragsgiveren:

*"Transportøren oppfordres til å se representativ ut med rent tøy.
Dette innebærer at også hår og eventuelt skjegg er velfrisert".*

Her er det interessant å legge merke til at dersom flertallets forslag til lovendring i NOU om fremtidens arbeidsliv blir vedtatt, ville innehaver i disse ENK-ene antakelig blitt ansett som arbeidstakere, arbeidsrettslig. Se denne uttalelsen fra NOU-en på side 208: "*Hvem av partene som stiller med arbeidsrom og utstyr mv., er etter flertallets vurdering i utgangspunktet mindre veiledende for om det foreligger skjevhet eller avhengighet, og er dessuten egnet til å tilpasses i avtalevilkårene. [...] Det at arbeidspersonen stiller med noe enkeltstående utstyr selv, for eksempel varebil eller sykkel innenfor bud og transport, bør etter flertallets vurdering imidlertid ikke alene være nok til at personen kan anses selvstendig i denne sammenheng.*"

11.1.2 RF-1321 "Betalinger til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted"

Resultatene av kunnskapskontrollene i dette prosjektet viste at etterlevelsen på innlevering av skjemaet RF-1321 totalt sett var på ca. 43 prosent, se kapittel 9. Vårt utvalg av AS og ENK var basert på et tilfeldig utvalg, og det er derfor grunn til å anta at etterlevelsen i hele populasjonen er tilsvarende. Med bakgrunn i



dette litt nedslående resultatet har vi gjort oss noen tanker om hva som kan undersøkes nærmere for å bedre etterlevelsen i fremtiden. RF-1321 skal i dag kun innrapporteres for ENK uten fast forretningssted. Basert på dagens teknologiske utvikling, samt koronasituasjonen med mye hjemmekontor, kan det være en tanke å vurdere om skillet mellom fast/ikke fast forretningssted burde viskes ut og at innrapportering burde foretas uavhengig av dette. Den opplysningspliktige vil da kunne behandle alle selvstendig næringsdrivende på samme måte.

Innføringen av a-ordningen i 2015 medførte en forenkling og samordning av arbeidsgivers rapportering av inntekt og ansatte. Ordningen har vært en suksess, både for det offentlige og for næringslivet. RF-1321 ble før innføringen av a-ordningen innberettet i kode 401 i Lønns- og trekkoppgaven, altså sammen med lønnsrapporteringen. Det bør diskuteres om rapporteringen av RF-1321 igjen skal være en del av lønnsrapporteringen, denne gangen i a-ordningen. En mer automatisert innsending enn dagens løsning vil spare tid og trolig oppleves enklere for den opplysningspliktige, samt at det vil ha mange positive effekter, som for eksempel å øke muligheten for sanntidskontroller og sikre en mer korrekt skattefastsetting og dermed effektivisere innkrevingen.

En annen rapporteringsløsning som nå er sendt på høring, gjelder [ny salgs- og kjøpsmelding](#). Dette forslaget gjelder plikt for bokføringspliktige virksomheter og offentlige virksomheter til å gi opplysninger om den enkelte salgs- og kjøpstransaksjon med andre næringsdrivende. Rapporteringen skal foretas samtidig med mva-meldingen, altså annen hver måned, men i en annen løsning. Det som skal rapporteres med den foreslåtte løsningen vil trolig ikke kunne identifisere hva som er betalinger til selvstendig næringsdrivende, men det kan være verdt å se nærmere på en utvidelse og sammenheng her. En eventuell utvidelse av den foreslåtte salgs- og kjøpsmeldingen vil være sammenlignbart med vårt innspill om utvidelsen av a-ordningen.

11.1.3 Utleggstrekk

Den innhentede kunnskapen har også vist oss at ca. 77 prosent av ENK-ene har ubetalte skatte- og avgiftskrav. En arbeidsgiver er pålagt å nedlegge utleggstrekk i lønnen dersom en arbeidstaker har ubetalte skatte- og avgiftskrav, se skattebetalingsloven § 14-4 og § 14-5 med tilhørende forskrift. Det er i samme lov også nevnt at det er mulig å nedlegge utleggstrekk i godtgjørelse for arbeid eller oppdrag utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. I dag er det imidlertid i praksis mer komplisert å benytte utleggstrekk for selvstendig næringsdrivende, da det kan være vanskelig å vite hvem som til enhver tid er oppdragsgiver. Her kunne det vært interessant å se på hvordan en eventuell inkludering av RF-1321 i a-ordningen kunne muliggjort bedre løsninger for utleggstrekk knyttet til selvstendig næringsdrivende. Dette ville trolig skaffet innkreivingsmiljøene et bedre verktøy, og kanskje bidratt til at flere skyldige krav blir betalt.

11.2 Samarbeid med andre etater

Det eksisterer i dag flere samarbeidsarenaer for offentlige etater, eksempelvis a-krimsenterne og Servicesenter for utenlandske arbeidstakere (SUA). De utgjør en viktig brikke i bekjempelsen av a-krim.

Hvis man forutsetter at flertallets forslag i NOU om fremtidens arbeidsliv blir vedtatt, ser vi for oss noen scenarier for hvordan allerede etablerte samarbeid og arbeidsformer kan benyttes til å utvikle og dele informasjon om reglene på området på en enklere og mer forståelig måte. Vi har allerede nevnt ABC-testen som benyttes i USA for å veilede borgerne om forskjellen mellom å være ansatt og oppdragstaker, arbeidsrettslig (men også skatterettslig i visse stater). Brosjyren som er laget til dette formålet kan være til ettertanke og inspirasjon for norske myndigheter og etater. Dersom man også i Norge får på plass et mer enhetlig regelverk arbeidsrettslig og skatterettslig, vil det være et godt og naturlig utgangspunkt for at vi kan utvikle vår egen nasjonale ABC-test for veiledningsformål. Uavhengig av om flertallets lovendringsforslag blir



vedtatt – og uavhengig av om det blir en tilsvarende revisjon av det skatterettslige skillet lønn-næring – bør man vurdere om det er mulig å forenkle fremstillingen av gjeldende skatterett, for eksempel i Skatte-ABC.

