

NOU

Norges offentlige utredninger **2009:4**

Tiltak mot skatteunndragelser

Norges offentlige utredninger 2009

Seriens redaksjon:
Departementenes servicesenter
Informasjonsforvaltning

1. Individ og integritet.
Fornyings- og administrasjonsdepartementet.
2. Kapital- og organisasjonsformer i sparebank-
sektoren mv.
Finansdepartementet.
3. På sikker veg.
Samferdselsdepartementet.
4. Tiltak mot skatteunndragelser.
Finansdepartementet.

NOU

Norges offentlige utredninger **2009: 4**

Tiltak mot skatteunndragelser

Utredning fra Skatteunndragelsesutvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon 1. juni 2007.
Avgitt til Finansdepartementet 24. februar 2009.

ISSN 0333-2306
ISBN 978-82-583-1004-1

Lobo Media AS

Til Finansdepartementet

Skatteunndragelsesutvalget ble opprettet ved kongelig resolusjon 1. juni 2007. Etter mandatet skal utvalget i hovedsak gjennomgå regler og muligheter for opplysninger og kontroll i skatte- og avgiftssystemet, og komme med forslag til regelendringer og andre tiltak på disse områdene for å styrke innsatsen mot skatteunndragelser. Utvalget legger med dette fram sin utredning og forslag. Utredningen inneholder enkelte dissenser.

Oslo 24. februar 2009

Ellen Mo
leder

Knut Erik Omholt	Guro Glærum Kleppe	Gry Nilsen
Hans-Petter Aas	Solveig Pedersen	Anne-Karine Tverråen
Ellen Mulstad	Børre Pettersen	Geir Kjetil Finneide
Harald Brandsås	Helge Aarseth	Britt Inger Ileby
Helge Lindrup	Jan-Egil Kristiansen	

Hilde Slupphaug
Edgar Jensen
Morten Løkken

Innhold

1	Innledning og sammendrag	11	3.4	Undersøkelser av kjøp av svart arbeid og opplevd oppdagelsesrisiko	40
2	Mandat og sammensetning	14	3.4.1	Innledning	40
2.1	Oppnevning og mandat	14	3.4.2	Norsk undersøkelse om privates kjøp av svart arbeid	40
2.2	Utvalgets sammensetning	19	3.4.3	Norsk undersøkelse om bedrifters kjøp av svart arbeid	41
2.3	Utvalgets arbeid	19	3.4.4	Næringslivets sikkerhetsråds undersøkelse	43
3	Skatteunndragelser, utviklings- trekk mv.	20	3.5	Utviklingstrekk og utfordringer	43
3.1	Generelt om skatteunndragelse	20	3.5.1	Innledning	43
3.1.1	Betegnelsen skatteunndragelse	20	3.5.2	Generelt om internasjonaliseringen	44
3.1.2	Konsekvenser for samfunnet av skatteunndragelser	21	3.5.3	Grenseoverskridende finansiell tjenesteyting	45
3.1.3	Konsekvenser for den enkelte av skatteunndragelser	21	3.5.3.1	Innledning	45
3.1.4	Oppsummering	22	3.5.3.2	Omfanget av den grenseoverskridende virksomheten	45
3.2	Omfang/kvantifisering av skatteunndragelse	22	3.5.3.3	Betydningen for ligningen og skattekontrollen	47
3.2.1	Innledning	22	3.5.4	E-handel	48
3.2.2	Undersøkelser på skatteetatens område	22	3.5.5	Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF)	49
3.2.3	Undersøkelser på toll- og avgifts-etatens område	23	3.5.6	Internasjonale konserner og internprising	51
3.3	Forklaringsmodeller	24	3.5.7	Bruk av skatteparadisselskaper	51
3.3.1	Innledning	24	3.5.7.1	Innledning	51
3.3.2	Funn fra studier av svart arbeid og skatteunndragelser	25	3.5.7.2	Basisselskaper	51
3.3.2.1	Innledning	25	3.5.7.3	Utnyttelse av skatteavtaler	52
3.3.2.2	Teorier om svart arbeid og skatteunndragelse	25	3.5.8	Økt arbeidsinnvandring	53
3.3.2.3	Empiriske undersøkelser av den svarte økonomien	27	3.5.9	Unndragelse av merverdiavgift, toll og særavgifter	55
3.3.2.4	Sammenstilling av resultatene fra undersøkelsene	29	3.5.9.1	Generelt	55
3.3.2.5	Sektorstudier	29	3.5.9.2	Merverdiavgiftsunndragelser	56
3.3.3	En enkel forklaringsmodell for skatteunndragelse	33	3.5.9.3	Fjernleverbare tjenester	57
3.3.4	Skatteunndragelser i et OECD-perspektiv	34	3.5.9.4	Reparasjoner og bearbeiding i utlandet	57
3.3.4.1	Innledning	34	3.5.9.5	Handel med eksklusive kapitalvarer m.m.	57
3.3.4.2	Offshore skatteunndragelse: Et økende problem	35	4	Samarbeidsfora nasjonalt og internasjonalt	58
3.3.4.3	Øvrige effekter av offshore skatteunndragelser	35	4.1	Nasjonalt samarbeid	58
3.3.4.4	Bekjempelse av den utenlandske motvilligheten	36	4.1.1	Samarbeid mellom skatte- og avgiftsmyndighetene	58
3.3.4.5	De enkelte lands tiltak for å imøtegå utenlandsk skatteunndragelse	38	4.1.2	Samarbeid mellom skatte- og avgiftsmyndighetene, andre offentlige myndigheter og partene i arbeidslivet	58
3.3.5	OECDs etterlevelsmodell	38	4.1.2.1	Innledning	58
3.3.6	Alternativ modell	39	4.1.2.2	Skatteetaten	59
			4.1.2.3	Toll- og avgiftsetaten	59

4.2	Internasjonalt samarbeid	59	6.2.3	Personvern	74
4.2.1	Innledning	59	6.2.3.1	Innledning	74
4.2.2	Skatteavtaler	60	6.2.3.2	Personvern og personverninteresser	75
4.2.3	Bilaterale tollsamarbeidsavtaler	60	6.2.3.3	Personopplysningsvern	75
4.2.4	Europarådskonvensjonen	60	6.2.4	Byrder og kostnader for nærings-	76
4.2.5	Samarbeid mellom nordiske land ..	60		livet og andre	76
4.2.6	Østersjøsam arbeidet	61	6.2.5	Legitime regler og forståelige regler	77
4.2.7	Diverse internasjonale samarbeids-				
	fora	61			
5	En plassering av opplysnings-		7	Opplysningsplikt – plikt til å	
	plikt- og kontrollreglene i et			gi opplysninger ukrevd	78
	helhetlig perspektiv – inndeling		7.1	Innledning	78
	i stadier	62	7.2	Gjeldende rett	78
5.1	Innledning	62	7.2.1	Plikt til å gi opplysninger ukrevd	78
5.2	Transaksjoner	62		om egne forhold	78
5.3	Bokføring	62	7.2.1.1	Ligningsloven kapittel 4	78
5.4	Regnskap m.m.	63	7.2.1.2	Skattebetalingsloven § 4-4	79
5.5	Intern kontroll	64	7.2.1.3	Folketrygdloven § 24-3	79
5.6	Revisors kontroll (ekstern revisjon)	65	7.2.1.4	Arveavgiftsloven §§ 25 og 27	79
5.7	Opplysningsplikt til skatte- og		7.2.1.5	Merverdiavgiftsloven	80
	avgiftsmyndighetene m.m.	66	7.2.1.6	Tollovgivningen	80
5.7.1	Opplysningsplikt etter skatte- og		7.2.1.7	Særavgiftsregelverket	81
	avgiftslovgivningen	66	7.2.2	Tredjeparts plikt til å gi opplys-	83
5.7.2	Rapporteringsplikt til valuta-			ninger ukrevd	83
	registeret	66	7.2.2.1	Ligningsloven kapittel 6 og skatte-	83
5.7.3	Rapporteringspliktige etter			betalingsloven § 5-11	83
	hvitvaskingsloven	67	7.2.2.2	Arveavgiftsloven §§ 25 til 28	85
5.8	Sanksjoner og andre konsekvenser	67	7.2.2.3	Toll	85
5.8.1	Innledning	67	7.2.2.4	Særavgifter	85
5.8.2	Ligningsloven	67	7.3	Vurderinger og forslag	86
5.8.3	Merverdiavgiftsloven	67	7.3.1	Alminnelig opplysningsplikt	86
5.8.4	Arveavgiftsloven	68	7.3.1.1	Innledning	86
5.8.5	Tolloven	68	7.3.1.2	Rekkevidden av ligningsloven § 4-1	86
5.8.6	Særavgiftsregelverket	68	7.3.1.3	Skattyters plikt til å gjøre lignings-	
5.9	Offentlige myndigheters taushets-			myndighetene oppmerksom på feil	
	plikt	69	7.3.1.4	ved ligningen og skatteoppgjøret	89
6	Rammer og hovedhensyn	70		Alminnelig opplysningsplikt i	
6.1	Rammer	70		andre lover	91
6.1.1	Innledning	70	7.3.2	Nytt kapittel 5 i ligningsloven om	
6.1.2	EØS-avtalens grunnleggende			ukrevd opplysningsplikt for	
	prinsipper	70	7.3.3	tredjepart	93
6.1.3	Den europeiske menneskeretts-			Oppgaveplikt for utbetalinger til	
	konvensjonen	71		næringsdrivende	94
6.1.3.1	Innledning	71	7.3.3.1	Innledning	94
6.1.3.2	EMK artikkel 6 – selvinkriminerings-		7.3.3.2	Etterlevelse av dagens regelverk ...	94
	vernet	71	7.3.3.3	Vurdering av dagens oppgaveplikt .	95
6.1.3.3	EMK artikkel 8 – retten til respekt		7.3.3.4	Nærmere om utvalgets vurderinger	
	for privatliv	72		av hvordan oppgaveplikten bør	
6.1.4	Personverndirektivet	73	7.3.3.5	utformes	95
6.2	Hovedhensyn	73		Innberetningsform og innberet-	
6.2.1	Innledning	73	7.3.3.6	ningsfrist	98
6.2.2	Kontroll og sanksjoner	74	7.3.3.7	Hvilke opplysninger skal oppgave-	
				plikten omfatte	98
				Oppsummering	99

8	Kontrollopplysninger	100	8.4	Varslingsregler	138
8.1	Innledning	100	8.4.1	Innledning	138
8.2	Plikt til å gi opplysninger om egne forhold etter krav	100	8.4.2	Ligningsloven	138
8.2.1	Gjeldende rett	100	8.4.2.1	Hovedreglen – varsling og retten til å være til stede	138
8.2.1.1	Ligningsloven §§ 4-8, 4-10 og 4-12 nr. 2	100	8.4.2.2	Når kan varsling unnlates	138
8.2.1.2	Skattebetalingsloven § 5-13 og folketrygdloven § 24-5	102	8.4.3	Utvalgets vurderinger og forslag	139
8.2.1.3	Arveavgiftsloven § 25 og §§ 28 til 30	103	8.5	Politiets bistandsplikt	139
8.2.1.4	Merverdiavgiftsloven § 46	103	8.5.1	Innledning	139
8.2.1.5	Tolloven § 13-4 m.m.	104	8.5.2	Politoloven	140
8.2.1.6	Særavgiftsregelverket	105	8.5.3	Merverdiavgiftsloven og tolloven ...	140
8.2.2	Utvalgets vurderinger	106	8.5.3.1	Merverdiavgiftsloven	140
8.2.2.1	Innledning	106	8.5.3.2	Tolloven	140
8.2.2.2	Opplysningspliktens innhold	107	8.5.4	Dansk rett	140
8.2.2.3	Unntak for taushetsplikt	109	8.5.5	Utvalgets vurderinger og forslag	141
8.2.2.4	Veilednings- og bistandsplikt	111	8.6	Bevissikring	141
8.3	Plikt for tredjepart til å gi opplysninger etter krav	113	9	Skatterådgivernes opplysningsplikter m.m.	142
8.3.1	Gjeldende rett	113	9.1	Innledning	142
8.3.1.1	Innledning	113	9.2	Profesjonsbestemt taushetsplikt ..	142
8.3.1.2	Opplysningsplikt ved kjøp, salg og leie mv.	113	9.2.1	Advokater	142
8.3.1.3	Opplysningsplikt om økonomisk mellomværende i forbindelse med oppføring av hus, hytter og lignende	114	9.2.1.1	Innledning	142
8.3.1.4	Opplysningsplikt om fordringer og gjeld mv.	114	9.2.1.2	Hjemmelsgrunnlagene	142
8.3.1.5	Offentlig organs opplysningsplikt ..	116	9.2.1.3	Hensyn bak advokaters taushetsplikt	143
8.3.1.6	Opplysninger om abonnement til telefonnummer mv.	116	9.2.1.4	Taushetspliktens innhold	144
8.3.1.7	Kontrollundersøkelse	117	9.2.1.5	Hvem som vernes av taushetsplikten	144
8.3.2	Utenlandsk rett	118	9.2.1.6	Hvilke opplysninger som omfattes av taushetsplikten	145
8.3.2.1	Dansk rett	118	9.2.2	Revisorer	146
8.3.2.2	Svensk rett	120	9.2.2.1	Revisors taushetsplikt etter revisorloven	146
8.3.2.3	Finsk rett	122	9.2.2.2	Taushetspliktens utstrekning	147
8.3.3	Utvalgets vurderinger	122	9.2.3	Regnskapsførere	147
8.3.3.1	Innledning	122	9.3	Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 8	148
8.3.3.2	Nye kontrollbestemmelser i ligningsloven kapittel 6	123	9.4	Utenlandsk rett	148
8.3.3.3	Nye kontrollbestemmelser i folketrygdloven og skattebetalingsloven	130	9.4.1	Redegjørelse for såkalte skattepakkeordninger mv. i andre land ...	148
8.3.3.4	Nye kontrollbestemmelser i merverdiavgiftsloven	131	9.4.1.1	Innledning	148
8.3.3.5	Nye kontrollbestemmelser i tolloven	132	9.4.1.2	Opplysningsplikt for skatterådgivere	148
8.3.3.6	Nye kontrollbestemmelser i særavgiftsforskriftene	134	9.4.1.3	Uttalelser (rulings)	151
8.3.3.7	Taushetsplikt	135	9.4.1.4	Et system for sanksjonering av skatterådgivere	151
8.3.3.8	Taushetsplikt for tredjepart i særlige tilfeller	137	9.4.2	Danske regler om skatterådgiveres utleveringsplikt	152
8.3.3.9	Opplysninger i maskinlesbar form .	137	9.5	Vurderinger og forslag til nye opplysningspliktregler	153
			9.5.1	Opplysningsplikt om såkalte skattepakker mv.	153
			9.5.2	Rapporteringsplikt ved mistanke om skatteunndragelser	153

9.5.2.1	Innledning	153	10.3.2	Nærmere om markedet for arbeid og tjenesteyting i private hjem	184
9.5.2.2	Nærmere om hvitvaskingsloven	153	10.3.2.1	Hva og hvem som omfattes av begrepet privatmarkedet	184
9.5.2.3	Adgang for Økokrim til å videreformidle informasjon	154	10.3.2.2	Innrapportering av private arbeidsoppdrag	186
9.5.2.4	Rapporteringsplikt direkte til skatte- og avgiftsmyndighetene	155	10.3.2.3	Omfanget av privates kjøp av svart arbeid	186
9.5.2.5	Utvidelse av ordningen hvor revisor unnlater å underskrive på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen .	156	10.3.2.4	Hvorfor folk kjøper svart arbeid	186
9.6	Andre vurderinger og forslag	157	10.3.3	Dagens regelverk vedrørende private arbeidsoppdrag	187
9.6.1	Medvirkningsansvar – administrativ reaksjon overfor medvirkere	157	10.3.3.1	Innledning	187
9.6.2	Hjemmel som begrenser advokaters og andre skatterådgiveres taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet ..	159	10.3.3.2	Skatteplikt for mottaker	187
9.6.3	Rapporteringsrett til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet	161	10.3.3.3	Arbeidsgiveravgift	187
			10.3.3.4	Oppgjør av skattetrekk	188
			10.3.3.5	Innberetning av lønnsopplysninger	188
			10.3.3.6	Sanksjoner	188
10	Andre tiltak	162	10.3.3.7	Andre arbeidsgiverplikter	188
10.1	Innledning	162	10.3.4	Utvalgets vurderinger og forslag	189
10.2	Tiltak mot skatteunndragelser som følge av kontantøkonomi	162	10.3.4.1	Innledning	189
10.2.1	Innledning	162	10.3.4.2	Praktiske forenklinger ved kjøp av privat arbeidskraft	189
10.2.2	Næringsdrivendes transaksjoner med kontanter	163	10.3.4.3	Formidlingssentral	190
10.2.2.1	Innledning	163	10.3.4.4	Øke beløpsgrensen for skattefritt arbeid	191
10.2.2.2	Betalingsmidler og betalingsinstrumenter	165	10.3.4.5	Fradragsrett	192
10.2.2.3	Gjeldende rett	166	10.3.4.6	Ansvarliggjøring av kjøperen	198
10.2.2.4	Utvalgets vurderinger og forslag ...	169	10.4	Tiltak for bedre kontroll med norskregistrerte utenlandske foretak (NUF)	201
10.2.2.5	Nærmere utforming av forslaget om å avskjære fradragsrett for kontantbetalinger	173	10.4.1	Innledning	201
10.2.3	Tiltak mot valutasmugling	175	10.4.2	Gjeldende rett	202
10.2.3.1	Innledning	175	10.4.2.1	Selskapsrettslig behandling av NUF	203
10.2.3.2	Generelt om tiltak mot valuta-smugling	176	10.4.2.2	Skattemessig behandling av NUF ..	203
10.2.3.3	Nærmere om sanksjoner som virkemiddel mot valutasmugling	176	10.4.2.3	Avgiftsmessig behandling av NUF .	204
10.2.4	Umiddelbar journalføring av personale	179	10.4.2.4	Regnskapsmessig behandling av NUF	204
10.2.4.1	Innledning	179	10.4.2.5	Europeiske private selskap – SPE .	204
10.2.4.2	Svensk rett	179	10.4.3	Vurderinger og forslag	205
10.2.4.3	Ordninger i Norge – meldeplikt om arbeidstakere, plikt til å føre oversiktsliste og id-kort	180	10.4.3.1	Innledning	205
10.2.4.4	Bør det innføres en ordning med umiddelbar journalføring i Norge ..	181	10.4.3.2	Informasjon om og kontroll med at skattemessige plikter overholdes	205
10.2.5	Krav om sertifiserte og plomberte kassaapparater	183	10.4.3.3	Utveksling av opplysninger med andre registre	205
10.3	Tiltak for å redusere privatmarkedets kjøp av svart arbeid mv.	184	10.4.3.4	Krav om reell virksomhet i etableringslandet	206
10.3.1	Innledning	184	10.4.3.5	Sletting av NUF i norske registre ...	206
			10.4.3.6	Revisjonsplikt for NUF	206
			10.5	Interessefellesskap og skatteparadiser	207
			10.6	Tiltak mot merverdiavgiftsunndragelser	210

10.6.1	Innledning	210	10.8.4	Utvalgets vurderinger og forslag ...	223
10.6.2	Gjeldende rett	210	10.9	Informasjon og holdnings- skapende virksomhet	225
10.6.3	Utvalgets vurderinger og forslag	213	10.10	Ressurser, prioriteringer og samarbeid	227
10.6.3.1	Henvisning til bokføringsregel- verket i merverdiavgiftsloven § 25 .	213	10.11	Erstatningskrav og arrest som virkemiddel mot skatteunn- dragelse	229
10.6.3.2	Nektelse av fradrag ved formelle feil ved salgsdokumentasjonen	213	10.11.1	Innledning	229
10.6.3.3	Selgers registrering som vilkår for kjøpers fradragsrett	214	10.11.2	Erstatningskrav	229
10.6.3.4	Nektelse av fradrag når kjøper er klar over at selger ikke vil innbetale avgiften	215	10.11.2.1	Generelt	229
10.6.3.5	Kjøpers ansvar	215	10.11.2.2	Erstatningsansvar som sivilt søksmål	230
10.7	Særlig om styrets ansvar i aksje- selskaper og allmennaksje- selskaper	218	10.11.2.3	Erstatningskrav i straffesaker	230
10.8	Offentlighet ved ilagt tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll	219	10.11.2.4	Eksempler på personer erstatningskrav kan rettes mot	230
10.8.1	Innledning	219	10.11.3	Arrest	231
10.8.2	Gjeldende rett	219	10.11.3.1	Generelt	231
10.8.2.1	Offentleglova	219	10.11.3.2	Krav etter skattebetalingsloven	231
10.8.2.2	Taushetsplikt etter forvaltnings- loven	220	10.11.3.3	Krav utenfor skattebetalingsloven .	232
10.8.2.3	Taushetsplikt etter skatte- og avgiftslovgivningen	221	11	Administrative og økonomiske konsekvenser	234
10.8.3	Offentlighet for straffesaker og straffeavgjørelser	222	12	Lovutkast	235

Kapittel 1

Innledning og sammendrag

Skatteunndragelsesutvalget legger i denne utredningen fram en gjennomgang av regler, utviklingsstrekk og øvrig bakgrunn som grunnlag for utvalgets forslag til regelendringer og andre tiltak mot skatteunndragelser. Utvalget ble nedsatt for å bidra til å skjerpe kampen mot skatteunndragelser gjennom en samlet gjennomgang av sentrale deler av det regelverket og den praksis som ligger til grunn for myndighetenes muligheter for å avdekke skatteunndragelser. Utvalgets mandat har i hovedsak vært å gjennomgå regler og muligheter for opplysninger og kontroll, og komme med forslag til regelendringer og andre tiltak på disse områdene. Nedenfor følger en oversikt over hovedpunktene i utvalgets arbeid.

I *kapittel 2* gjøres det rede for utvalgets oppnevning, mandat, sammensetning og arbeid.

I *kapittel 3* gir utvalget en oversikt over skatteunndragelser, utviklingsstrekk mv., herunder behandles anslag over omfanget av skatteunndragelser, forklaringsmodeller, foreliggende undersøkelser og særlige utfordringer og utviklingsstrekk. Utvalget mener norske myndigheter bør vurdere å gjøre estimater av det såkalte skattegapet fordi det til tross for unøyaktigheter vil kunne vise tendenser over tid. Det er også gjort særskilt rede for OECDs arbeid mot skatteunndragelser i et internasjonalt perspektiv.

I *kapittel 4* omtales samarbeidsfora, både for nasjonalt og internasjonalt samarbeid, mellom offentlige instanser og mellom offentlige og private organisasjoner.

I *kapittel 5* er opplysningspliktreglene og kontrollreglene plassert i et helhetlig perspektiv. Det gis her en omtale av samspillet mellom transaksjonen, registreringen av denne (bokføringen), regnskapsplikt, opplysningsplikt og kontroll. I tillegg omtales sanksjoner og offentlige myndigheters taushetsplikt.

Kapittel 6 er viet rammer og hovedhensyn. EØS-avtalen, Den europeiske menneskerettskonvensjonen og personvernordningen er de viktigste rettslige rammene for mulige tiltak mot skatteunndragelser. I dette kapitlet drøfter utvalget også de viktigste hensynene det bør legges vekt på ved utformingen av regelverket, og tar særlig opp kon-

trollhensyn, personvernens hensyn, byrder og kostnader for næringslivet, og behovet for legitime og forståelige regler. Et mindretall mener det er viktig at de samlede tiltak inneholder både økte ulemper og positive incitamentener i form av redusert økonomisk gevinst ved skatteunndragelser.

I *kapittel 7* går utvalget nærmere inn på plikten til å gi opplysninger ukrevd til skatte- og avgiftsmyndighetene. Her behandler utvalget både opplysningsplikt om egne forhold, herunder rekkevidden av opplysningsplikten generelt og brudd på opplysningsplikten som vilkår for reaksjoner, samt plikten for tredjepart til å gi opplysninger uoppfordret. Utvalget foreslår blant annet uttrykkelig å lovfeste at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt. Et flertall i utvalget foreslår videre å skjerpe reaksjonene ovenfor den som unnlater å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret. Flertallet foreslår å lovfeste at dersom skattyter unnlater å gjøre oppmerksom på slike feil som han er eller burde være klar over, skal det gjelde en tiårsfrist for endring av ligningen, og at skattyter i slike tilfeller kan ilegges tilleggsskatt. Et mindretall i utvalget ønsker ikke i så stor grad å likestille uriktige og ufullstendige opplysninger med det å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen når det gjelder tilleggsskatt og straff.

Utvalget foreslår også å flytte bestemmelsene om ukrevd opplysningsplikt for tredjeparter fra kapittel 6 til kapittel 5 i ligningsloven uten vesentlige materielle endringer. Utvalget tar opp oppgaveplikten for utbetalinger til næringsdrivende, og mener at dagens ordning med oppgaveplikt med unntak dersom oppdragsgiver driver virksomhet fra et fast forretningssted, ikke bør videreføres. I stedet foreslår utvalgets flertall oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende avgrenset til å gjelde utbetalinger til virksomheter som ikke er revisjonspliktige. Et mindretall foreslår å oppheve oppgaveplikten, subsidiært knytte den til organisasjonsform.

I *kapittel 8* behandler utvalget plikten til å gi kontrollopplysninger om egne eller andres forhold etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene, herunder plikten til å medvirke til kontrollundersøkelse (stedlig kontroll). Et samlet utvalg frem-

mer forslag om mer samordnede bestemmelser og på enkelte områder nye og mer vidtgående kontrollhemler. Overfor tredjepart foreslås det blant annet at de gjeldende bestemmelser om plikt til å gi opplysninger etter krav i ligningsloven kapittel 6 erstattes av nye og på enkelte områder mer omfattende bestemmelser. Tilsvarende nye kontrollbestemmelser foreslås også inntatt i folketrygdloven, skattebetalingsloven, merverdiavgiftsloven og i toll- og særavgiftslovgivningen. Utvalget foreslår også enkelte endringer i reglene om varsling forut for en kontrollundersøkelse hos den skatte- eller avgiftspliktige.

Merverdiavgiftsloven og tolloven har i dag regler om politiets bistandsplikt ved stedlige kontroller. Utvalget foreslår i kapittel 8 en tilsvarende bestemmelse i ligningsloven. Utvalget slutter seg også til forslaget om en regel om bevissikring som ble lagt fram i NOU 2003: 7 *Tilleggsskatt m.m.*

I *kapittel 9* er skatterådgiverne tema, det vil si de som gir profesjonell rådgivning og bistand knyttet til skatte- eller avgiftsmessige forhold. Slik rådgivning utføres av advokater, revisorer, regnskapsførere eller andre. Enkelte andre land har særskilt opplysningsplikt om såkalte skattepakker. Utvalget har ikke funnet tilstrekkelig grunn til å foreslå slike regler i Norge. Utvalget foreslår at Økokrim skal gis adgang til å formidle opplysninger mottatt gjennom rapportering etter hvitvaskingsloven videre til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten. Dette vil være opplysninger skatteetaten og toll- og avgiftsetaten kan bruke til å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. Et mindretall foreslår at slike opplysninger også skal kunne gis direkte til de kommunale skatteoppkreverne, til bruk i deres arbeid med kontroll og innkreving.

Videre i *kapittel 9* drøfter utvalget også skatterådgivere og andres ansvar for medvirkning til skatteunndragelser. I dag kan skatte- og avgiftspliktige ilegges en administrativ sanksjon (tilleggs-skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll), mens medvirkere bare kan sanksjoneres gjennom straffeforfølgning av politiet. Et flertall i utvalget går inn for at medvirkere skal kunne ilegges en administrativ sanksjon av skatte- og avgiftsmyndighetene. Et mindretall går mot dette forslaget.

Utvalget har også foretatt en gjennomgang av om og i hvilken utstrekning skatterådgivernes taushetsplikt bør vike for hensynet til avdekking av mulig skatteunndragelse, og et flertall foreslår at taushetsplikten i visse tilfeller ikke skal være til hinder for å kreve opplysninger. Et mindretall i utvalget går mot dette forslaget. Et samlet utvalg foreslår at dersom revisor unnlater å underskrive på næringsopp-gave eller kontrollopp-gave, skal

kopi av revisors brev til klienten om dette sendes skatte- og avgiftsmyndighetene, og at skatte- og avgiftsmyndighetene får adgang til å gi Tilsynsrådet for advokatvirksomhet opplysninger om advokater som har overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift.

I *kapittel 10* behandler utvalget en rekke ulike tiltak. Her behandles blant annet tiltak mot skatteunndragelser som følge av kontantøkonomi (punkt 10.2) og tiltak for å redusere privatmarkedets kjøp av svart arbeid og svarte tjenester og varer (punkt 10.3).

Under tiltak mot skatteunndragelser som følge av kontantøkonomi foreslår utvalget at det for næringslivet blir et vilkår for fradrag etter skatteloven og merverdiavgiftsloven at betaling ikke er skjedd med kontanter ved transaksjoner over 10 000 kroner. Et flertall foreslår at det i tillegg innføres et forbud mot kontanttransaksjoner med næringsdrivende over et visst beløp. Utvalget foreslår videre tiltak mot valutasmugling og at utvalgte bransjer, for eksempel restaurantbransjen, skal kunne pålegges å føre en daglig oppdatert journal over personalet. Utvalget omtaler også mulig innføring av krav om sertifiserte og plomberte kassaapparater.

Som tiltak for å redusere privatmarkedets kjøp av svart arbeid og svarte tjenester og varer, har utvalget sett på praktiske forenklinger ved kjøp av privat arbeidskraft, bruk av formidlingsentraler og beløpsgrensen for skattefritt arbeid. Et mindretall i utvalget foreslår å innføre en fradragsrett for private ved kjøp av visse tjenester, med vilkår om at betaling ikke skjer kontant, som for næringsdrivende. Utvalgets flertall går mot en slik ordning. Et flertall foreslår at privatpersoner kan bli ansvarlige for unndratt skatt og merverdiavgift ved kjøp av varer og tjenester over 10 000 kroner, men at kjøper skal være fritatt for ansvar dersom betalingen skjer via bank. Et mindretall går mot forslaget.

Utvalget har videre vurdert tiltak som legger til rette for bedre kontroll med virksomhet som drives gjennom norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) i punkt 10.4. Utvalget foreslår en vesentlig innstramning i adgangen til å registrere utenlandske selskaper som er stiftet i land utenfor EØS-området.

Etter gjeldende regler har pressen tilgang til straffavgjørelser om skatte- og avgiftsunndragelser, men vedtak om administrative sanksjoner i form av tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll er underlagt taushetsplikt og dermed unntatt offentlighet. Under punkt 10.8 foreslår et flertall i utvalget større grad av offentlighet ved illeggelse av tilleggsskatt mv., slik at pressen også kan få inn-

syn i slike vedtak. Unntak foreslås for vedtak om tilleggs-katt med 30 prosent eller mindre, som ikke krever at skattyter har opptrådt forsettlig eller uaktsomt. Et mindretall går mot dette forslaget.

Utvalget tar også opp enkelte problemstillinger knyttet til interessefellesskap og skatteparadiser (punkt 10.5), enkelte særlige tiltak mot merverdiavgiftsunndragelser (punkt 10.6), styrets ansvar i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper (punkt 10.7), informasjon og holdningsskapende virksomhet (punkt 10.9) og erstatningskrav og arrest som

virkemiddel mot skatteunndragelse (punkt 10.11). Videre omtales ressurser, prioriteringer og samarbeid under punkt 10.10. I siste avsnitt i punkt 10.10 er det pekt på at det i Norge er behov for mer forskningsbasert viten om skatteunndragelser og svart økonomi.

I *kapittel 11* behandles økonomiske og administrative konsekvenser av forslagene.

I *kapittel 12* er utvalgets utkast til lovendringer inntatt.

Kapittel 2

Mandat og sammensetning

2.1 Oppnevning og mandat

Skatteunndragelsesutvalget ble nedsatt av Regjeringen ved kongelig resolusjon 1. juni 2007. Utvalget ble gitt følgende mandat:

«1. Innledning

I tråd med uttalelser i Soria Moria-erklæringen ønsker Regjeringen å skjerpe kampen mot skatteunndragelser. Et viktig bidrag i denne kampen vil være en samlet gjennomgang av sentrale deler av det regelverket og den praksis som ligger til grunn for skatte- og avgiftsmyndighetenes muligheter for å avdekke skatteunndragelser. Skatteunndragelser begås i hovedsak gjennom ulovlig opplysningssvikt (brudd på opplysningsplikter), og avsløres og forfølges gjennom informasjonsinnsamling, kontrollaktiviteter og reaksjonsvalg. Reaksjonene på skatteunndragelser er straff og administrative sanksjoner som tilleggsatt og tilleggsavgift.

Utvalget skal i hovedsak gjennomgå regler og muligheter for opplysninger og kontroll i skatte- og avgiftssystemet, og komme med forslag til regelendringer og andre tiltak på disse områdene for å styrke innsatsen mot skatteunndragelser.

Formålet med kontroll og deler av opplysningspliktene er både avdekking og avskrekking, dvs. både å avdekke mest mulig av de faktiske unndragelser, og å skape en så høy oppdagelsesrisiko at flest mulig ikke tar sjansen på å forsøke seg på unndragelser. Dessuten bidrar et synlig regime mot unndragelser til at folk utvikler holdninger om at det er galt å forsøke seg. Også andre holdningsskapende tiltak kan være viktig i kampen mot unndragelser. Utvalget skal ha alle disse formålene for øye i vurderingene av gjeldende system og mulige bedringstiltak.

Med skatteunndragelser menes ikke bare unndragelser av inntekts- og formuesskatt i tradisjonell forstand, men også unnlattelse av å foreta skattetrekk og unndragelser av arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, toll og særavgifter m.v. De aktuelle lovene for utvalgets gjennomgang vil i hovedsak være ligningsloven, folketrygdloven, merverdiavgiftsloven, tolloven, særavgiftsloven og den nye skattebetalings-

loven. Annen lovgivning, herunder regnskapslovgivning, kan gjennomgå ut fra dens betydning for opplysningsgrunnlag og kontroll på skatte- og avgiftsområdene.

2. Forhold utvalget skal utrede

2.1 Generelle forhold

Utvalget må gå grundig inn i potensialet for unndragelser, både det trusselbilde som kan skisseres i dag, og det forventede, framtidige trusselbilde som følge av antatt samfunnsutvikling. I dette ligger en grundig analyse av årsaker til og metoder for ulike typer unndragelser. De fleste unndragelser vil ha et økonomisk vinningsmotiv som bakgrunn. Men dette vinningsmotivet vil stort sett alle skatte- og avgiftspliktige kunne ha, og det vil gjerne være andre faktorer som avgjør om den enkelte begår en unndragelse eller ei. Her nevnes uforstand, liten regelrespekt, systemprotest, økonomiske vanskeligheter, lav opplevd eller antatt oppdagelsesrisiko, stor risikovilje, kynisk kost/nyttekalkulasjon m.v. Både slike faktorer og de unndragelsesmetodene som de utløser, bør analyseres som grunnlag for vurdering og utforming av motinnsats fra samfunnets side.

Det er vanskelig å lage gode anslag over omfanget av skatte- og avgiftsunndragelser i Norge. Sikre anslag behøves heller ikke for å konstatere at behovet for bekjempelse er betydelig og at samfunnet må satse betydelig i denne kampen. Utvalget behøver derfor ikke legge mye utredningsarbeid i eventuell tallfesting av volumet, men bør redegjøre for de generelle problemer og skadelige virkninger som det antatte omfanget av unndragelser leder eller kan lede til.

Utvalget skal på et generelt grunnlag vurdere hvordan det samlede informasjonstilfang på sentrale skatte- og avgiftsområder bør utformes gjennom bruk av egenoppgaver, automatiske tredjepartoppgaver og kontrollmessig innhenting av ytterligere opplysninger. Denne vurdering må skje med sikte på både effektiv forvaltning, avdekking og avskrekking av unndragelser, og ivaretagelse av hensynene til taushetsplikt, personvern og begrensning av oppgavebyrdene.

Både egenopplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige selv, tredjepartopplysninger fra

andre og kontrolltiltak fra myndighetenes side skal behandles i utredningen. Forholdet mellom disse tre hovedområder er sterkt sammenvevet. Egenopplysninger kan gi kontrolleffekter overfor andre skatte- og avgiftspliktige. Tredjepartopplysninger har kontroll av andres egenopplysninger som et hovedformål, men innebærer i seg selv etterlevelse og håndhevelse av opplysningsplikter, og gjør langt på vei egenopplysninger om det samme tema overflødige. Myndighetenes kontrolltiltak består i stor grad av å skaffe seg ytterligere opplysninger i tillegg til dem som er innkommet som egenopplysninger og automatiske tredjepartsopplysninger. Samspillet mellom opplysninger og kontroll vil være vesentlig i utredningen.