SUA, a-krimssenterne og Skattepatroljen er daglig i kontakt med mange av de personene som trenger denne informasjonen og kan av den grunn være viktige bidragsytere til å spre informasjon.

Informasjon på nettsidene til [SUA](#):

Usikker på om du driver næringsvirksomhet?

Hvis du kun jobber for ett foretak, ikke bruker eget utstyr og ikke er ansvarlig for det endelige resultatet, er du sannsynligvis arbeidstaker og ikke næringsdrivende. Arbeidstakere har krav på lønn og feriepenger fra arbeidsgiveren sin. [Les mer om rettighetene du har som arbeidstaker](#).

Hvis du tror at du er arbeidstaker, men har blitt bedt om å starte foretak, kan du ta kontakt med Arbeidstilsynet på telefon (+47) 73 19 97 00, [chat](#), [Facebook](#) eller ved å sende e-post til svartjenesten@arbeidstilsynet.no

11.3 Skriftlige avtaler

Erfaringer fra kunnskapskontrollene tilsier at en mindre andel av ENK (kun 1 av 5) har skriftlig avtale med oppdragsgiver. Manglende skriftlig avtale kan få uheldige konsekvenser for både oppdragsgiver og oppdragstaker, men kanskje spesielt for oppdragstaker i et forhold der oppdragsgiver er den sterke part. Videre gjør manglende skriftlig avtale det mer komplisert og tidkrevende for Skatteetaten å foreta en korrekt klassifisering av utbetalingene fra AS til ENK i en kontrollsituasjon. Skatteetaten må i slike tilfeller primært benytte uttalelser fra partene som kilde til faktum, noe som kan føre til at det er vanskelig å se hele bildet.

Basert på innhentet kunnskap i dette prosjektet synes vi det hadde vært interessant å starte en diskusjon rundt bruk av skriftlige avtaler i et oppdragsgiver-/oppdragstakerforhold. I forlengelsen av dette kan man se for seg at Skatteetaten og Arbeidstilsynet fremover kan oppfordre både oppdragsgivere og oppdragstakere til økt bruk av skriftlig avtale, slik at det i større grad vil være etterprøvbart hva som er avtalt.

11.4 Hva kan Skatteetaten gjøre?

11.4.1 Veiledning

Skatteetaten tilbyr [kurs for nye næringsdrivende](#). Informasjon om kursene sendes ut en gang i måneden til nyetablerte ENK og til AS uten revisor. ENK/AS må selv melde seg på disse kursene. Kursene holdes enten som Webinar, men også fysisk i Oslo, Bergen, Trondheim, Stavanger, Kristiansand, Bodø og Tromsø. I tillegg til disse kursene står det mye informasjon på skatteetaten.no, både på norsk og engelsk, og det er laget flere videoer på norsk om temaene etablere virksomhet, rapporteringsplikt, forskuddsskatt, bokføring og mva. I den første videoen som omhandler etablering av virksomhet forklares det hva som menes med næringsvirksomhet, at det skal drives for egen regning og risiko, skal ha et visst omfang og varighet, og at man skal være egnet til å gå med overskudd.

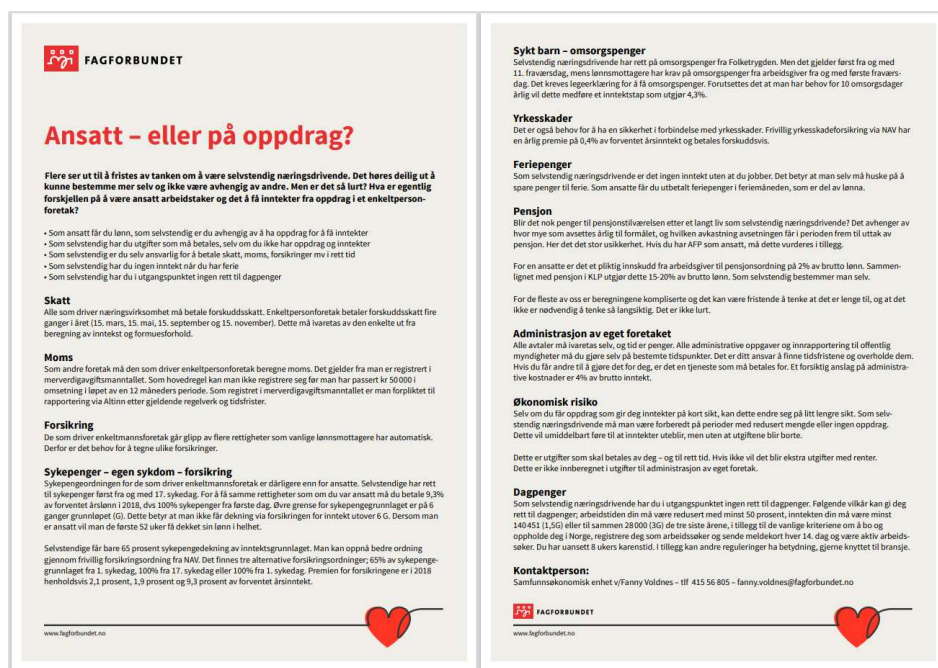
Det finnes allerede mye informasjon som er rettet mot privatpersoner og næringsdrivende på skatteetaten.no. Spørsmålet er om det kunne vært enda mer tilgjengelig enn det det er i dag. En del av informasjonen er oversatt til engelsk, men videoene som er lagt ut som veiledning til næringsdrivende ligger kun på norsk. Det kunne kanskje vært lurt at også disse var tilgjengelig på engelsk, eller andre språk som for eksempel polsk, rumensk, litauisk eller russisk.



Innsats lønn-næring 2021

Skatteetaten har også en egen [veileder for å finne ut om man er næringsdrivende](#). Denne er begrenset til å gjelde for de som selger varer og tjenester, blogger, driver med e-sport eller utleie i små skala. Denne veilederen er ikke så treffende for ENK/bransjer vi har sett på i prosjektet, og det kunne kanskje vært en idé at denne kunne blitt utvidet til å gjelde flere problemstillinger enn det den gjør i dag.

Et spørsmål er også i hvilken grad Skatteetaten (og andre etater) bør informere bredere om konsekvensene av valget mellom ansettelse eller ENK – et eksempel på slik veiledning er utarbeidet av Fagforbundet, med [brosjyren "Ansatt eller på oppdrag?"](#):



Figur 29 Veiledning Fagforbundet

11.4.2 Kontroller

Først og fremst så håper vi at ny innhentet kunnskap fra vårt arbeid vil bidra til at de risikobaserte kontrollene på området vil bli mer målrettet i fremtiden, og at Skatteetaten i disse kontrollene vil treffe flere AS og ENK som foretar feilklassifiseringer. For Skatteetaten er risikobaserte kontroller viktig i det segmentet der faren for skatte- og avgiftsunndragelse er størst. De fleste skattepliktige ønsker imidlertid å etterleve dagens lovverk, og da trengs andre tiltak enn kun kontroller.

I henhold til mandatet til prosjektet så har ikke arbeidsgruppen mulighet til å gjennomføre oppfølgingskontroller av de kunnskapskontrollene hvor vi har konkludert med feilklassifisering. Vi forutsetter imidlertid at oppfølgingskontroller blir satt på dagsorden i 2022, slik at vi kan sjekke om de AS-ene som har fått påpekt feilklassifisering har innrettet seg etter de føringene vi har kommet med.

Ut fra det som fremkommer i kontrollene vi har gjennomført, så er det tydelig at det skjer feilklassifisering av lønn som næringsinntekt. Det kan også tenkes at dette er tilfellet i andre bransjer enn bygg og anlegg, transport og renhold. For Skattepatruljen som driver med stedlig kontroll av flere ulike bransjer, så kan det være aktuelt å være spesielt oppmerksom på denne problemstillingen, veilede de som kontrolleres og drive med videre kunnskapsbygging om temaet. Dette kan gjøres ved for eksempel en mindre justering av intervjukjemaet som benyttes av Skattepatruljen.



11.4.3 Modernisering av merverdiavgiftsområdet (MEMO)

I 2019 startet Skatteetaten med modernisering på mva-området, og dette er planlagt ferdigstilt i løpet av 2023. Ny registreringsløsning for mva-pliktige er allerede ferdigstilt.

Som nevnt tidligere ble det i forbindelse med kontrollgjennomføringen innhentet Samordnet registermelding for ENK som var registrert i mva-registeret. I flere tilfeller samsvarte ikke informasjonen som stod i Samordnet registermelding med hva som ble avdekket i kontrollen. Det var også flere ENK som var registrert i mva-registeret som ikke skulle vært det, fordi de ikke driver selvstendig næringsvirksomhet.

I kunnskapskontrollene vi nå har gjennomført har vi kun sett på tre bransjer, men vi ser her at det er flere ulike vurderinger som gjøres på bakgrunn av bransje. Ved registrering i mva-registeret legges det liten vekt på bransje, men for fremtiden burde det kanskje stilles bransjespesifikke spørsmål ved registreringen, eller kjøres ulike løp for oppfølging eller kontroll spesifisert på bransje. I kontrollene vi har gjennomført skiller renhold seg spesielt ut med størst andel av feilklassifiseringer, og det bør vurderes om denne bransjen skal følges tettere opp enn andre bransjer.

I den nye løsningen legges det opp til egendeclarering på registreringstidspunktet og så vil dette følges opp i ettertid med kontroll. Det vil ofte være enklere å ta en vurdering av om det drives næringsvirksomhet eller ikke etter at man har sett hva som blir levert i mva-meldingene. Dette er en naturlig tilnærming når man skal vurdere grensen mellom næring og hobby, men så lenge man får inn faktiske opplysninger bør det være mulig å gjennomføre kontroller av grensen mot lønn allerede på registreringstidspunktet eller kort tid etter.

I kapittel 8 er det gjennomført en kjennetegnsanalyse på hva som kjennetegner ENK der utbetalingene er feilklassifisert. Det kan kanskje være av interesse for MEMO-prosjektet å se nærmere på denne analysen når man skal finne ENK som trenger en ekstra oppfølging med veiledningstiltak eller kontroll.

I den nye løsningen er spørsmål om avgiftspliktig omsetning fjernet, men ENK må bekrefte at de driver selvstendig næringsvirksomhet. Det kan stilles spørsmålsteget ved om veiledningen som ligger i den nye løsningen er god nok for at et ENK skal kunne vurdere selv om de er næringsdrivende eller ikke. I virksomhetsvurderingen er ofte faktum utfordrende og selv mindre endringer i faktum kan få betydning for klassifiseringen.

11.4.4 Videre kunnskapsbygging

Kunnskapskontrollene fra prosjektet forteller oss om forekomsten av feilklassifisering i den perioden vi har kontrollert innenfor bransjene bygg og anlegg, transport og renhold. I denne kunnskapskontrollen har vi, som redegjort for i kapittel 5.2 *Populasjon og utvalg*, benyttet en rekke kriterier for å definere hvilke AS som skulle utgjøre populasjonen, altså den gruppen av virksomheter vi ønsket å si noe om. Våre funn, både når det gjelder omfang av feilklassifisering og kjennetegn, er kun beskrivende for den gruppen AS som møter kriteriene vi har anvendt for å definere populasjonen. Dette vil si at våre funn er begrenset til de tre bransjene vi har kontrollert. Forekomsten av feilklassifisering kan være annerledes i andre bransjer. Det er behov for nye kunnskapskontroller om man ønsker å lære mer om feilklassifisering i andre bransjer enn de tre vi har kontrollert som en del av dette prosjektet.

I prosjektet har vi også benyttet andre avgrensinger enn bransje for å definere populasjonen. Vi har blant annet lagt inn et krav om at AS må ha rapportert mellom 350 000 og 100 000 000 kroner på post 4500 Fremmedytelse og underentreprise i skattemeldingen. Dette var et krav vi inkluderte for å øke sannsynligheten for at vi trakk ut AS som faktisk hadde kjøpt tjenester av ENK. Det kan imidlertid være at andre beløpsgrenser på fremmedytelser ville gitt andre funn. Det kan også være slik at andelen



feilklassifiserte ville vært lavere dersom vi ikke definerte populasjonen som AS som har kjøpt tjenester fra ENK som tilhører egen bransje.