De enkelte skatte- og avgiftartene i vårt samlede skattesystem byr på både overordnede fellestrekk og på betydelige ulikheter ut fra hver sin egenart. Fellestrekene henger sammen med behovet for pålitelige og kontrollerbare opplysninger om skatte- og avgiftsgrunnlagene som grunnlag for riktig fastsettning og innkreving. Særtrekkene skyldes som regel at de enkelte skatte- og avgiftsgrunnlag er knyttet til hver sine faktiske begivenheter og situasjoner. Dette påvirker både opplysningsbehovet og kontrollmulighetene. Reglene knyttet til opplysningsplikter og kontroll i de forskjellige lovene er utformet til dels nokså ulikt, selv om de prinsipielle vurderingene som ligger til grunn for reglene i utgangspunktet kan ha vært mer sammenfallende. Ved regelverksutformingen på hvert enkelt område kan det nok ha vært sett hen til tilsvarende regler på lignende områder, men det har så langt ikke vært foretatt noen samlet gjennomgang av skatte- og avgiftsregelverkets kontrollhemler og opplysningsplikter. Gjennomgangen i Skatteunndragelsesutvalget bør tilstrebe et mer samordnet regelverk for å bekjempe skatte- og avgiftsunndragelser. Hovedløsninger i enkelte andre land bør utvalget redegjøre for og bruke som sammenligningsgrunnlag.

Informasjonssystemet og kontrollen med arbeidsgiveravgiften er langt på vei samordnet med skattetrekkssystemet. Utvalget bør se på helheten i dette arbeidsgiveransvaret, med sikte på god etterlevelse og avdekking av svikt. Kontrollansvaret på dette område er fordelt mellom de kommunale skatteoppkreverne og den statlige skatteetaten. Utvalget skal ikke gå inn i den generelle oppgavefordelingen mellom stat og kommune på dette kontrollområdet, men kan vurdere regelendringer og samarbeidstiltak med virkning for den ene eller begge parter.

Utvalget bes legge særlig vekt på å vurdere de utfordringer og problemer som internasjonale

forhold skaper i kampen mot skatteunndragelser. Skjuling av inntekter, midler og transaksjoner i utlandet eller gjennom grensekryssende skatteplanlegging og skjulte eierforhold, må bekjempes med både nasjonale tiltak og med internasjonalt samarbeid. Utvalget bes peke på mulige svakheter og forbedringspunkter i de tiltak og i det samarbeid som her er etablert. Utvalget bes også vektlegge den internasjonale utviklingen med hensyn til bekjempelse av skatteunndragelse gjennom utveksling av opplysninger. Videre bør det kunne vurderes lovhjemler for å holde den reelle eiers representant eller lignende ansvarlig, dersom den reelle eier og ansvarlige er vanskelig å identifisere eller å få tak i. Utvalget bør særlig se på de feltene OECD arbeider med, slik som blant annet aggressiv skatteplanlegging, utilsiktet bruk av skatteavtaler (treaty shopping), illojale omorganiseringer, samt usamarbeidsvillige skatteparadiser og mottiltak overfor skatteparadiser (defensive measures).

Norges forpliktelser etter Den europeiske Menneskerettskonvensjon (EMK) må ivaretas. Disse forpliktelsene er inkorporert i norsk rett gjennom EMK-loven av 21. mai 1999 nr. 30, og går i kollisjonstilfeller foran annen norsk lovgivning. Vernet mot selvinkriminering og retten til å forholde seg taus etter EMK artikkel 6, etter at mistanke om overtredelse kan ha oppstått, vil være særlig relevant som en skranke mot for generelle og vidtrekkende opplysningsplikter og kontrollhemler i lovgivningen. Dette gjelder opplysningsplikter og hjemler i en senere fase der borgerens tidligere atferd eller opplysninger er undersøkelsesgjenstand. Det bør være et mål at lovgivningen selv angir hvor grensene går på dette området, så langt det er praktisk mulig, istedenfor at EMK gjør betydelige innhogg i en ikke tilpasset lovgivning.

Utvalget kan anslå effekter av nye regler og tiltak som foreslås på kontrollområdet m.v., gitt at det disponeres ressurser til å følge opp slike regler og tiltak. Videre kan utvalget vurdere organisatoriske forhold i etatene med sikte på en mest mulig tjenlig bekjempelse av unndragelser, herunder ønskelige samarbeidsformer mellom enheter og etater som kan styrke innsatsen.

2.2 Avgrensninger

Det ville føre for langt å gå igjennom alle opplysningsregler og -rutiner som er av betydning for skatte- og avgiftsforvaltningen. Utvalget kan begrense seg til de regler og rutiner som antas ha særlig betydning for kontroll, avdekking, oppdagelsesrisiko og reaksjonsmuligheter.

Departementet finner det ikke hensiktsmessig at utvalget går langt i å utrede materielle skatte- og avgiftsendringer (lempninger eller skjerpninger) som tiltak i kampen mot skatteunndragelser. Slike tiltak ville fort kunne stride mot andre, vesentlige hensyn i skatte- og avgiftspolitikken. Utvalget bør heller se på om det er mer formelle eller tekniske skatte- og avgiftsendringer som kan bidra til reduksjon i skatteunndragelsene. På enkelte områder der det kan antas at mangelen på etterlevelse av den materielle skatte- eller avgiftsplikt er relativt sett meget stor, kan utvalget likevel vurdere materielle endringstiltak som ledd i en samlet tiltakspakke. Slike tiltak kan gjelde både fjerning av fradrag og fritak som misbrukes mye, og fjerning av skatte- eller avgiftsplikt der etterlevelsen er særlig svak.

Toll- og avgiftsmyndighetenes kontrollvirksomhet er bl.a. rettet mot vareførselen over grensen, jf. tolloven § 9 annet ledd. Videre er toll- og avgiftsmyndighetene satt til å kontrollere at særavgifter blir betalt. Kontrollvirksomheten er rettet mot ulike kontrollobjekter, slik som personer, transportmidler, virksomheter, bygninger og områder utendørs. Den praktiske gjennomføringen av kontrollen varierer etter hvilket objekt som skal kontrolleres. Dels er det fysiske kontroller i forbindelse med grensepassering og dels er det virksomhetskontroller som i hovedsak består av bokettersyn. Reglene om grensekontroll er særegne for toll- og avgiftsetaten, mens reglene om virksomhetskontroll i større grad kan sammenlignes med kontrollreglene for de øvrige etater.

Mandatet avgrenses mot kontrollbestemmelsene knyttet til grensekontroll, herunder smugling. Dette gjelder også smugling av ellers lovlige varer, hvor smuglingen har et unndragelsesformål. Kampen mot smugling byr på en rekke særlige utfordringer som ikke gjelder de andre, typiske skatteunndragelser, og bør heller behandles separat i andre fora. Utvalget kan imidlertid peke på forbindelseslinjer mellom smugling av lovlige, avgiftsbelagte varer og andre typer avgiftsunndragelser, og evt. anbefale nærmere utredningstiltak på området. Utvalget kan også peke på de mulige bidrag som toll- og avgiftsetatens informasjonssystemer, herunder valutaregisteret, kan gi i arbeidet mot de mer typiske skatteunndragelser.

Utvalget skal ikke gjennomgå selve reaksjonssystemet. Utredningen i NOU 2003:7 Tilleggsskatt m.m. har allerede vært på høring, og Finansdepartementet arbeider med en revisjon av tilleggsskatteordningen. I denne forbindelse vil departementet også vurdere bruken av straffereaksjoner. Den tidligere NOU-utredning omfatter ikke reaksjoner mot unndragel-

ser på avgifts- og tollområdet. Dette vil Finansdepartementet behandle i etterkant av tilleggs-skatterevisjonen. Dessuten arbeider Justisdepartementet med revidert straffelov, hvor det er aktuelt å regulere det grunnleggende straffansvaret også for skatteunndragelser.

For næringsdrivende oppgavegivere vil samspillet mellom regnskapsplikt, egenopplysninger, tredjepartsopplysninger og kontroll være sentralt i utredningsarbeidet. Det avlagte regnskap skal være et hovedgrunnlag både for egenopplysningene (selvdeklarasjonen), for tredjepartsoppgaver (lønnsoppgaver for ansatte, kontooppgaver for bankkunder m.v.) og for den eventuelle, etterfølgende kontroll. Utvalget skal som nevnt likevel bare vurdere regnskapsregler og praksis i den utstrekning dette antas å ha en større prinsipiell eller praktisk betydning for arbeidet mot skatteunndragelser.

3 Nærmere om utvalgets oppdrag

3.1 Plikt til å gi opplysninger ukrevd

3.1.1 Opplysningsplikt om egne forhold

Utvalget skal gjennomgå reglene om den skatte- eller avgiftspliktiges opplysningsplikt om egne forhold. For skattytere vil dette i tillegg til hovedbestemmelsen om opplysningsplikt i ligningsloven § 4-1, gjelde regelverket knyttet til innlevering av selvangivelsen (ligningsloven §§ 4-2 til 4-4), og for merverdiavgiftspliktige reglene om omsetningsoppgaver (merverdiavgiftsloven § 29).

Utvalget bes vurdere rekkevidden av skatteters alminnelig opplysningsplikt i § 4-1, både generelt og spesielt sett i forhold til begrepet «uriktige og ufullstendige opplysninger» som er et vilkår for reaksjon etter sentrale regler i ligningsloven kapittel 10 og 12. Videre bes utvalget vurdere om det kan være behov for en tilsvarende generell regel om opplysningsplikt etter merverdiavgiftsloven.

Utvalget skal også gjennomgå opplysningspliktregler knyttet til de særlige regler om betaling ved forskuddstrekk og forskuddsskatt nedfelt i ny skattebetalingslov § 4-4.

På særavgiftsområdet skal opplysningspliktbestemmelsene i særavgiftsforskriftens kapittel 5 del IV m.v. gjennomgås.

Utvalget bes se spesielt på opplysninger som ikke er skatte- eller avgiftsmessig interessante dersom en bestemt forståelse av regelverket og dets anvendelse på det konkrete tilfelle legges til grunn, men som er interessante dersom en annen forståelse av regelverket og dets anvendelse legges til grunn. Problemstillingene her er knyttet til å hvor langt det bør kunne pålegges opplysningsplikt knyttet til en

annen regelforståelse og subsumsjon enn den som velges i egenoppgavene til skattemyndighetene. Med en for snever opplysningsplikt vil reelle skatteunndragelser kunne begås ved å begrense opplysningene til å gjelde det faktum som angår en gunstig, men rettslig sett uriktig regelforståelse og subsumsjon, uten at det etter en avdekking kan gjøres ansvar gjeldende for opplysningssvikt. Formålet med en videre opplysningsplikt her vil være dels å gi skattemyndighetene et bedre grunnlag for å avgjøre hvilken regelforståelse og subsumsjon som er riktig i det konkrete tilfelle, dels å gjøre myndighetene oppmerksom på at man her kan stå overfor et valg som må saksbehandles og avgjøres. Dersom utvalget kommer til at opplysningspliktene på dette område bør utvides eller presiseres, med virkning også for ansvaret ved svikt, bør det utformes mest mulig presise forslag om dette.

3.1.2 Plikt for andre enn skattyter (tredjepart) til å gi opplysninger uoppfordret

Som ledd i skattekontrollen innhenter skatte- og avgiftsmyndighet i stor grad opplysninger fra andre enn skattyter. Dette kan være såkalte tredjeparter som arbeidsgiver, finansinstitusjoner med mer. Disse opplysningene skal i noen tilfeller gis uoppfordret og i andre tilfeller gis etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Her omhandles de tilfellene der opplysningene skal gis uoppfordret.

Særlig ligningsmyndighetene mottar en betydelig mengde tredjepartsopplysninger uoppfordret. Reglene om dette er inntatt i ligningsloven kapittel 6. Arbeidsgiveres plikt til å gi oppgave over forskuddstrekk er regulert i skattebetalingsloven § 5-11.

Disse masseopplysningene har i stor grad endret funksjon fra å være kontrolloppgaver til å være grunnlag for maskinell forhåndsutfylling av selvangivelsen, maskinell ligning og maskinelle kontrollrutiner. Ved at det sendes kopi i form av en årsoppgave til skattyteren, blir denne kjent med både innholdet og med at skattemyndighetene har tilgang til det. Utvalget behøver ikke gå nærmere inn i enkelthetene i dette systemet med masseopplysninger. Utvalget bør heller (på generelt grunnlag) utrede hvor stor del av de samlede informasjonsløsninger i skatte- og avgiftsforvaltningen som bør baseres på automatiske masseopplysninger, og om det er nye områder som kan være egnet for slike masseopplysninger der dette er av betydning for å hindre skatteunndragelser. Herunder nevnes opplysninger fra en leverandør eller lignende som har en transaksjon med den skatte- eller avgiftspliktige, men som i dag ikke selv har status som tredjepart.

Et eksempel er leverandør D, f. eks. et flyselskap, som yter en rabattert, privat leveranse til skattyter A, der rabatten er foranlediget av at arbeidsgiver C dekker tjenestelige leveranser fra D som gir A slike personlige rabattmuligheter (bonusopptjening). Arbeidsgiver C har i dag status som tredjepart med opplysningsplikt om privatfordeler til A på grunn av arbeidsforholdet, men har ikke nødvendigvis tilstrekkelige opplysninger om privatbruken av slike rabattmuligheter. Leverandøren D har på sin side ikke uten videre noen alminnelig opplysningsplikt om bonusbruken, og vet heller ikke nødvendigvis i hvilken grad det er arbeidsforholdet som har gitt grunnlaget for bonusopptjeningen.

Utvalget bes vurdere behovet og mulighetene for at slike opplysninger i større grad enn nå bør brukes for å sikre korrekt beskatning og motvirke skatteunndragelser.

Et spesielt problemområde er ansvarliggjøring av en hovedentreprenør for underentreprenørers og deres ansattes skatteforhold. Hovedentreprenøren har i utgangspunktet bare en indirekte relasjon til andre enn den direkte underentreprenøren selv. Det foregår en egen prosess om omfanget av ansvarliggjøring på dette området, herunder også omfanget av opplysningsplikt. Utvalget kan derfor avgrense sin utredning mot dette området, evt. nøye seg med å vurdere behovet for ytterligere gjennomgang av hensyn til kampen mot unndragelser.

Departementet arbeider for tiden med et forslag om endringer i de særskilte rapporteringspliktreglene i ligningsloven § 6-10 annet til tredje ledd og merverdiavgiftsloven § 49a. Utvalget kan derfor avgrense mot dette.

3.2 Kontrollreglene - plikt til å gi opplysninger etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene

3.2.1 Opplysningsplikt om egne forhold

For skattytere vil reglene om opplysningsplikt etter særskilt oppfordring (ligningsloven § 4-8) og plikt til å medvirke til undersøkelse (bokettersyn, ligningsloven § 4-10) være relevante. Tilsvarende er det for merverdiavgiftspliktige regler om plikt til å medvirke til undersøkelse om egne forhold i merverdiavgiftsloven § 46 første ledd. Det er et generelt behov for modernisering av disse sistnevnte bestemmelsene. I likhet med kontrollbestemmelsene rettet mot tredjeparter, er de i liten grad utformet med tanke på dagens samfunn med omfattende bruk av elektroniske dokumenter m.v. Dette skaper praktiske problemer og uklarheter.

På særavgiftsområdet skal kontrollbestemmelsene i særavgiftsforskriftens kapittel 5 del IV m.v. gjennomgås.

3.2.2 Plikt for tredjepart til å gi opplysninger etter krav

Utvalget skal foreta en grundig gjennomgang av reglene om tredjeparters plikt til å gi opplysninger på anmodning fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Disse bestemmelsene er av vesentlig betydning for myndighetenes muligheter for kontrollutøvelse i konkrete saker eller for særlig utpekte områder. Ligningsloven § 6-15 og merverdiavgiftsloven § 47 femte ledd, jf § 46 gir henholdsvis ligningsmyndighetene og avgiftsmyndighetene hjemmel til å foreta kontroll hos den som skal gi oppgaver og opplysninger etter ligningsloven kapittel 6 / merverdiavgiftsloven kapittel XII. I den nye skattebetalingsloven er reglene om kontroll av arbeidsgivere er inntatt i § 5-13, mens reglene om tredjemannsopplysninger er inntatt i § 5-14. Det er behov for at utvalget særlig vurderer rekkevidden av disse bestemmelsene i lys av utviklingen, og evt. kommer med forslag til nye, oppdaterte regler. Herunder vises det til den særskilte problemstillingen knyttet til opplysninger fra en leverandør eller lignende som har en transaksjon med den skatte- eller avgiftspliktige, men som ikke selv har status som tredjepart som er nevnt ovenfor.

Eiendomsoverdragelser utgjør et potensielt stort unndragelsesområde. Utvalget bes vurdere særskilt om gjeldende regler i tilstrekkelig grad ivaretar behovet for kontroll på dette område med eiendomsoverdragelser. I hovedsak dreier dette seg om kontrollopplysninger fra eiendomsmeglere og andre hjelpeaktører i eiendomsmarkedet.

Utvalget bes også særskilt vurdere forholdet mellom på den ene side tredjeparters (andres) opplysningsplikt etter skatte- og avgiftslovgivningen og på den annen side deres taushetsplikt etter andre lover.

3.3 Skatterådgiveres opplysningsplikter

Dette punktet tar sikte på profesjonell rådgivning og bistandsytning knyttet til økonomiske, skatte- eller avgiftsrelevante transaksjoner, og til utforming av opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Som kortversjon for denne rådgivnings- og bistandsgruppen brukes her begrepet skatterådgivere. Opplysninger fra andre typer profesjonelle rådgivere og bistandsyttere (teknisk personell, helsepersonell m.v.) tilhører det mer alminnelige område for tredjepartsopplysninger, jf. ovenfor.

Skatterådgivere kan i dag i utgangspunktet i liten grad pålegges egen opplysningsplikt om sin bistandsytning og sine gitte råd til skatte- og avgiftsklienter. I stor grad vil dette gå inn under den såkalte klienthemmeligheten, dvs. den taushetsplikt som lovgivningen om advokater

m.v. er pålagt til beskyttelse av fortroligheten mellom klienten og den profesjonelle oppdragstakeren.

Denne fortroligheten må fortsatt langt på vei respekteres og vernes. Det kan endog anføres at vernet bør være særlig sterkt når det er staten som er klientens motpart, idet staten da bør ha minst mulig adgang til å kunne kikke de fortrolige rådgivere i kortene. Departementet finner likevel at det er ønskelig med en prinsipiell gjennomgang av om og i hvilken utstrekning skatterådgivernes taushetsplikt bør vike for hensynet til avdekking av mulig skatteunndragelse, evt. til avkrefting av mistanke om slik unndragelse. Utvalget bes foreta en slik gjennomgang.

Departementet understreker at temaet dreier seg om mulig opplysningsplikt (som går foran taushetsplikten) på rådgivnings- og bistandsstadiet fram til den skatte- eller avgiftspliktiges primære oppgavegiving til det offentlige. På dette tidlige stadium, før aktuelle kontrolltiltak, blir det skjævt å anse oppgavemottakerne (skatte- og avgiftsmyndighetene) som motparter. Rådgivning og bistand på det etterfølgende kontrollstadium handler mer om supplerende opplysninger, forklaringer og forsvar for de allerede gitte opplysninger. Da har man i større grad en motpartsituasjon som kan begrunne full fortrolighet, for ikke å snakke om de tilfeller der det blir rettsak med behov for en fortrolig forsvarer eller prosessfullmektig. Utsiktene til at en skatterådgiver senere kan bli tildelt oppdrag som advokat i tvist med skatte- eller avgiftsmyndighetene (eller påtalemyndigheten), kan likevel etter departementets mening ikke i seg selv være noe tungt argument mot en avgrenset opplysningsplikt knyttet til det tidlige oppgavestadium som nevnt.

Mulige kriterier og avgrensning av en eventuell opplysningsplikt må vurderes, også om utvalget ikke finner å kunne anbefale en slik opplysningsplikt. Vurderingene bør gjelde både områder for automatiske (uoppfordrede) opplysninger og områder for opplysninger på anmodning fra skatte- og avgiftsmyndighetene.

I enkelte land, bl.a. USA og Australia, er det utformet regler om skatterådgiveres automatiske opplysningsplikt om såkalte skattepakker. Dette tar sikte på utarbeiding og salg av (skattereduserende) standardløsninger som tilbys flere klienter. Eksempler på regulering av opplysningsplikt om slike skattepakker kan gi en viss veiledning. Men departementet ser det ikke som hensiktsmessig at en eventuell opplysningsplikt bare skulle gjelde tilfeller der flere av skatterådgiverens klienter er tilbudt eller har benyttet seg av en standardløsning. Det bør i tilfelle utformes en opplysningsplikt

som også kan gjelde enkeltstående rådgivning og bistand.

I forbindelse med gjennomgangen av skatterådgiveres mulige opplysningsplikter bør også reaksjonssystemet mot svikt i slik opplysningsplikt vurderes og foreslås tilpasset eventuelle nye plikter.

3.4 Forslag til regelendringer

I utgangspunktet er det ønskelig at utvalget utarbeider tekstforslag til de lovendringer m.v. som utvalgets konklusjoner og forslag leder opp til. På områder der slik lovtekniske oppfølging vil kreve ytterligere utredningsarbeid, evt. med spesiell ekspertise kan utvalget likevel nøye seg med å angi de mål og løsninger som anbefales fulgt opp gjennom slik ytterligere utredning.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser

Utvalget skal utrede de økonomiske og administrative konsekvensene av utvalgets forslag for skatte- og avgiftsetaten og eventuelt andre offentlige myndigheter, for de skatte- og avgiftspliktige og for andre (tredjeparter) som pålegges plikter i utvalgets forslag.»

2.2 Utvalgets sammensetning

Skatteunndragelsesutvalget har hatt følgende sammensetning:

- lagdommer Ellen Mo (leder), Borgarting lagmannsrett
- avdelingsdirektør Knut Erik Omholt (nestleder), Finansdepartementet
- juridisk rådgiver Guro Glærum Kleppe, Spesialenheten for politisaker, Justisdepartementet
- advokat Gry Nilsen, Skattebetalerforeningen
- fagdirektør Harald Brandsås, Den norske Revisorforening
- advokat (H) Helge Aarseth, Den Norske Advokatforening
- seksjonssjef Britt Inger Ileby, Skatt Midt-Norge, skatteetaten
- direktør Jan-Egil Kristiansen, Skatt øst, skatteetaten

- avdelingsdirektør Helge Lindrup, Toll- og avgiftsdirektoratet
- fagdirektør Geir Kjetil Finneide, Økokrim
- seniorrådgiver Børre Pettersen, LO
- advokat Ellen Mulstad, NHO
- avdelingsleder Anne-Karine Tverråen, bykassereren i Grenland, KS
- spesialrevisor Solveig Pedersen, Skatt nord, UNIO
- underdirektør Hans-Petter Aas, Skatt øst, NTL-skatt

Det har vært nedsatt et arbeidsutvalg som har bestått av Ellen Mo, Knut Erik Omholt, Gry Nilsen, Jan-Egil Kristiansen og Harald Brandsås. Det har også vært nedsatt en undergruppe som har sett særskilt på skatterådgivernes opplysningsplikter m.m. Denne undergruppen har bestått av Knut Erik Omholt, Harald Brandsås, Helge Aarseth, Britt Inger Ileby, Geir Kjetil Finneide og Ellen Mulstad.

Sekretariatet har bestått av:

- seniorrådgiver i Finansdepartementet Hilde Slupphaug, leder
- seniorrådgiver i Toll- og avgiftsdirektoratet Edgar Jensen
- seniorskattejurist i Skattedirektoratet Hege Kathrine Mosserud (fra 1. juni 2007 til 1. november 2008)
- førstekonsulent i Finansdepartementet Ole-Kristian Michalsen (fra 1. juni 2007 til 20. september 2008)
- førstekonsulent i Finansdepartementet Anders Torkildsen Nytrøen (fra 1. mai 2008 til 1. januar 2009)
- seniorskattejurist i Skattedirektoratet Morten Løkken (fra 1. november 2008 til 24. februar 2009)

2.3 Utvalgets arbeid

Utvalget har avholdt i alt 22 møter. Utvalget hadde sitt første møte 18. juni 2007. Siste møte i utvalget ble avholdt 3. februar 2009. Det har vært avholdt en rekke møter i arbeidsutvalget og i den undergruppen som har sett på skatterådgivernes opplysningsplikter m.m.

Kapittel 3

Skatteunndragelser, utviklingstrekk mv.

3.1 Generelt om skatteunndragelse

3.1.1 Betegnelsen skatteunndragelse

Systemene for fastsetting og innkreving av skatt, avgift og toll er i stor utstrekning basert på rapportering eller andre aktiviteter fra den skatte- eller avgiftspliktige selv. Dette medfører betydelig risiko for at de som ønsker det kan unndra skatter og avgifter ved å unnlate å gi korrekte opplysninger om inntekts- og formuesskatt i tradisjonell forstand, ved unnlattelse av å foreta skattetrekk og ved unnlattelse av å opplyse om forhold av betydning for korrekt beregning av arbeidsgiveravgift, merverdiavgift, arveavgift, toll og særavgifter mv. I denne utredningen benyttes uttrykket *skatteunndragelser* som en fellesbetegnelse på unndragelse av skatter, toll og avgifter. Hvor sammenhengen krever det, vil det bli presisert om omtalen gjelder skatt, toll eller avgifter.

Unndragelse kan også skje ved at skatter og avgifter ikke betales. Det vil ikke være naturlig å omtale manglende betaling som skatteunndragelser der dette skyldes manglende betalingsevne. Det kan være mange årsaker til at kravene i disse tilfellene ikke betales. Det kan derimot i enkelte sammenhenger være nærliggende å omtale manglende betalingsvilje i tilknytning til det som ovenfor er omtalt som skatteunndragelser.

Skatteunndragelser kan skje ved bevisste handlinger eller unnlattelser, eller de kan være et resultat av mangelfull kjennskap til regelverket. I forhold til utvalgets mandat vil de *uaktsomme* overtredelsene ikke reise særlige spørsmål ut over den utfordring det innebærer å lage regler som er så lett tilgjengelige og forståelige som mulig. Utvalget vil derfor i hovedsak konsentrere seg om de *grovt uaktsomme* og *forsettlige* unndragelsene. Med forsettlige menes unndragelser som foretas bevisst og med kunnskap om at man bryter regelverket. Unndragelsen vil også være forsettlig dersom det framstår som overveiende sannsynlig for den skattepliktige at han er i ferd med å bryte regelverket. Med grovt uaktsomt menes unndragelser som på en kvalifisert måte er i strid med de etablerte normene for forsvarlig opptreden på området, slik at

det er grunnlag for sterk bebreidelse sett i forhold til de forutsetninger den skattepliktige må forventes å ha.

En lang rekke andre betegnelser enn «skatteunndragelser» benyttes også for å beskrive økonomisk aktivitet som unndrar seg myndighetenes registrering: svart økonomi, undergrunnsøkonomi, uregistrert økonomi, skjult økonomi osv.

Frischsenteret ved professor Erling Eide viser i rapport 6/2000 «Oversikt over litteratur om svart arbeid og skatteunndragelser» til at selv om samme betegnelse benyttes på forskjellige fenomener og forskjellige betegnelser på samme fenomen, synes «svart økonomi» etter hvert å ha fått en standardbetydning:

«Den svarte økonomi betegner all i og for seg lovlig aktivitet som resulterer i transaksjoner som er skjult for myndighetene, først og fremst for skattemyndighetene. Aktivitetene i den svarte økonomi utføres først og fremst for å unngå skatter og avgifter».¹

I rapporten vises det til at definisjonen ikke omfatter produksjon og distribusjon av ulovlige varer, som for eksempel hjemmebrenning og narkotikahandel, selv om slik virksomhet innebærer, og delvis kan være motivert av, skatteunndragelse. Heller ikke skattefrie hobby- og fritidsaktiviteter som reparasjon av eget hus eller bil er inkludert. I rapporten uttales det at denne avgrensningen innebærer at svart økonomi går hånd i hånd med skatteunndragelse.

Skatteunndragelser vil ofte oppstå i tilknytning til annen økonomisk kriminalitet. For utvalget vil det føre for langt å behandle forhold knyttet til det opprinnelige straffbare forholdet som har frembrakt inntekten.

Skatteunndragelse kan oppstå som følge av feilinformasjon til skatte- og avgiftsmyndighetene. I hovedsak kan det skillles mellom to måter den skatte- og avgiftspliktige kan feilinformere på. Den enkelte kan helt unnlate å gi opplysninger, eller

¹ Stiftelsen Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning ved Erling Eide: Rapport 6/2000 «Oversikt over litteratur om svart arbeid og skatteunndragelser» side 14.

kan gi uriktige eller mangelfulle opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene.

I en del saker skjules fakta for skatte- og avgiftsmyndighetene ved bruk av falsk identitet, ingen identitet, uriktige/falske dokumenter, uriktig regnskapsføring eller ved at den skattepliktige unnlater å registrere foretak i offentlige registre eller unnlater å bokføre en økonomisk aktivitet.

Tilrettelegging og skjuling av fakta kan ofte skje ved bruk av medhjelpere. Videre kan selskapsledelsen forsømme sine plikter og dermed bli strafferettslig ansvarlig for selskapets ulovlige unnlater – eksempelvis forsømt skattetrekk, forsømt innbetaling av arbeidsgiveravgift, forsømt lønnsinnberetning og feilaktig regnskapsføring. Personene bak foretakene kan også bli økonomisk ansvarlig for unnlatt betaling av skattetrekk og arbeidsgiveravgift dersom foretaket selv ikke har midler.

Skatt og flere avgifter er kostnader for de skatte- og avgiftspliktige. For å redusere denne kostnaden kan skatte- og avgiftspliktige i ulike situasjoner fristes til å holde tilbake opplysninger eller søke å villedde skatte- og avgiftsmyndighetene med hensyn til riktig faktum. Det er et stort spekter av skatteunndragelser, fra helsvart eller delvis svart virksomhet til mer eller mindre omfattende mangler knyttet opplysningsplikten. Grensen for brudd på opplysningsplikten for den skatte- og avgiftspliktige er nærmere omtalt i tilknytning til blant annet ligningsloven § 4-1 under kapittel 7.

Det som gjerne omtales som skatteplanlegging reiser særlige problemstillinger. Skatteplanlegging er i seg selv ikke ulovlig, men skatteunndragelser kan skje i forbindelse med skatteplanlegging ved at det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger til myndighetene.

3.1.2 Konsekvenser for samfunnet av skatteunndragelser

Skatteunndragelser fører til store inntektstap for staten; midler som dermed ikke kommer fellesskapet til gode. I tillegg fører skatteunndragelser til konkurransevridning og omfordeling av kostnader i samfunnet, siden de som ikke betaler skatter og avgifter, ikke har samme utgifter og dermed kan tilby lavere priser på tjenester og varer. Manglende tiltak overfor denne typen lovbrudd kan føre til negative ringvirkninger. Hvis lovlydige aktører opplever at konkurrenter kan øke sin fortjeneste gjennom å unndra skatter og avgifter, uten at det får konsekvenser, svekker dette motivasjonen for å opptre lovlydig. Videre er formålet med en rekke avgifter å korrigere atferd. Dette gjelder for

eksempel på helse- og miljøområdet. I den utstrekning avgiften unndras, bortfaller også tilskyndelsen til å korrigere den uønskede atferden.

Kriminalitet kan gi betydelige svarte inntekter. Disse holdes skjult for myndighetene, og de kanaliseres derfor inn i prosjekter eller benyttes til betaling av varer og tjenester som er unndratt myndighetenes kontroll. Slik skapes en kjede av ulovlige handlinger. Svarte inntekter kan for eksempel benyttes til å kjøpe svart arbeidskraft, noe som igjen kan åpne opp for trygdemisbruk ved at arbeidsinntekten holdes skjult for myndighetene. Skjulte arbeidsforhold kan også åpne opp for ulovlig behandling av de ansatte i forhold til sikkerhet, arbeidstid og lønn. Der varer kjøpes utenfor myndighetenes kontrollsfære, for eksempel ved kjøp av smuglerkjøtt, kan matsikkerheten settes i fare. Svarte inntekter kan også være en finansieringskilde for annen kriminalitet som for eksempel narkotikaomsetning.

3.1.3 Konsekvenser for den enkelte av skatteunndragelser

Skatteunndragelser kan medføre rettighetstap for den enkelte. Trygderettigheter som pensjon, sykepenger og fødselspenger er ment å skulle kompensere for bortfall av inntekt i perioder hvor man ikke kan arbeide. Opparbeidelse av slike rettigheter skjer på grunnlag av inntekt. Dersom inntekten ikke oppgis til beskatning, vil den enkelte heller ikke opparbeide seg det sikkerhetsnettet som trygderettighetene utgjør. Ved skatteunndragelse risikerer man dermed at man ikke får kompensert inntektsbortfall ved for eksempel langvarig sykdom eller arbeidsledighet.

Effekten av tap av omdømme og sosial anseelse ved skatteunndragelse kan for enkelte være betydelig. Bedrifter som taper sitt omdømme på bakgrunn av uetisk drift løper en økonomisk risiko, for eksempel ved at aksjekursen påvirkes. Også enkeltpersoner kan rammes av omdømmetap ved skatteunndragelser. Dette gjelder spesielt personer som i lys av sitt yrke eller verv er særlig avhengig av et godt renommé og tillit. For ressurssterke personer med god betalingsevne er det ofte omdømmetapet som oppfattes som den reelle sanksjonen ved avdekking av skatteunndragelse, i tillegg til fengselsstraff. De økonomiske sanksjonene rammer den enkelte i varierende grad, og kan av noen oppfattes mer som en driftskostnad enn som en reell sanksjon. Ileggelse av tilleggsskatt og tilleggsavgift offentliggjøres ikke og medfører dermed liten fare for omdømmetap.

Skatteunndragelser bidrar til en urettferdig fordeling av skattebyrdene. De som unnlater å betale skatter og avgifter, velter skattebyrden over på de lojale skattyterne, som dermed i tillegg til å betale sin egen andel til fellesskapet, også må finansiere den delen av velferdsgodene som skulle vært betalt av dem som unndrar.

3.1.4 Oppsummering

Det er ofte sammenheng mellom et samfunns skatteinivå og velferdsnivå. Svart økonomi og skatteunndragelser vil dermed på sikt undergrave den samfunnsmodellen som det er bred enighet om i Norge. Det direkte provenytapet får betydning for finansieringen av velferdsstaten. Når lovlige foretak utkonkurreres, påvirkes også deres evne til å bidra til fellesskapet med skatter og avgifter. Når lønninger og kostnader presses som følge av konkurransen, påvirkes også arbeidstakernes og leverandørenes skatteevne.

Svart arbeid medfører skatteunndragelser. Svart arbeid undergraver et regulert arbeidsliv med rettigheter og forpliktelser for arbeidsgiver og arbeidstakere, for eksempel knyttet til helse, miljø og sikkerhet på arbeidsplassen. Dersom det svarte arbeidsmarkedet får vokse, vil det igjen påvirke priser og kostnader i samfunnet. Kampen mot skatteunndragelser og svart økonomi er derfor av vesentlig betydning for å opprettholde den balansen velferdsstaten bygger på.

3.2 Omfang/kvantifisering av skatteunndragelse

3.2.1 Innledning

Det foreligger ingen pålitelig statistikk eller oversikt over den svarte økonomien. Gjennom undersøkelser og forskning på området har det vært gjort en rekke forsøk på å anslå omfanget av svart arbeid (samt annen uregistrert økonomisk virksomhet). De fleste konkluderer med at det dreier seg om minst flere titalls milliarder kroner i året.

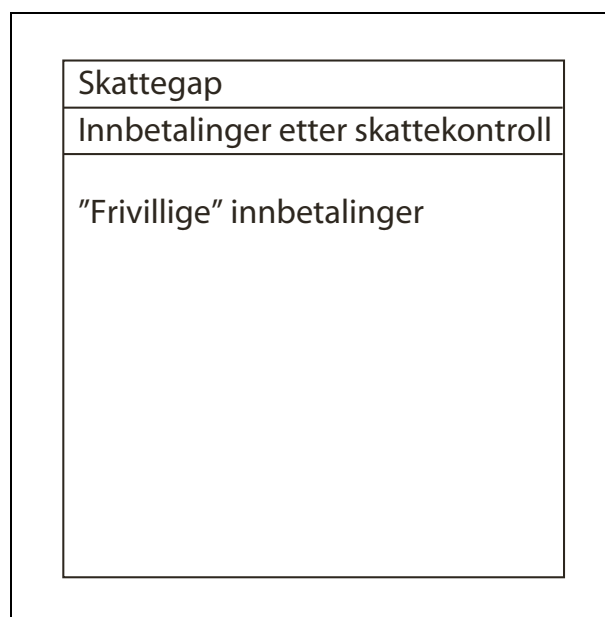
3.2.2 Undersøkelser på skatteetatens område

«Skattegap» er en betegnelse som benyttes for å beskrive differansen mellom den skatten som teoretisk sett skulle vært innbetalt dersom alle oppfylte sine skatte- og avgiftsmessige forpliktelser og den skatten som faktisk blir innbetalt. Definisjonen er imidlertid ikke entydig. Noen land, herunder Sverige, anser skatter og avgifter som innbetales i

ettertid, for eksempel etter en kontroll, som innbetalt og holder disse beløpene utenfor skattegapet. Andre land, som USA, anser i utgangspunktet kun de skatter og avgifter som betales i rett tid som innbetalt. For sent innkomne betalinger omfattes dermed i utgangspunktet av skatteapsdefinisjonen. Begge landene oppgir imidlertid det underliggende tallmaterialet hvor det presiseres hva som er tatt med. I USA kommer dette til uttrykk ved betegnelsen brutto og netto skattegap («Gross and Net Tax Gap»), slik at den uensartede definisjonen i praksis er uten betydning.

Skattegapet kan illustreres ved en skatteapsøyle, hvor man nederst har de innbetalinger som foretas frivillig, deretter innbetalinger som skjer i ettertid/på bakgrunn av kontrolltiltak og øverst det estimerte (netto) skattegapet, se figur 3.1.

Det kan generelt skilles mellom direkte og indirekte målinger som to hovedgrupper av metoder for å måle skatteunndragelser og svart økonomi. Indirekte metoder bygger på en antakelse om at svart økonomi setter spor etter seg i samfunnsøkonomien blant annet i uforklarte forskjeller i tall for inntekter og utgifter hentet fra offisiell statistikk. Ved for eksempel å ta utgangspunkt i nasjonalregnskap og deretter sammenligne med skatteetatens tall over innbetalt skatt på et område, kan man få et bilde av skattegapet. Indirekte målinger i denne sammenheng kjennetegnes gjerne ved at de foretas på makronivå. Direkte metoder er basert på kontakt med eller observasjon av personer eller bedrifter. Spørreundersøkelser er den vanligste formen for direkte undersøkelser. Stikkprøvekontroller fra skattemyndighetene er en annen metode



Figur 3.1 Skatteapsøyle

som kan være godt egnet for å gi et bilde av hyppighet og omfang av ulike typer skatteunndragelser.

Mulige feilkilder ved estimering av skattegap er betydelige, og estimatets troverdighet avhenger av kvaliteten på det underliggende materialet som benyttes ved beregningen av skattegapet, og de forutsetningene som legges til grunn.

I Norge er det ikke foretatt nærmere beregninger av skattegap. Enkelte andre land, herunder Sverige, England og USA, har imidlertid forsøkt å estimere skattegapet. Selv om de enkelte lands målinger kan være basert på kilder av ulik kvalitet og ikke nødvendigvis er direkte sammenlignbare med norske forhold, kan det være av interesse å se hen til andre lands estimater.

I Sverige var totalt fastsatt skatt og avgift i 2005 på ca. 1 300 milliarder svenske kroner. Etter at kontrolltiltak var gjennomført innkom 22 milliarder. Det totale skattegapet («skattefelet») er beregnet til 133 milliarder svenske kroner, noe som utgjør ca. 5 prosent av BNP eller 10 prosent av den fastsatte skatten. Svart arbeid utgjør omtrent halvparten, ca. 66 milliarder, av det totale skattegapet.²

Økokrim har i trendrapport 2008-2009 uttalt følgende om den svenske beregningen av skattegapet og overføringsverdien til norske forhold:³

«Det er vanskelig å anslå omfanget av svart økonomi. Skatteetaten har ikke forsøkt å beregne skattegapet for Norge, siden det er betydelig usikkerhet knyttet til å estimere dette. Skatteverket i Sverige har imidlertid beregnet og publisert et teoretisk skattegap. Det totale skattenivået i Sverige er estimert til ca. 1 450 milliarder SEK, mens den utlignede skatten utgjør ca. 1 300 milliarder SEK. Gjennom kontrollvirksomhet er det etterberegnet ca. 22 milliarder SEK. Det beregnede skattegapet utgjør dermed ca. 133 milliarder SEK pr år. Dette tilsvarer ca. 5 prosent av BNP og ca. 10 prosent av den utlignede skatten. Det understrekes at det er betydelig usikkerhet knyttet til estimatene og det er vanskelig å si hvorvidt Norge er på samme nivå som Sverige. Estimaten gir likevel et bilde av hvilke beløp vi snakker om når det gjelder skatteunndragelser. Hvis vi antar at situasjonen er noenlunde lik i Norge, med at ca. 5 prosent av BNP på ca. 2 300 milliarder NOK (2007) unndras beskatning, betyr det at ca. 115 milliarder kroner unndras beskatning årlig. Skatte- og avgiftskriminalitet fører altså til store inntektstap for staten. Dette

er midler som dermed ikke kommer fellesskapet til gode.»

I USA gjennomførte Internal Revenue Service (IRS) i 2001 en måling av skattegapet.⁴ USD 1 767 milliarder skatter og avgifter ble innbetalt frivillig og til rett tid. Brutto skattegap ble estimert å beløpe seg til USD 345 milliarder. Etter at kontrolltiltak og for sent innkomne betalinger på til sammen USD 55 milliarder var registrert, var beløpet redusert til netto skattegap på anslagsvis USD 290 milliarder. IRS la på bakgrunn av sine estimater til grunn at etter gjennomførte kontrolltiltak og registrering av etterbetalinger var det likevel bare i overkant av 86 prosent av skatteforpliktelsene som var innkommet. Skattegapet utgjorde således over 13 prosent av teoretisk estimert korrekt skatteinnfang.

Utvalget mener norske myndigheter bør vurdere å gjøre tilsvarende estimater fordi det til tross for unøyaktigheter vil kunne vise tendenser over tid.

3.2.3 Undersøkelser på toll- og avgiftsetatens område

Utvalget omtaler her undersøkelser om smugling selv om det er avgrenset mot dette i mandatet. Bakgrunnen for dette er at utvalget ikke er kjent med at det foreligger andre undersøkelser på toll- og avgiftsetatens område som belyser omfanget av toll- og avgiftsunndragelser. Omfanget av valutasmugling er omhandlet under punkt 10.2.3. Omtalen av valutasmugling bygger ikke på foretatte undersøkelser og omtales derfor ikke her selv om den for så vidt belyser enkelte utfordringer som toll- og avgiftsetaten står overfor i sitt arbeid mot skatteunndragelser.

Toll- og avgiftsdirektoratet foretok i 2006 en analyse av hvor omfattende smuglingen av tobakkvarer og alkoholholdige drikkevarer til Norge antas å være, og estimerte hvor mye avgiftsunndragelsene utgjorde i tap for staten. Formålet med analysen var blant annet å øke tollmyndighetenes kunnskap om smugling og avgiftsunndragelser.

Som datagrunnlag for analysen ble det tatt utgangspunkt i to landsrepresentative spørreundersøkelser gjennomført etter oppdrag fra Toll- og avgiftsdirektoratet, tollmyndighetenes beslagsstatistikk for 2004, 2005 og 2006, samt resultatene av en gjennomført kontrollaksjon iverksatt av toll-

² Jf. «Skattefelskarta för Sverige» rapport 2008:1 fra det svenske Skatteverket side 7 og 68. Det er her tale om prosent av fastsatt skatt, og ikke samlet teoretisk estimert korrekt skattinnfang, jf. beregningen av skattegapet i USA.

³ Økokrims trendrapport 2008-2009 side 10.

⁴ Rapporten «Reducing the Federal Tax Gap» fra Internal Revenue Service av 2. august 2007 og «Tax Gap Map for Tax Year 2001» fra Internal Revenue Service, februar 2007.

myndighetene med tilfeldig utvalgte kontrollobjekter. Kontrollaksjonen tok for seg et tilfeldig utvalg på til sammen 5 239 personer, transportmidler og varesendinger.

Den ene spørreundersøkelsen ble gjennomført i juni 2005 til mai 2006 av Synnovate MMI, og gjaldt privatpersoners smugling av tobakkvarer og kjøp av slike smuglervarer. Undersøkelsen ble gjennomført i form av telefonintervju med 5 000 personer.

Den andre spørreundersøkelsen ble foretatt av TNS Gallup i perioden 12.-19. juni 2006 og gjennomført ved hjelp av et elektronisk spørreskjema som ble sendt til 3 300 privatpersoner, hvorav 2 004 personer svarte. Denne spørreundersøkelsen tok også for seg alkoholholdige drikkevarer i tillegg til tobakkvarer. De personene som ble valgt ut for å besvare spørreskjemaet var innhentet fra et utvalg («galluppanel») på 25 000 personer. Dette «panelet» er et forhåndsrekruttert utvalg av personer som har sagt seg villig til å delta i markedsundersøkelser. Utvelgelsen av personer til panelet blir her foretatt ved hjelp av telefonintervju og pr. post, og skal angivelig være representativt for den norske befolkningen over 15 år.

De aller fleste oppdagede smuglingstilfellene i kontrollaksjonen gjaldt privatpersoner, og ingen tilfeller av organisert smugling ble oppdaget i løpet av datainnsamlingen. Tollmyndighetenes generelle erfaring er at organisert smugling utgjør den største andelen av smuglingen målt i varemengde. Det er derfor grunn til å tro at det er store mørketall, og at anslagene er lavere enn i virkeligheten.

På oppdrag fra Toll- og avgiftsdirektoratet utførte TNS Gallup også en undersøkelse i 2007 om privatpersoners innførsel av toll- og avgiftspliktige varer og kjøp av ulovlig innførte varer i Norge for å avdekke omfanget av og holdninger til kjøp av slike varer. Formålet var særlig å få mer kunnskap om privatpersoners atferd i forhold til kjøp av smuglervarer. Resultatet av undersøkelsen bygger på 62 prosent svar fra TNS Galluppanel bestående av 3 250 personer. 2 av 3 personer svarer at de ikke hadde med seg varer utover det som er tillatt å bringe inn i Norge toll- og avgiftsfritt ved siste utenlandsreise. Det er imidlertid en del respondenter som oppfatter at de overholder kvoten, men som i realiteten har med for mye varer, og omvendt. Nesten ingen deklarerer det de hadde tatt med av varer utover kvotebestemmelsene uoppfordret (1 prosent). Andelen som sier at de deklarerer varene uoppfordret, har gått ned fra 7 prosent i 1999 til 1 prosent i 2007. 1 av 5 personer opplyser at de har fått tilbud om å kjøpe (innenlandsk svart omset-

ning) smuglervarer (alkoholholdig drikk og tobakkvarer) det siste året. 1 av 10 personer har kjøpt varer som de vet eller tror er smuglervarer. Ca. 50 prosent av respondentene mener det er uakseptabelt å kjøpe smuglervarer. Kjønn er den viktigste faktoren for å skille mellom de som mener det er akseptabelt å kjøpe smuglervarer og de som mener det er uakseptabelt (menn mener i større grad det er akseptabelt enn kvinner), deretter følger utdanning og inntekt. De som mener det er akseptabelt å kjøpe smuglervarer er gjerne mer individorienterte enn gjennomsnittet.

Basert på datamaterialet fra TNS Gallups spørreundersøkelser ble samlet avgiftsunndragelse på tobakkvarer og alkoholholdige drikkevarer beregnet til mellom 2 og 2,9 milliarder kroner i 2006, og mellom 2,6 og 3,9 milliarder kroner i 2007.

I tillegg kommer skatte- og avgiftsunndragelsene som kan knyttes til den påfølgende illegale omsetningen innenlands.

3.3 Forklaringsmodeller

3.3.1 Innledning

Det er nedenfor under punkt 3.3.2 redegjort for enkelte funn fra studier av svart arbeid som beskriver holdninger og enkelte bakenforliggende årsaker til skatteunndragelser både nasjonalt og internasjonalt. Deretter redegjøres det under punkt 3.3.3 for en forklaringsmodell for skatteunndragelser med normer og atferd utarbeidet av Stiftelsen Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning ved Erling Eide. Skatteunndragelser i et OECD-perspektiv omtales under punkt 3.3.4. OECDs etterlevelsesmodell og en alternativ modell som blant annet benyttes av Skatt øst omtales under henholdsvis punkt 3.3.5 og 3.3.6. Ikke alle områdene hvor skatteunndragelser kan oppstå er omhandlet direkte i modellene; blant annet foreligger det få forklaringsmodeller som direkte omhandler toll. Mange av modellene beskriver imidlertid generelle trekk og sammenhenger som har overføringsverdi utover det området det spesifikt omhandler.

Enkelte av modellene baserer seg på spørreundersøkelser. Spørreundersøkelser har den fordel at de kan gi et rikt datamateriale med opplysninger om forskjellige sosioøkonomiske og demografiske forhold i tillegg til individenes holdninger til skatteunndragelse og relaterte forhold. Dette gir mulighet for å teste en rekke hypoteser om hva skatteunndragelse avhenger av. Ulempen er at undersøkelsene gjelder egenrapportering, noe som ofte gir unøyaktige opplysninger. Dette kommer klart

fram i en undersøkelse av Elffers m.fl. (1987),⁵ hvor resultater fra en spørreundersøkelse blir sammenlignet med resultater av kontroll av intervjuobjektene selvangivelser. Forfatterne finner at korrelasjonen mellom de unndragelser individene oppga i spørreundersøkelsen og skattekontrollørens anslag på de samme unndragelser, er null. Her må man imidlertid være åpen for at ikke bare de oppgitte unndragelser, men også skattekontrollørens anslag kan være gale. Men generelt synes det å være slik at spørreundersøkelser viser for høy skattemoral.

Enkelte nasjonale undersøkelser av omfanget av kjøp av svart arbeid og opplevd oppdagelsesrisiko der reglene om innberetning m.m. ikke overholdes er særskilt omtalt under punkt 3.4. Også disse undersøkelsene bygger på spørreundersøkelser og vil derfor være beheftet med de samme fordeler og ulemper som de spørreundersøkelser som omtales under punkt 3.3.

3.3.2 Funn fra studier av svart arbeid og skatteunndragelser⁶

3.3.2.1 Innledning

Stiftelsen Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning ved professor Erling Eide gir i rapport 6/2000 en oversikt over internasjonale teoretiske og empiriske studier av svart arbeid og skatteunndragelser i perioden 1968-2000.

I rapporten vises det blant annet til at fagområdet kriminaløkonomisk teori ble vitalisert i Nobelprisvinneren Gary Beckers grunnleggende artikkel fra 1968 om «Crime and Punishment: An Economic Approach».⁷ Det vises til at artikkelen har vært en inspirasjonskilde for de senere tiårs teoretiske og empiriske studier av lovbrudd med metoder hentet fra sosialøkonomien. Ifølge Beckers teori vil rasjonelle individer vri sin atferd i retning av handlinger som gir høy avkastning.

Teorien går i hovedsak ut på at et individ velger det handlingsalternativ blant de lovlige og ulovlige som best tilfredsstiller de behov individet måtte ha. Valget vil avhenge både av individuelle valgmuligheter og av hvordan omgivelsene bidrar til å bestemme resultatene av de forskjellige handlinger.

De illegale alternativene har en pris eller en omkostning i form av en straffetrussel. Straffens sannsynlighet og strenghet er incitamenter som antas å påvirke atferden på samme måte som priser og inntekter påvirker konsumentens valg.

Eide påpeker at de forfatterne som har fulgt i Beckers fotspor, har utviklet stadig mer raffinerte og trolig mer realistiske modeller. Men modellene har naturlig nok samtidig gitt stadig færre generelle prediksjoner.

Modeller i Becker-tradisjonen er blitt kritisert for at de i liten grad omhandler individuell moral og individuelle oppfatninger av skattesystemets rettferdighet og statens forvaltning av skattepengene, og hvilken betydning dette har for omfanget av skatteunndragelser. Det er for eksempel blitt hevdet at betydningen av skattyternes moral viser seg ved at det store flertall av skattytere ikke unndrar skatt selv om lav avsløringsrisiko og beskjedne sanksjoner gjør skatteunndragelse lønnsomt. Svaret fra Becker-tradisjonen er at selv om skattyternes moral er viktig, er det likevel interessant å studere skattyterne som formålsrasjonelle aktører som kan påvirkes av incitamenter. Hvis skattemoralen er relativt stabil hos folk flest, kan det analytisk være akseptabelt å anta at den er konstant.

Eide skisserer i sin rapport en teoriramme for forklaring av svart arbeid og skatteunndragelser der det er plass både for individuell rasjonell atferd i snever forstand og for individets moral og dets holdninger til myndigheter og samfunn. Innenfor denne ramme beskrives så forskjellige teorier for skatteunndragelse og for svart arbeid, se punkt 3.3.2.2. Videre gir Eide en oversikt over empiriske undersøkelser av den svarte økonomien, se punkt 3.3.2.3. En sammenstilling av studiene er inntatt under punkt 3.3.2.4. Under punkt 3.3.2.5 omtales enkelte sektorstudier.

3.3.2.2 Teorier om svart arbeid og skatteunndragelse

I Frischsenterets rapport 6/2000 uttales det at følgende hovedtyper av faktorer, ifølge forskjellige teorier, kan påvirke omfanget av hvor mye den enkelte vil arbeide svart og/eller unndra skatt:

- Individuelle preferanser (individuelle fysiske og psykiske behov og normer),
- medfødte og ervervede egenskaper,
- sosiale normer,
- konkrete muligheter for unndragelse,
- gevinster ved unndragelse og
- sanksjoner for lovbrudd.

⁵ Elffers, Henk, Russel H. Weigel and Dick J. Helsing (1987): The Consequences of Different Strategies for Measuring Tax Evasion Behavior, *Journal of Economic Psychology*.

⁶ Med unntak for det som står i punkt 3.3.2.5 om utviklingen i drosjenæringen fra 1992 er teksten basert på Rapport 6/2000 fra Stiftelsen Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning ved Erling Eide: «Oversikt over litteratur om svart arbeid og skatteunndragelser».

⁷ Becker, Gary (1968): Crime and Punishment: An Economic Approach, *Journal of Political Economy*.

For noen kan normene være av en slik art at skatteunndragelse aldri kommer på tale. For andre kan skatteunndragelse oppfattes som etisk problematisk, men i avveiningen mellom moral og mer lystbetonte preferanser kan moralen komme til kort. For atter andre kan det være slik at skatteunndragelse ikke skaper moralske betenkeligheter overhead. Individuelle normer kan påvirkes av omgivelsene; for eksempel kan sosiale normer eller lovvedtak øve innflytelse på den enkeltes individuelle normer for rett og galt.

Enkelte undersøkelser tyder på at folk oppfatter skatteunndragelse som relativt uproblematisk moralsk sett, sammenlignet med for eksempel tyveri av tilsvarende beløp. Å berike seg på et upersonlig samfunn oppfattes som mindre forkastelig enn å la berikelsen gå ut over enkeltindivider eller bestemte bedrifter. Det moralske problem ved skatteunndragelse svekkes dessuten hvis skattenivået oppfattes som urimelig høyt. Det samme kan være tilfelle hvis skattyterne er utilfreds med effektiviteten i den offentlige sektor eller med hva skattepengene brukes til. Dette viser at individuelle normer godt kan være forskjellige fra sosiale normer slik disse blant annet kommer til uttrykk i lovverket, og at de individuelle normer vil være av vesentlig betydning når den enkelte velger sin atferd.

Evner og egenskaper er vanskelige å observere. I empiriske undersøkelser blir derfor ofte evner og egenskaper erstattet med presumptivt relaterte, observerbare kjennetegn som kjønn, alder, utdanning, yrke osv. Slik bruk av erstatningsvariabler kan medføre tolkningsproblemer, fordi objektive kjennetegn ikke gir svar på om det for eksempel er individets muligheter, evner og anlegg for handling eller normer som er avgjørende for unndragelsen. Det er viktig å ta høyde for dette ved utformingen av tiltak, da tiltakene må tilpasses årsakene for unndragelse.

En rekke forhold i omgivelsene vil påvirke risikoen for oppdagelse og sanksjon og derved de valg som individet foretar. Det kan antas at risikoen for at unndragelse vil bli oppdaget, er større jo større del av skattyterens inntekt som blir forhåndsbeskattet (og dermed registrert av myndighetene), jo flere opplysninger skattemyndighetene får fra banker, forsikringselskaper mv., jo større del av økonomien som er underlagt regnskapsplikt og jo større del av økonomien som foregår i store selskaper med veletablerte regnskapssystemer.

Hvordan individet *oppfatter* risikoen og strengheten av forskjellige formelle og uformelle sanksjoner mot svart arbeid og skatteunndragelse vil være av betydning for den enkeltes valg. Individets

subjektive oppfatninger av blant annet sanksjoner er ikke nødvendigvis identisk med de faktiske, men vil naturlig nok påvirkes av disse.

Det er videre hevdet at sosiale sanksjoner er av mindre betydning for skatteunndragelser enn for andre typer av lovbrudd. Grunnene er flere. For det første har ikke skatteunndragelse noen konkret fornærmet part, slik at den sosiale fordømmelse neppe kan næres av menneskelig medfølelse. For det andre er skattereglene kompliserte, slik at venner og bekjente lettere vil finne unnskylpende momenter sammenlignet med for eksempel tyveri, innbrudd og ran. For det tredje er det bare de grovere tilfeller av skatteunndragelse som blir kjent, slik at en skattyter ikke behøver å frykte sosial fordømmelse ved mindre alvorlige unndragelser. Men enkelte undersøkelser kan tyde på at sosiale normer og uformelle sanksjoner er viktigere enn hva disse momenter skulle tilsi. Sosiologiske studier tyder på at det er viktig å undersøke hvordan formelle og uformelle sanksjoner *samvirker* for å redusere skatteunndragelse.

Betydningen av forskjellige deler av denne teorirammen kommer til uttrykk i et eksperiment utført i USA (Schwartz og Orleans 1967).⁸ Her fikk fire tilfeldige utvalg av høyinntektstagere tilsendt ulike informasjonen i forbindelse med utfylling av selvangivelse. Tre av gruppene fikk opplysninger om henholdsvis:

- a) Moralsk plikt til å betale skatt;
- b) Skatteunndragelse vil medføre sanksjoner;
- c) Skatteregler uten nærmere kommentar.

Den fjerde gruppen var en kontrollgruppe som ikke fikk spesielle opplysninger.

Unndragelsene viste seg å bli minst i gruppen som ble gjort oppmerksom på den moralske plikt til å fylle ut selvangivelsen riktig. Dette viser ikke bare at normer er av betydning, men også at normene kan påvirkes ved relativt enkle midler. Unndragelsene i de to øvrige grupper som fikk spesiell informasjon var også lavere enn i kontrollgruppen. Dette indikerer at informasjon er viktig for graden av lovlydighet. Virkningen av opplysningen om at skatteunndragelse kan medføre sanksjoner, kan tyde på at noen lovbrudd finner sted fordi folk ikke kjenner loven og derfor ikke tar kostnader med straff med i vurderingene. En mer psykologisk forklaring kan være at så lenge vi ikke blir gjort oppmerksom på uønskede sider ved vår atferd, har vi en tendens til å overse dem eller bedrive en form for ønsketenkning. Begge forklaringer representerer

⁸ Schwartz, Richard and Sonya Orleans (1967): On Legal Sanctions, *The University of Chicago Law Review*.

rer innvendinger mot den enkle teori om rasjonell atferd. Men i det første tilfellet, hvor det er snakk om ren uvitenhet, kan det godt tenkes at individene rent subjektivt handler rasjonelt. De misoppfatter virkeligheten, og velger den atferd som gir best resultat ut fra hva de selv mener er korrekt informasjon.

Teoriene for unndragelse er beslektet med teorier for porteføljevalg, der skattyteren kan velge å «plassere» en del av inntekten i et usikkert «unndragelsesprosjekt». Teoriene for svart arbeid består i hovedsak av en bearbeidelse av teori for arbeidstilbud, der svart arbeid gir usikker «avlønning». Disse modellene blir utnyttet til å generere hypoteser om hvordan skatteunndragelsen påvirkes av variasjoner i fire elementer av betydning for skattyterens finansielle egeninteresse:

- Inntekt,
- skattesats,
- sannsynligheten for at unndragelsen avsløres og sanksjoneres og
- sanksjonens strenghet.

Modellene for skatteunndragelse og svart arbeid gir langt på vei de samme resultater.

Virkninger på skatteunndragelsen av *høyere faktisk inntekt* har vist seg å være avhengig av forutsetninger om skattyternes holdning til risiko. De fleste forfattere forutsetter *avtagende absolutt risikoaversjon*, noe som vil medføre at en inntektsøkning fører til en økning i det beløp som tilordnes usikre prosjekter (enkelt sagt har en person i en gunstig inntektssituasjon råd til å satse mer på risikofylt skatteunndragelse). En slik forutsetning har som konsekvens i modellene at unndratt inntekt øker når faktisk inntekt øker.

Det er ikke uvanlig å regne med at lavere skattesatser gir lavere unndragelse. Kanskje noe uventet blir ikke en slik oppfatning entydig bekreftet av de fleste statiske modeller for skatteunndragelse (med gitt sanksjonsrisiko). Riktignok vil en reduksjon i den vanlige skattesatsen gjøre unndragelse mindre lønnsomt, og derfor isolert sett redusere unndragelsene (substitusjonsvirkning). Men i og med at skattyterens inntekt etter skatt vil øke, vil unndragelsene, under forutsetning om avtagende absolutt risikoaversjon, også få et positivt tillegg (inntektsvirkning). Det blir et empirisk spørsmål om det er substitusjonsvirkningen eller inntektsvirkningen som er sterkest. Empiriske studier tyder for øvrig på at det er substitusjonsvirkningen som dominerer.

En økning i sannsynligheten for at skatteunndragelse vil bli sanksjonert fører til mindre unndragelse. Denne sammenhengen kom klart fram i

Allingham og Sandmos (1972)⁹ artikkel. Isachsen og Strøm (1980)¹⁰ kom til et noe annerledes resultat for en økonomi der skatteunndragelse kun skjer i én svart sektor, mens det ikke forekommer skatteunndragelse i resten av økonomien. De viser at hvis kontrollsannsynlighetene i de to sektorer er forskjellige nok, vil en økning i kontrollsannsynligheten i den lovlige sektor føre til at den samlede unndratte inntekt øker fordi mange arbeidstagere vil flytte fra lovlig til svart virksomhet.

Flere modeller inkluderer sosial stigmatisering og personlig ubehag ved å unndra skatt. En vanlig metode er å innføre pengeekvivalenter for forskjellige, ikke direkte målbare aspekter ved unndragelse. Allingham og Sandmo viser til at hvis det i nyttefunksjonen innføres et argument for individets renommé, og dette renommé svekkes ved skatteunndragelse, skal det under rimelige betingelser en større økonomisk fristelse til for at skattyteren vil unndra skatt. De inkluderer også kostnader forbundet med å gi korrekte opplysninger, kostnader med å få henvendelser fra skattemyndighetene og pengeekvivalenter tilsvarende dårlig samvittighet for unndragelse. Gordon (1989)¹¹ innfører i skattyterens nyttefunksjon den psykiske kostnad ved manglende ærlighet i skattespørsmål.

Endringer i inntekt, skattesatser og sanksjoner gir gjerne inntekts- og substitusjonsvirkninger som trekker i hver sin retning. Dette, sammenholdt med alternative forutsetninger om skattyternes holdning til risiko, viser at det på teoretisk grunnlag er vanskelig å finne sikre holdepunkter for hvordan svart arbeid og skatteunndragelser kan påvirkes ved endringer i skattesatser og sanksjoners strenghet. Av de analyserte virkemidler er det bare økt risiko for avsløring som på teoretisk grunnlag har en entydig dempende virkning på skatteunndragelsene.

3.3.2.3 Empiriske undersøkelser av den svarte økonomien

Eide påpeker at det empiriske materialet gir belegg for hypotesen om allmennprevensjon. Overført til svart arbeid og skatteunndragelser betyr dette at høyere avsløringsrisiko og høyere tilleggs-skatt virker dempende på disse aktiviteter.

⁹ Allingham, Michael G. and Agnar Sandmo (1972): Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*.

¹⁰ Isachsen, Arne Jon and Steinar Strøm (1980): The Hidden Economy: The Labor Market and Tax Evasion, *Scandinavian Journal of Economics*.

¹¹ Gordon, James P.F. (1989): Individual Morality and Reputation Costs as Deterrents to Tax Evasion, *European Economic Review*.

De fleste empiriske undersøkelser basert på data om skattyternes atferd er utført med utgangspunkt i det amerikanske «Taxpayer Compliance Measurement Program» (TCMP), som omfatter selvangivelsesdata for ca. 50 000 husholdninger og mindre foretak omtrent hvert tredje år i perioden 1963-1989. Selvangivelsene («tax returns») er blitt kontrollert av erfarne kontrollører (revisorer) og gir usedvanlig detaljerte opplysninger om unndragelse. Informasjonen om hver skattyter inkluderer hva skattyteren har oppgitt for hver post («line») og hva skatterevisorene fastsetter som det riktige beløp. Differansen er et mål for unndragelse og kan relateres til forskjellige forklaringsvariabler. Data fra 1988 indikerer at ca. 40 prosent av husholdningene betalte for lite skatt, mens 7 prosent betalte for mye. En ulempe med TCMP-data er at de inneholder lite informasjon om husholdningenes sosiodemografiske karakteristika, og naturligvis også at ikke all unndragelse blir oppdaget.

Resultatene av en rekke studier bygget på data for faktisk atferd (TCMP) viser at skatteunndragelsene øker med (i) lavere revisjonssannsynlighet, (ii) lavere sanksjoner (men den kvantitative virkning av strengere sanksjoner synes å være beskjedne), (iii) høyere marginalsatt (i de fleste studier) og (iv) proporsjonalt mer enn inntekten (i de fleste studier). Videre viser studiene at skatteunndragelser avhenger av muligheten for unndragelse ved at det var mindre unndragelse for lønnstakere enn for andre, mindre unndragelse i distrikter med mye industri (på grunn av en stor andel lønnstakere) og mindre unndragelse hos skattytere som ikke kan oppføre spesielle fradragposter (som ikke er selvstendig næringsdrivende).

Et av de ytterst få kontrollerte eksperimenter som er beskrevet i litteraturen, ble gjennomført i Minnesota i 1995.¹² Her fikk en gruppe på 1 724 skattytere opplysning om at deres selvangivelse ville bli meget grundig kontrollert, og at hvis det ble funnet uregelmessigheter ville også det foregående års selvangivelse også bli kontrollert. Dette førte til en klar reduksjon i unndragelsene for de fleste inntektsgrupper, mens den økte for skattytere med høy inntekt. Dette siste resultatet forklares med at når skattytere med høy inntekt (og mange fradragmuligheter) blir sikre på at selvangivelsene blir revidert, regner de med at det vil bli forhandlinger om diskutabile poster. Da kan det være fordelaktig å gi så lite som mulig i utgangs-

punktet. Annerledes kan det være hvis revisjons-sannsynligheten oppfattes som beskjedne. Da kan det være fordelaktig å levere en mindre utfordrende selvangivelse for ikke å komme i søkelyset.

Mens metoder basert på observasjoner av atferd i hovedsak tar sikte på å avklare om antatte incitament påvirker atferden, tar spørreundersøkelser og laboratorieundersøkelser ofte også sikte på å belyse folks individuelle normer.

Et stort antall spørreundersøkelser er gjennomført internasjonalt. Slike undersøkelser kan gi et rikt datamateriale med opplysninger om forskjellige sosioøkonomiske og demografiske forhold i tillegg til individenes holdninger til skatteunndragelse og til myndigheter og samfunn. Men resultatene er generelt sensitive for hvordan undersøkelsene er lagt opp. De er dessuten så vidt forskjellige at det er vanskelig å foreta sammenligninger. Men i det store og hele framgår det at følgende individuelle faktorer bidrar til å redusere skatteunndragelsen: (i) Lavere marginalsatt, (ii) høy subjektiv oppfatning av avsløringsrisiko, (iii) strenge uformelle reaksjoner, (iv) individuelle oppfatninger om at unndragelse er umoralsk, (v) lav sosial status for skatteunndragere, (vi) liten sosial kontakt med andre skatteunndragere, (vii) liten kontakt med skattemyndighetene, (viii) god sosial samhörighet, (ix) følelse av rettferdig behandling av myndighetene, (x) effektivitet i den offentlige sektor, (xi) lav inntekt og (xii) høy alder.

Mangelen på gode data har ført til at en rekke forskere har søkt informasjon om skattyternes atferd gjennom *laboratorie-eksperimenter* i form av spill. På grunn av laboratoriets unaturlige omgivelser må naturlig nok resultatene tolkes med forsiktighet. Det kan blant annet være vanskelig å konstruere spill hvor moral, følelser og sosialt ansvar kan komme til uttrykk. Alt i alt gir laboratorieundersøkelsene typisk følgende resultater: (i) Høyere skattesatser gir høyere unndragelse; (ii) høyere bøtesatser gir lavere unndragelse; (iii) hyppigere kontroll gir lavere unndragelse; (iv) sannsynligheten for kontroll overvurderes; (v) unndragelsen øker hvis individene føler at de blir behandlet urettferdig i forhold til andre, hva enten det gjelder skattesatser eller bruk av skattepengene; (vi) individer unndrar mindre hvis de får noe tilbake for skatten; (vii) måten beslutningene om bruken av skatteprovenyet fattes på er av betydning; unndragelsene blir mindre enn ellers hvis individene selv har vært med på å velge et offentlig tilbud, og hvis tilbudet har høy oppslutning; (viii) *usikkerhet* om skattesatser, kontroll og sanksjoner reduserer unndragelsene hvis skatteprovenyet går til tiltak skattyterne er interessert i, mens den øker

¹² Blumenthal, Marsha, Charles Christian and Joel Slemrod (1998): The Determinants of Income Tax Compliance: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota, *National Bureau of Economic Research, Working Paper 6575*.

unndragelsene når slike tiltak ikke er tilstede og (ix) noen individer betaler skatt fordi de mener det er galt å unndra.

3.3.2.4 Sammenstilling av resultatene fra undersøkelser

Når det gjelder inntektens betydning for skatteunndragelser, viser alle de teoretiske modellene at høyere inntekt gir høyere unndratt beløp. De empiriske undersøkelser basert på TCMP-data gir imidlertid ingen klar bekreftelse på at dette er tilfelle over alle inntektsintervaller.

De teoretiske modellene gir ikke noen entydig konklusjon om skattesatsenes betydning. TCMP-undersøkelsene gir også sprikende resultater på dette punkt, mens både spørreundersøkelser og laboratorieundersøkelser stort sett viser at høyere marginalskatt gir høyere unndragelse.

Når det gjelder sanksjonsrisiko, viser så vel de teoretiske modellene som praktisk talt alle empiriske undersøkelser at en høyere sanksjonsrisiko reduserer unndragelsene. Blant alle de faktorer som påvirker unndragelsene er det neppe noen som har en så klar virkning.

Selv om teoretiske modeller under visse forutsetninger viser at strengere sanksjoner gir høyere unndragelse, blir dette resultat stort sett avkreftet av de empiriske studier. Hypotesen om sanksjonenes allmennpreventive virkning er derfor styrket, men den kvantitative virkningen av strengere sanksjoner synes å være beskjeden. Den individualpreventive virkningen av sanksjoner er mindre klar: Skattytere som er blitt kontrollert unndrar gjerne mer etter kontrollen enn før. Spørreundersøkelser og laboratorieeksperimenter tyder imidlertid på at kontroller kan ha en viss individualpreventiv effekt.

Det er flere grunner til at enkelte undersøkelser gir resultater i strid med tesen om individualprevensjon. For enkelte undersøkelser vedkommende kan det skyldes skjevhet i det datamaterialet som er brukt. I og med at skattemyndighetenes innsats delvis retter seg mot skattytere hvor unndragelsene antas å være størst, vil den kontrollerte gruppen ikke være representativ for skattyterne i sin helhet. For det annet kan en viss skjevhet skyldes at også personer som ikke har bedrevet skatteunndragelse blir kontrollert. Hvis slike kontroller ikke påvirker skatteunndragelsen, vil de for undersøkelsen som helhet bidra til å vise at kontroller ikke har noen virkning. Hvis slike kontroller derimot fører til motvilje hos skattytere, eller får ham til å tro at han senere ikke vil bli kontrollert, kan resultatet bli at unndragelsene øker. For det tredje

vil ikke all skatteunndragelse bli oppdaget ved revisjoner. Det kan føre til at noen skattytere kan få bekreftet en antagelse om at de kan unndra skatt uten å bli sanksjonert, og de vil derfor unndra mer i framtiden. I undersøkelsene vil dette framstå som at revisjon av selvangivelser øker unndragelsene. For det fjerde kan tilleggsskatten oppfattes som så vidt beskjeden at unndragelse framtrer som lønnsomt – og eventuelt som mer lønnsomt en tidligere antatt.