Det kan også være interessant å undersøke videre de variablene vi har identifisert som kjennetegn på feilklassifiserte ENK også er gjeldende i andre bransjer og segmenter. Det kan her særlig være interessant å se videre på de kjennetegnene vi ikke har kunnet bekrefte at har en signifikant effekt i våre analyser. Dette gjelder variablene for om innehaver er født i Norge, oppgir å kjenne sine rettigheter og har ekstern regnskapsfører.

Dersom feilklassifisering er et tema som Skatteetaten ønsker å fokusere på også fremover, noe vi mener det er gode grunner for, kan det være hensiktsmessig å gjennomføre flere kunnskapskontroller der man fokuserer på andre bransjer og vurderer andre kriterier for å få mer kunnskap om feilklassifisering i andre segmenter. Det kan også ha stor verdi å foreta nye kontroller i bransjene bygg og anlegg, transport og renhold på et senere tidspunkt. Det vil også være naturlig å følge opp spesielt de virksomhetene som har fått bokføringsmerknad om at de har gjort feil, se kapittel 11.4.2 over, for å se om de har innrettet seg riktig. Til sammen vil dette gi oss innsikt i om forekomsten av feilklassifisering har endret seg eller holder seg på samme nivå over tid og om kunnskapskontroller bidrar til å bedre etterlevelsen til kontrollerte virksomheter.



12. Definisjoner og forklaringer på nøkkelord

A-krim / Arbeidslivskriminalitet: "Arbeidslivskriminalitet innebærer handlinger som bryter med norske lover om lønns- og arbeidsforhold, trygde, skatter og avgifter, gjerne utført organisert, som utnytter arbeidstakere eller virker konkurransevridende og undergraver samfunnsstrukturen." (Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet, 2021)

D-nummer: "I Norge bruker vi identitetsnummer for å identifisere innbyggere. En rekke offentlige og private virksomheter krever [...] et norsk identitetsnummer for å få tilgang til deres tjenester. Det finnes to ulike typer identitetsnummer: d-nummer og fødselsnummer. Et fødselsnummer består av 11 sifre, hvor de 6 første sifrene viser fødselsdato. Et d-nummer består også av 11 sifre, men er midlertidig." (skatteetaten.no, 2021)

Enkeltpersonforetak: "næringsvirksomhet som drives for en enkelt persons regning og risiko. Innehaveren [...] har alene et ubegrenset ansvar for virksomhetens forpliktelser, det vil si at kreditorene kan søke dekning i alt innehaveren eier dersom det er nødvendig for å få dekning. Det kan ikke åpnes særskilt konkurs i et enkeltpersonforetak; det er i tilfelle innehaveren personlig som slås konkurs. Et enkeltpersonforetak kan ikke overdras til en annen person." (Store norske leksikon, 2021)

Feilklassifisering: Begrepet "feilklassifisering" betyr for vårt formål at oppdragsgiver og/eller oppdragstaker fremstår utad og forholder seg til offentlige myndigheter og til hverandre som om oppdragstakeren driver en reell selvstendig næringsvirksomhet, mens realiteten er at forholdet arbeidsrettslig og/eller skatterettslig er et arbeidsforhold (eventuelt frilans, mer om det under). Feilklassifisering har dermed både en arbeidsrettslig side og en skatterettslig side. Rettsreglene som regulerer hva som er riktig klassifisering har svært mange fellestrekk, men må behandles hver for seg.

Frilanser: "En frilanser mottar betaling for enkeltstående oppdrag uten å være fast eller midlertidig ansatt hos den de utfører arbeidet for, men trenger ikke å være selvstendig næringsdrivende. [...] Skattemyndighetene bruker ikke begrepet frilanser, men lønsmottaker eller selvstendig næringsdrivende. Begrepet frilanser benyttes derimot av NAV når det gjelder sosiale rettigheter etter folketrygdloven for de som mottar lønn." (altinn.no, 2021)

Kunnskapskontroll: Kunnskapskontroller er systematiske og tilfeldige kontroller, som har kunnskapsbygging som formål. Undersøkelseskontroller har også som formål å bygge kunnskap om en bransje eller et tema, men kunnskapskontroller skiller seg fra øvrige undersøkelseskontroller ved at de skal gjennomføres i relativt stor skala og helst gjentas over tid.

Minstelønn: "Selv om det ikke er noen generell minstelønn i Norge, er det innført minstelønn i enkelte bransjer for å hindre at utenlandsk arbeidskraft får dårligere lønns- og arbeidsvilkår enn det som er vanlig i Norge." [...] "Tariffnemnda kan bestemme at en landsomfattende tariffavtale skal gjelde for alle arbeidstakere i en bransje – såkalt allmenngjøring. Dette gjør Tariffnemnda ved å vedta allmenngjøringsforskrifter for de ulike bransjene. Disse forskriftene fastsetter hva som er allmenngjort fra tariffavtalene som for eksempel regler om minstelønn. Allmenngjøring skjer kun i bransjer der det er dokumentert at utenlandske arbeidstakere kan få dårligere lønns- og arbeidsvilkår enn det som er normalt i bransjen." (arbeidstilsynet.no, 2021) se mer om minstelønn i bransjene transport, renhold og bygg/anlegg under kapittel 4.

Populasjon: En populasjon er en gruppe individer som har noe til felles og som vi ønsker å finne ut noe om. I en kunnskapskontroller kan dette for eksempel være alle AS i en bransje eller alle ENK i Norge.



Proveny: Benyttes her i betydningen statens inntekter; skatte- og/eller avgiftsproveny.

RF-1321: Et Altinn-skjema som heter "Betaling til selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted". Alle næringsdrivende oppdragsgivere som har kjøpt tjenester fra selvstendig næringsdrivende uten fast forretningssted i inntektsåret skal levere opplysninger om dette til Skatteetaten.

Selvstendig oppdragstaker: "Med selvstendige oppdragstakere forstås enkeltpersoner som uten egne ansatte utfører arbeid for en virksomhet uten å være arbeidstaker. Noen selvstendige har også ansatte som arbeider for seg. Begrepene selvstendige, selvstendig næringsdrivende, selvstendige oppdragstakere og frilansere benyttes til dels om hverandre i forskningslitteraturen og i ulike kartlegginger. Det kan derfor være krevende å sammenstille kunnskapsgrunnlaget. I relasjon til arbeidsmiljøloven, er imidlertid selvstendig oppdragstaker brukt som et samlebegrep på alle enkeltpersoner som faller utenfor lovens arbeidstakerbegrep." (NOU 2021: 9 s. 106)

SUA-kontor: Servicesenter for utenlandske arbeidstakere. Et samarbeid mellom Arbeidstilsynet, Politiet, Skatteetaten og UDI. På SUA-kontoret kan man ordne alt som trengs for å jobbe i Norge.