Empiriske undersøkelser av mange slag finner stort sett at skatteunndragelser avtar med alderen. Undersøkelser basert på registrerte data viser videre at unndragelsene varierer betydelig mellom yrker. Selvstendig næringsdrivende som driver med handel, transport, bygg og anlegg unndrar mest. Dette synes å stemme med intervjuundersøkelser og andre undersøkelser fra forskjellige land. Den eventuelle betydning av arbeidsledighet synes ikke å være særlig sterk.

3.3.2.5 Sektorstudier

Sektorstudier, fra henholdsvis drosjenæringen og fakturafiksing i reisebyråer, belyser relevante elementer vedrørende svart arbeid og skatteunndragelser.

På grunnlag av mangeårig erfaring som drosjesjåfør og med mange bekjente i drosjeyrket har Ellingsen (1991)¹³ beskrevet formene for og utbredelsen av svart arbeid i drosjenæringen i Oslo. Han hevder at alle de ca. ti drosjeeiere han har arbeidet for eller blitt tilbudt jobb hos, har foreslått at en del eller hele inntekten skulle utbetales skattefritt. Drosjeeierens interesse i en slik ordning ligger dels i noe lavere lønn til sjåføren, og delvis i en bedre mulighet til selv å unndra skatt. Ved stikkprøver foretatt av skattemyndighetene blant fire tilfeldige drosjeeiere midt på 80-tallet ble det konkludert med at ca. halvparten av de virkelige inntekter var holdt utenfor de offisielle regnskaper. Siden det ikke er noen direkte sammenheng mellom taksameterets kilometertelling og innkjørt beløp, er det mulig å foreta en del kjøring (spesielt langturer) uten regnskapsføring. Taksameter kan også manipuleres. Som tegn på sjåførenes villighet til å delta i skatteunndragelsen nevner Ellingsen at det er mye lettere å få jobb hvis man insisterer på å kjøre «hvitt». Også eiere som delvis opererer svart trenger en del «hvite» sjåførere. Alt i alt hadde svake moralske motforestillinger, utbredt kjennskap til

¹³ Ellingsen, Dag (1991): «Svart arbeid i drosjenæringen» inntatt i Per Ole Johansen (red.): *Studier i økonomisk kriminalitet, Institutt for kriminologi og strafferett, KS-serien.*

hvordan de ulovlige handlinger kunne utføres og svake formelle og uformelle sanksjoner ført til at svart arbeid her framstod som et fristende alternativ.

Oslo likningskontor startet i januar 1993 et kontrollprosjekt i drosjenæringen i Oslo. Det ble gjennomført et begrenset antall kontroller i første halvår 1993. Formålet var å kartlegge eventuelle skatteunndragelser og omfanget av disse, avdekke hvilke metoder for skatteunndragelser som ble benyttet og foreslå eventuelle tiltak for å motvirke skatteunndragelser i næringen. Det ble avdekket betydelige skatteunndragelser hos de drosjeeierne som ble kontrollert, hvor omsetning (kjøreinntekter), lønn for sjåfører og arbeidsgiveravgift var unndratt fra beskatning. Videre ble det avdekket grove regnskapsbrudd, særlig i forhold til inntektslegitimeringen, oppbevaringen av skiftlapper, manipulering av taksametre og kilometerteller samt dokumentasjon av lønnsutgifter til ansatte. Erfaringene fra kontrollene, sammenholdt med annen informasjon tydet på at skatteunndragelsene var gjennomgående og omfattende for hele drosjenæringen i Oslo.

På den tiden var Oslo Taxi AS eneste drosjesentral i Oslo, og ligningskontoret orienterte sentralen, drosjeeierne og sjåførene om hva som var funnet under kontrollene. Saken vakte betydelig oppmerksomhet i mediene. Det ble innført nye krav til taksametre i Oslo, nye regnskapsforskrifter for inntektslegitimasjon av kjøreinntekter og nye og skjerpede ligningsskjemaer for drosjenæringen.

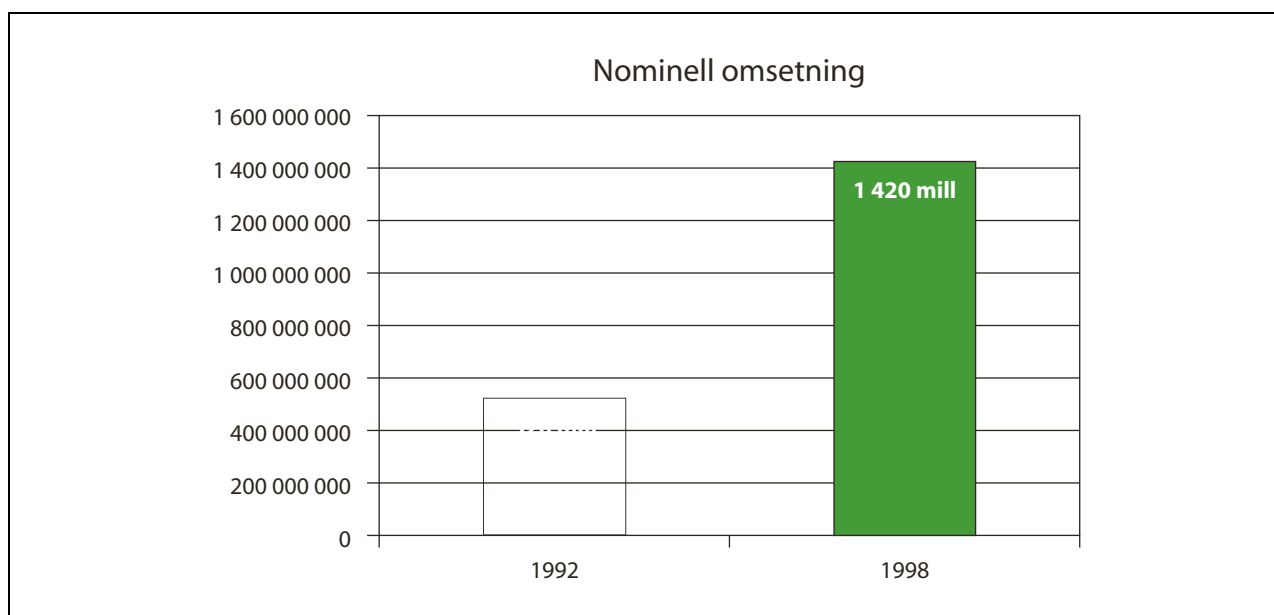
Under og i etterkant av kontrollene ble det foretatt målinger av størrelsen på omsetning, oppgitt

lønn til ansatte og driftsresultat som drosjeeierne oppga i sine selvangivelser. Målingene ble kvalitetssikret av eksterne aktører. I en rapport fra Handelshøyskolen BI fra oktober 2000 om effekten av tiltakene mot drosjenæringen i Oslo viste målingene at drosjeeierne i Oslo totalt økte sin oppgitte omsetning med 900 millioner kroner, fra 520 til 1 420 millioner kroner for perioden 1992 til 1998.¹⁴ Justert for endringer i kjørevolum og takstendringer økte oppgitt omsetning med 750 millioner kroner, eller 112 prosent. Oppgitt lønn for sjåfører økte med 485 prosent i samme periode. I 1992, som var året før skatteaksjonen ble igangsatt, utgjorde den svarte omsetningen i drosjenæringen i Oslo 52-57 prosent av totalomsetningen i bransjen. I 1998 anslo ligningskontoret at denne andelen var redusert til ca. 4-7 prosent, det vil si et «skattegap» på ca. 60-120 mill. kroner pr. år for drosjenæringen i Oslo. Konklusjonen i BI-rapporten fra oktober 2000 var entydig: «Tiltakene som ble iverksatt i drosjenæringen i Oslo på 1990-tallet har vært en suksess, fordi det nå er meget godt samsvar mellom totalomsetningen i bransjen og det drosjeeierne innrapporterer til ligningsmyndighetene.»

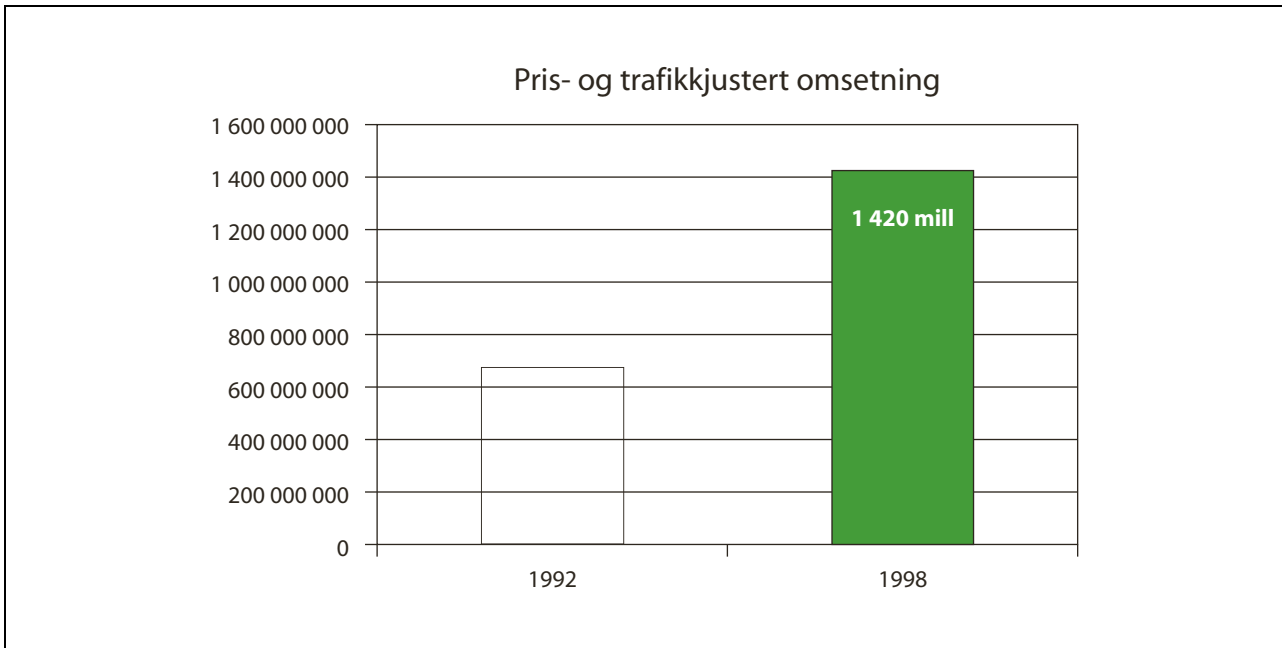
Figurene 3.2, 3.3 og 3.4 viser effektene etter kontrollprosjektet i Oslo.

På bakgrunn av den formidable økningen av oppgitte inntekter i bransjen ble kontrollinnsatsen mot bransjen redusert i siste halvdel av 1990-tallet. Ligningskontoret anslo som nevnt ovenfor at det i

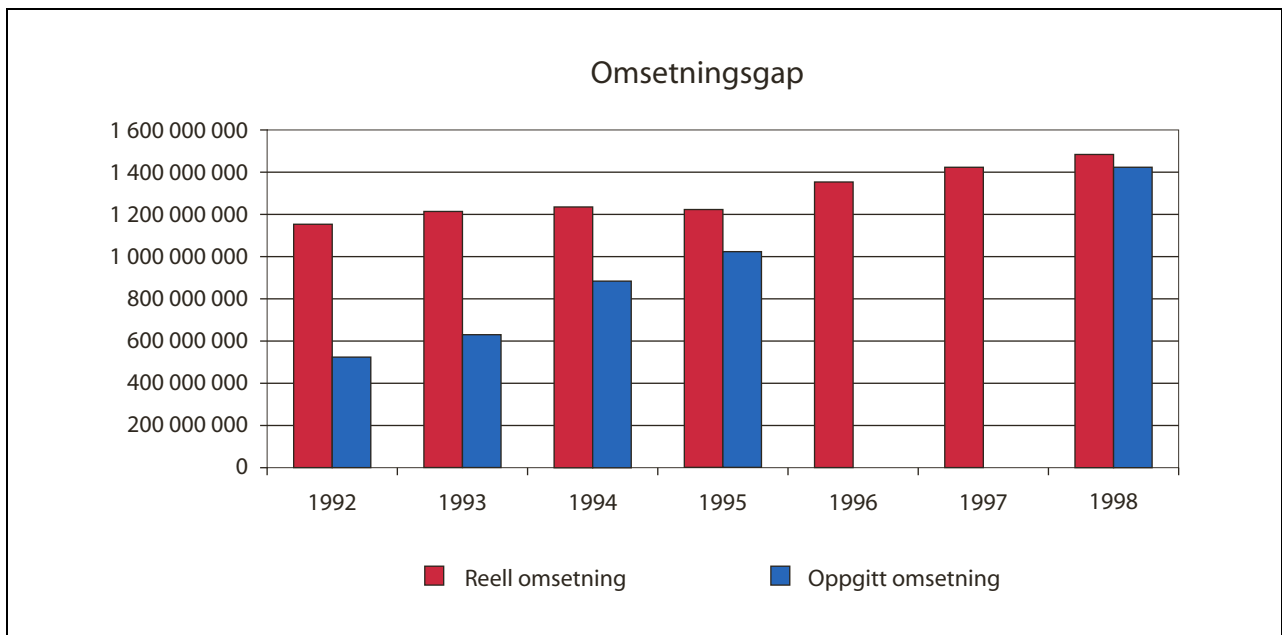
¹⁴ John Christian Langli, Alexander Strømsnes og Knut Fagerli: Rapport 47 fra Forskningsprogrammet om økonomisk kriminalitet om «Taxinæringen i Oslo: Fra svart til hvitt», Handelshøyskolen BI, 2000.



Figur 3.2 Endring nominell omsetning fra 1992 til 1998



Figur 3.3 Pris- og trafikk(volum)justert omsetning



Figur 3.4 Forholdet mellom reell omsetning og oppgitt omsetning¹

¹ Tallene for reell omsetning er beregnet ut fra trafikk tallene for Oslo Taxi, mens tallene for oppgitt omsetning er hentet fra et representativt utvalg av selvangivelser for drosjeeiere i Oslo. For 1996 og 1997 ble det ikke foretatt målinger av oppgitt omsetning fra selvangivelsene.

1998 fortsatt var svart omsetning i størrelsesorden 60-120 millioner kroner i året, og fra 2000 fikk ligningsmyndighetene i Oslo flere indikasjoner på at det fortsatt foregikk skatteunndragelser i næringsen, samt at unndragelsene igjen var i ferd med å øke. Det ble blant annet hevdet at en regnskapsfører medvirket til unndragelsene.

Etter lengre tids forundersøkelser og planlegging gjennomførte skattemyndighetene og Økokrim i juni 2003 en samordnet aksjon med ransaking og beslag hos regnskapsføreren og hans medhjelpere. Beslagene gjaldt regnskapsmateriale tilhørende regnskapsførerenes drosjeklienter (eiere), og på bakgrunn av dette ble det avholdt ca. 350 bokettersyn hos disse drosjeeierne for inntekts-

årene 2000 til 2002. For 341 drosjeeiere ble det avdekket unndratt omsetning på ca. 419 millioner kroner, svart avlønning på ca. 117 millioner kroner for 592 sjåførere og utstrakt bruk av falsk inntektslegitimasjon (skiftlapper) hvor kontantomsetningen var redusert med opptil 60 prosent. Det ble også avdekket ulovlig bortbestyring og bestyring av drosjeløyver hvor verken leieinntektene eller inntektene fra det ulovlig bestyrte løyvet var oppgitt til beskatning. I flere tilfeller var det heller ikke levert selvangivelse. I alle kontrollene var regnskapene svært mangelfulle med grove straffbare overtredelser av regnskapslovgivningen, blant annet ved manglende eller mangelfull inntekstdokumentasjon og brudd på oppbevaringsreglene.

Regnskapsføreren ble funnet skyldig i medvirkning til skatteunndragelser og regnskapsovertredelser og dømt til åtte års ubetinget fengsel.¹⁵

I 2006 og 2007 ble det foretatt 40 nye boketter-syn fordelt på klienter hos nevnte regnskapsfører, eiere som førte regnskap selv eller benyttet andre regnskapsførere. Kontrollene avdekket fortsatt store unndragelser i bransjen. I de 40 sakene ble det totalt unndratt 205 millioner kroner i omsetning og 95 millioner i svart lønn til ca. 300 sjåførere.

Kontrollene i drosjenæringen foretatt fra 2003 viser at totalt ca. 2 000 eiere og sjåførere, som utgjør 20-25 prosent av eierne i bransjen, har kjørt svart for 625 millioner kroner. I tillegg er det avdekket omfattende trygde- og sosialsvindel for eiere og sjåførere.

Totalt anslår ligningsmyndighetene at de har brukt om lag 100 årsverk til de kontrollene som er foretatt fra 2003 til 2007.

Kontroller foretatt i drosjenæringen siden 1990-tallet viser at det er behov for tiltak for å redusere skatteunndragelser i bransjen. Særlig viser gjentatte kontroller gjennomført i Oslo store unndragelser, men også kontroller blant annet i Trondheim, Moss og i Bergen underbygger dette. I Oslo er det siden 1993 vært gjennomført tre større kontrollprosjekter i drosjenæringen.

Det pågår for tiden et interdepartementalt arbeid for å iverksette ytterligere tiltak mot skatteunndragelser og andre uregelmessigheter i drosjenæringen. Som følge av dette departementsarbeidet ble det nedsatt en arbeidsgruppe av involverte fagetater for å se nærmere på tiltak for å øke oppdagelsesrisikoen og bidra til hurtigere saksbehandling. I denne arbeidsgruppens rapport fra oktober 2008 kom det forslag om økt tverrfaglig og felles strukturert kontroll i form av et tett samarbeid gjennom et kontrollforum med deltakere fra

de statene som deltar på utekontroll.¹⁶ I tillegg til samordning av kontroller, som kan gi resultater på kort sikt, arbeider regjeringen også med ulike tiltak som kan gi resultater på noe lengre sikt, herunder gjennomgang av regelverket for tilbakekalling av løyver og kjøresedler, innføring av krav til taksametre og mulighet for mer informasjonsutveksling mellom ulike myndigheter. På skatteområdet er det særlig innberetningsplikt av totalomsetning fra sentral til skatteetaten, innberetningsplikt på den enkelte sjåfør på generert omsetning, krav til kontroll av taksametre og strengere krav til taksametre samt rapporteringsplikt for skattemyndighetene til løyvemyndighetene som er aktuelle tiltak/regelendringer.

Blant mange norske reisebyråer var det tidligere en utbredt praksis med å fakturere kunders feriereiser slik at de kunne regnskapsføres som forretningsreiser. Det vanligste opplegget bestod i å gjøre fakturaene så ufullstendige («div. billetter») at ferieformålet ble tildekket. I en del tilfeller var personnavn, reisemål og datoer direkte uriktige, mens det også forekom at fakturerte og betalte «forretningsreiser» umiddelbart ble kansellert, og pengene deretter brukt til ferieformål. Denne praksis kom for en dag først og fremst gjennom skattemyndighetenes kontroll av vel 100 reisebyråkontorer i 1980-81. Det viste seg at reisebyråene i stor utstrekning hadde arkivert de korrekte opplysninger ved siden av de ufullstendige eller uriktige fakturaene. Kontrollene resulterte i forslag om etterligging på i alt 40 millioner kroner fordelt på 805 firmaer og 3 659 enkeltpersoner.

En undersøkelse av Johansen (1991)¹⁷ tyder på at reisebyråkontorenes normer ikke representerte noen vesentlig motvekt mot fakturafiksingen. Reisebyråenes fordel av fakturafiksing lå i større omsetning enn det de ellers ville ha hatt. Straffetrusselfen ble betraktet som uvesentlig. For det første var begge parter like interessert i at forholdene ikke skulle bli kjent for myndighetene. Dessuten anså man faren for avslørende kontroll som meget beskjeden, noe arkiveringen av de korrekte opplysninger bekreftet. Videre var det slik at en avsløring neppe ville resultere i noen straff av betydning, hvilket også ble bekreftet. Bedriftskundenes fordel av denne fakturamanipulasjonen var først og fremst at de kunne gi sine ansatte et skattefritt «lønnstillegg». Også her var straffetrusselfen beskjeden. Sannsynligheten for avsløring var liten,

¹⁵ Rt. 2008 side 468.

¹⁶ http://www.regjeringen.no/upload/SD/Vedlegg/Transport/Drosje/rapport_jd_kontroll_drosje.pdf

¹⁷ Johansen, Per Ole (1991): «Bare en faktura» inntatt i Per Ole Johansen (red.): *Studier i økonomisk kriminalitet, Institutt for kriminologi og strafferett, KS-serien.*

og «straffen» meget mild; det normale var etterligning. Etterligning blir dessuten sjelden kjent utover de berørte parter, slik at de uformelle sanksjoner ikke representerte noen kostnad. Den eneste kostnad av betydning måtte derfor være brudd på bedriftens og de ansattes egne normer, noe som åpenbart i mange tilfelle ikke var nok.

Fakturamanipulasjon er for øvrig kjent i mange bransjer. Fakturaer fra entreprenører og leverandører av byggematerialer kan omfatte leveranser til kunden privat; bensinstasjonenes kvitteringer for «bensin» kan omfatte også litt melk og brød; fakturaer for «fagbøker» kan omfatte årets bestselroman. Taperen på fakturamanipulasjon er først og fremst fellesskapet gjennom reduserte skatter og avgifter. Dessuten kan slik manipulasjon medføre at leverandører som driver ineffektivt, og som derfor burde ha vært avvirket ut fra et effektivitets-hensyn, kan fortsette sin virksomhet på andres bekostning. Dette innebærer et tap for samfunnet som helhet.

3.3.3 En enkel forklaringsmodell for skatteunndragelse¹⁸

Professor Eide har i Frischsenterets rapport 1/2003 utarbeidet en enkel dynamisk forklaringsmodell for skatteunndragelse som bygger på de dominerende tendensene i litteraturen når det gjelder å finne hvilke faktorer som har betydning for folks atferd i forhold til skatteunndragelser. I den ene, som bygger på den tradisjonelle forutsetningen om individuell rasjonell atferd, vektlegges de fordeler og ulemper som aktøren får ved forskjel-

lige handlingsalternativer. I den andre, hvor normer antas å styre folks atferd, studeres sammenhengen mellom individets egen oppfatning av hva som er rett og galt og de normer som gjelder i det samfunn individene lever.

I litteraturen om skatteunndragelser finner vi den første typen særlig i den kriminaløkonomiske tradisjonen med artikkelen til Allingham og Sandmo (1972)¹⁹ som en sentral referanse. Her står de økonomiske fordeler ved unndragelse og ulempene forbundet med en eventuell avsløring sentralt. Denne tradisjonen utelukker ikke normenes betydning, men disse studeres i liten grad eksplisitt.

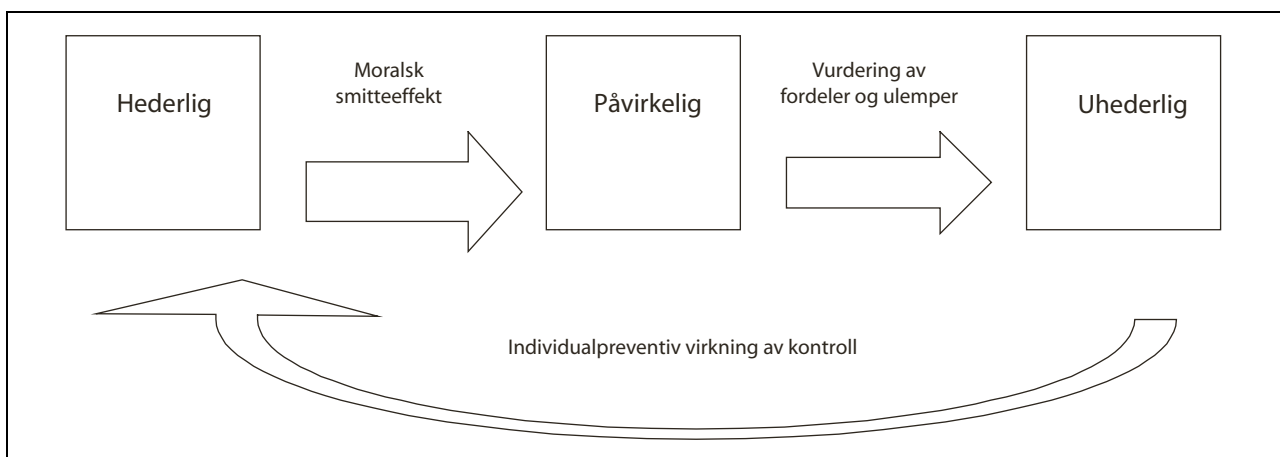
Den andre tradisjonen bygger blant annet på psykologiske studier av individuell normdannelse, hvor et sentralt element er den skyld og skam som moralbrudd medfører. Skyldfølelsen er uavhengig av om bruddet oppdages av andre, mens skammen kommer av at andre er kjent med bruddet. Graden av skyld og skam er igjen avhengig av omgivelse-nes reaksjoner. Jo flere personer det er i skattyte-rens omgangskrets som unndrar skatt, og dette er allment kjent, desto større grunn er det til å tro at så vel skyld som skam blir mindre. Belegg for dette finnes i empiriske studier. Geeroms and Wilmots (1985)²⁰ viser for eksempel at sannsynligheten for at en skattyter unndrar, er relativt høy hos dem som tror at andre unndrar. Et eksperiment foretatt av Kaplan og Reckers (1985)²¹ viste en lignende tendens. Deltagerne begynte å unndra hvis de

¹⁸ Teksten er basert på Rapport 1/2003 fra Stiftelsen Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning ved Erling Eide: «En enkel dynamisk modell for skatteunndragelse med normer og rasjonell adferd» se figur 3.5.

¹⁹ Allingham, Michael G. and Agnar Sandmo (1972): Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, *Journal of Public Economics*.

²⁰ Geeroms, Hans J. A. and Hendrik Wilmots (1985): An Empirical Model of Tax Evasion and Tax Avoidance, *Public Finance*.

²¹ Kaplan, S. and P. Reckers (1985): A Study of Tax Evasion Judgements, *National Tax Journal*.



Figur 3.5

observerte at en person med antatt høy moral unndro skatt. En forklaring på denne mekanismen er at når noen unndrar skatt, og på den måten ikke bidrar til fellesskapet, må andre skattebetalere bidra med mer. Dette oppfattes som urettferdig, og derfor blir det akseptabelt også for andre å unndra.

Med dette som utgangspunkt deler Eide skattyterne i tre grupper: De hederlige som ikke unndrar, de påvirkelige som kan komme til å unndra avhengig av fordeler og ulemper og tilslutt de uhederlige som unndrar.

I modellen forutsettes videre at det er to mekanismer som fører til flyt av skattytere mellom gruppene. Den ene er en form for moralsk smitteeffekt, den andre en rasjonell vurdering av fordeler og ulemper ved unndragelse.

Den første mekanismen går ut på at en økning i andelen av unndragere kan påvirke de øvriges skattemoral. Jo flere unndragere de hederlige møter eller får kjennskap til på annen måte, desto flere vil kunne bli fristet til selv å unndra. Produktet av andelen hederlige og andelen uhederlige kan sies å representere «smittefaren». Dette modelleres ved at en person som med sikkerhet ikke vil unndra på et gitt tidspunkt kan bli påvirket av omgivelsene, slik at vedkommende senere havner i gruppen av påvirkelige. Denne mekanismen minner om en bandwagon-effekt. Individets preferanser, inkludert preferansen for lovlidighet, påvirkes. Denne mekanismen har med moraldannelse og skyldfølelse å gjøre. Jo flere unndragere det er i skattyterens miljø, desto mindre skyld vil han føle ved selv å unndra. Det er nærliggende å anta at noen individer lettere enn andre får sine normer endret ved å observere medborgernes atferd. De som lettest får sine normer bestemt av andres atferd vil være de første til å gli over i gruppen av påvirkelige. De mer selvstendige og de med streng moral vil ha mindre tendens til å la andres atferd få betydning. Hvorvidt smittefaren kan reguleres for eksempel ved uthengning av skatteunndragere eller ved opplysningskampanjer om det moralsk forkastelige i å unndra beskatning, er diskutabelt.

Den andre mekanismen tar utgangspunkt i en påvirkelig skattyter som foretar en rasjonell vurdering av fordeler og ulemper ved unndragelse. I hvilken grad han faktisk vil unndra, vil avhenge av en avveining mellom de økonomiske fordeler unndragelse kan gi og den risiko for sanksjoner han utsetter seg for ved å unndra. En påvirkelig person kan velge å unndra hvis dette innebærer en økonomisk fordel. Dette er mekanismen i Allingham-Sandmo-tradisjonen, hvor unndragelse er avhengig av skattesats, risiko for avsløring, sanksjoner mv. For eksempel vil endringer i skatteregler og kontroll-

virksomhet her kunne påvirke skattyternes faktiske valg. Blant kostnadene er også skamfølelsen ved eventuelt å bli avslørt. Jo høyere incitament er de påvirkelige skattytere har til å bli unndrager, desto større vil fristelsen alt i alt være, og desto kraftigere vil strømmen av skattytere bli fra gruppen av påvirkelige til gruppen av uhederlige. Strømmen kan reduseres ved en reduksjon i de økonomiske fordeler ved unndragelse eller ved strengere sanksjoner for slik atferd.

Videre antas at noen av de uhederlige kan bli hederlige, blant annet på grunn av den individualpreventive virkning av skattemyndighetenes kontrollvirksomhet og avsløringer.

Strømmen fra gruppen av uhederlige til gruppen av hederlige er avhengig av hvordan den enkelte skattyter reagerer på møtet med skatteetaten. For noen skatteunndragere vil individualprevensjon ikke virke; hvis de først har valgt å satse på skatteunndragelse, vil de alltid gjøre det.

3.3.4 Skatteunndragelser i et OECD-perspektiv²²

3.3.4.1 Innledning

OECD (Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling) har en lang tradisjon med å hjelpe stater med å utforme internasjonale regler for å minimere friksjonen mellom nasjonale skattesystemer og unngå dobbelbeskatning eller manglende beskatning av grenseoverskridende aktiviteter. OECD har utformet en «Model Tax Convention» – på norsk gjerne omtalt som OECDs mønsteravtale – som danner utgangspunktet for over 2700 bilaterale skatteavtaler over hele verden. Videre bidrar OECD med sammenlignbar informasjon og analyser av skattesystemer for å hjelpe stater med bakgrunnsmateriale om hvordan de på best mulig måte kan utforme sitt skattesystem. OECD har som mål å hjelpe statene med å utforme skattesystemer som oppfordrer til økonomisk vekst, fordeles skattebyrden på en rettferdig måte, reduserer kostnadene for skattebetalerne knyttet til å betale skatt, samtidig som det sikres at de betaler riktig skattebeløp, til riktig tid og sted. OECD støtter skattereformer som senker skattesatsen og utvider skattegrunnlaget. Videre støtter OECD skattekonkurransen som baserer seg på den servicen som tilbys, men ikke den som baserer seg på hemmelighet (sekretesse). Utenlandske skatteunndra-

²² Omtalen og tallene bygger på «Written testimony of Jeffrey Owens, director, OECD center for tax policy and administration before senate finance committee on offshore tax evasion May 3, 2007».

gesler betraktes av OECD som et mangefasettert problem som det vil kreve en variasjon av tiltak både på nasjonalt og internasjonalt nivå å bekjempe. OECD har en langsiktig strategi med det formål å sikre at det riktige rettslige rammeverket er på plass og at skatteadministrasjonene har den nødvendige informasjon, verktøy og ressurser til å ta tak i problemet. Utvalget anser det som viktig at det bilaterale og multilaterale samarbeidet intensiveres. Det vises i den sammenheng også til punkt 10.5.

3.3.4.2 *Offshore skatteunndragelse: Et økende problem*

Med *offshore* menes her land som mangler transparens (gjennomsiktighet) og som med basis i landets sekretesslovgivning ikke vil gi opplysninger og samarbeide mot skatteunndragelser. De gjør det vanskelig for andre land å håndheve sine egne skattelover. Med framveksten av globale integrerte finansmarkeder og moderne kommunikasjon er opprettelsen av utenlandske finansielle konti, skallselskaper og kommunikasjon med mellommenn og selskaper i skatteparadis bare et museklikk unna. Det enkelte land kan derfor ikke lenger utelukkende stole på sine egne informasjonskilder når det gjelder å sikre etterlevelse av innenlandske skatteregler. Dette gjelder alle land som baserer seg på inntektsskatt for å finansiere de velferdstiltak og andre utgifter som landets nasjonalforsamling har vedtatt.

Når det gjelder omfanget av utenlandske skatteunndragelser, har OECD ingen presise estimater. På bakgrunn av innsamlede data antas det likevel at 5-7 billioner (5-7 000 000 000 000) amerikanske dollar befinner seg utenlands. Videre har blant annet Brasil rapportert at de har et handelsunderskudd på 4 milliarder (4 000 000 000) dollar med de karibiske øyer. På grunn av veksten av grenseoverskridende investeringer og det økende antall personer som er beredt til å benytte ny teknologi, har etterspørselen etter utenlandske finansielle sentra økt betraktelig. Stadig nye land, særlig små land, tilbyr «utenlandspakker» for å kjempe om internasjonal mobil kapital, noe de har mulighet til på grunn av de lave etableringskostnadene knyttet til denne utenlandsindustrien. Selv om mange av de utenlandske ordningene kan være legitime, er det skattemyndighetenes erfaring at ordningene stort sett benyttes for å unndra skatt. For eksempel klarte Irland å spore opp nesten 840 millioner euro fra 15 000 personer bosatt i Irland. Disse hadde gjemt uoppgitte inntekter i utenlandske bankkonti.

Dette utgjorde 8 prosent av Irlands totale inntektskatt i 2006. Irland forhandler for tiden skatteutvekslingsavtaler med noen av disse jurisdiksjonene. I Italia resulterte et skatteamnesti nylig i avsløringen av 75 milliarder euro i verdier som befant seg utenlands. Videre har Sør-Afrika estimert at de mister over 9 milliarder dollar til skatteparadis. Det er kun fire OECD-land som jevnlig offentliggjør estimater over skattetape i prosent av skattegrunnlaget (Sverige, Mexico, UK og USA). Det foreligger ingen felles enhetlig metode for slike estimater, men OECD arbeider med dette. Beregningsmåten i Sverige og USA er nærmere omtalt under punkt 3.2.2.

3.3.4.3 *Øvrige effekter av offshore skatteunndragelser*

Offshore skatteunndragelser har virkninger utover tapte inntekter av den skatten som unndras. For det første undergraver offshore skatteunndragelser rettferdigheten og helheten i det nasjonale skattesystemet, og påvirker negativt villigheten hos det overveiende flertall av lovlidige skattytere til frivillig å etterkomme sine skatteforpliktelser. Det *frivillige* elementet av etterlevelse kan bli alvorlig underminert hvis et mindretall av skattyterne, som oftest de med betydelige inntekter, kan unndra eller oppfattes som om de unndrar sine skatter ved å gjemme unna verdier offshore. Videre øker offshore skatteunndragelser skatten til de øvrige skattyterne og reduserer myndighetenes mulighet til å senke skattene for alle. For det tredje reduserer slike skatteunndragelser global velferd ved at avgjørelsen av hvor penger skal plasseres bestemmes av muligheten for unndragelse, og ikke den reelle avkastningen av kapitalen. Overdreven banksekretesse og mangel på bilateralt samarbeid er videre spesielt ødeleggende for utviklingsland hvor skatteunndragelse kan bryte ned et allerede svakt skattefundament. Dette kan i stor grad ødelegge deres mulighet til å foreta livsnødvendige investeringer i velferdstjenester og økonomisk infrastruktur som er nødvendig for å ivareta en bærekraftig utvikling. Banksekretesse og enkelte lands manglende vilje til å bekjempe skattemisbruk undergraver den nasjonale fiskale suvereniteten til andre land. Det enkelte land kan bare bevare sin suverenitet over sitt respektive skattesystem i den grad det kan stole på at andre land vil dele den informasjonen som er nødvendig for å håndheve en skattepolitikk som er basert på landets økonomiske, sosiale og politiske preferanser.

3.3.4.4 Bekjempelse av den utenlandske motvilligheten

a) OECDs skatteparadisinitiativ

Fjerningen av hindrene for grenseoverskridende handel, liberaliseringen av finansmarkedene og ny kommunikasjonsteknologi har hatt en veldig effekt på den globale veksten. Fjerningen av disse hindrene har også åpnet for muligheten til hvitvasking, misbruk av selskapsordninger, skattemisbruk og økt trussel mot stabiliteten i finanssystemet. Alle disse aktivitetene florerer i et miljø av sekreterie, fravær av transparens og mangel på bilateralt og multilateralt samarbeid. De ulike initiativene som er lansert av det internasjonale samfunnet for å imøtegå disse truslene har fokusert på å legge til rette for transparens, utveksling av informasjon og andre former for internasjonalt samarbeid.