Tredjepartsopplysninger: Det går frem av skatteforvaltningsloven kapittel 7 hvilke tredjeparter som uoppfordret har plikt til å levere ulike opplysninger om skattepliktige til Skatteetaten. RF-1321 (definert over) er et eksempel på tredjepartsopplysninger. I tillegg har arbeidsgivere, banker, forsikringsselskap, boligselskap, boligsameier, barnehager, frivillige organisasjoner mv. slik opplysningsplikt. Informasjonen fra tredjepartsopplysningene benyttes blant annet til forhåndsutfylling av skattemeldingen og til kontrollformål.

Utvalg: Et utvalg er en del av en populasjon. I kunnskapskontroller kan vi som regel ikke kontrollere alle vi er interessert i, derfor trekker vi ut et utvalg av disse som vi undersøker.

Forkortelser:

AS = Aksjeselskap

ENK = Enkeltpersonforetak

NUF = Norsk avdeling av utenlandsk foretak

NOU = Norges offentlige utredninger

Rt. = Rettstidende

13. Kilder

Offentlige utredninger

NOU 2020: 9. (2021). *Den norske modellen og fremtidens arbeidsliv. Utredning om tilknytningsformer og virksomhetsorganisering*.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-nou-2021-9-den-norske-modellen-og-fremtidens-arbeidsliv-utredning-om-tilknytningsformer-og-virksomhetsorganisering/id2863672/?expand=horningsnotater>

NOU 2017: 4. (2017). *Delingsøkonomien – muligheter og utfordringer*.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-4/id2537495/>

Rapporter

A-krimssenteret i Oslo. (2021). *Arbeidslivskriminalitet i bygg- og anleggsbransjen i Oslo og Viken - kriminelle aktører og utnyttelse av arbeidstakere*.
https://www.politiet.no/globalassets/dokumenter/ostakrim/akrim_byggrapport.pdf

A-krimssenteret i Oslo og Akershus. (2019). *Arbeidslivskriminalitet i transportbransjen – varebilsegmentet*.
https://www.politiet.no/globalassets/akrim_transport.pdf

EDAG – Elektronisk Dialog med Arbeidsgivere (udatert). *Rapport fra arbeidsgruppen*.
https://www.regjeringen.no/contentassets/c8101339368148caba88fc1b9b60d099/arbeidsgrupperapport_edag_swn.pdf

Eggen, F. W., Gottschalk, P., Nymoen, R., Ognedal, T., & Rybalka, M. (2017). *Analyse av former, omfang og utvikling av arbeidslivskriminalitet* (Fafo Østforum Rapport 69/2017).
<https://fafoestforum.no/index.php/publikasjoner/item/analyse-av-former-omfang-og-utvikling-av-arbeidslivskriminalitet>

Grimsby, G., Eide, L. S., & Grünfeld, L. A. (2016). *Organisering av arbeidsliv – Forskjeller i skatt og tilgang på velferdsgoder* (Memon Rapport 55/2016). <https://www.memon.no/wp-content/uploads/2016-55-Organisering-av-arbeidsliv.pdf>

Nergaard, K. (2018). *Tilknytningsformer i norsk arbeidsliv* (Fafo-rapport 38/2018).
<https://www.fafo.no/zoo-publikasjoner/fafo-rapporter/item/tilknytningsformer-i-norsk-arbeidsliv-sluttrapport>

Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningscenter. (2020). *Situasjonsbeskrivelse a-krim 2020*.
<https://www.okokrim.no/getfile.php/4632632.2528.kitjs7bwisslml/NTAES+Rapport+Situasjonsbeskrivelse+2020-web.pdf?&force=1>

Strøm, M., & von Simson, K. (2020). *Atypisk arbeid i Norge, 1995–2018: Omfang, arbeidstakervelferd og overgangsrater*. (Institutt for samfunnsforskning, Rapport 13/2020).
file:///C:/Users/m94356/Downloads/Atypisk%20arbeid%20i%20Norge%201995-2018_2020-13.pdf

Litteratur

Berg-Rolness, G. (2009). *Inntekt av virksomhet: virksomhetsbegrepet i skatteretten*. Gyldendal akademisk.

Carré, F. (2015). *Dependent contractor misclassification*. Economic Policy Institute.

Folkvord, B., Furuseth, E., Ferdowsi, S., & Gjems-Onstad, O. (2018). *Norsk bedriftsskatterett*. Gyldendal.

Fougner, J. (2016). *Organisering av arbeidskraft – adgangen til tilpasning*. I H. B. Anderssen og T. Bråthen (Red.), *Moderne forretningsjus III*. Fagbokforlaget.

Regjeringen. (revidert 8. februar 2021). *Strategi mot arbeidslivskriminalitet*.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/17f35b6>



[naringsdrivende/skattemelding-og-skatteoppgjør/skatteplikt/](#)

Skatteetaten. (udatert). *Norsk identitetsnummer*.
<https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/norsk-identitetsnummer/derfor-trenger-du/>

Skatteetaten. (udatert). *Fast driftssted – utenlandsk aksjeselskap*.
<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/utenlandsk/utenlandsk-aksjeselskap/skattemelding-og-skatteoppgjør/fast-driftssted/>

Skatteetaten. (udatert). *Kildeskatt på lønn for utenlandske arbeidstakere*.
<https://www.skatteetaten.no/person/utenlandsk/skal-du-arbeide-i-norge/skattekort/kildeskatt-pa-lonn/>

Skatteetaten. (2020). *Rettledning for utfylling og innlevering av tredjepartsopplysninger om betalinger til selvstendig næringsdrivende*.
<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/rapportering-og-bransjer/tredjepartsopplysninger/andre-bransjer/betalinger-til-s-n/rettledning/>