OECD har etablert objektive kriterier for å identifisere skatteparadis:

1. Det er ingen eller ubetydelig beskatning av relevant inntekt. Dette fordi skatteunndragere normalt ikke vil gjemme unna pengene sine et sted de blir utsatt for betydelig skattlegging. Dette vilkåret er imidlertid ikke alene tilstrekkelig til å identifisere et skatteparadis.
2. Mangel på effektiv utveksling av informasjon til skatteformål.
3. Mangel på transparens av skatte- eller reguleringsregimet (for eksempel usedvanlig banksekretesse, utilstrekkelig tilgang til informasjon om eierskap «beneficial ownership» etc.) som kan redusere tilgjengeligheten av eller tilgangen til informasjon som er nødvendig for skatteundersøkelser eller etterforskning.
4. Mangel på krav om at virksomhetene må ha substans (for eksempel skallselskap).

Basert på disse kriteriene utstedte OECD i 2000 en liste over 35 jurisdiksjoner som var å anse som skatteparadis. Det ble presisert at listen var basert på faglige konklusjoner og ikke var ment å skulle være fordømmende. Det ble imidlertid utarbeidet en ytterligere liste for dette formålet: listen over ikke samarbeidsvillige skatteparadis. Jurisdiksjoner som forpliktet seg til å implementere prinsippene om gjennomsiktighet og effektiv utveksling av informasjon ble ikke ført opp på denne listen. (Videre ble vilkåret om substans ikke vektlagt, da det viste seg vanskelig å anvende objektivt.) Basert på dette står det pr. mai 2007 bare fem jurisdiksjoner på OECDs liste over ikke samarbeidsvillige skatteparadis; Andorra, Liberia, Liechtenstein, Monaco og Marshalløyene.²³

Etter utarbeidelsen av skatteparadislisten i 2000 ble de jurisdiksjonene som har forpliktet seg, invitert til å delta i OECDs «Globale Forum on Taxation». Dette globale forumet har utviklet høye standarder på områdene transparens og utveksling av informasjon, noe som er kommet til uttrykk i «2002 Model Agreement on Exchange of Information in Tax Matters». Videre er det utarbeidet en rapport fra 2006 om «Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field». Denne rapporten er et resultat av samarbeid mellom 82 land og jurisdiksjoner og gir en omfattende oversikt over praksisen i innenlandske og utenlandske finansielle sentra på områdene transparens og utveksling av informasjon. Rapporten gjør det nå mulig for OECD-statene å basere sin politikk overfor utenlandske jurisdiksjoner på fakta framfor løse oppfatninger.

Til tross for mange framskritt siden 2000, er det fremdeles behov for forbedringer, spesielt på følgende områder:

1. Noen jurisdiksjoner trenger fremdeles å implementere transparens og opprette effektive informasjonsutvekslingskanaler og på den måten fjerne hindringene for internasjonalt samarbeid i bekjempelsen av skattekriminalitet.
2. Det er behov for endringer i de tilfellene utenlandske finansielle sentre krever at det foreligger en innenlands skatteinteresse for å innhente og framskaffe informasjon i et skatte spørsmål. Dette kan utgjøre et alvorlig hinder for utveksling av informasjon, idet det er usannsynlig at det landet som etterspør informasjon og det landet som blir spurt om å utlevere opplysninger har behov for den samme informasjonen, skattyter, skatteår osv.
3. Fire OECD-land og en rekke land utenfor OECD har fortsatt strenge begrensninger på tilgang til bankinformasjon, noe som i stor grad begrenser deres evne til å besvare spesifikke anmodninger om informasjon i sivile skattesaker og straffesaker. Noen land må bli bedre på å sikre at kompetente myndigheter har tilstrekkelig fullmakter til å innhente informasjon for skatteformål, både med hensyn til sivile saker og straffesaker.
4. De fleste har tilgang til informasjon om juridisk eiendomsrett («legal ownership») til ulike selskapsstrukturer. Informasjon om hvem som er den underliggende, berettigede eier («beneficial ownership») er i langt mindre grad tilgjengelig i mange land. Mange land tillater frem-

²³ Pr. august 2007 var OECDs liste over ikke samarbeidsvillige skatteparadis redusert til tre jurisdiksjoner; Andorra, Liechtenstein og Monaco.

deles ihendehaveraksjer. I noen land er tilgangen til eierskapsinformasjon ytterligere komplisert på grunn av at selskapsretten ivaretas av andre deler av forvaltningen enn skatteforvaltningen. Blant annet implementering av EUs andre og tredje hvitvaskingsdirektiv er forventet å medvirke til en framgang på dette området.

Som et resultat av skatteparadisinitiativet til OECD er det nå etablert globalt aksepterte standarder, et rammeverk for konstruktiv dialog med utenlandske sentra, en faktabasert evaluering av hvordan landene følger opp standardene og land som har virkemidlene (hovedsakelig avtaler om skatteinformasjonsutveksling, såkalte TIEA) til å implementere standardene.

Avtaler om skatteinformasjonsutveksling «Tax Information Exchange Agreements», forkortet TIEA, har en viktig avskrekkende effekt overfor potensielle skatteunndragere. I tillegg til å gi skattemyndighetene adgang til, etter anmodning, å innhente informasjon om eierskap, regnskap, bankvirksomhet og annen relevant informasjon, sender slike avtaler et viktig signal om at skatteunndragere ikke lenger kan gjemme seg bak et slør av sekretesse og manglende samarbeid. Alle jurisdiksjonene som har avgitt en forpliktelse til OECD har samtykket i å etablere en effektiv utveksling av informasjon på bilateralt plan med interesserte OECD-land. Siden 2000 er det inngått tolv TIEAer mellom OECD-land og utenlandske jurisdiksjoner, og 40 bilaterale forhandlinger pågår. Et mindre antall land nekter imidlertid systematisk å inngå slike avtaler med OECD-land, til tross for at de har forpliktet seg til det. Det er viktig at de påbegynte forhandlingene ender med et vellykket sluttresultat, og at de jurisdiksjonene som har implementert gjennomsiktighet og inngått TIEAer med regler for effektiv utveksling av informasjon får den anerkjennelsen de fortjener.

Fordelen med TIEAer er at de er en bilateral prosess som tillater de kontraherende parter å ta med i beregningen helheten i deres bilaterale forhold, deres respektive rettssystem og praksis og deres felles økonomiske interesser. I det overveiende flertall av tilfellene oppnår partene felles fordeler fra ordningen enten som et resultat av balanse i informasjonsutvekslingen i skattesaker – både sivile og straffesaker – eller gjennom andre fordeler. Hva slike fordeler består i avhenger av rettssystemet og spesielle omstendigheter hos de to partene. En av de åpenbare fordelene for en jurisdiksjon ved inngåelsen av en TIEA er en forbedring av ryktet som et legitimt finanssenter. Som

eksempel kan nevnes at Australia og New Zealand har inkludert i sine TIEAer regler for plasseringen av beskatningsretten når det gjelder visse typer personinntekter, for eksempel pensjoner. Videre har de også sørget for en felles avtalt framgangsmåte for å håndtere tilpasninger i forbindelse med internprising (av transaksjoner mellom nærstående). Canada har foreslått å utvide et fritak fra canadisk skatt på aktive utenlandske kildeinntekter til å omfatte inntekt opparbeidet i et land som har signert en TIEA. Andre land kan vurdere å tilby fordeler som ikke er skatterelaterte, slik som tilgang til universiteter.

Noen av de mindre utenlandske jurisdiksjonene vil ha behov for assistanse når de skal erstatte sine «skjulestedsentre» med ekte økonomiske aktiviteter som kan sikre landene levedyktige økonomier. Denne hjelpen vil kreve koordinasjon både mellom OECD-landene (på regjeringnivå, ikke bare på finans-/skatteministernivå) og mellom internasjonale organisasjoner, herunder Det internasjonale valutafondet, Verdensbanken og OECD. Videre er det viktig for OECD-landene å være klar over viktigheten av å etablere effektive informasjonsutvekslingsmekanismer ved utvidelsen av handelsrelasjoner med utenlandske jurisdiksjoner, for eksempel frihandelsavtaler. Det er viktig å påse at ikke fjerningen av handelsbarrierer resulterer i utvidede muligheter for utenlandske skatteunndragelser. EU har også gjort et arbeid på dette området ved at de i sine fellesskapsavtaler med utviklingsland i Afrika, Karibia og Stillehavsregionen har inkludert mål om gjennomsiktighet og effektiv utveksling av informasjon.

b) OECDs initiativ for å styrke bestemmelsen om utveksling av informasjon

Som et resultat av det pågående arbeidet i OECD med å forbedre det rettslige rammeverket og de praktiske sidene ved utveksling av informasjon, reviderte OECD i 2004 reglene om utveksling av informasjon i OECDs «Model Tax Convention». Hovedendringene besto i å uttrykkelig fastsette vilkårene for utveksling av informasjon og kreve utveksling av informasjon til tross for at landet som blir anmodet om å framskaffe informasjonen selv ikke har noen interesse av informasjonen for å håndheve sine egne skattelover.

c) OECDs initiativ mot skattetilflukt og aggressiv skatteplanlegging

OECD konkluderte på et møte høsten 2006 at internasjonal etterlevelsessvikt var et betydelig og

økende problem og konkretiserte relevante problemstillinger. Enkelt personer hadde for eksempel benyttet utenlandske konti, trustar eller skallselskaper i utenlandske finansielle sentra eller andre land til å skjule skattepliktige verdier eller inntekt, i tillegg til å inneha kredittkort utstedt i utenlandske jurisdiksjoner for å gi tilgang til de skjulte verdier. Selskaper av alle størrelser hadde opprettet skallselskaper utenlands for å forflytte fortjenesten dit, ofte knyttet til over- eller underverdsettelse av omsatte varer og tjenester for relaterte deltransaksjoner (party transactions). Noen multinasjonale foretak (inkludert finansielle institusjoner) hadde benyttet mer sofistikerte grenseoverskridende opplegg og/eller investeringsstrukturer som involverte misbruk av skatteavtaler, manipulasjon av prisfastsettelsen ved internt transaksjoner slik at inntekten ble lagt til jurisdiksjoner med lave skatter, og utgiftene til jurisdiksjoner med høye skatter, noe som måtte anses å ligge utenfor legitim skatteplanlegging. OECD ville fortsette å bekjempe disse problemområdene, i tillegg til å se nærmere på rollen til mellommenn på skatteområdet (regnskapsførere, advokater, investeringsrådgivere etc.).

3.3.4.5 De enkelte lands tiltak for å imøtegå utenlandsk skatteunndragelse

a) Lovgivende initiativ

Mange land har på nasjonalt nivå vedtatt lovgivning for å oppveie den manglende muligheten til å innhente relevant informasjon fra utenlandske jurisdiksjoner. Noen av disse tiltakene er det redegjort for i en OECD-rapport fra 2004. Det vises her til:

- Innføring av regler som nekter fradragsrett, fritaksrett, kreditt eller andre fordeler knyttet til alle vesentlige betalinger til personer bosatt i skatteparadiser, unntatt hvor skattyteren kan bevise at betalingen ikke overskrider armlengdeprinsippet og er reell (bona fide).
- Bruken av regler om tynn kapitalisering som begrenser fradragene for rentebetalinger til personer som er bosatt i skatteparadis.
- Innføring av rapporteringsregler til skattemyndighetene for enhver bosatt som betaler en vesentlig sum til en som er bosatt i et skatteparadis, inngår en transaksjon eller har noen eierinteresser knyttet til en slik person. Denne rapporteringsplikten må understøttes av kraftige sanksjoner ved feilaktig eller manglende rapportering.
- Regler som tillater beskatning av bosatte av beløp som korresponderer med inntekten opp-

tjent av enheter etablert i skatteparadiser som disse bosatte har en interesse i og som ellers ville ha blitt gjenstand for betydelig lavere eller utsatt beskatning. Dette kalles CFC-regler (Controlled Foreign Company), og vi har slike i Norge, jf. NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 flg.

- Bruk av lovgivning for å tilbakeholde skatt beregnet ut i fra en minimumssats, på alle betalinger av utbytte, renter og royalties til berettigede eiere (beneficial owners) som mottar slike betalinger fra enheter etablert i skatteparadiser.

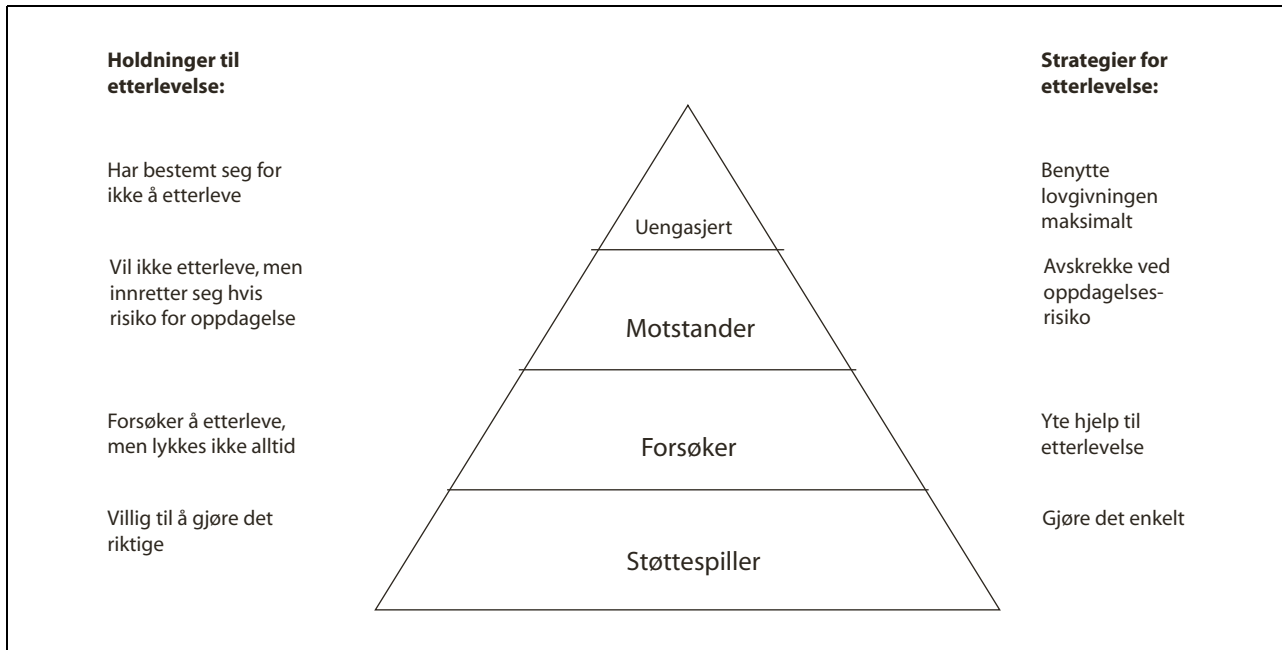
Som eksempler på land som har innført lovgivende tiltak for å bekjempe utenlandske skatteunndragelser kan nevnes Canada og Spania. Canada har valgt en linje basert på å oppfordre til inngåelsen av TIEAer, ved at de som inngår TIEAer med Canada oppnår visse fordeler i forhold til beskatning. Spania derimot har valgt en løsning basert på utarbeidelsen av en liste over skatteparadiser. De som har aktivitet knyttet til jurisdiksjoner som står på listen er underlagt strengere skatteregler enn de jurisdiksjoner som ikke står på listen. Spania fjerner jurisdiksjoner fra denne listen først når de inngår en TIEA med Spania, eller en avtale som inkluderer artikkel 26 i OECDs mønsteravtale.

b) Utenlandsk etterlevelsesinitiativ (compliance initiative)

En rekke land har lyktes i å etablere vidtrekkende utenlandske etterlevelsesinitiativ for å oppdage og avskrekke utenlandske unndragelser. Som nevnt klarte Irland nylig å innhente 840 millioner euro fra 15 000 skattytere som frivillig oppga unndratte midler. Fire hovedfaktorer bidro til dette resultatet: Tilgangen til nødvendige fullmakter i den innenlandske lovgivningen, et system basert på frivillig avsløring, overtalelse av bankene til å tilskrive de av deres kunder som hadde konti i utlandet med informasjon om myndighetenes varslede kontrolltiltak og en omfattende mediestrategi hvor fordelene med en frivillig avsløring ble framhevet.

3.3.5 OECDs etterlevelsesmodell

I OECDs Guidance Note (GN) fra oktober 2004 – Compliance Risk Management – Managing and Improving Tax Compliance fra 2004 vises det til at det ikke er noen enkle svar på hva som påvirker skattytere til etterlevelse eller ikke-etterlevelse. Forskning gjennomført av australske Dr. Valerie Braithwaite taler imidlertid for at sosiale, psykolo-



Figur 3.6 OECDs etterlevelsmodell

giske og økonomiske faktorer, samt forretningslivets oppbygning og industrielle faktorer, bidrar til at skattytere, både personlige og selskaper, utvikler verdier, oppfatninger og holdninger som kan si noe om deres forhold til etterlevelse og syn på skattemyndighetene. I rapporten deles disse holdningene til etterlevelse inn i fire grupper hvor de to første, de uengasjerte og motstandere, ikke ønsker å etterleve, mens de to siste gruppene, forsøkerne og støttespillerne, ønsker å etterleve, se figur 3.6.

Øverst i pyramiden er de uengasjerte som karakteriseres ved at de har bestemt seg for ikke å etterleve. Enten unndrar de sine forpliktelser med vilje eller unnlater å bidra. Kynisme knyttet til skattesystemet går ofte hånd i hånd med en kynisme rettet mot myndighetens rolle.

Motstanderne karakteriseres av aktiv konfrontasjon. De oppfatter systemet som tyngende, belastende og lite fleksibelt. De ønsker ikke å etterleve, men vil gjøre det dersom de kan bli overbevist om at deres interesser blir tatt hensyn til.

Forsøkerne ønsker i utgangspunktet å etterleve skattereglene, men møter vanskeligheter og klarer det ikke alltid. Dette kan skyldes vanskeligheter med å forstå eller oppfylle forpliktelsene. De har forventninger om at dersom det oppstår en tvist, vil tillit og samarbeid seire.

Nederst i pyramiden finner vi støttespillerne som er villige til å gjøre det riktige. De har bevisst forpliktet seg til å støtte systemet og aksepterer og håndterer effektivt de krav som stilles. De aksepterer skattemyndighetenes legitimitet og har tro på

at skattemyndighetene i bunn og grunn er pålitelige.

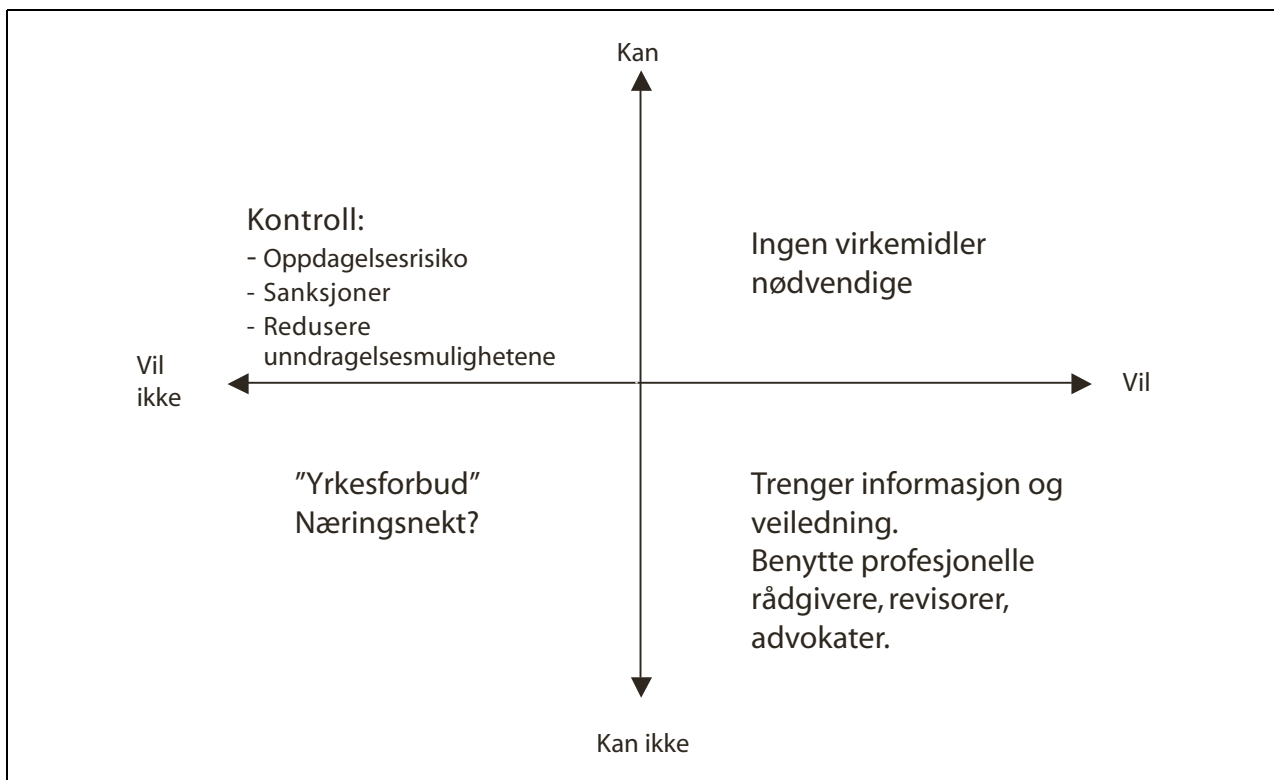
Utfordringen for skattemyndighetene blir å iverksette tiltak som flytter skattyterne nedover i pyramiden, mot økt grad av etterlevelse.

Det er viktig å være klar over at en individuell skattyter kan tilhøre alle disse gruppene på forskjellige tidspunkt. Det er også mulig å inneha alle disse holdningene samtidig relatert til forskjellige temaer. Holdningene er ikke statiske karakteristikker av en person eller gruppe, men reflekterer samhandlingen mellom personen eller gruppen, og de som pålegger dem forpliktelser.

3.3.6 Alternativ modell

En annen modell som gir en oversikt over skattyteres evne og vilje til etterlevelse og oversikt over de tiltak det kan være hensiktsmessig å sette i verk overfor de ulike gruppene, er en inndeling av skattyterne på en «kan» og «vil» akse, se figur 3.7.

Overfor de som både vil og kan etterleve sine skatte- og avgiftsmessige forpliktelser er det ikke nødvendig å iverksettes spesielle tiltak for å sikre etterlevelse. I den motsatte enden finner vi de som verken vil eller kan oppfylle sine forpliktelser, og skattemyndighetene står i disse tilfellene overfor en rekke utfordringer for å sikre etterlevelse. De som vil, men ikke klarer å oppfylle sine forpliktelser, vil i stor grad ha behov for informasjon og profesjonell veiledning. Informasjon fra myndighetene, men også advokater og andre rådgivere vil



Figur 3.7 Alternativ modell

her være egnede virkemidler. For de gruppene som kan, men ikke vil etterleve, er det viktig å begrense mulighetene for unndragelse. Overfor denne gruppen er det viktig å iverksette kontrolltiltak som hever den subjektive oppdagelsesrisikoen slik at den opplevde risikoen for avdekking framstår som høy. Videre er det nødvendig å tilpasse sanksjonene slik at de i størst mulig grad har en avskrekkende effekt.

3.4 Undersøkelser av kjøp av svart arbeid og opplevd oppdagelsesrisiko

3.4.1 Innledning

I det følgende gjengis innholdet i tre undersøkelser. De to første undersøkelsene gjelder henholdsvis privates og bedrifters kjøp av svart arbeid, se punkt 3.4.2 og 3.4.3. Under punkt 3.4.4 redegjøres det for en undersøkelse fra Næringslivets sikkerhetsråd. I tillegg vises det til at Synovate MMI gjennomførte en undersøkelse for Skattebetalerforeningen i 2007. Denne undersøkelsen er nærmere omtalt under punkt 10.3.2.3. Undersøkelsene baserer seg på spørreundersøkelser. Om fordeler og ulemper ved bruk av denne typen undersøkelser vises det til omtalen foran under punkt 3.3.1 annet avsnitt.

3.4.2 Norsk undersøkelse om privates kjøp av svart arbeid

På oppdrag fra Skattedirektoratet og Samarbeid mot svart økonomi gjennomførte Opinion i september 2006 en befolkningsundersøkelse for å avdekke befolkningens atferd, holdning og kunnskap i forbindelse med privates kjøp av svart arbeid. Resultatene fra undersøkelsen bygger på 1 000 landsrepresentative intervjuer som er vektet for kjønns- og aldersfordelingen i befolkningen. Undersøkelsen søkte å klarlegge hvor utbredt kjøp av svart arbeid er, hvem som kjøper slikt arbeid og hvorfor, hva som kjennetegner atferden til dem som kjøper svart arbeid og holdninger til slikt kjøp.

Når det gjelder utbredelsen av svart arbeid framgår det av undersøkelsen at 13 prosent av nordmenn over 18 år har kjøpt svart arbeid i løpet av de to siste årene. Dette er i samsvar med andre undersøkelser på området, herunder en tilsvarende undersøkelse i Vestfold i 2006. Blant de 87 prosentene som oppgir at de ikke har kjøpt svart arbeid siste to år, har 17 prosent vurdert å kjøpe svart. Svart arbeid er i undersøkelsen definert som arbeid som betales kontant uten regning eller kvittering der det avtales at deler av betalingen skal holdes utenfor. Det anses også som svart arbeid hvis noen jobber regelmessig for en person uten at noen av dem oppgir lønnen til skattemyndighetene. De områdene hvor befolkningen oppgir at de

er mest tilbøyelige til å kjøpe svart arbeid, er i hovedsak innenfor områdene renhold, barnepass og ulike håndverkertjenester. Mange, 45 prosent, kjenner til at andre har kjøpt svart arbeid (i Vestfoldundersøkelsen svarte 36 prosent det samme). Det er 82 prosent som oppgir at det er lite eller ikke sannsynlig at de vil kjøpe svart arbeid dersom de blir tilbudt det i løpet av det nærmeste året.

Alle kan være en kjøper av svart arbeid, og undersøkelsen finner ingen klare sammenhenger mellom kjøp av svart arbeid og bakgrunnsvariabler som kjønn, alder, inntekt, utdanning eller hvor man bor. Likevel framkommer det enkelte sammenhenger som i noen grad forklarer hvem som er kjøper av svart arbeid. Menn, personer i alderen 40-49 år, folk bosatt i større byer og personer med høy inntekt er de største kjøperne. Kvinner kjøper i høyere grad renholds- og dagmammatjenester og de yngste kjøper i mindre grad håndverkertjenester (færre eier egen bolig). Å kjøpe svart arbeid regnes som *billig*, og halvparten oppgir denne begrunnelsen for å kjøpe svart arbeid. (I Vestfoldundersøkelsen svarte 86 prosent at de benytter svart arbeid fordi de sparer mye penger.) Paradoksalt nok sjekker 67 prosent av de som har kjøpt svart arbeid ikke prisen på tilsvarende hvitt arbeid. Dette kan imidlertid ha sammenheng med at svart arbeid først og fremst formidles via kollegaer, naboer eller bekjente.

Av de som har kjøpt svart arbeid er det 28 prosent som har kjøpt renhold, deretter følger ulike håndverkertjenester fra snekker med 23 prosent til rørlegger med 5 prosent. I tillegg oppgir 8 prosent at de har kjøpt barnepass. Videre har 28 prosent kjøpt utenlandsk arbeidskraft og 8 prosent har kjøpt av en de vet er trygdet. Når det gjelder hvilke beløp som er brukt på svart arbeid har de fleste, 69 prosent, kjøpt tjenester for under 10 000 kroner de siste to årene. 27 prosent har kjøpt for mellom 10 og 50 000 kroner og resten, 4 prosent, for 50 000 kroner eller mer. Svart arbeid formidles først og fremst via kollegaer, naboer eller bekjente, hele 84 prosent av de som har kjøpt svart arbeid kom i kontakt med tilbydere av svart arbeid på denne måten. (Også i Vestfoldundersøkelsen var bekjente hovedkilden til formidling av svart arbeid med 77 prosent.)

Når det gjelder følgene av å kjøpe svart arbeid, er 59 prosent av de spurte helt enig i påstanden om at «myndighetene kan straffe en kjøper av svart arbeid». Videre er 45 prosent helt enig i påstanden om at «dersom den som utfører svart arbeid for meg skader seg alvorlig under arbeidet kan jeg bli økonomisk ansvarlig for skadene». Av de spurte er det 54 prosent som er helt enig i at det ikke er

mulig å klage på arbeid som er kjøpt svart. Når det gjelder oppdagelsesrisiko, er 34 prosent helt enig og ytterligere 27 prosent delvis enig i at det er lite sannsynlig at myndighetene oppdager at vedkommende kjøper svart arbeid. Å kjøpe svart arbeid er noe som regnes som *billig*; over halvparten er helt enig i dette, men kvaliteten og leveringstiden er det delte meninger om.

De fleste har barrierer mot å kjøpe svart arbeid. Over halvparten er helt enig i at det føles galt siden det strider mot lover og regler, og at ved å kjøpe svart truer man livsgrunnlaget til lovlidige firma. Av de spurte er det 33 prosent som er helt enig i at kjøp av svart arbeid er et alvorlig samfunnsproblem, mens ytterligere 25 prosent er delvis enig. 20 prosent er uenig i at det er et samfunnsproblem. De fleste vet hva de skal gjøre for å unngå å kjøpe svart arbeid, men 30 prosent kjenner *ikke* til hva de skal gjøre. Det er en tendens til at de som i størst grad kjøper svart arbeid, samt de som prinsipielt er imot slikt kjøp, også vet mest om hva de skal gjøre for å unngå å kjøpe svart. Når det gjelder tiltak myndighetene kan iverksette for å bidra til å redusere privatpersoners kjøp av svart arbeid, er det rundt halvparten av de spurte som tror at de følgende tiltakene vil ha en effekt; strengere reaksjoner for de som oppdages, mer kontroll, enklere regelverk og mer informasjon.

3.4.3 Norsk undersøkelse om bedrifters kjøp av svart arbeid

På oppdrag fra Skattedirektoratet gjennomførte Sentio AS i 2005 en spørreundersøkelse om svart økonomi i utvalgte norske bransjer. Undersøkelsen var en oppfølging av en tilsvarende undersøkelse i 2002 gjennomført av Research International Feedback. Det ble lagt sterk vekt på å sikre at resultatene fra undersøkelsen kunne sammenlignes med undersøkelsen fra 2002. Målsettingen for undersøkelsen var å gi Skattedirektoratet og Samarbeid mot svart økonomi kunnskap om motivasjonsfaktorer og holdninger til svart økonomi i utvalgte bransjer, herunder utviklingstrekk i perioden 2002-2005. Målgruppen for undersøkelsen var daglig leder, økonomiansvarlig eller annen ansvarlig leder i de utvalgte bransjene bygg- og anlegg, restaurant, fiske og alternative helsetjenester. Det ble gjennomført i alt 1 626 intervjuer.

Hovedfunnene fra undersøkelsen er at motivasjon til unndragelser helt klart er til stede i bransjene, men bedriftene var i mindre grad fristet til unndragelser og opplevde større barrierer mot unndragelser i 2005 enn i 2002. Det var en økning i virksomhetenes kjennskap til skattemyndighete-

nes kontrollmetoder i 2005 sammenlignet med 2002 og lederne var i større grad bevisst på at de kunne bli kontrollert av skattemyndighetene.

Seks av ti ledere trodde unndragelser forekom i minst en av ti virksomheter i egen bransje. Bedriftslederne mente at det var mer bruk av uregistrert arbeidskraft (svart arbeid) enn tidligere. Lederne hadde i begrenset grad lagt merke til informasjon om svart økonomi. Totalt hadde bare 40 prosent av lederne i løpet av det siste året sett kampanjer, brosjyrer eller annen informasjon om svart økonomi, mot 60 prosent i 2002. Videre hadde lederne meget liten kjennskap til skatte- og avgiftsreglene og reglene for oppholds- og arbeidstillatelse som gjelder ved bruk av utenlandsk arbeidskraft. Hele 82 prosent oppga at de hadde ganske eller meget lite kjennskap til disse reglene (spørsmålet var nytt i 2005).

Når det gjelder spørsmålet om unndragelser kan knyttes til virksomhetens størrelse, trodde 44 prosent av bedriftslederne at unndragelser forekom uavhengig av virksomhetens størrelse (38 prosent i 2002). Omtrent like mange, 42 prosent, trodde at unndragelser oftest forekom i små bedrifter (46 prosent i 2002). Bare 14 prosent av lederne trodde unndragelser skjedde i store og mellomstore virksomheter (16 prosent i 2002). Når det gjelder sammenhengen mellom unndragelser og bedriftens eierform, mente 57 prosent av lederne at unndragelser skjedde uavhengig av virksomhetsform, noe som innebar en økning fra 2002 hvor 50 prosent var av denne oppfatning.

På spørsmål om motivasjonsfaktorer for unndragelser var det generelt en signifikant nedgang i enigheten på hele 11 av totalt 14 påstander. Lederne sa altså at de i mindre grad var fristet til unndragelser i 2005 enn i 2002. De fristelsene lederne i størst grad sa seg enig i var «det finnes unndragelsesmuligheter som er vanskelig å oppdage, selv ved kontroll» noe 39 prosent av ledere var enige i mot 47 prosent i 2002, og «regelverket oppleves som urimelig eller urettferdig» noe 38 prosent av ledere var enige i mot 53 prosent i 2002.

Når det gjaldt barrierer mot unndragelser, ble lederne i undersøkelsen bedt om å ta stilling til graden av enighet av ti påstander. For ni av påstandene var det en signifikant økning i enigheten sammenlignet med 2002, noe som innebærer at barrierene ble opplevd som mer relevante i 2005 enn i 2002. Det var først og fremst påstanden «virksomheten har en våken regnskapsfører/revisor» som utmerket seg. Hele 65 prosent sa seg «helt enig» i denne påstanden; en signifikant økning i forhold til 54 prosent i 2002. Videre var 43 prosent helt enig i påstanden «vi har en aktiv bransjeforening som har

tatt et klart standpunkt mot unndragelse av skatter og avgifter» (42 prosent i 2002) og 43 prosent av lederne var helt enig i påstanden «forskjellige myndigheter samarbeider og utveksler opplysninger» (35 prosent i 2002).

I begge undersøkelsene var det de samme tre formene for unndragelse som pekte seg ut som de viktigste, selv om ingen svaralternativer ble lest opp. Lederne i undersøkelsen mente at de tre viktigste formene for unndragelse var «bruk av uregistrert arbeidskraft» (45 prosent i 2005 og 31 prosent i 2002), «la være å oppgi inntekter» (32 prosent i 2005 og 33 prosent i 2002), samt «kontantoppgjør uten kvittering» (19 prosent i 2005 og 37 prosent i 2002).

Når det gjelder kunnskap om skattemyndighetenes kontrollmetoder, er det «bokettersyn» som er den kontrollmetoden størst andel har kjennskap til; hele 76 prosent av lederne nevner denne kontrollformen uten at svaralternativ ble lest opp (66 prosent i 2002). Videre er det 46 prosent av de spurte lederne som mener skattemyndighetene fører en effektiv kontroll med tanke på å avdekke unndragelser (42 prosent i 2002). Videre er det 64 prosent av lederne som mener varsler fra skattemyndighetene om at de i tiden framover vil prioritere spesielle bransjer i sitt kontrollarbeid bidrar til at virksomhetene bestreber seg på å håndtere sine skatte- og avgiftsforhold på en korrekt måte (61 prosent i 2002).

Når det gjelder erfaringer med skattemyndighetenes kontroll av egen virksomhet, opplyser 44 prosent av lederne at skattemyndighetene har foretatt regnskaps- eller annen kontroll i virksomheten deres de siste 3-5 årene (46 prosent i 2002). Av de som har hatt slik kontroll ble det i 88 prosent av virksomhetene ikke funnet feil eller mangler som gjorde at virksomheten ble ilagt tilleggsavgift/tilleggsavgift (86 prosent i 2002).

Ved spørsmål om holdninger og atferd i egen virksomhet opplyser 83 prosent at de er ganske sikker på at det ikke har forekommet unndragelser av skatter eller avgifter i den virksomheten de leder. Av de som mente det kunne ha forekommet unndragelser innenfor virksomheten, er det «lønnsomt» som i størst grad blir framhevet som årsak til unndragelsen.

Virksomhetenes råd til skattemyndighetene om hva som bør gjøres for å unngå at noen virksomheter ikke betaler skatter og avgifter, er først og fremst «oftere kontroller», hele 40 prosent foreslår dette. I tillegg nevnes «sette ned skatter og avgifter», «utvikle mer effektive kontrollrutiner» og «lage enklere regler» i begge undersøkelsene som de mest relevante tiltak mot unndragelser.

3.4.4 Næringslivets sikkerhetsråds undersøkelse

I samarbeid med Næringslivets sikkerhetsråd utførte Perduco i 2008 Kriminalitets- og sikkerhetsundersøkelsen i Norge – KRISINO – for tredje år på rad. Undersøkelsen omfatter blant annet virksomheters forhold til svart økonomi og korrupsjon og bygger på svar fra representative utvalg av virksomheter i privat og offentlig sektor, fra de minste til de største virksomhetene.

Relatert til svart økonomi og korrupsjon er respondentene blant annet blitt spurt om sjansene for å bli oppdaget av skattemyndighetene hvis man gjør noe galt, samt spørsmål angående korrupsjon, hvitvasking av penger og prissamarbeid.

Følgende spørsmål ble stilt virksomhetene:

Dersom en virksomhet i din bransje unnlater å rapportere inn alle skatter og avgifter, hvor stor sjanse tror du det er for at skattemyndighetene vil oppdage dette. Er den svært liten, liten, stor eller svært stor?

Figur 3.8 gir en skjematisk oversikt over svarene som ble gitt for 2006 og 2007.

I 2006 var det 15 prosent som trodde det var liten eller svært liten sjanse for å bli oppdaget av skattemyndighetene hvis en virksomhet unnlot å rapportere inn alle skatter og avgifter. Fra 2006 til 2007 skjedde en holdningsendring i dette spørsmålet, en endring som holder seg også i 2008. Det er nå 28 prosent av virksomhetene som mener det er liten eller svært liten sjanse for å bli oppdaget.

Blant de private virksomhetene er det 31 prosent som tror det er liten eller svært liten sjanse for

å bli oppdaget, mens 14 prosent av offentlige virksomheter mener det samme.

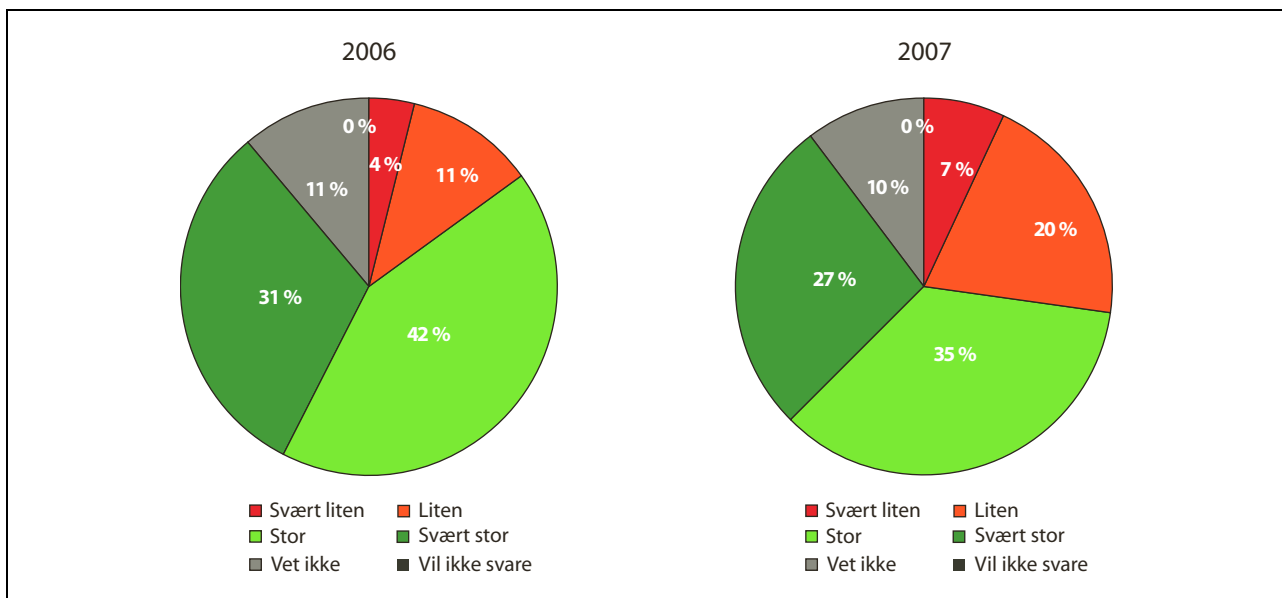
Virksomheter innen bygg- og anleggsbransjen har minst tro på at man vil bli oppdaget av skattemyndighetene hvis en bedrift i bransjen unnlater å rapportere alle skatter og avgifter. 42 prosent av virksomhetene i bygg og anlegg tror det er liten eller svært liten sjanse for å bli oppdaget.

3.5 Utviklingstrekk og utfordringer

3.5.1 Innledning

Det norske samfunnet har endret seg betydelig de siste tiårene. Kjøpekraften har økt, og det er store pengestrømmer i omløp. Videre har framveksten av internett medført at varer og tjenester i større grad enn tidligere omsettes over landegrensene. Handelen har fått et verdensomspennende omfang, økonomien er globalisert og det er økt mobilitet av kapital og personer over landegrensene. Samtidig med at handelen har økt har det skjedd en overgang i handel fra varer til handel med tjenester.

Overgangen i handel fra varer til handel med tjenester har ført til at det norske samfunnet i stor grad er blitt et tjenestesamfunn. Privatpersoner kjøper mer tjenester i husholdningene. Kontrollmessig skaper dette en rekke utfordringer. Kontrollen er tradisjonelt rettet mot varer, og kontrolltiltakene treffer ikke like godt overfor tjenester. For eksempel er det en utfordring for myndighetene å kontrollere at en tjeneste er levert. Økt bruk



Figur 3.8 Næringslivets sikkerhetsråds undersøkelse

av tjenester i husholdningene byr også på kontrollmessige utfordringer, da myndighetens kontrollmuligheter i husholdningene er små.

Utfordringer knyttet til den senere tids internasjonalisering og utvikling av informasjons- og kommunikasjonsteknologi (IKT) er omtalt under punkt 3.5.2. Grenseoverskridende finansiell tjenesteyting, e-handel, foretak registrert i utlandet, økt arbeidsinnvandring m.m. er elementer i internasjonaliseringen. Disse temaene omtales særskilt under punkt 3.5.3 til 3.5.8. Under punkt 3.5.9 omtales enkelte særlige problemstillinger knyttet til unndragelse av merverdiavgift, toll og særavgifter. Det som behandles under de nevnte punkter er kun eksempler på enkelte områder hvor utviklings- trekk som globaliseringen og den stadige økende internasjonaliseringen m.m. har ført til at skatteunndragelser er blitt et større problem. Det vil også være andre områder som i den sammenheng kunne ha vært omtalt nærmere.

Finanskriser og lavkonjunkturer kan medføre økt risiko for at flere blir fristet til å begå økonomisk kriminalitet. Økonomiske problemer vil kunne medføre økte skatteunndragelser ved at det innrapporteres mindre skatter og avgifter for å redusere kostnadene når økonomien blir vanskelig. Likviditetsproblemer kan medføre at næringsdrivende urettmessig fremmer krav om tilbakebetaling av merverdiavgift. Akutte betalingsproblemer eller økonomiske problemer generelt kan lett lede til at folk som normalt ikke ville jobbe svart, tyr til dette for å redde seg ut av krisen, og at de som jobber svart, tar sjansen på å jobbe mer svart enn de normalt ville ha gjort.

I en undersøkelse om svart arbeid fra 1980 til 2001²⁴ peker året 1989 seg ut med høyere nivå både på utbredelse og omfang av svart arbeid enn i årene før og etter. Dette året kjennetegnes av den kraftige økningen i ledigheten fra 1988 til 1989 og gjeldskrisen i siste halvdel av 1980-tallet. Her framholdes det blant annet at incensivet til å ta svarte ekstrajobber forsterkes av at det ved høy ledighet er vanskeligere å skaffe seg ekstrainntekter på lovlig vis.

Det er likevel visse trekk ved dagens økonomiske situasjon som i noen grad skiller seg fra situasjonen i siste del av 1980-tallet. Den store arbeidsinnvandringen som har funnet sted etter at EU ble utvidet, har ført til at den samlede norske arbeidsstyrken er betydelig mer fleksibel enn hva tilfellet

var i 1988-1989. Mye tyder på at det vil være utenlandske arbeidstakere som først vil gå ut av den norske arbeidsmarkedet. Man må likevel gjøre regning med at de grunnleggende trekk ved lavkonjunkturen i siste del av 1980-tallet vil gjenta seg i de nærmeste årene.

3.5.2 Generelt om internasjonaliseringen

I de senere år har det skjedd en kontinuerlig liberalisering av nasjonale og regionale hindringer for fri handel og frie kapitalbevegelser. Avviklingen av valutareguleringene, Norges ratifisering av EØS-avtalen samt den kommunikasjonsteknologiske utviklingen har hatt spesielt stor betydning. En effektiv og velutbygd finansiell sektor er sentral for utviklingen av det indre markedet, og det er fastsatt en rekke direktiver som skal gjøre det lettere å tilby finansielle tjenester grenseoverskridende. Dette reiser spesielle utfordringer for skattekontrollen, jf. punkt 3.5.3 nedenfor.

Ved hjelp av internett, og ved å tilrettelegge informasjonen slik at den blir internasjonalt tilgjengelig, kan lokale selgere nå tilby sine produkter på et globalt marked. For forbrukerne er varer og tjenester bare et tastetrykk unna, og tilbydernes beliggenhet er ofte av minimal betydning. Utviklingen av stadig bedre betalingsløsninger på nettet fremmer denne verdenshandelen. Internettets globale utbredelse gjør den til et unikt verktøy for samhandel over landegrensene. Som et resultat av dette, er også tilbud om etablering av selskaper og bankkonti i utlandet ikke lenger forbeholdt ressurssterke aktører, men er blitt et tilbud til hvem som helst.

Internasjonaliseringen av samfunnet og utviklingen av nye informasjons- og kommunikasjonskanaler bringer med seg en rekke positive sider, ved at bestående systemer forbedres og nye muligheter skapes. Men disse internasjonale forholdene skaper særlige utfordringer og problemer i kampen mot skatteunndragelser. Det er for eksempel en økende tendens til bruk av utenlandskregistrerte foretak, etableringer som i seg selv er lovlige, men som kan utnyttes blant annet til skatteunndragelser, jf. punkt 3.5.5. Videre har Økokrim i en trendrapport fra 2008 uttalt at «[d]et kan se ut som om bruken av skatteparadis – for å skjule reelle eierforhold og unngå/minimere beskatningen – øker med internasjonaliseringen og teknologiutviklingen.»

Skjuling av inntekter, midler og transaksjoner i utlandet eller gjennom grensekryssende planlegging og skjulte eierforhold har skapt nye utfordringer i å bringe de faktiske forhold på det rene.

²⁴ Stiftelsen Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning ved Harald Goldstein, Wiljar G. Hansen, Tone Ognedal og Steinar Strøm: Rapport 3/2002 «Svart arbeid fra 1980 til 2001».

Økningen av den internasjonale handelen krever en økt årvåkenhet også på tollmyndighetenes område. En aktuell problemstilling er brudd på deklarasjonsreglene ved vareimport og -eksport. Fiktiv eksport gir for eksempel muligheter for fritak for merverdiavgift og særavgifter og at varen deretter kan omsettes svart innenlands. Tilsvarende vil slike fiktive eksporter kunne utnyttes til svindel med tilbakebetaling av merverdiavgift og andre typer avgiftsrestitusjon.

Økt mobilitet har gitt økt arbeidsinnvandring til Norge. Det stigende behovet for arbeidskraft har økt både den lovlige og ulovlige arbeidsinnvandringen. Stor forskjell i levestandard internasjonalt har gitt grobunn for såkalte «økonomiske flyktninger» og illegale folkestrømmer. Dette er ikke et særnorsk fenomen; blant annet har Storbritannia på denne bakgrunn ikke oversikt over hvor stor arbeidskraftreserven er. Økt arbeidsinnvandring har ført med seg utfordringer blant annet i forhold til svart arbeid og avgiftskriminalitet. Flere bransjer er preget av at det forekommer mye «svart arbeid/virksomhet», som for eksempel bygg- og anleggsbransjen, restaurantbransjen, renholdsbransjen og transportnæringen.

3.5.3 Grenseoverskridende finansiell tjenesteyting

3.5.3.1 Innledning

Gjennomføringen av EUs indre marked og EØS-regelverket om blant annet fri etableringsrett for filialer og grensekryssende virksomhet har ført til økt integrasjon og konkurranse i de europeiske finansmarkedene. Innføringen av en felles valuta har trolig også bidratt til å påskynde prosessen.²⁵ Innenfor den finansielle sektor er det gitt en rekke direktiver som sikrer fri bevegelighet av varer, tjenester og kapital, jf. for eksempel direktiv 2004/39/EF om markeder for finansielle instrumenter (MiFID), direktiv 1985/611/EØF om kollektive investeringer i verdipapirer (UCITS-direktivet) og direktiv 2006/48/EF om adgang til å oppta og utøve virksomhet som kredittinstitusjon. Virksomheter som oppfyller krav fastsatt i direktivene kan drive virksomhet i hele EU/EØS-området med basis i sin hjemlandskonsesjon («single licence»), enten ved filial eller ved grenseoverskridende virksomhet. Foretak utenfor EU/EØS-området kan etter tillatelse fra Kredittilsynet drive virksomhet i Norge ved filial eller representasjonskontor, eller for enkelte tjenester gis særskilt tillatelse til gren-

seoverskridende virksomhet. Nedenfor legges størst vekt på integrasjonen av finansmarkedene innen EU/EØS, men integrasjonen mot markeder utenfor Europa er også aktuell.

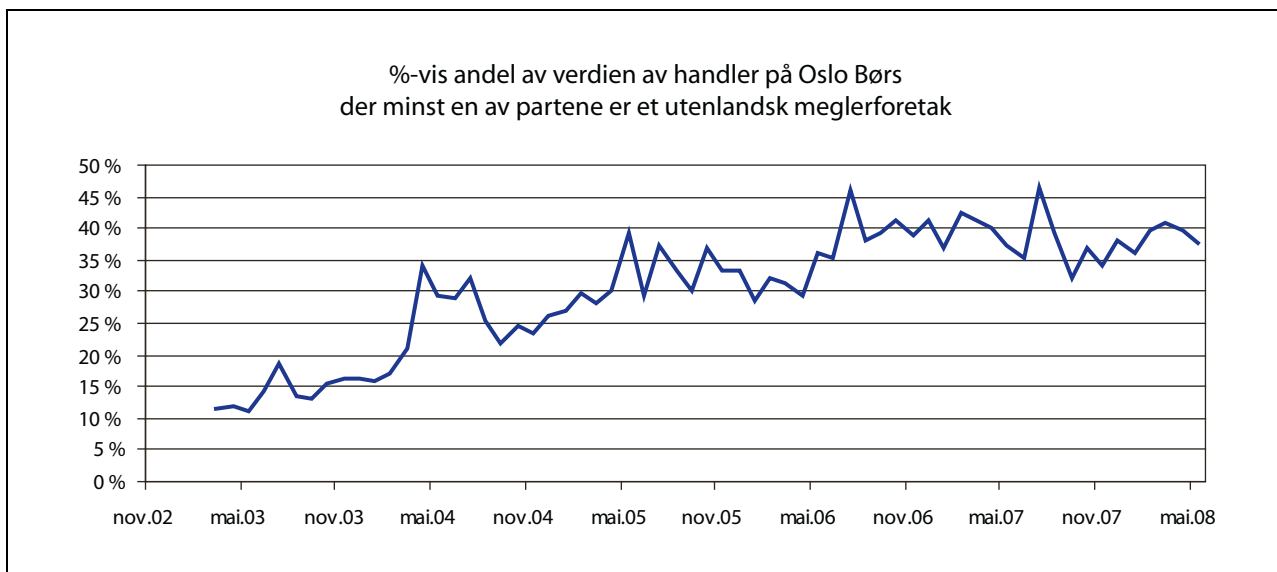
3.5.3.2 Omfanget av den grenseoverskridende virksomheten

Antallet utenlandske foretak som har meldt seg som deltakere i det norske marked er stort og raskt voksende. I følge informasjon fra Kredittilsynets register og lister over foretak som har meldt grenseoverskridende virksomhet, var det pr. 25. juni 2008 registrert 154 verdipapirforetak med norsk konsesjon, 13 filialer av utenlandske verdipapirforetak og hele 1 463 utenlandske verdipapirforetak som hadde meldt grenseoverskridende virksomhet til Norge. Samtidig var det registrert 183 kredittinstitusjoner med norsk konsesjon, 28 filialer av utenlandske kredittinstitusjoner og 189 foretak som hadde meldt om grenseoverskridende virksomhet til Norge. På samme tid var det registrert 11 livsforsikringsselskap med norsk konsesjon, 11 filialer av utenlandske livsforsikringsselskap og 115 utenlandske foretak som hadde meldt grenseoverskridende virksomhet til Norge. For forvaltningsselskap for verdipapirfond var tilsvarende statistikk 23 registrerte foretak med norsk konsesjon, som til sammen forvalter 420 verdipapirfond. Det var ikke registrert noen utenlandske filialer. Av kapasitetsmessige hensyn har Kredittilsynet ikke tilgjengelig statistikk over antall utenlandske verdipapirfond som har meldt markedsføring av UCITS-fond i Norge – til det er omfanget for stort.

Utenlandske foretaks aktivitet i Norge kan også illustreres ved oversikt over medlemskap ved Oslo Børs. For å legge inn ordre direkte i børsens handelssystemer må et verdipapirforetak være medlem ved børsen. Totalt er det pr. juni 2008 registrert 59 medlemmer med tilgang til aksjehandelssystemene, hvorav 37 er såkalte fjerntmedlemmer som legger inn ordre direkte fra forretningssted i utlandet. I følge statistikk over utlendingers handel fra VPS ASA utgjorde fjerntmedlemmenes prosentvise andel av verdien av handler på Oslo Børs nesten 38 prosent i mai 2008, mens den i feriemånedene juli 2006 og juli 2007 utgjorde nærmere 50 prosent, jf. figur 3.9.

Når det gjelder den grenseoverskridende virksomheten generelt, er utvalget ikke kjent med noen offentlig tilgjengelig oversikt over omfanget av omsetningen knyttet til den virksomhet som drives. Normalt vil slik grenseoverskridende virksomhet ikke medføre noen plikt til å avlegge regn-

²⁵ NOU 2000: 9 *Konkurransesfæren i finansnæringen* kapittel 3.2, annet avsnitt.



Figur 3.9

Kilde: VPS ASA

skap i Norge eller melde omfanget av egen aktivitet til norske myndigheter. Det er således usikkert hvor stor andel av det totale markedet de utenlandske aktørene innehar og i hvilken utstrekning de har norske kunder. Antall foretak som har meldt grenseoverskridende virksomhet gir imidlertid en indikasjon på hvor langt integrasjonen har kommet. De senere år har antall utenlandske foretak som har meldt grenseoverskridende virksomhet til Norge økt betraktelig; for eksempel ble det i perioden juni 2006 til juni 2008 meldt over 500 nye verdipapirforetak som skal drive grenseoverskridende virksomhet etter Investeringsstjenestedirektivet (rådsdirektiv 93/22 EØF).

Tiltak for å bedre integrasjonen i markedet er beskrevet i EU-kommisjonens grønbok om finansiell tjenesteyting overfor forbrukere (KOM/2007/226) som Finansdepartementet ved brev av 16. mai 2007 sendte ut på høring til utvalgte høringsinstanser. Med finansielle tjenester overfor forbrukere menes bankkonti, betalinger, private lån, gjeld, sparing, pensjoner, investeringer og forsikringsprodukter som tilbys til privatkunder, herunder investorer i detaljleddet. EU-kommisjonens undersøkelser av integrasjonen i detaljleddet er begrenset til finansielle tjenester som ytes direkte fra foretak i annen medlemsstat. Kontrollerfaringer viser imidlertid at en rekke utenlandske produkter blir tilbudt i Norge av grenseoverskridende aktører gjennom lokale agenter/mellommenn. Omfanget av den grenseoverskridende virksomheten er dermed trolig høyere enn hva EU-kommisjonens undersøkelse tilsier. Utvalget antar at forbru-

kere senere vil være mer fortrolig med å benytte en utenlandsk aktør direkte dersom de tidligere har inngått avtaler med den utenlandske aktøren gjennom en lokal mellommann.

Det kan være dyrt, komplisert og tidkrevende å handle med verdipapir over landegrensene i Europa.²⁶ For å øke integrasjonen ytterligere har næringen og myndighetene derfor utviklet en rekke tiltak for å forbedre effektiviteten og redusere kostnadene knyttet til handel, avregning og oppgjør ved grensekryssende verdipapirhandel i Europa. Gjennom innføringen av EU-direktivet om markeder for finansielle instrumenter (MiFID) er det åpnet for økt konkurranse gjennom drift av alternative markedsplasser, såkalte multilaterale handelsfasiliteter (MHF), over hele Europa. Børsene i Europa forventer betydelig konkurranse og tap av markedsandeler til MHFene som heretter vil kunne gjennomføre handler på vegne av deltakerne i egne systemer framfor å legge ordren inn i børsens handelssystem. Enkeltaktører har uttrykt bekymring for at dette vil gjøre børsmarkedene mindre oversiktlige og øke risikoen for svindel.²⁷ Ethvert kjøp eller salg av finansielle instrumenter notert på regulert marked skal imidlertid rapporteres til Kredittilsynets nye transaksjonsrapporteringssystem, uavhengig av om handelen er utført på regulert marked eller utenfor. Plikten gjelder for verdipapirforetak med norsk konsesjon og filial av utenlandsk verdipapirforetak, men ikke filial av

²⁶ Norges Banks årsrapport om betalingssystemer 2007 punkt 1.3.

²⁷ Nettavisen 3. oktober 2007.

norske verdipapirforetak i annen EØS-stat (som skal rapportere til vertsstatens myndighet). Kredittilsynet skal videreformidle informasjon til andre EØS-staters myndigheter, og tilsvarende motta informasjon etter nærmere angitte kriterier.

For å lette grensekryssende handel og oppgjør er det også utviklet en europeisk standard (European Code of Conduct for Clearing and Settlement) og det vurderes å iverksette et sentralisert verdipapiroppgjør for euro for å gjøre grensekryssende transaksjoner mer effektive. Den norske verdipapirsentralen VPS inngår i et fellesskap med seks andre verdipapirsentraler i Europa i selskapet Link Up Markets hvor det i følge Norges Banks årsrapport om betalingssystemer 2007 blant annet vil bli «mogeleg for investorane å halde både norske og utanlandske verdipapir registrerte på verdipapirkontoen sin i VPS». Utvalget antar at det også vil være mulig å holde verdipapirer registrert i VPS på konto i utenlandsk verdipapirsentral. Det antas at slike beholdninger i så fall vil bli registrert på såkalte forvalterkonti i VPS i den grad lovverket tillater dette. Det vises til NOU 2005:13 *om forvalterregistrering av aksjer i norske selskaper* kapittel 9.6 for en nærmere vurdering av de kontrollhensyn som gjør seg gjeldende ved slik forvalterregistrering.

Ifølge EU-kommisjonens grønnbok om finansiell tjenesteyting overfor forbrukere har manglende skattefradrag vært en hindring for grenseoverskridende salg av livsforsikring og pensjonsprodukter. Slike regler er etter avgjørelser i EF-domstolen under rask avvikling, jf. for Norges del lovendring av 10. desember 2004 nr. 77, med ikrafttredelse 1. juli 2008, som opphevet etableringskravet for tilbud av skattefaviserte kollektive pensjonsordninger. Den tidligere avgrensningen mot grensekryssende virksomhet var begrunnet med hensynet til en effektiv skattekontroll. Kontrollspørsmålene er søkt løst gjennom et nytt vilkår i skatteloven om innberetning til ligningsmyndighetene kombinert med at Kredittilsynet skal føre «nødvendig og aktivt tilsyn for å sikre at ordningene som oppnår skattefavisering fullt ut møter kravene i pensjonslovene».

Gjennom grønnboken framsetter også Kommisjonen ytterligere målsetninger og tiltak for å øke integrasjonen av finansiell tjenesteyting ovenfor forbrukere. Et av tiltakene Kommisjonen framhever er utvikling av produkter som er forenklede og standardiserte slik som alminnelige bankkonti. Ved å oppfylle en europeisk forbrukerbeskyttelsesstandard kan disse tilbys på tvers av landegrensene uten at det er behov for å tilpasse dem til lokale regler. Dette vil kunne få forbrukerne til å

velge bankkonti fra grenseoverskridende aktører på lik linje som nasjonale tilbydere.

Ifølge Norges Banks årsrapport om betalingssystemer 2007 er betalinger over landegrensene i dag dyrere og tar lengre tid enn innenlandske betalinger, noe som skyldes at hvert land har sine egne betalingstjenester, sin egen infrastruktur og sine egne regler for betalinger. Gjennom det nye EU-direktivet (2007/64/EF) om betalingstjenester i det indre markedet legges de juridiske forholdene til rette for at betalinger innenfor EØS skal bli like effektive og sikre som i de nasjonale betalingssystemene. I samarbeid med EU-kommisjonen og den europeiske sentralbanken har den europeiske banknæringen arbeidet fram en enhetlig standard og rammeverk for betalinger i euro – SEPA (Single Euro Payments Area). SEPA innebærer blant annet et sett med felles europeiske betalingsinstrumenter som skal redusere kostnadene og overføringstiden på betalinger mellom land i Europa. Alle betalinger i euro, både grenseoverskridende og nasjonalt skal behandles likt i Europa. I følge Norges Banks årsrapport vil «Konkurransen i banknæringa og mellom andre som tilbyr betalingstjenester [...] auke ettersom nasjonale grenser får mindre å seie. Nasjonale marknader med svak konkurranse vil bli opna for nye aktørar. Det blir lettare å utnytte stordriftsføremøner. På lengre sikt vil SEPA-instrumenta bli tekne i bruk også for nasjonale betalningar i euroområdet. Forbrukarar og føretak vil etter kvart berre trenge éin konto for å dekkje betalningar i heile euro-området.»

3.5.3.3 Betydningen for ligningen og skattekontrollen

Som beskrevet ovenfor medfører internasjonaliseringen at privatpersoner og virksomheter fritt kan velge finansielle tjenesteytere som har adgang til å operere i det norske markedet, uavhengig av om disse driver sin virksomhet i Norge eller fra forretningssted i utlandet. Det økende antall utenlandske aktører som har meldt grenseoverskridende virksomhet til Norge samt kontrollerfaringer tilsier at norske skattytere allerede benytter seg av dette tilbudet. Med de tiltak som er satt i verk i EU for å øke integrasjonen ytterligere vil det trolig bli stadig vanligere at norske skattytere velger utenlandske finansielle aktører når de skal kjøpe eller selge et finansielt instrument eller åpne nye bankkonti, ta opp lån, inngå pensjonsordninger mv.

Dette reiser betydelige utfordringer for skattemyndighetenes lignings- og kontrollarbeid. Den forhåndsutfylte selvangivelsen bygger på bred og kvalitativt god informasjon fra tredjepartsrapportø-

rer, jf. punkt 5.7 og kapittel 7. Opplysninger fra aktører i finansmarkedet utgjør en vesentlig del av dette grunnlaget. Kvaliteten på den forhåndsutfylte selvangivelsen vil kunne bli kraftig svekket dersom en stadig større andel av finansielle avtaler inngås med utenlandske aktører uten at disse aktører omfattes av pliktene til å gi opplysninger på lik linje med nasjonale aktører. En slik forskjell i oppgave- og opplysningsplikten kan også virke konkurransevridene mellom aktørene. Uten lovpålagt innrapportering for de grensekryssende tjenestetilbyderne vil dessuten kontroll av en skattyters ligning være betydelig vanskeligere og mer ressurskrevende å gjennomføre der for eksempel kontantstrømmene går inn på utenlandske bankkonti enn hvor konti i norsk forretnings- eller sparebank er benyttet. Dersom begge parter har konto i utlandet vil transaksjonen heller ikke framgå av Valutaregisteret, jf. punkt 5.7.2. Videre vil det være kontrollmessig problematisk dersom det skal praktiseres en annen opplysnings- og rapporteringsplikt for grensekryssende tjenesteyting enn for filialer og norske tilbydere da det ikke alltid er enkelt å trekke grensen mellom grensekryssende tjenesteyting og filialetablering.²⁸ Særlig vanskelig er denne grensen å trekke hvor det er benyttet en mellommann for å utføre tjenesten på en annen medlemsstats område (for eksempel en lokal megler, agent e.l.), eller hvor foretaket har etablert elektroniske anlegg e.l. i den andre medlemsstaten (for eksempel bankterminaler/minibanker). Det kan være ressurskrevende å få brakt nærmere på det rene hvilke funksjoner lokale norske medhjelpere utøver for den utenlandske grensekryssende tjenesteyter. Omfang og art av slik bistand kan være lite stabilt over tid. Videre kan en kredittinstitusjon i henhold til Kommisjonens fortolkningsuttalelse på samme tid utøve virksomhet i en annen medlemsstat både grensekryssende og gjennom datterselskap eller filial, selv om det er de samme aktiviteter som er involvert. Det vil være svært uheldig om innrapportering til myndighetene kan unngås ved å registrere handelen som en grensekryssende transaksjon med utenlandsk hovedkontor/mor istedenfor en transaksjon med filialen eller datterselskapet som tjenesteyter. Tilsvarende problemstilling kan oppstå dersom en norskeid bank mv. registrerer transaksjonene med norske kunder hos datterselskap eller filial i utlandet.

EF-domstolen har ved rettspraksis fastslått at filialer og grensekryssende virksomhet kan underkastes nasjonale regler for ivaretagelse av sam-

funnsmessige interesser. Skattekontrollhensyn er anerkjent som slike. Flere andre land i EU/EØS som har innført oppgaveplikt for tredjepart etablert i landet har utstrakt denne plikten til også å gjelde grensekryssende tilbydere. Den automatiske tredjepartsrapporteringen er en systemforutsetning for ordninger med forhåndsutfylt selvangivelse. Oppgaveplikt også for utenlandske aktører så langt EU/EØS-reglene tillater det er derfor særlig påkrevd i land som praktiserer slike ordninger.

Økt internasjonal konkurranse har også medført at produktutviklingen går raskere slik at nye produkter og tjenester som utvikles i utlandet også raskt tilbys i Norge. Slike produkter kan uten tilfredsstillende rapportering fortrenge produkter som det finnes godt utbygde rapporteringsordninger for, for eksempel ved at skattyter søker eksponering mot norske børsnoterte aksjer ved å handle i derivater heller enn ved å investere i rapporteringspliktige aksjer. Produktutviklingen stiller således krav til en bredere oppgaveplikt og mer fleksible systemer for innrapportering av grunnlagsdata enn i dag.

Økt integrasjon av finansmarkedene har medført et behov for tettere samarbeid mellom finanstilsynsmyndigheter på området. Tilsvarende stiller utviklingen også større krav til det internasjonale samarbeidet mellom skattemyndigheter, jf. punkt 4.2.

3.5.4 E-handel

Elektronisk handel, eller e-handel, er handel med varer og tjenester som foregår elektronisk med internett som markeds plass. Handelen kjennetegnes ved at geografiske avstander ikke lenger er viktige og at det stadig utvikles nye produkter og forretningskonsepter.

E-handel foregår både med varer og tjenester. I stedet for å møte opp i en butikk for å kjøpe en vare, kan kjøper nå enkelt bestille varen via internett og få den levert til ønsket sted. Som i samfunnet ellers er det også på e-handelsområdet skjedd en vridning i retning av økt omsetning av tjenester. E-handel omfatter også handel med tjenester som har eksistert en stund, for eksempel software, reiser og overnatting, porno, slanking, trening, astrologi, lån og datingtjenester, men gjerne i en videreutviklet eller omarbeidet form. I tillegg til disse mer tradisjonelle tjenestene har det med e-handelen vokst fram en rekke nye tjenester til forbrukere. Eksempler her er online markeds plasser og auksjonssteder, elektroniske lommebøker, nedlasting av musikk og filmer, deltakelse i virtuelle verdener og spill. I tillegg omsettes det en rekke former for

²⁸ EU-kommisjonens fortolkningsuttalelse SEC (97) 1193 – C4-0465/97, kapittel B punkt 3.

tjenester som retter seg mot e-handelsvirksomheter, for eksempel søkemotoroptimaliseringstjenester, web-hotell som tilbyr serverkapasitet, og affiliating der nettsideeier får betalt for å videresende trafikk fra sin egen nettside til en annen nettside, samt bestillings-, fakturerings- og betalingsløsninger. Videre har det oppstått nye plasser for markedsføring der virksomheter kan kjøpe annonser og reklamere for ulike tjenester og produkter overfor brukerne av nettstedene, for eksempel i blogger og nettsamfunn.

Det har vært en stor økning i e-handel, og tendensen er at e-handelen vokser mer enn tradisjonell handel. Det er anslått at i 2009 vil e-handel utgjøre 8 prosent av total handel i Europa.²⁹ Svenske skattemyndigheters erfaring er at etterlevelsen blant virksomheter som driver med e-handel er dårlig. Kontroller fra Sverige viser at antall virksomheter som ikke deklarerer skatter og avgifter utgjør mellom 42 og 77 prosent i de ulike regionene, ifølge det svenske Skatteverket.

E-handel er økonomisk virksomhet som i stor utstrekning er skatte- og avgiftspliktig, men handelen er i rask utvikling og regelverket er ofte ikke tilpasset den nye teknologien. For nasjonale myndigheter byr den raske utviklingen på en rekke utfordringer både rettslig og kontrollmessig. Siden virksomhetene ofte opererer på tvers av landegrensene, skapes det behov for internasjonalt samarbeid mellom skatteadministrasjonene.

Aktuelle rettslige problemstillinger knyttet til e-handel er blant annet å avklare hvor virksomheten anses etablert, hvilken jurisdiksjon som gjelder, hvor tjenestene forbrukes og hva som omsettes. Hvilke kontrollhemler som foreligger er også en viktig problemstilling. For norske skattemyndigheter er det i tillegg knyttet utfordringer til utveksling av informasjon med andre land, både når det gjelder spørsmålet om rettslig grunnlag for informasjonsutveksling og faktiske kontrollmuligheter.

En annen utfordring er tredjepartskontroll. Det er ofte ønskelig å få informasjon fra virksomheter som tilbyr tjenester til andre aktører som driver e-handel om hvilke kunder disse virksomhetene har, det vil si rene tredjepartsopplysninger om ikke navngitte kunder. I disse tilfellene er det behov for lovgivning som gir hjemmel for slike kontroller.

Et eksempel som belyser muligheten for skatteunndragelse og utfordringer knyttet til kontroll er deltagelse i en aktivitet i en virtuell verden. Aktivitet i en virtuell verden vil skatterettslig sett i de

fleste tilfeller bli ansett som en fritidssysse/hobby og inntekt ved for eksempel kjøp og salg av virtuelle eiendeler og utleie vil da være skattefri. I spesielle tilfeller vil det likevel kunne reises spørsmål om inntekten er vunnet ved virksomhet, jf. skatteloven § 5-30, og således er skattepliktig. Videre er gevinster ved spill skattepliktig når den overstiger 10 000 kroner, jf. skatteloven § 5-50 første ledd, og verdien av skattyteres konti i enkelte spill vil kunne være skattepliktig formue, jf. skatteloven kapittel 4. I forhold til merverdiavgiften er det også et spørsmål om aktiviteten utgjør næringsvirksomhet og om det som omsettes er avgiftspliktig. For myndighetene er det en ufordring å kontrollere at eventuell skatteplikt på dette området etterleveres.

3.5.5 Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF)

Et utviklingstrekk er den økende tendensen til at det i Norge etableres en filial av et utenlandsk foretak (NUF). Foretak med filial i utlandet kan være foretak med og uten begrenset ansvar for eierne eller deltagerne. De fleste tilfeller av utenlandske foretak i Norge utspringer fra foretak med begrenset ansvar, og et NUF vil for disse aktørene være et alternativ til norske aksjeselskap.

Utenlandske foretak som driver næringsvirksomhet i Norge skal registrere seg i Foretaksregisteret, jf. foretaksregisterloven § 2-1 annet ledd. Når et NUF registreres, gis avdelingen en norsk firmaattest med et norsk organisasjonsnummer på lik linje med et vanlig norsk foretak. Likevel blir ikke den norske avdelingen et eget rettssubjekt, og det har ikke partsevne om ikke annet uttrykkelig følger av lov, jf. Høyesteretts dom 16. desember 2008. Det er fortsatt det utenlandske foretaket i juridisk forstand som nå opererer i Norge under et eget organisasjonsnummer. Dette innebærer at det er de foretaksrettslige reglene i stiftelseslandet som gjelder for foretaket.

Norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) er ikke noen ensartet gruppe. I en rapport av 27. mars 2008 som Statistisk Sentralbyrå (SSB) har utarbeidet etter en henvendelse fra Nærings- og handelsdepartementet er NUF delt opp slik:

«Gruppe 1

- Tradisjonelle NUF-enheter dvs. store utenlandske foretak som driver virksomhet i Norge
- Selvstendige næringsdrivende i utlandet (ENK) som driver virksomhet i Norge og av den grunn har etablert NUF i Norge, såkalte ENK-NUF

²⁹ Forrester Research.

- Nordmenn som etablerer foretak i utlandet og som driver virksomhet i Norge gjennom å etablere NUF, såkalte Norge - utlandet - Norge (NUN-NUF)»

«Gruppe 2

- NUF registrert med representanter i Norge dvs. en form for representasjonskontorer
- Enheter i finansielle sektorer som har fått konsesjon og etablert NUF, men som ennå ikke har startet virksomhet. Kredittilsynet holder nå på med en gjennomgang av disse
- NUF registrert grunnet ansatte og omsetning i Norge, såkalte Oppdrags-NUF. Utenlandske selskaper som er på korttidsoppdrag
- Andre typer NUF registrert i ER»

«Gruppe 3

- NUF registrert av SKD grunnet skattekrav (SKD-NUF)
- NUF registrert av SKD grunnet registrering i MVA-registeret (MVA-NUF)
- NUF registrert grunnet konto/konti i VPS (VPS-NUF)»

I rapporten vises det til at ut fra hovedregelen om registrering i Enhetsregisteret og Foretaksregisteret skal gruppe 1 registreres i begge registrene, mens gruppe 2 og 3 bare skal registreres i Enhetsregisteret. I rapporten anslås det at det er 10 800 NUF i gruppe 1. Av disse antas 200 å være ENK-NUF, 1 500 tradisjonelle NUF og 8 500 NUN-NUF. De resterende 600 antas å være feilaktig registrert.

Det har vært en betydelig økning av antall NUF registrert i Foretaksregisteret og Enhetsregisteret den senere tid. I tabell 3.1 er det gitt en oversikt over utviklingen fra utløpet av 2005 til begynnelsen av 2009.

I Foretaksregisteret skal bare de som driver næringsvirksomhet her i landet eller på norsk kontinentalsokkel registreres, jf. foretaksregisterloven § 2-1 annet ledd.

Bruk av NUF er en måte å etablere seg på i Norge som ofte benyttes av store internasjonale

selskaper som driver virksomhet i Norge og som ikke nødvendigvis ønsker å etablere et eget aksjeselskap for denne virksomheten. Imidlertid har etablering av et NUF de senere år også blitt mer vanlig i foretak hvor all eller den vesentligste virksomheten drives i og fra Norge. Disse NUFene benevnes ofte som NUN-NUF. Det er særlig denne siste gruppen som har økt kraftig i de senere år. I rapporten fra SSB framgår det at etter en gjennomgang av 670 nyregistrerte NUF i Foretaksregisteret i januar og februar 2008, er over 90 prosent av dem såkalte NUN-NUF.

Opprettelsen av NUN-NUF kan skje ved at personer i Norge oppretter et utenlandsk selskap med en avdeling (NUF) i Norge med tanke på å drive virksomhet i Norge. Hovedselskapet vil ofte være uten egen aktivitet, og all virksomhet skjer dermed i den norske avdelingen. Formålet med å opprette et slikt foretak er oftest å unngå de krav som stilles i norsk lovgivning til aksjekapital og revisjonsplikt ved opprettelse av aksjeselskap.

Etter aksjeloven § 3-1 skal et norsk aksjeselskap ha en aksjekapital på minst 100 000 kroner. Flere land, herunder Storbritannia har helt andre og mer liberale regler for registrering av aksjeselskap. Etter regler om opprettelse av selskaper i andre land er det mulig å stifte selskaper uten eller med svært lave kapitalkrav, for eksempel er det mulig å stifte engelske limitedselskaper med en kapital på GBP 1. Slike selskaper brukes derfor til å unngå de krav som norsk lovgivning setter til aksjekapital mv.

Det er også revisjonsplikt for norske aksjeselskaper. Et NUF er derimot i dag ikke revisjonspliktig såfremt omsetningen er under 5 millioner, se imidlertid punkt 10.4.3.6.

Selv om opprettelse av NUF er en legitim måte å drive virksomhet på, kan den lave økonomiske risikoen knyttet til manglende krav om innbetalt kapital tiltrekke seg useriøse aktører. Konkurs i slike selskaper kan også innebære at det vil være svært lite å hente for kreditorerne. Det er mye som tyder på at en del oppretter selskaper i utlandet, og med norsk avdeling (NUF), på tross av at virksomheten i realiteten helt ut drives i Norge, i den hensikt å utnytte de muligheter som oppstår som følge av redusert offentlig innsyn og manglende krav om revisjon.

Det finnes en rekke aktører på markedet som tilbyr å bistå ved opprettelse av utenlandske selskaper med norske NUF. I Norge annonserer forskjellige tilbydere med registrering av utenlandske selskaper med tilhørende NUF fra ca. 2-3 000 kroner.

De aller fleste NUF utspringer fra hovedselskap i Storbritannia. En undersøkelse som Dun &

Tabell 3.1

	Foretaksregisteret	Enhetsregisteret
Utløpet av 2005	5 565	15 160
Utløpet av 2006	7 752	18 443
Pr. 15. januar 2008	11 044	22 905
Pr. 15. januar 2009	13 344	26 098

Bradstreet gjennomførte i 2008 viser at også de fleste nye NUF utspringer fra hovedselskap i Storbritannia, og det er flest konkurser knyttet til NUF fra Storbritannia. Undersøkelsen viser videre at enkelte bransjer dominerer NUF-statistikken. Dette gjelder særlig bygg- og anleggsbransjen etterfulgt av renholdsbransjen, transportsektoren og restaurantbransjen.

3.5.6 Internasjonale konserner og internprising

En annen utfordring er at en stadig økende del av verdenshandelen foregår mellom selskaper i samme konsern. Her oppstår spørsmålet om internprising, det vil si prisfastsettelsen ved transaksjoner mellom skattytere som er knyttet til hverandre gjennom forskjellige former for interessefellesskap. Fastsettelsen av internpriser har stor betydning ved beskatningen, ettersom den fastsatte prisen påvirker den skattepliktige inntekten. For eksempel kan beskatningen flyttes fra et selskap til et annet ved å øke eller redusere prisen på en vare som selges eller en tjeneste som ytes mellom selskapene. Uriktig internprising vil også kunne medføre at avgiftsgrunnlaget settes for lavt ved innførsel av varer til Norge.

Den sterkt økende veksten i verdenshandelen de seneste årene og stadig stigende grad av konserndannelse har gjort internprising til et av de viktigste internasjonale skattespørsmålene.

Næringslivet i Norge er også blitt mer internasjonalt orientert, og flere selskaper eier eller blir eid av utenlandske selskaper. Dette antas å ha resultert i økt bevissthet hos norske selskaper om muligheten for anvendelse av internpriser til allokering av inntekt for å redusere samlet skattekostnad.

I følge Statistisk sentralbyrå (Statistisk årbok for 2008) eksporterte Norge i 2007 varer og tjenester for mer enn 1 042 milliarder kroner og importerte varer og tjenester i størrelsesorden 686 milliarder kroner. En vesentlig del av verdenshandelen med varer og tjenester som foregår på tvers av landegrensene, skjer mellom beslektede selskaper. Små endringer i prisingen av disse varene og tjenestene kan gi betydelig utslag i det norske skatteprovenyet. Ved bruk av «uriktig» internprising er det mulig å unndra store skattebeløp. Det er derfor viktig at skattefundamentet i Norge sikres ved økt satsing på kontroll og oppfølging av fastsettelsen av internpriser.

OECD har lenge hatt fokus på internprising og har publisert retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Ret-

ningslinjene er oversatt til norsk. Utgangspunktet er at internpriser for skatteformål skal fastsettes som om prisen var fastsatt mellom uavhengige parter. I tillegg til å gi retningslinjer om fastsettelsen av internpriser, gir OECD også retningslinjer om hvilke opplysninger ligningsmyndighetene bør kreve i forbindelse med fastsettelse av internpriser. Fra 1. januar 2008 er OECDs retningslinjer for internprising gjennomført i norsk rett, og det er innført særlige oppgave- og dokumentasjonskrav ved transaksjoner og mellomværender mellom parter som er i interessefellesskap med hverandre.

3.5.7 Bruk av skatteparadiselskaper

3.5.7.1 Innledning

De som ønsker det, har i dag mange muligheter til å unndra midler fra myndighetenes kunnskap ved å benytte såkalte *skatteparadis*. Nordisk Råd vedtok i 2006 et felles nordisk prosjekt for å etablere bilaterale informasjonsavtaler med aktuelle skatteparadisland. I løpet av 2007 og 2008 har det vært forhandlet med flere sentrale skatteparadisland, og det er inngått avtaler om informasjonsutveksling med Isle of Man, Jersey og Guernsey. Forhandlingene vil fortsette i 2009 og påregnes å føre til undertegning av flere bilaterale avtaler, jf. St.prp. nr. 1 (2008-2009) Finansdepartementet. Avtalene forutsettes å etablere innsyn i selskapetableringer og transaksjoner i disse landene, og også å gi tilgang til opplysninger fra banker og finansinstitusjoner.

3.5.7.2 Basisselskaper

Opprettelsen av basisselskap i lavskattelend og gjennomstrømmingsselskaper kan skape muligheter for skatteunndragelse. Teknologitvillingen har bidratt til at opprettelsen av slike selskaper er vesentlig forenklet. Basisselskaper er som utgangspunkt selvstendige skattesubjekter og kan derfor benyttes til å samle opp inntekt fra internasjonal aktivitet, slik at denne beskyttes mot beskatning i aksjonærens hjemstat så lenge overskuddet beholdes i selskapet. Også gjennomstrømmingsselskaper er det aktuelt å plassere i typiske skatteparadis, men ikke bare der. Etablering og bruk av slike selskaper er i utgangspunktet lovlig. Hvis dette ikke er tilfelle kan det angripes som pro forma eller som en omgåelse. Denne angrepsformen vil være aktuell der hvor selskapet bare har eksistert i navnet og hvor selskapsdannelsen i virkeligheten har vært en form uten reelt innhold. Skatteunndragelsesproblematikken oppstår når

ulike aktører gjennom bruk av slike reelle eller ikke-reelle selskaper unnlater å gi opplysninger eller tilslører de faktiske forhold for å unngå skatt.

Norge benytter globalinntektsprinsippet. Dette innebærer at en skattyter bosatt i Norge blir skattlagt i Norge også for inntekt fra andre land. En måte for skattyter å unngå dette på er å benytte seg av basisselskap. Basisselskapet blir opprettet av skattyter i et annet land, typisk et skatteparadis. Skattyter lar basisselskapet være eier av de inntektsskapende aktiviteter. Basisselskapet vil da i utgangspunktet være rett subjekt for inntekten (såkalt «primary sheltering»). Skatteplikt til Norge (aksjonærens hjemstat) vil det først bli når basisselskapet deler ut utbytte til eierne i Norge. En slik utbytteutdeling kan tenkes først etter flere år eller kanskje aldri. Det har vist seg å være mulig å unngå skatteplikt også ved overføring til aksjonæren; det kan skje ved lån, salg av aksjene og en gunstigere gevinstbeskatning i denne sammenheng eller ved overføring av andre typer inntekter som blir gunstigere behandlet enn utbytte (såkalt «secondary sheltering»).

For å unngå slik skatteflukt gjennom bruk av basisselskaper har en rekke land innført såkalte CFC-regler (Controlled Foreign Companies). Dette er en form for gjennomskjæringslovgivning som bygger på et prinsipp om at aksjonærene blir beskattet for sin andel av basisselskapets inntekt uansett om inntekten deles ut som utbytte eller ei. Norge har innført tilsvarende regler i skatteloven §§ 10-60 til 10-68, de såkalte NOKUS-reglene (norsk-kontrollerte utenlandske selskaper).

I skatteunndragelsesøyemed er etableringen av basisselskaper først og fremst et problem i den grad denne selskapsformen brukes for å tilsløre de faktiske forhold for derigjennom å oppnå en skattemessig fordel. I slike tilfeller kan de vanlige pro forma-, omgåelses- og tilordningsregler komme til anvendelse.

3.5.7.3 Utnyttelse av skatteavtaler

Den globale økonomien medfører at nasjonale regler ofte kommer til kort når det gjelder å regulere skatte- og avgiftspliktige som blir berørt av reglene i flere land. For å forhindre dobbeltbeskatning og for å motvirke skatteunndragelse, har Norge inngått en rekke skatteavtaler med andre land. Skatteavtalene kan imidlertid også misbrukes, og det gjøres nå i større utstrekning enn tidligere ved en form for særskilt skatteplanlegging som består i å utnytte et nett av skatteavtaler (treaty shopping).

Teknikken består i å etablere et selskap i en stat med en gunstig skatteavtale. Inntekten kanaliseres så gjennom dette selskapet og eventuelt til dets eiere i en tredje stat. Med andre ord «rutes» betalingsstrømmen via selskaper i land med gunstig skatteavtalenettverk. Moderne dataprogrammer gjør det forholdsvis enkelt å finne fram i skatteavtalene og minimalisere skatten ved bruk av avtalene.

Et eksempel på slik skatteplanlegging er inntatt i Zimmer «Internasjonal inntektsskatterett» (4. utg. side 44):

«X er hjemmehørende i stat A og har inntekt i form av utbytte, renter og royalty fra kilder i stat B. I intern rett i stat B er det regler om kildeskatt på slike ytelser (dvs. at kildestaten, B, krever skatt av slike utbetalinger til utlendinger). Det er ingen skatteavtale mellom stat A og stat B. Derimot har stat B en skatteavtale med stat C, og denne bestemmer at stat B ikke skal kunne beregne kildeskatter på utbetalinger av utbytte, renter og royalty til skattytere hjemmehørende i stat C. X oppretter nå et aksjeselskap i stat C og overfører de rettighetene som gir inntekter, til dette. Betalingene fra kilder i stat B til selskapet i stat C er nå, som utgangspunkt, omfattet av skatteavtalen mellom stat B og stat C. På denne måten er kildeskattene i stat B unngått. Hvis stat C ikke har regler om kildeskatt i sin interne lovgivning, eller hvis stat C i skatteavtale med stat A har gitt avkall på å beregne kildeskatt, kan midlene overføres videre til aksjonæren X i stat A uten kildeskatt i stat C. Aksjeselskapet i stat C opererer i et slikt opplegg som et gjennomstrømmingsselskap.

Denne teknikken kan kombineres ved bruk av basisselskap i lavskatteland: Sett at stat A i eksemplet foran er et høyskatteland relativt sett. X oppretter et aksjeselskap i stat D som er et lavskatteland. Dette selskapet eier aksjene i selskapet i stat C. Midlene vil på denne måten unngå kildeskattene i stat B ved hjelp av gjennomstrømmingsselskapet i stat C og unngå skattelegging i stat A ved hjelp av basisselskapet i stat D (såkalt «stepping-stone-teknikk».)»

Norge kan i enkelte henseender betraktes som et gunstig gjennomstrømningsland. Internrettslig har ikke Norge kildeskatt på renter og royalty, kun på utbytte, jf. skatteloven § 2-3. Likeledes har kildestaten i de skatteavtaler Norge er del av, ofte gitt avkall på slik beskatningsrett. I de tilfeller hvor Norge er kildestat, varierer satsen for kildeskatt fra 0 prosent til 25 prosent. Gunstige land er med andre ord de som har få eller ingen internrettslige regler om kildeskatt og samtidig har et nett av skatteavtaler med gunstige regler om kildeskatt.

OECDs mønsteravtale artikkel 10, 11 og 12 har tatt inn bestemmelser om at mottakeren må være den rettmessige eier, «the beneficial owner», for at begrensingen av kildestatens rett til kildeskatt skal være gjeldende. Disse bestemmelsene har vist seg å være vanskelig å anvende. De har imidlertid gjort det mulig for myndighetene å anvende pro forma- og omgåelsesnormer også på dette området. Hvis selskapet ikke har noen reelle funksjoner utover å være et gjennomstrømmingsselskap, kan mye tale for at kildestaten ikke behøver å betrakte selskapet som reelt.

3.5.8 Økt arbeidsinnvandring

Økt arbeidskraftmobilitet har gitt økt arbeidsinnvandring til Norge. Dersom utlendinger skal ta arbeid i Norge må vilkårene i utlendingsloven med forskrifter være oppfylt. Det gjelder ulike regler for borgere fra ulike land, og hovedskillet går mellom nordiske borgere, EØS-borgere og borgere fra de øvrige land, kalt tredjelandsborgere.

Nordiske borgere er unntatt fra kravet om arbeidstillatelse eller oppholdstillatelse og registreres dermed ikke av utlendingsmyndighetene. Disse kan fritt innvandre til Norge og ta arbeid. I den motsatte enden av skalaen er tredjelandsborgerne som normalt ikke får tillatelse på bakgrunn av arbeid i Norge med mindre de er såkalte spesialister, det vil si er fagutdannet eller har spesielle kvalifikasjoner og har en kompetanse som er nødvendig for virksomheten. Det er videre et vilkår at stillingen ikke kan besettes ved innenlandsk arbeidskraft eller arbeidskraft fra EØS- eller EFTA-området. Norges grenser er dermed i det vesentligste stengt for ufaglærte tredjelandsborgere som

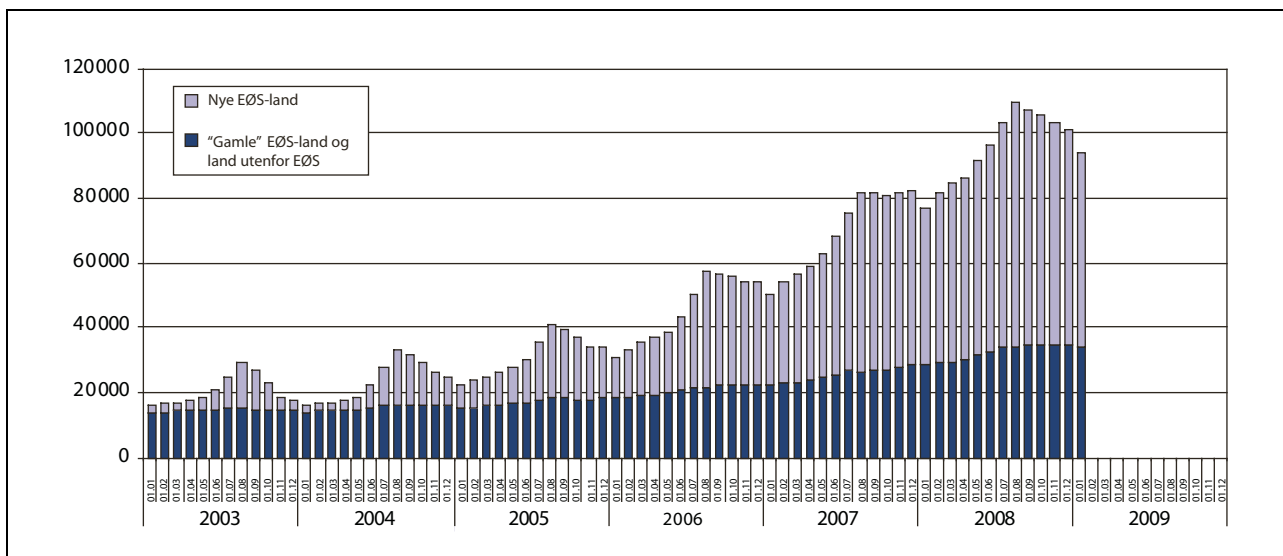
ønsker å komme til Norge på bakgrunn av arbeid. Unntak er gjort for russiske borgere fra Barents-regionen i Russland. Disse kan søke arbeid i Nordland, Troms og Finnmark.³⁰

For å få et best mulig bilde av hva arbeidstillatelsene betyr for tilbudet av arbeidskraft i Norge, lager Utlendingsdirektoratet statistikk som viser hvor mange utenlandske borgere som på et gitt tidspunkt har gyldig arbeidstillatelse. Pr. 1. januar 2009 var det totalt 7 265 utenlandske statsborgere i Norge med gyldige arbeidstillatelser som faglært/spesialist, inkludert fornyelser, mot 5 352 i januar 2008 og 3 624 i januar 2007. Det er India som topper statistikken over spesialister.

EØS-borgere har som hovedregel rett til tillatelse dersom de legger fram bekreftelse fra arbeidsgiver på ansettelse som normalt skal tilsvare minst halv stilling i vedkommende yrke. For arbeidstakere som er borgere av de nye EU-landene Estland, Latvia, Litauen, Polen, Slovakia, Slovenia, Tsjekkia, Ungarn, Bulgaria eller Romania gjelder overgangsordninger, noe som innebærer at det som hovedregel må dreie seg om heltidsarbeid. Videre må lønns- og arbeidsvilkår ikke være dårligere enn etter gjeldende tariffavtale, regulativ eller det som ellers er normalt for vedkommende sted og yrke.

Etter at EU ble utvidet med 10 nye medlemsland i 2004 med Polen, Tsjekkia, Slovakia, Slovenia, Ungarn, Estland, Latvia, Litauen, Kypros og Malta, og i 2007 med Bulgaria og Romania, er arbeidsinnvandringen til Norge høyere enn noen gang tidli-

³⁰ Jf. Arbeids- og inkluderingsdepartementets «Instruks om praksis etter utlendingsforskriften» § 4a annet ledd bokstav f.



Figur 3.10 Tall fra Utlendingsdirektoratet viser følgende utvikling i Norge i perioden 2003 til januar 2009

gere. Relativt høye lønninger og stor etterspørsel etter arbeidskraft har gjort Norge til et ettertraktet arbeidsmarked for blant annet østeuropeiske håndverkere og ufaglærte. Norge er imidlertid ikke attraktivt for akademikere, da Norge i liten grad verdsetter akademisk kompetanse lønnsmessig.

I figur 3.10 vises utviklingen i Norge i perioden 2003 til januar 2009. Pr. 1. januar 2009 hadde 94 232 arbeidsinnvandrere gyldig arbeidstillatelse i Norge. Pr. 1. januar 2008 hadde 77 312 gyldig arbeidstillatelse, og pr. 1. januar 2007 var tallet 51 129. Det er borgere av Polen som ligger på topp (41 478 med gyldig arbeidstillatelse i Norge pr. 1. januar 2009), etterfulgt av Tyskland (12 301), Litauen (9 073) og Storbritannia (4 720). I tillegg kommer en rekke utstasjonerte arbeidstakere.

Samtidig øker antall personer som kommer til landet med familieinnvandringstillatelse. Polske borgere topper statistikken både når det gjelder arbeidsinnvandring og familieinnvandring. Stadig flere polske arbeidsinnvandrere arbeider i Norge i lengre perioder enn det som var vanlig tidligere, og de velger derfor å ta med seg familiene sine. Voksne familiemedlemmer vil også ha adgang til å ta arbeid i Norge.

Tall pr. 1. januar 2009 viser at 26 prosent av arbeidsinnvandrerne fra de nye EU-landene jobber i bygg- og anleggsbransjen, 17 prosent i formidling og utleie av arbeidskraft og 17 prosent i industriproduksjon. Et stort flertall av alle disse arbeidstillatelsene innehas av menn. Selv om det på kort sikt forventes en nedgang i sysselsettingen, er befolkningssammensetningen (demografien) i Norge slik at vi uansett på lengre sikt fortsatt vil ha et behov for utenlandsk arbeidskraft.

Norske virksomheter som ønsker å benytte arbeidskraft fra de nye medlemslandene kan velge mellom ulike tilknytningsformer for arbeidskraften. De kan for det første ansette individuelle arbeidsinnvandrere. Videre kan de kjøpe inn tjenester som innebærer bruk av arbeidskraft fra de nye medlemslandene – enten i form av innleid personell, under forutsetning av at de strenge vilkårene på dette området er oppfylt, blant annet reglene for midlertidige ansettelser, eller ved å sette bort hele eller deler av arbeidet til utenlandske underentreprenører som bringer med seg egne ansatte. Bedrifter kan også knytte til seg enkeltpersonsforetak.

FAFO v/ Jon Horgen Friberg har i en rapport fra 2006 «Integrering av arbeidsinnvandrere – Noen spørsmål og utfordringer i kjølvannet av EU-utvidelsen» påpekt at selv om mange arbeidsinnvandrere har ordnede ansettelsesforhold og tjener godt, utsettes mange for grov utnyttning. Arbeidstil-

synet avdekker stadig omfattende lønnsdumping og brudd på arbeidstidsbestemmelser. Problemerkene er størst i tilknytning til tjenstemobiliteten, og tall fra Sentralkontoret for utenlandssaker (SFU) tyder på at det har vært en kraftig vekst av omfanget av tjenstemobilitet etter EU-utvidelsen. Det er videre store utfordringer knyttet til kontroll og håndheving av det regelverket som finnes om lønns- og arbeidsvilkår.

Det er grunn til å anta at både selve kravene til bestemte lønns- og arbeidsvilkår og kontrollutfordringene på dette området, gir økt risiko for skatteunndragelser. På den annen side er det grunn til å anta at manglende etterlevelse av skatte- og avgiftsregelverket gir høyere risiko for useriøsitet også når det gjelder uakseptable arbeids- og lønnsvilkår. Dersom det er enkelt å operere med illegitime og skjulte skatte- og avgiftsforhold, så blir det også enklere å operere med illegitime og skjulte lønns- og arbeidsvilkår. Det er med andre ord grunn til å anta at det er gjensidig sammenheng mellom disse forholdene.

FAFO påpeker videre at arbeidsinnvandrere ofte vil ha et stort behov for informasjon. Manglende språkkunnskaper gjør imidlertid at informasjon om rettigheter og muligheter i Norge blir vanskelig tilgjengelig, og de fleste må skaffe seg informasjon via uformelle nettverk og andres erfaringer. Skjemaer fra trygdekontor og ligningsmyndigheter er ikke tilgjengelige på deres eget språk, og dette gjør det vanskelig å forholde seg til offentlig regelverk. Mangel på informasjon kan gjøre dem sårbare for utnyttning ettersom de blir prisgitt sine arbeidsgivere i Norge. Mange blir også avhengige av mellommenn som kan gjøre stor fortjeneste ved å videreformidle deres arbeidskraft, og her har det etter EU-utvidelsen vokst fram et lukrativt marked med glidende overganger mot organisert kriminalitet.

Grunnen til at språkferdighetene blant innvandrerne fra EØS-området er dårlige er ifølge FAFO blant annet at disse arbeidsinnvandrere ikke har rett eller plikt til norskopplæring. Mange bedrifter benytter tospråklige arbeidsledere og tolker i stedet for å satse på språkopplæring. Det vanlige på norske byggeplasser er derfor at de østeuropeiske arbeidstakerne jobber sammen med hverandre i egne arbeidslag, atskilt fra de norske arbeidstakerne. Arbeidsinnvandrere som har vært her lenge og kan norsk trekker selv fram språkferdigheter som avgjørende for å lykkes i Norge.

Det er dermed en viktig utfordring for norske myndigheter å gi god informasjon om regelverket til utenlandske arbeidstakere i Norge, hvor det også tas hensyn til språkbarrierene. Reglenes

kompleksitet har en klar virkning i forhold til etterlevelse av regelverket, og det er viktig at ikke et komplisert og uoversiktlig regelverk i seg selv bidrar til å øke unndragelsene. Selv om reglene framstår som noenlunde enkle fra et norsk synspunkt, vil de kunne framstå som kompliserte og uoversiktlige for mennesker som kommer fra land hvor systemene er bygd opp på en annen måte. Terskelen for å forstå det norske systemet kan i noen tilfeller være høy.

Videre vil noen utenlandske arbeidstakere kunne ha holdninger til det norske samfunnet og plikten til å betale skatt og avgifter, som det bør tas hensyn til ved utforming av informasjon og oppfølging av regelverket. Den norske/nordiske velferdsmodellen er særegen i internasjonal målestokk. I Norge ivaretar staten vesentlige deler av innbyggernes behov på en tilfredsstillende måte, noe som i stor grad legitimerer de skatter og avgifter som pålegges. Mange mennesker fra andre deler av verden har imidlertid erfaringer fra hjemlandet som medfører at de anser staten nærmest som en fiende. Disse vil kunne mangle lojalitetsbånd til myndighetene og i utgangspunktet ikke se noe galt i å unndra skatt og avgift. Det er viktig at norske myndigheter ved utforming av informasjon og kontrolltiltak er oppmerksomme på kulturforskjeller på dette området og utformer regler i henhold til dette.

For å gjøre det enklere for arbeidsinnvandrere som kommer til Norge, etablerte politiet, Utlendingsdirektoratet, skatteetaten og Arbeidstilsynet i oktober 2007 i Oslo et felles servicesenter for utenlandske arbeidstakere. Servicesenteret er et tilbud til alle EØS-borgere og til borgere fra land utenfor EØS (tredjelandborgere) som søker arbeidstillatelse for å utføre arbeid som krever fagkompetanse. Tilbudet gjelder også de nevnte grupper familiemedlemmer og arbeidsgivere. På senteret kan innvandrerne søke om arbeids- og oppholdstillatelse, skattekort, D-nummer, fødselsnummer og melde innvandring eller flytting. Senteret gir EØS-borgere svar innen fem arbeidsdager. På bakgrunn av de gode erfaringene med opprettelsen av et felles servicesenter i Oslo høsten 2007 vurderes det å etablere flere felles servicesentre rundt om i landet, herunder i Kirkenes.³¹ Et servicesenter i Kirkenes vil gi russiske arbeidssøkere og norske arbeidsgivere lettere og smidigere tilgang til informasjon om regelverk og søknadsprosedyrer.³²

I den senere tid har det vært økt fokus på innvandrere som oppholder seg ulovlig i Norge og

som av den grunn må holde seg skjult for myndighetene. Det er vanskelig å anslå hvor stor denne gruppen er, men Aftenposten anslo høsten 2007 at det var ca. 5 000 til 10 000 mennesker som oppholdt seg ulovlig i Norge. Noen av disse er tredjelandborgere som har fått avslag på søknad om asyl, men som ikke ønsker å returnere. Disse vil normalt heller ikke fylle vilkårene for å få en tillatelse på grunnlag av arbeid, da vilkårene for arbeidsinnvandring til Norge for borgere utenfor EØS-området er strenge og krever fagkompetanse på et visst nivå. For å overleve vil deres eneste alternativ normalt være å arbeide svart, og de er på grunn av situasjonen ekstremt sårbare for utnyttning.

FAFO viser til at også de som har kommet til Norge etter EU-utvidelsen i noen grad jobber i det uformelle arbeidsmarkedet. Dette skyldes i stor grad vanskelighetene med å få seg «hvit» ansettelse og således fylle vilkårene for arbeidstillatelse. De siste årene har privat velstand i Norge kombinert med økt tilgang på billig arbeidskraft fra Øst-Europa skapt et betydelig marked for bruk av svart arbeid innenfor det private husholdningsmarkedet, hvor østeuropeiske kvinner arbeider som vaskehjelper og østeuropeiske menn som håndverkere. Omfanget er usikkert, men det ingen tvil om at det har økt betydelig de siste årene. Her er kvinner spesielt utsatt ettersom de ikke har like mange alternativer i det formelle arbeidsmarkedet som mennene har. FAFO viser til at det er grunn til å tro at flertallet av polske og baltiske kvinner som har kommet til Norge etter EU-utvidelsen jobber i det uformelle arbeidsmarkedet uten oppholdstillatelse.

3.5.9 Unndragelse av merverdiavgift, toll og særavgifter

3.5.9.1 Generelt

Et stadig mer internasjonalt, komplekst og elektronisk basert samfunn medfører betydelige utfordringer knyttet til oppkreving og kontroll av merverdiavgift, toll og særavgifter. Økende økonomisk samhandling på tvers av landegrensene, særlig innenfor EØS-området, bidrar til dette.

Beregning og innrapportering av merverdiavgift, toll og særavgifter er basert på egendeclarening fra den avgiftspliktige. Utvelgelse av oppgaver og virksomheter for kontroll foretas på bakgrunn av erfaring og analyser. Det er en utfordring å gjennomføre utvelgelse og kontroll slik at unndragelser avdekkes.

Unndragelse av merverdiavgift, toll og særavgifter kan være knyttet til fiktive firmaer og

³¹ St.prp. nr. 1 for 2008-2009 side 74.

³² St.meld. nr. 18 (2007-2008) *Arbeidsinnvandring* side 213.

transaksjoner, overføringer mellom selskaper i forskjellige land, herunder etableringer i finansparadis, innen samme konsern mv. Merverdiavgiftsunndragelser kan være knyttet til internasjonale forhold og skjer dessuten ofte sammen med andre former for svindel, så som tollsvindel, skattesvik, trygdesvindel, brudd på reglene om matsikkerhet, hvitvasking, konkursskriminalitet osv.

3.5.9.2 Merverdiavgiftsunndragelser

Merverdiavgift er en avgift på endelig forbruk. Det er altså forbruker som skal belastes avgiften. De næringsdrivende er oppkrevere av avgiften for staten. Merverdiavgiften beregnes i alle ledd av omsetningskjeden (samt ved innførsel). Derfor har de næringsdrivende som kjøper varer og tjenester til bruk i sin avgiftspliktige virksomhet rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Dersom inngående avgift utgjør et høyere beløp enn utgående avgift (såkalt negative oppgaver), skal det overskytende utbetales fra staten til den næringsdrivende. Denne muligheten til å få ut penger fra statskassen, gjør systemet sårbart for illojale aktører.

En stor utfordring i forhold til merverdiavgiftsunndragelser er den svarte økonomien, det vil si næringsdrivende som opererer helt utenfor merverdiavgiftssystemet. Her omsettes varer og tjenester som er merverdiavgiftspliktige uten at virksomheten er registrert og uten at merverdiavgiften oppkreves.

For skatt, toll og særavgifter er unndragelsene gjerne begrenset til at en inntekt, tjeneste eller vare blir unndratt beskatning. På merverdiavgiftsområdet kan unndragelser også bestå i at det sendes inn uberettigede negative omsetningsoppgaver som medfører at man får utbetalt penger fra statskassen. Dette er et særskilt risikoelement ved merverdiavgiftssystemet.

Når det gjelder unndragelse av merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester, såkalt utgående merverdiavgift, kan eksempelvis varer og tjenester selges av næringsdrivende som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, men uten at det beregnes og innberettes merverdiavgift av hele eller deler av omsetningen. En annen form for unndragelse av utgående merverdiavgift er at avgiften kreves inn fra kjøper, men at selger unnlater å innberette den i omsetningsoppgaven, eventuelt lar være å sende inn omsetningsoppgave, eller innberetter den, men unnlater å innbetale den. I mange tilfeller har skattemyndighetene sett at dette skjer ved bruk av stråmenn eller etablering av selskaper i andre land med virksomhet i Norge (såkalt NUF),

for eksempel som ledd i en transaksjonssvindel, se punkt 10.6.3.5 b. Karusellsvindel, som er nærmere omtalt i punkt 10.6.3.5 b, er også et eksempel på merverdiavgiftssvindel ved at en av virksomhetene i transaksjonskjeden ikke betaler skyldig avgift. Et annet eksempel på unndragelse av utgående merverdiavgift er der det oppgis at varen eller tjenesten er eksport, men det viser seg at det i realiteten selges svart innenlands.

Når det gjelder svindel knyttet til inngående merverdiavgift, skjer dette for eksempel ved bruk av falske eller fiktive fakturaer for å oppnå urettmessig fradrag for inngående avgift. Et eksempel man har sett innen byggebransjen er at svart avlønning kamufleres ved bruk av fiktive fakturaer på underentreprise. På denne måten unndras ikke bare inntektsskatt gjennom svart avlønning, men virksomheten oppnår også en urettmessig reduksjon av skyldig merverdiavgift til staten. En annen form for svindel av inngående avgift er at samme salgsdokument benyttes flere ganger som legitimasjon for fradrag for inngående merverdiavgift enten hos den samme næringsdrivende eller for ulike virksomheter, eller ved at det produseres fakturaer uten at det ligger noen transaksjon til grunn for fakturaen.

En annen form for svindel med inngående avgift er at en virksomhet oppnår urettmessig registrering i avgiftsmanntallet, og gjennom oppgaver fradragsfører den inngående merverdiavgiften. Eksempler på dette er næringsvirksomhet som kun har omsetning som ikke er avgiftspliktig, og som derved ikke har fradragsrett for anskaffelser til virksomheten, eller privatpersoner som kjøper kostbare gjenstander og som forsøker å framstille det som om dette skjer som ledd i næringsvirksomhet. Alternativt benyttes fiktive eller falske fakturaer for å legitimere noe omsetning. Den utgående avgiften som innberettes utgjør imidlertid lite i forhold til fordelene som oppnås ved registrering i avgiftsmanntallet og tilhørende fradragsrett.