Skatteetaten. (udatert). *Kurs for nye næringsdrivende*.
<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/ny-som-naringsdrivende/kurs/>

Skatteetaten. (udatert). *Er jeg næringsdrivende?*.
<https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/er-jeg-naringsdrivende/>

Skatteetaten. (2021). *Forslag om opplysningsplikt om salgs- og kjøpstransaksjoner*.
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/horing/er/opplysningsplikt-salgs-og-kjopstransaksjoner/>

Skatteetaten. (udatert). *Arbeidslivskriminalitet*.
<https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/om-oss/arbeidslivskriminalitet/>

Skattedirektoratet. (2021). *Skatte-ABC 2021*.
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/gjeldende/>

SSB. (2017). *Ny sentralitetsindeks for kommunene*.
<https://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/ny-sentralitetsindeks-for-kommunene>

SSB. (2020). *Oppdatering med 2020-kommuner Sentralitetsindeksen*.
<https://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/sentralitetsindeksen.oppdatering-med-2020-kommuner>

SSB. (2020). *Økt arbeidsinnvandring i fjor*.
<https://www.ssb.no/befolkning/artikler-og-publikasjoner/okt-arbeidsinnvandring-i-fjor>

Sticos (2016). *Gammel LT-kode 401 – ny innrapportering*.
<https://www.sticos.no/fagstoff/kategori/skatt/gammel-lt-kode-401-ny-innrapportering>

Sticos (2015). *Betalinger til selvstendig næringsdrivende*.
<https://www.sticos.no/fagstoff/categoryid/21/categoryname/skatt/betalinger-til-selvstendig-naeringsdrivende>

Store norske leksikon. (2021). *Avtalefrihet*.
<https://snl.no/avtalefrihet>

Store norske leksikon. (2021). *Odds ratio*.
https://snl.no/odds_ratio

Store norske leksikon. (2021). *Enkeltpersonforetak*.
<https://snl.no/enkeltpersonforetak>

Servicesenter for utenlandske arbeidstakere (2021). *Slik starter og driver du et foretak i Norge*.
<https://www.sua.no/informasjon-til-naeringsdrivende/>

Udir. (2021). *Registreringsbevis for EU/EØS-borgere*. <https://www.udi.no/ord-og-begreper/registreringsbevis-for-eueos-borgere/>

14. Vedlegg

Vedlegg 1 – Utrekninger av effekter lønn eller næringsinntekt av Ivar Rød

Hva koster en arbeidstaker i 2020?

Eksempel 1

UTGANGSPUNKT FOR BEREGNINGEN:			KOMMENTARER
Lønn pr. time		196,50	Minstelønn bygg ufaglært
Årsverk		1750 timer	
Hellig-/høytidsdager		8 dager	
Ferie		21 dager	

GRUNNLAG	PROSENT	KOSTNAD	SKATTER OG AVGIFT	KOMMENTARER
Timelønn 1750 timer		343 875	91 274	Skattegrunnlag: inntekt - minstefradrag
Helligdagsgodtgj. 60 t		11 790		
Feriepenger	10,2	36 278		10,2 % eller 12 %, avhengig av om ferien er i henhold til ferielovens minstekrav eller om det er avtalt 5 ukers ferie. For arbeidstakere over 60 år er satsen henholdsvis 12,5 eller 14,3 %
Arbeidsgiveravgift	14,1	55 264	55 264	Varierer fra 0 % (Deler av Troms og Finnmark fylke) til 14,1 %. Det skal beregnes arbeidsgiveravgift av både lønn og feriepenger.
Pensjonskostnader (OTP, innskuddsbasert ordning, 2 %)	2	5 812		Innskuddsbasert pensjonsordning, der minimumskravet er 2 % av lønnen mellom 1 og 12 G som den enkelte arbeidstaker mottar i løpet av innskuddsåret. (Beregningsgrunnlag: kr 391 943 - 101 351 (1 G) = kr 290 592)
Arbeidsgiveravgift av pensjonskostnadene, 14,1 %	14,1	819	819	Gjelder pensjon
Yrkesskadeforsikring		3 000		Pris kan variere betydelig med risiko for skader i aktuell bransje
Totalt		456 838	147 357	

Beregning av påslag lønn:

Feriepenger	36 278
Pensjonskostnader	5 812
Arbeidsgiveravgift	56 084
8 hellig-/ høytidsdager	11 790
8 % sykefravær/permisjoner	27 510
Yrkesskadeforsikring	3 000
	140 474

Hjelpeberegninger:

$343\,875 + 11\,790 = 355\,665$ --- $355\,665 \times 10,2\% = \underline{36\,278}$
 $391\,943 - 101\,351 (1G) = 290\,592$ --- $290\,592 \times 2\% = \underline{5\,812}$
 $343\,875 + 11\,790 + 36\,278 + 5\,812 = 397\,755$ --- $397\,755 \times 14,1\% = \underline{56\,084}$
 $8 \times 7,5\,t = 60\,t$ --- $60t \times 196,50\,kr/t = \underline{11\,790\,kr}$
 $1\,750\,t \times 8\% \text{ fravær} = \underline{140\,t}$ --- $140t \times 196,50\,kr/t = \underline{27\,510\,kr}$

Fakturerbare /produktive timer:

Årsverk	1 750
8 % sykefravær/permisjoner	-140
	1 610

Faktisk lønnskostnad for selskapet:

Timelønn	196,50
Påslag: kr 140 474 : 1 610 t	87,25
Lønnskostnad for firmaet	283,75

Påslag timelønn 44,40 %

Påslaget er avhengig av hvor stort sykefravær/permisjoner og yrkesskadeforsikring som legges inn i kalkylen.



Innsats lønn-næring 2021

Innleie av ENK

Hva sitter innehaver av ENK igjen med etter skatt?

Eksempel 2

GRUNNLAG		KOMMENTARER
Timespris	196,50	Minstelønn bygg ufaglært
Fakturerbare timer	1 610	Årsverk 1 750 t - 8 % sykefravær/perm. = 1 610 timer
Omsetning	316 365	
Kostnad næring	-3 000	Yrkesskadeforsikring
Kostnad næring	-4 153	Innskuddsbasert pensjonsordning, med 2 % av inntekt mellom 1 og 12 G som innskudd. (Beregningsgrunnlag: kr 309 000 - 101 351 (1 G) = kr 207 649)
Næringsinntekt	309 212	
Utg. mva 25%	79 091	

Kostnad for oppdragsgiver: **kr 316 365**

Skatt 2020 ved næringsinntekt kr 309 212: kr 95 689
Innehaver har igjen etter skatt: kr 309 212 - kr 95 689 **kr 213 523**

Eksempel 3

GRUNNLAG		KOMMENTARER
Timespris	230	
Fakturerbare timer	1 610	Årsverk 1 750 t - 8 % sykefravær/perm. = 1 610 timer
Omsetning	370 300	
Kostnader næring	-3 000	Yrkesskadeforsikring
Kostnader næring	-5 213	Innskuddsbasert pensjonsordning, med 2 % av inntekt mellom 1 og 12 G som innskudd. (Beregningsgrunnlag: kr 362 000 - 101 351 (1 G) = kr 260 649)
Næringsinntekt	362 087	
Utg. mva 25 %	92 575	

Kostnad for oppdragsgiver: **kr 370 300**

Skatt 2020 ved næringsinntekt kr 362 087: kr 115 570
Innehaver har igjen etter skatt: kr 362 087 - kr 115 570 **kr 246 517**

Eksempel 4

GRUNNLAG		KOMMENTARER
Timespris	283,75	kr 196,50 + 44,40 % påslag = kr 283,75
Fakturerbare timer	1 610	Årsverk 1 750 t - 8 % sykefravær/perm. = 1 610 timer
Omsetning	456 838	
Kostnader næring	-3 000	Yrkesskadeforsikring
Kostnader næring	-6 893	Innskuddsbasert pensjonsordning, med 2 % av inntekt mellom 1 og 12 G som innskudd. (Beregningsgrunnlag: kr 446 000 - 101 351 (1 G) = kr 344 649)
Næringsinntekt	446 945	
MVA 25%	114 209	

Kostnad for oppdragsgiver: **kr 456 838**

Skatt 2020 ved næringsinntekt kr 446 945: kr 147 477
Innehaver har igjen etter skatt: kr 446 945 - kr 147 477 **kr 299 468**

Hva utgjør forskjellen på lønn/næring for ansatt - innleid ENK?

	Aksjeselskapet/ oppdragsgiver		Ansatt				Enkeltpersonforetak		
Eksempel	Kostnad	Timelønn	Brutto lønn	Skatt	Netto	Timepris	Næringsinntekt	Skatt	Netto
1	456 838	196,50	391 943	-91 274	300 669				
2	316 365					196,50	309 212	-95 689	213 523
3	370 300					230,00	362 087	-115 570	246 517
4	456 838					283,75	446 945	-147 477	299 468



Vedlegg 2 – Antall ENK som er kontrollert per AS fordelt på bransje.

Bransje	Antall ENK kontrollert per AS			
	1 ENK	2 ENK	3 ENK	Total
Bygg og anlegg	199 (45,5%)	127 (29,1%)	111 (25,4%)	437 (100,0%)
Transport	134 (39,2%)	106 (31,0%)	102 (29,8%)	342 (100,0%)
Renhold	48 (55,8%)	18 (20,9%)	20 (23,3%)	86 (100,0%)

Vedlegg 3 – Variabler benyttet i regresjonsanalyse

Innehaver: Født i Norge	Om innehaver av ENK er registrert med Norge som fødeland.
Samsvarende fødeland	Dette er en variabel som sammenligner om innehaver av ENK har samme fødeland som personen som var daglig leder eller styreleder i AS-et i 2020. I de tilfellene der mer enn en person har vært styreleder eller daglig leder i AS-et i løpet av 2020 har vi undersøkt om noen av de personene som har hatt disse posisjonene i 2020 har hatt samme fødeland som ENK-et. Vi undersøker kun samsvar dersom ENK er født i et annet land enn Norge.
Innehaver: Norsk statsborger	Variabelen angir om innehaveren av ENK har norsk statsborgerskap eller ikke.
Samsvarende statsborgerskap	Denne variabelen indikerer om innehaver av ENK har samme statsborgerskap som minst en av personene som har vært daglig leder eller styreleder i løpet av 2020 det kontrollerte AS-et ENK-et har solgt tjenester til. Vi har her kun undersøkt om det er et slikt samsvar blant de innehaverne som har et annet statsborgerskap enn norsk.
Samlet omsetning ENK	Samlet omsetning i ENK i 2020.
Samlet omsetning i AS	Samlet omsetning i AS i 2020.
Antall ansatte i AS	Antall ansatte i AS.
Samlede ubetalte skattekrav ENK	Samlet sum av eventuelle ubetalte skattekrav registrert på ENK per 13. august 2021.
Ekstern regnskapsfører ENK	Om ENK er registret med en ekstern regnskapsfører eller ikke.
Rettidig levering av oppgaver	Om ENK har levert inn pliktige oppgaver før fristen, etter frist eller ikke levert i det hele tatt.
Kjenner rettigheter	I spørreskjemaet som ble sendt ut til ENK som en del av kontrollene ble alle ENK spurt om hvor godt de opplever å kjenne sine rettigheter og plikter som ENK?". For variabelen <i>kjenner rettigheter</i> har vi gruppert alle innehavere av ENK som har svart at de kjenner sine rettigheter "svært godt" eller "godt".
Alder	Alder på innehaver av ENK.
Kjønn	Hvilket kjønn innehaver av ENK har.
Tidligere næringsdrivende	Om innehaver av ENK har vært næringsdrivende tidligere eller om dette er innehavers første virksomhet.



Innsats lønn-næring 2021

Sentralitetsindeks	Om AS/ENK er registrert i av de mest, middels eller minst sentrale kommunene i landet. Sentralitet defineres med utgangspunkt i SSBs sentralitetsindeks. Basert på scoren på sentralitetsindeksen grupperes ENK inn i en av tre grupper: - Mest sentrale kommuner (Verdi på sentralitetsindeksen fra minimum 890 og høyere) - Middels sentrale kommuner (Verdi på sentralitetsindeksen fra 776 til og med 889) - Minst sentrale kommuner (Verdi på sentralitetsindeksen som er lavere enn 776). I analysen av kjennetegn på AS som feilklassifiserer har vi sett på hvor sentral kommunen AS-et er registrert i, men i analysen av kjennetegn på ENK med feilklassifisert næringsinntekt har vi benyttet hvor sentral ENK sin forretningskommune er.
Skatteregioner	Hvilken tidligere skatteregion ENK er registrert med forretningsadresse i: - Skatt Sør - Skatt Øst - Skatt Vest - Skatt Midt-Norge - Skatt Nord I analysen av kjennetegn på AS som feilklassifiserer har vi benyttet hvilken region AS er registrert i, men i analysen av kjennetegn på ENK med feilklassifisert næringsinntekt har vi benyttet hvilken region ENK er registrert i.
Bransje	Om ENK og AS tilhører bransjen bygg og anlegg, transport eller renhold.
Timelønn	Hvor mye ENK fakturerer per time, fordelt på 8 kategorier: - Under 200 kroner - Fra og med 200 kroner til 250 kroner - Fra og med 250 kroner til 300 kroner - Fra og med 300 kroner til 350 kroner - Fra og med 350 kroner til 400 kroner - Fra og med 400 kroner til 450 kroner - Fra og med 450 kroner til 500 kroner - 500 kroner eller mer Denne variabelen er kun relevant for ENK som har oppgitt at de fakturerer på timesbasis.

**Vedlegg 4 – Variabler som har en signifikant sammenheng med feilklassifisering.**

I dette vedlegget presenteres estimater på hvor mye oddsen for å være feilklassifisert påvirkes av forklaringsvariablene våre. Tabellen under angir hvor mye forklaringsvariablene som har en signifikant effekt på feilklassifisering påvirker oddsen for å være feilklassifisert. Estimaten som presenteres i modellen er fra en analyse der de 17 første forklaringsvariablene fra vedlegg 3 inngår. Estimaten som gjengis her er altså effekten av hver av disse forklaringsvariablene, kontrollert for påvirkningen fra alle de andre variablene i analysen. I tabellen presenteres estimater på hvor mye oddsen for å være feilklassifisert endrer seg ved en enhets økning på hver av forklaringsvariablene (egenskapene), når alle de andre forklaringsvariablene har verdi 0.

Tabell – Resultater fra regresjonsanalyse (1334 ENK)

Forklaringsvariabel	Oddsrate	Konfidensintervall
Samsvarende fødeland	3.118	(2.169, 4.067)
Innehaver: Norsk statsborger	0.381	(-0.452, 1.214)
Samlet omsetning i ENK (per 100.000)	0.904	(0.877, 0.931)
Alder - 30 til 49 år	0.376	(-0.1950, 0.947)
Alder - 50 år og over	0.227	(-0.354, 0.809)
Bransje: Renhold	2.241	(1.597, 2.886)
Bransje: Transport	1.694	(1.294, 2.093)

Estimatene er basert på en analyse av samtlige av de kontrollerte ENK-ene der vi har nødvendig informasjon på alle forklaringsvariablene. Dette utgjør totalt 1334 ENK. Odds er den antatte "sannsynligheten for at en gitt hendelse skal inntreffe *i forhold* til sannsynligheten for at den ikke skal inntreffe" ([Store norske leksikon 2021](#)). Oddsrate er forholdet mellom to odds – i dette tilfellet om ENK er feilklassifisert eller ikke. En oddsrate under 1 vil si at sannsynligheten for feilklassifisering synker, mens en oddsrate over 1 vil si at sannsynligheten for at et ENK er feilklassifisert stiger. Konfidensintervall er et usikkerhetsestimat. Vi kan anta at den sanne oddsrate ligger et sted mellom øvre og nedre konfidensintervall.

Forklaring av variabler:

Verdier på variabel samsvarende fødeland:

0= Innehaver av ENK er født i Norge eller ulikt fødeland på innehaver av ENK og styreleder og daglig leder i AS.

1= samsvarende fødeland

Verdier på variabel Innehaver: Norsk statsborger:

0=Innehaver av ENK er ikke norsk statsborger

1=Innehaver av ENK er norsk statsborger

Samlet omsetning i ENK (per 100.000):

Angir den samlede omsetningen i ENK per 100 000 kroner.

Alder:

Dummykodet variabel med tre kategorier: Under 30 år, 30 til 49 år og 50 år og over.

Under 30 år er referansekategori.



Bransje:

Dummykodet variabel med tre kategorier: Bygg og anlegg, transport og renhold.

Bygg- og anlegg er referansekategori.

Tabell – Resultater fra regresjonsanalyse av ENK som fakturerer per time (360 ENK)

Forklaringsvariabel	Oddsrate	Konfidensintervall
Timepris ENK	0.554	(0.381, 0.727)

Estimatene er basert på en analyse av samtlige av de kontrollerte ENK-ene som både har fakturert med timespris og som vi har nødvendig informasjon på for de andre forklaringsvariablene. Dette utgjør totalt 541 ENK. Odds er den antatte "sannsynligheten for at en gitt hendelse skal inntreffe *i forhold* til sannsynligheten for at den ikke skal inntreffe" ([Store norske leksikon 2021](#)). Oddsrate er forholdet mellom to odds – i dette tilfellet om ENK er feilklassifisert eller ikke. En oddsrate under 1 vil si at sannsynligheten for feilklassifisering synker, mens en oddsrate over 1 vil si at sannsynligheten for at et ENK er feilklassifisert stiger. Konfidensintervall er et usikkerhetsestimat. Vi kan anta at den sanne oddsrate ligger et sted mellom øvre og nedre konfidensintervall.

Forklaring av variabel:

Variabelen timepris ENK angir hvor mye ENK rapporterer å fakturere per time.

ENK deles inn i 8 kategorier basert på hvor mye de fakturerer per time. Variabelen behandles som en kontinuerlig variabel med verdier fra 1 til 8:

1. Under 200 kroner
2. Fra og med 200 kroner til 250 kroner
3. Fra og med 250 kroner til 300 kroner
4. Fra og med 300 kroner til 350 kroner
5. Fra og med 350 kroner til 400 kroner
6. Fra og med 400 kroner til 450 kroner
7. Fra og med 450 kroner til 500 kroner
8. 500 kroner eller mer