Et annet eksempel på urettmessig registrering er registrering av rene fiktive virksomheter, eventuelt med stråmenn eller stjålne identiteter, for å kunne sende inn fiktive negative oppgaver for å oppnå utbetaling.

Tapping av selskaper med etterfølgende konkurs er også et kjent fenomen knyttet til merverdiavgiftssvindel.

Omfanget av såkalte negative oppgaver, det vil si oppgaver der staten utbetaler merverdiavgift på bakgrunn av innleverte oppgaver, er økende. Antall negative oppgaver har økt fra 290 742 omsetningsoppgaver for 2002 til 345 237 omsetningsopp-

gaver for 2007. Samlet avgift til gode har etter disse negative omsetningsoppgaver i samme periode økt med i overkant av 59 milliarder kroner. I 2007 ble det samlet refundert nærmere 115 milliarder kroner gjennom negative omsetningsoppgaver.³³ Basert på erfaringer fra kontroller er det et ikke-ubetydelig problem med urettmessig fradragsføring av inngående merverdiavgift og urettmessige restitusjonsoppgaver.

En annen måte å unndra merverdiavgift, toll og særavgifter på ved fiktiv utførsel, er med utgangspunkt i ordningen med tollager. Et tollager er en lagringsplass godkjent av tollmyndighetene hvor ufortollede varer kan lagres på nærmere bestemte vilkår fastsatt i tollovgivningen. Så lenge varene forblir på lageret utsettes beregningen av toll og avgifter. Innførte varer som ikke er deklarerert kan innlegges på tollager. Også varer som er produsert i Norge kan innlegges på tollager uten avgiftsbelastning dersom de skal utføres til utlandet eller leveres til fartøyer i utenriksfart, utenlandske fartøyer mv. (såkalte fritaksberettigede områder).

I flere saker har toll og avgifter blitt unndratt hvor det i regnskapet til lagerholder uriktig er ført leveranser (fiktiv eksport) til aktører som er gitt avgiftsfritak etter regelverket. Det er i disse tilfellene avgitt legitimasjonsdokumenter med falske signaturer, mottakere mv., men varen er fysisk ikke brakt ut av landet. I en sak ble varer som formelt var i transitt ombyttet med varer av dårligere kvalitet enn den som var lagt inn på lageret, hvoretter transittvarene av fin kvalitet ble omsatt på det norske marked, eller brukt i annen produksjon.

3.5.9.3 Fjernleverbare tjenester

En økende e-handel medfører at varer og tjenester i større grad enn tidligere omsettes over landegrensene, jf. punkt 3.5.4. I forbindelse med merverdiavgiftsreformen i 2001 fastslo Finansdepartementet i Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 6.1.3.3 og 8.2 at de såkalte *digitale produkter* ved handel over landegrensene ikke skal betraktes som vare i merverdiavgiftslovens forstand. Dette er i samsvar med retningslinjer utarbeidet i OECD som tilsier at skattleggingen av slike «tjenester» skal foretas i det land hvor forbruket skjer. Etter forskrift 15. juni 2001 nr. 684 (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard og Jan Mayen er innførsel av *fjernleverbare* tjenester avgiftspliktig. Tjenestens art medfører at leveringen ikke kan knyttes til et bestemt fysisk sted. Ved levering av

fjernleverbare tjenester fra utlandet skal merverdiavgiften betales av mottaker som er næringsdrivende her i landet (snudd avregning). Tilsvarende system praktiseres i hele EØS-området. Det kan her være en særskilt utfordring å få avgiften innbetalt i de tilfeller hvor den avgiftspliktige ikke har fradragsrett for inngående avgift på slike anskaffelser. Dette vil blant annet gjelde offentlig forvaltning og næringsdrivende som er unntatt merverdiavgift, eksempelvis bank og forsikring.

3.5.9.4 Reparasjoner og bearbeiding i utlandet

Tilsvarende blir det mer og mer vanlig å få utført reparasjoner og bearbeiding av norske varer i utlandet. Dersom norske aktører får utført reparasjon og bearbeiding på norske varer i utlandet, må det betales merverdiavgift på disse omkostningene ved gjeninnførsel av varen til Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 62 tredje ledd. Mange deklarerer ikke disse tjenestene for toll- og avgiftsmyndighetene, eller deklarerer dem med for lav verdi. Med den økende grensetrafikk blir det derfor en stor utfordring for tollmyndighetene å sørge for å at innførselsmerverdiavgiften blir betalt i disse tilfellene.

3.5.9.5 Handel med eksklusive kapitalvarer m.m.

Handelen med eksklusive kapitalvarer åpner også for svindel med varens fakturaverdi, for derved å presse ned avgiftsgrunnlaget. Dette er ikke et nytt problem, men den økende handelen medfører fare for økt svindel på dette området. Skatteunndragelser på dette området kan gjøres mer avansert ved at slike transaksjoner skjer internt i multinasjonale selskaper ved feilaktig internprising som gjør at avgiftsgrunnlaget settes for lavt, jf. punkt 3.5.6.

Også helt uregistrert (svart) innførsel og omsetning av slike varer er et problem, både på grunn av den konkrete avgiftsunndragelsen og den muligheten som åpnes for å forbruke penger ervervet gjennom svart økonomi.

En tredje form for unndragelser er at kapitalvarer, for eksempel lystbåter, blir kjøpt inn av et selskap, men benyttes privat. Hva gjelder båter er det eksempler på at flere har forsøkt seg på avgiftsunndragelse ved at man fradragsfører inngående merverdiavgift på anskaffelsen av båten (eventuelt innførselsavgiften ved import av båt). I slike tilfeller gir den næringsdrivende gjerne uttrykk for at båten brukes i virksomheten selv om den i realiteten brukes kun privat. I visse tilfeller påberopes utleie av båten, mens den egentlig lånes ut til verner/kjente.

³³ Mva.-tall for 2002-2007 er hentet fra skatteetatens datavarehus.

Kapittel 4

Samarbeidsfora nasjonalt og internasjonalt

4.1 Nasjonalt samarbeid

4.1.1 Samarbeid mellom skatte- og avgiftsmyndighetene

Skatte- og avgiftsmyndighetene består av skatteetaten, skatteoppkreverne og toll- og avgiftsetaten.

Skatteetaten ble reorganisert med virkning fra 1. januar 2008. Reorganiseringen innebærer at skatteetaten er organisert i to nivåer, et sentralt og et regionalt nivå. Det sentrale nivået består av Skattedirektoratet. Det regionale nivået har fem regioner, slik at hver region omfatter flere fylker. Hver enkelt region har ett organ, skattekontoret, som erstatter ligningskontorene, fylkesskattekontorene, skattefogdkontorene og folkeregisteret i regionen. Skattekontoret består av mange kontorheter innen regionen. Den nye organiseringen av skatteetaten er nærmere omtalt i St.prp. nr. 1 (2006-2007) for Finansdepartementet kapittel 2.5 og Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) kapittel 3. De nye skateregionene gir rom for sterkere og mer spesialiserte fagmiljøer. Dermed kan etaten forsterke kontrollvirksomheten overfor krevende skattytergrupper og generelt styrke innsatsen mot skatteunndragelser og svart økonomi. Som en del av dette har etatene bygd opp egne skattekrimenheter i hver av regionene.

Skatteoppkreveren hører administrativt under kommunen, men er underlagt Skattedirektoratets faglige instruksjonsmyndighet for så vidt gjelder innfordring av skatt og arbeidsgiveravgift og kontrollfunksjonen overfor arbeidsgivere (arbeidsgiverkontrollen). I forbindelse med arbeidsgiverkontrollen skal skatteoppkreverne føre kontroll med at arbeidsgiverne trekker skatt og beregner arbeidsgiveravgift av alle trekk- og avgiftspliktige ytelser. Skatteetatens arbeid for å styrke arbeidsgiverkontrollen og den faglige oppfølgingen av de kommunale skatteoppkreverne er et viktig ledd i den samlede innsatsen mot økonomisk kriminalitet, herunder skatteunndragelser.

Toll- og avgiftsetaten er organisert i et sentralt nivå og et regionalt nivå. Det sentrale nivået er Toll- og avgiftsdirektoratet. Det regionale nivået har seks regioner. Toll- og avgiftsetatens hovedoppga-

ver er å sørge for riktig deklarerings, fastsettelse og rettidig betaling av toll og avgifter for lovlig varer. Disse formene for kontroll henger tett sammen og betegnes også som økonomisk kontroll. Etaten skal videre hindre inn- og utførsel av ulovlig varer. Ved å være til stede på grensen bekjemper etaten i tillegg trusler som terror, sykdommer, organisert kriminalitet, narkotikasmugling mv.

Det er viktig for skatte- og avgiftskontrollen at de ulike skatte- og avgiftsmyndigheter har muligheter for å samarbeide, for eksempel ved felles kontroller og om enkeltsaker. Skatteetaten og tollmyndighetene har et avtalefestet kontrollsamarbeid. Samarbeidet foregår på ledelsesnivå, på regionalt og lokalt nivå. Det arbeides aktivt for å sette i verk kontrolltiltak av felles interesse for etatene ved samordning av kontrollplaner, felles utvelgelse av kontrollobjekter og så langt det er mulig gjennomføre en samordnet kontroll.

4.1.2 Samarbeid mellom skatte- og avgiftsmyndighetene, andre offentlige myndigheter og partene i arbeidslivet

4.1.2.1 Innledning

Det finnes mange slags samarbeid både på departementsnivå og mellom ulike etater, organisasjoner osv., for så vidt gjelder innsatsen mot økonomisk kriminalitet, herunder skatte- og avgiftskriminalitet. I det følgende vil de vesentligste samarbeidsformer innenfor skatteetaten og toll- og avgiftsetaten bli gjennomgått. På departementsnivå vil Embetsmannsutvalget mot økonomisk kriminalitet (EMØK) være særlig relevant. Utvalget består av medlemmer fra Justisdepartementet, Nærings- og handelsdepartementet, Fornyings- og administrasjonsdepartementet, Arbeids- og inkluderingsdepartementet, Finansdepartementet og Økokrim. Utvalget har ansvar for å koordinere regjeringens innsats på dette området og har fra 2004 – 2007 hatt et særlig administrativt ansvar for at tiltakene i handlingsplanen mot økonomisk kriminalitet har blitt fulgt opp. Regjeringen har besluttet at det skal startes opp et arbeid med å lage en ny handlingsplan mot økonomisk kriminalitet.

Handlingsplanen vil bli den femte i rekken siden 1992. Det tas sikte på at planen skal legges fram sommeren 2009 og ha en virkeperiode på ca. to til fire år.

4.1.2.2 Skatteetaten

Skatteetaten deltar i et stort antall av samarbeidsordninger på dette området, både sentralt og regionalt/lokalt. Siden 1997 har Skattedirektøren vært leder av Samarbeid mot svart økonomi (SMSØ). SMSØ består av representanter fra NHO, LO, KS, YS, UNIO og skatteetaten. Forumet arbeider for at riktige holdninger skal gjennomsyre alle samfunnslag, rettferdig konkurranse i næringslivet og trygghet for alle arbeidstakere og forbrukere. SMSØ ønsker å rette et spesielt fokus mot ungdom og har utviklet et undervisningsopplegg beregnet for elever i videregående skole, som går under betegnelsen «Spleiselaget».

I forhold til politi og påtalemyndighet finnes det flere samarbeid. I denne sammenheng nevnes samarbeidsavtalen mellom politi og påtalemyndighet og skatteetaten av 15. august 2005. Riksadvokaten, politidirektøren, sjef for Økokrim og skattedirektøren har her utarbeidet prinsipper som legges til grunn for samarbeidet sentralt og regionalt mellom de to etatene. I forlengelsen av denne samarbeidsavtalen er det utarbeidet en egen «Instruks for operativt samarbeid mellom politi/påtalemyndighet og skatteetaten» som ble iverksatt fra februar 2007. Hensikten med instruksjonen er å videreutvikle samarbeidet mellom etatene for å sikre en effektiv og god håndtering av straffesaker. Videre er det også opprettet en egen «Kompetansegruppe for politiet/påtalemyndigheten og skatteetaten i EMK-spørsmål». Kompetansegruppen skal behandle felles problemområder knyttet til Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) med sikte på – så vidt mulig – å finne fram til felles oppfatninger av rettslige og operative spørsmål, for eksempel tolkningsspørsmål knyttet til selvinkriminering, inhabilitet, dobbeltstraff m.m. Det kan også nevnes at skatteetaten i 2007 ble tilført midler til utvidelse av bistandsrevisorordningen, slik at det nå er en landsdekkende ordning med bistandsrevisorer i alle fylker, og i noen fylker også flere. Bistandsrevisorordningen – hvor skatterevisorer arbeider i politiet/påtalemyndigheten med straffesaker hovedsakelig på skatteområdet – har kommet i stand for å bidra til kompetanseheving og en mer effektiv saksbehandling hos politiet/påtalemyndigheten. Inn under denne ord-

ningen har det også vært etablert et prøveprosjekt med bistandsjurist i Østfold. Riksadvokaten har ansvaret for evaluering og oppfølging av dette prosjektet.

Skatteetaten har videre samarbeidsavtaler med flere andre kontrolletater eksempelvis NAV, Fiskeridirektoratet, Statens landbruksforvaltning, toll- og avgiftsetaten osv. Blant annet på grunn av omorganiseringen av skatteetaten, holder etaten for tiden på å reforhandle alle disse samarbeidsavtalene. Temaer i avtalene er blant annet felles kontrollaktivitet, informasjon og utveksling av opplysninger mv. Skatteetaten har også et samarbeid med Riksrevisjonen og revisjonen i kommunene. Samarbeidet med Riksrevisjonen er inngått for å sikre korrekt skatte- og avgiftsbehandling i det offentlige, eksempelvis i forbindelse med anskaffelser og utbetalinger av tilskudd til det offentlige.

4.1.2.3 Toll- og avgiftsetaten

Toll- og avgiftsetaten samarbeider med en rekke offentlige etater. I denne sammenheng kan nevnes samarbeidsavtale med Skattedirektoratet, Fiskeridirektoratet, Mattilsynet og Statens Landbruksforvaltning. I tillegg avholdes sentrale samarbeidsmøter med blant annet Politidirektoratet, Økokrim og Statens forurensningstilsyn. Det er inngått avtaler med enkelte private organisasjoner som blant annet Den Norske Revisorforening og Norges spedtørforbund.

Videre samarbeides det også med næringsorganisasjoner om tiltak mot ulovligheter, blant annet med byggenæringen og fiskerinæringen.

4.2 Internasjonalt samarbeid

4.2.1 Innledning

I tillegg til nasjonalt samarbeid foregår det også et omfattende internasjonalt samarbeid mellom forskjellige lands skattemyndigheter. Viktige eksempler er det arbeid som pågår i forbindelse med informasjonsutveksling etter skatteavtalene, de bilaterale tollsamarbeidsavtalene og Europarådskonvensjonen, samt det nære samarbeid mellom de nordiske land og samarbeidet i Østersjøområdet, jf. punkt 4.2.2 til 4.2.6. I tillegg er det under punkt 4.2.7 vist til enkelte samarbeidsfora hvor det legges planer for felles bekjempelse av skatteunndragelser eller økonomisk kriminalitet som har nære forbindelseslinjer med skatteunndragelser, for eksempel hvitvasking.

4.2.2 Skatteavtaler

Norge har inngått en rekke skatteavtaler og avtaler om administrativt samarbeid med andre land. Avtalene gjelder tre hovedområder; deling av skattegrunnlag (fastsetting), utveksling av opplysninger (kontroll) og bistand til innkreving av skatt og avgift. Norge har slike avtaler med ca. 80 land selv om ikke alle avtalene har like omfattende bestemmelser.

Som nevnt under punkt 3.3.4 så har OECD utarbeidet en modellavtale til unngåelse av dobbeltbeskatning og forbygging av skatteunndragelse. Denne modellavtale har i artikkel 26 en bestemmelsen som tar sikte på å oppnå en effektiv informasjonsutveksling i skattesaker. Etter denne bestemmelse forplikter avtalepartene seg til å utveksle alle relevante opplysninger som anses nødvendige om eierskap og transaksjoner, også fra banker, finansinstitusjoner og advokater og andre rådgivere. Fra 2003 fikk modellen en ny artikkel 27 om bistand til innfordring av skatt og fra 2005 ble artikkel 26 innskjerpet. Disse endringene var for lengst tatt inn i den norske mønsteravtalen.

OECD vedtok 9. april 1998 en rekommandasjon om tiltak mot skadelig skattekonkurrans. I denne forbindelse ble det også gjort henvendelse til jurisdiksjoner utenfor OECD som ble ansett for å fylle kriteriene for å utgjøre et såkalt skatteparadis. I samarbeid med noen av disse jurisdiksjonene har OECD utarbeidet en modellavtale for effektiv informasjonsutveksling i skattesaker. For å etablere det juridiske grunnlag for effektiv informasjonsutveksling må det inngås bilateral overenskomst bygget på denne modell med hver enkelt jurisdiksjon. Dette er en tidkrevende prosess. For å søke å framskynde prosessen vedtok Nordisk Ministerråd i juni 2006 å etablere et felles nordisk prosjekt for den tekniske gjennomføringen av forhandlinger av slike avtaler. Det er gjennomført slike felles forhandlinger med seks jurisdiksjoner og forhandlinger med en rekke andre jurisdiksjoner er under forberedelse. Avtale om informasjonsutveksling med Isle of Man ble undertegnet 30. desember 2007 og trådte i kraft 6. desember 2008. Tilsvarende avtaler med Jersey og Guernsey ble undertegnet 28. oktober 2008.

4.2.3 Bilaterale tollsamarbeidsavtaler

Norge har inngått bilaterale avtaler om gjensidig kontrollsamarbeid i tollsaker med 19 land, og en egen avtale med EU (protokoll 11 til EØS-avtalen). Det vurderes løpende om det bør innledes forhandlinger med nye land om tilsvarende avtaler. Norge

har også sluttet seg til flere av anneksene i Nairobi-konvensjonen av 9. juni 1977 som dreier seg om bilateralt kontrollsamarbeid, i regi av Verdens Tollorganisasjon, WCO. Avtalene innebærer gjensidige rutiner for anmodning om og utlevering av informasjon og samarbeid i konkrete kontrollsaker. Tollmyndighetene har generelt et høyt aktivitetsnivå knyttet til internasjonalt samarbeid med utenlandske tollmyndigheter.

4.2.4 Europarådskonvensjonen

I samarbeid mellom Europarådet og OECD er det utarbeidet en overenskomst om gjensidig administrativ bistand i skattesaker. Formålet med overenskomsten er å fremme det internasjonale samarbeid for effektiv håndhevelse av de nasjonale skattelovgivninger og samtidig sikre skattyters grunnleggende rettigheter. Overenskomsten som er ment å være et virkemiddel for å bekjempe skatte- og avgiftsunndragelse, vil gi skattemyndighetene i de land som tiltrer adgang til blant annet å utveksle opplysninger om direkte og indirekte skatter og avgifter, og å yte gjensidig bistand til sikring og innfordring av skatte- og avgiftskrav. For land Norge har inngått ordinær skatteavtale med, vil denne konvensjonen kunne være et supplement for utveksling av informasjon.

4.2.5 Samarbeid mellom nordiske land

Mellom de nordiske landene er det en felles skatteavtale og en felles avtale om administrativ bistand i skattesaker. En revidert og utvidet bistandsavtale vil bli undertegnet i 2009. Avtalene har ført til et utstrakt samarbeid. Flere nordiske grupper møtes årlig for å diskutere forskjellige problemstillinger og for å utveksle erfaringer, både av generell karakter og konkret i form av anmodning om bistand i henhold til skatteavtalene. Som eksempel på slike grupper kan nevnes nordisk compliance-møte (dialogmøter) og nordisk kontaktgruppe for innkrevningsspørsmål. Skattesjefene i de nordiske landene møtes også en gang i året for å utveksle erfaringer. I tillegg er det et utstrakt uformelt samarbeid både mellom departementene og skattedirektoratene i de nordiske landene.

De nordiske landene har et utstrakt tollsamarbeid, regulert i Nordisk samarbeidsavtale fra 1981 mellom Norge, Danmark, Finland, Island, Sverige og Færøyene. Tollsamarbeidet bygger på prinsippet om gjensidig utveksling av informasjon etter anmodning, og norsk deltagelse skjer innenfor de rammer som er fastsatt i tolloven kapittel 14 om tollsamarbeid med fremmed stat. Det er også

løpende kontakt med de andre nordiske lands tolladministrasjoner i annen sammenheng, blant annet i Østersjøsam arbeidet og i Barentsregionen. Nordisk tollsamarbeid mot økonomisk kriminalitet spiller en viktig rolle i kampen mot narkotikahandel og hvitvasking av penger, men også mot toll- og avgiftsunndragelser. Tollsamarbeidet innebærer også praktiske tillempninger av administrative rutiner for de respektive tollmyndigheter; en særlig avtale med EU-kommisjonen i 1997 viderefører tollsamarbeidet med Sverige, etter svensk inntreden i tollunionen.

4.2.6 Østersjøsam arbeidet

Østersjøsam arbeidet startet i 1998 og er et samarbeid mellom skattetatene i elleve land (Norge, Danmark, Estland, Finland, Island, Latvia, Litauen, Polen, Russland, Sverige og Tyskland). Formålet er å forhindre skatte- og avgiftsunndragelse i Østersjøregionen. Skattedirektørene møtes en gang årlig. Mellom disse møtene møtes arbeidsgrupper en gang i året.

4.2.7 Diverse internasjonale samarbeidsfora

Skattekomiteen (Committee on Fiscal Affairs) i OECD er et faglig forum for internasjonal og nasjonal skattepolitikk. En egen arbeidsgruppe under skattekomiteen (WP8) har særlig fokus på området skatteunndragelse og skatteomgåelse. Arbeidsgruppen ser blant annet på aggressiv skatteplanlegging, skattekriminalitet og hvitvasking, skatterelaterte aspekter ved bestikkelser, effektiv informasjonsutveksling, tilgang til bankinformasjon og bistand til skatteinnkreving. Delegationene i arbeidsgruppen informerer systematisk de øvrige landene om midler som anvendes for å motvirke unndragelser, herunder regelverksutvikling, rettsavgjørelser og revisjonsteknikker. Andre virkemidler for å bekjempe skatteunndragelse er utarbeidelse av informasjonsmateriale, internasjonalt sammenlignbare statistikker, strategiske analyser og anbefalinger, overvåking av medlemslandenes praksis og opplæring.

FATF (Financial Action Task Force on Money Laundering) er et organ opprettet av 33 land, blant dem Norge, som har til oppgave å evaluere medlemslandenes tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering. Den norske delegasjonen til FATF ledes for tiden av Finansdepartementet. I tillegg deltar Justisdepartementet sammen med Økokrim i delegasjonen. Videre er blant annet Kredittilsynet og toll- og avgiftsetaten sammen med andre etater med og besvarer spørsmål fra FATF, og beskriver

de tiltak Norge har igangsatt for å bekjempe hvitvasking.

WCO (World Custom Organisation, Verdens tollorganisasjon) er en verdensomspennende organisasjon bestående av 174 tolladministrasjoner i de forskjellige land. Organisasjonen arbeider med temaer knyttet til tollmyndighetenes oppgaver, herunder utvikling av samarbeidet mellom medlemslandene, praktisk oppfølging og tilrettelegging. WCO's Enforcement Committee arbeider med blant annet modellavtaler vedrørende kontrollsamarbeid, varemerkeforfalskning og andre tiltak mot ulike typer toll- og avgiftsunndragelser. Enforcement Committee opprettet i 2005 en spesiell arbeidsgruppe for bekjempelse av økonomisk kriminalitet (Working Group on commercial Fraud). Arbeidsgruppen består av medlemsland valgt fra de respektive WCO-regioner og Norge er et av landene som representerer Europa. Gruppen møtes noen ganger i året og rapporterer til Enforcement Committee. Gruppen har følgende mandat:

- Vurdere og foreslå metoder for å bekjempe økonomisk kriminalitet gjennom internasjonalt samarbeid på en måte som kan imøtekomme medlemslandenes ønsker og behov.
- Vurdere sammenhenger mellom økonomisk kriminalitet, hvitvasking av penger, organisert kriminalitet og terror.
- Utvikle et egnet internasjonalt dokument som beskriver og definerer økonomisk kriminalitet.
- Vurdere andre forhold som har relevans for bekjempelse av økonomisk kriminalitet.

ITD (International Tax Dialogue) er et samarbeidsprosjekt mellom Den Interamerikanske Utviklingsbanken (IDB), Pengefondet, OECD, FN og Verdensbanken. ITDs formål er å oppfordre til og tilrettelegge for dialog om skattespørsmål mellom ulike lands skatteetater, internasjonale organisasjoner og andre berørte parter. Norge er medlem av ITDweb;¹ et globalt nettverk for skatteadministrasjoner. ITDweb er blitt til etter initiativ fra OECD. Hensikten er at skattemyndighetene i ulike land skal ha et sted hvor de raskt kan oppdateres om den siste utviklingen innen skatteadministrative spørsmål.

IOTA (Intra-European Organisation of Tax Administration) er en mellomstatlig organisasjon som bistår medlemmene i europeiske land til å utvikle og forbedre sine skatteadministrasjoner. Norge var i noen år assosiert medlem av denne organisasjonen, men har siden 2006 vært fullt medlem. Norge deltar i en rekke arbeidsgrupper i IOTA.

¹ www.itdweb.org

Kapittel 5

En plassering av opplysningsplikt- og kontrollreglene i et helhetlig perspektiv – inndeling i stadier

5.1 Innledning

For næringsdrivende oppdragsgivere vil samspillet mellom transaksjonen, registreringen av denne, regnskapsplikt og reglene om opplysningsplikt og kontroll være sentralt. For å vise på hvilket stadium de ulike problemstillinger oppstår har utvalget i dette kapitlet tatt utgangspunkt i transaksjonen, for deretter å se nærmere på bokføring, regnskap, intern kontroll og revisors kontroll. Deretter gis en overordnet oversikt over skatte- og avgiftspliktige og tredjeparters opplysningsplikt, de sanksjoner som inntreffer ved brudd på disse pliktene og offentlige myndigheters taushetsplikt.

5.2 Transaksjoner

Det er gjennomførte transaksjoner som er grunnlaget for regnskapsføring og måling av hvilken verdi som skal regnskapsføres. Substans og økonomiske realiteter og ikke formell form avgjør om det er en reell transaksjon eller om det er kontinuitet på eiersiden. Transaksjon dreier seg om at økonomiske ressurser skifter eier. En transaksjon finner sted mellom to eller flere parter. Transaksjonen består av en overdragelse og et motgående vederlag for overdragelsen. Fastsettelse av transaksjonstidspunktet eller om det i det hele tatt har vært en transaksjon avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko.

Transaksjonene kan ha sitt utspring i en avtale, gavetilsagn, opprettelse av selskaper, opprettelse av stiftelser mv., og kan foretas innen det enkelte land eller over landegrensene. Som eksempler på transaksjoner som har sitt utspring i avtale kan nevnes leveranse av en vare, tjeneste eller annen ytelse (salgs- og kjøpstransaksjoner) og ansettelsesavtale (lønnstransaksjoner).

Etter selskaps- og skattelovgivningens regler skal i utgangspunktet transaksjonen måles til verdien av vederlaget på tidspunktet for gjennomføring av transaksjonen. Normalt tilsvarer vederlaget den virkelige verdi av overdragelsen. Dette gjelder

for alle typer transaksjoner foretaket har med utenforstående: salgstransaksjoner, kjøpstransaksjoner, finanstransaksjoner og egenkapitaltransaksjoner. Ved transaksjoner med nærstående parter må det vurderes nøye om transaksjonen er på arm-lengdes avstand og om den gjennomføres til virkelig verdi/markedspris.

Aksjeloven presiserer flere steder kravet om at transaksjoner skal måles til virkelig verdi. Dette gjelder transaksjoner ved stiftelse (§ 2-7), ved andre endringer av selskapets egenkapital, ved transaksjoner mellom selskap og aksjonærer (§ 3-8) og ved konserninterne transaksjoner (§ 3-9). Unntak fra kravet til virkelig verdi kan gjøres i enkelte tilfeller hvor det følger av regnskapsloven at balanseført verdi skal videreføres (kontinuitet).

Et betydelig antall transaksjoner holdes skjult for skatte- og avgiftsmyndighetene med det mål å unngå skatter og avgifter. Det ligger en særlig utfordring i å avdekke transaksjoner som skjer med kontante betalingsmidler.

5.3 Bokføring

Det er viktig at ulike interessegrupper, herunder skatte- og avgiftsmyndighetene, sikres pålitelig informasjon gjennom krav om tilfredsstillende registrering og dokumentasjon av de enkelte transaksjoner gjennom regnskapsåret. Informasjon som kreves etter bokføringsreglene vil danne grunnlag for utarbeidelse av årsregnskap, selvangivelser med vedlegg og innberetning av lønn og omsetningsoppgaver. Bokføringsreglene er sentrale i skatte- og avgiftskontrollen. Bokføringen må kunne kontrolleres og bli kontrollert. Kontroll utføres gjennom ekstern revisjon og av skatte- og avgiftsmyndighetene.

Plikten til å bokføre påhviler enhver som har regnskapsplikt etter regnskapsloven, næringsoppgaveplikt etter ligningsloven § 4-4 og omsetningsoppgaveplikt etter merverdiavgiftsloven § 29, jf. bokføringsloven § 2. De bokførte beløp er grunn-

laget for utfyllingen av merverdiavgiftsoppgavene og ligningsoppgavene for de næringsdrivende.

Registreringen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger skal skje i samsvar med en rekke grunnleggende prinsipper, herunder blant annet prinsippet om at bokførte opplysninger skal være dokumentert på en måte som viser deres berettigelse, jf. bokføringsloven § 4 nr. 6 og bokføringsloven § 10 første ledd. Et sentralt formål med dokumentasjonskravene er å sikre at opplysningene kan kontrolleres, jf. bokføringsloven § 10 annet ledd. Etter at dokumentasjonen er utstedt, kan den ikke endres.

I forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) kapittel 5 er det gitt nærmere regler om blant annet salgs- og kjøpsdokumentasjon og dokumentasjon av lønn. Innholdet i dokumentasjon av salg av varer og tjenester skal oppfylle følgende krav:

- Nummer og dato for utstedelse av dokumentasjonen.
- Angivelse av partene.
- Ytelsens art og omfang.
- Tidspunkt og sted for levering av ytelsen.
- Vederlag og betalingsforfall.
- Eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen som kreves spesifisert i lov eller forskrift. Merverdiavgift skal angis i norske kroner.

Videre er det i bokføringsforskriften kapittel 8 knyttet enkelte særlige bokføringskrav til enkelte bransjer, herunder bygge- og anleggsvirksomhet, taxinæringen, hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie og serveringssteder. Det er også gitt særlige regler om dokumentasjon i ligningsloven kapittel 5 og i forskrifter til merverdiavgiftsloven.

Hovedregelen er krav til oppbevaring i 10 år av dokumentasjon av bokførte opplysninger, av balansen og av regnskapsystemet, samt for alle pliktige regnskapsrapporter, spesifikasjoner og nummererte brev fra revisor. Bokføringspliktige kan som hovedregel fritt velge oppbevaringsmedium, forutsatt at lesekvaliteten kan opprettholdes i hele perioden.

Bokføringsreglene er en avveining av hensynene til å gi eksterne grupper informasjon og til forebygging av økonomisk kriminalitet, opp mot de plikter som pålegges bokføringspliktige og de kostnader som bokføring medfører.

Finansdepartementet har bedt Bokføringsstandardstyret i Norsk Regnskapsstiftelse om å gjøre en evaluering av bokføringsloven med forskrifter. Siste del av evalueringen skal leveres ved utgan-

gen av april 2009. I tillegg har Skattedirektoratet og Økokrim fått i oppdrag å vurdere om oppbevaringstiden kan reduseres.

5.4 Regnskap m.m.

Årsregnskapet er et transaksjonsbasert regnskap basert på historisk kostpris med enkelte innslag av virkelig verddivurderinger. Informasjonen om transaksjonene registreres i henhold til bokføringsloven og danner grunnlaget for utarbeidelsen av årsregnskapet. For skattyterne er årsregnskapet grunnlaget for selvangivelse med næringsoppgave og andre pliktige vedlegg. I næringsoppgaven og omsetningsoppgaven korrigeres de regnskapsførte poster for ulikheter i skatte- og avgiftsmessige vurderingsregler.

Regnskapsplikten er i hovedsak knyttet til foretaksform, jf. regnskapsloven § 1-2. Blant annet er aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper regnskapspliktige, jf. regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 1 og 2. Enkelte foretaksformer må imidlertid være av en viss størrelse for å omfattes av regnskapsplikten.

Årsregnskapet skal utarbeides etter et sett grunnleggende regnskapsprinsipper og et sett vurderingsregler som enten utdyper eller gjør unntak fra de grunnleggende prinsippene. Børsnoterte konsern har plikt til å utarbeide regnskap etter internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i stedet for regnskapslovens ordinære regler. Andre regnskapspliktige har adgang til å følge IFRS i stedet for regnskapslovens ordinære regler. IFRS-reglene og varianter av IFRS (forenklet IFRS) omtales ikke nærmere her.

Som et overordnet krav har regnskapsloven § 3-2a fått en bestemmelse om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde. Presiseringen av et slikt overordnet krav vil tydeliggjøre den regnskapspliktiges ansvar for å gi korrekt og dekkende informasjon i årsregnskapet.

De grunnleggende regnskapsprinsipper er tatt inn i lovens §§ 4-1 til 4-6. Transaksjonsprinsippet i § 4-1 første ledd nr. 1 er det mest sentrale og forutsetter at transaksjoner skal regnskapsføres til den virkelige verdi av vederlaget på tidspunktet for transaksjonen. Så vel transaksjon som tidspunkt skal ses i lys av de reelle, og ikke nødvendigvis de juridiske og formelle, forhold. For å sikre en objektiv måling er det verdien av vederlaget for transaksjonen og ikke verdien av de eiendeler og tjenester som overføres som er basis for regnskapsføringen. Andre viktige prinsipper er opptjeningsprinsippet (om tidspunktet for inntektsføring) og sammenstil-

lingsprinsippet (om at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt).

I regnskapsloven kapittel 5 er det gitt vurderingsregler. Vurderingsreglene angir nærmere hvordan den regnskapspliktiges eiendeler og forpliktelser skal måles. Hvordan den regnskapspliktiges inntekter, kostnader, eiendeler og forpliktelser måles etter regnskapsloven, er utgangspunkt for ligningsgrunnlaget. I næringsoppgaven gjøres justeringer for forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige vurderingsregler for å komme fram til skattepliktig inntekt.

Videre skal den regnskapspliktige etter regnskapsloven kapittel 7 gi noteopplysninger. Noteopplysningene skal bidra til å øke regnskapets informasjonsverdi, slik at den samlede regnskapsinformasjonen fyller de kvalitative krav til relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. Blant annet skal det gis opplysninger om ytelser til ledende ansatte, styremedlemmer mv. Dette gjelder ytelser i form av lønn, pensjonsforpliktelser, såkalte fallskjermer og annen godtgjørelse. Det skal videre gis opplysninger om lån eller sikkerhetsstillelse til de nevnte personer og om tegningsretter, opsjoner mv. som gir de nevnte personer rett til å kjøpe eller selge aksjer mv. fra eller til foretaket. I tillegg til de noteopplysningene som er uttrykkelig nevnt skal det gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke framgår av årsregnskapet for øvrig.

De fleste regnskapspliktige skal i tillegg til årsregnskapet utarbeide en årsberetning etter lovens §§ 3-3 eller 3-3a. Dette gjelder også de som utarbeider årsregnskap etter IFRS. Årsberetningen skal i tillegg til omtale av en del finansielle forhold også gi opplysninger om en del ikke-finansielle forhold som arbeidsmiljø, ytre miljø og likestilling. Årsberetningen omtales i praksis noe upresist som styrets årsberetning.

5.5 Intern kontroll

Intern kontroll er en prosess som iscenesettes og gjennomføres av foretakets styre, ledelse og ansatte. Den utformes for å gi rimelig sikkerhet for oppnåelse av kostnadseffektiv drift, pålitelig ekstern regnskapsrapportering og overholdelse av gjeldende lover og regler. Intern kontroll er et middel, og ikke et mål i seg selv. Den utføres av personer på alle nivåer i en organisasjon, og er ikke en enkelt begivenhet eller hendelse, men en rekke handlinger som gjennomsyrrer aktivitetene i en

virksomhet. Intern kontroll kan bare forventes å gi rimelig, ikke absolutt sikkerhet for et foretaks drift. Effektiv styring av ulike typer risikoer som en virksomhet står overfor (eksempelvis forretningsrisiko, operasjonell risiko og risiko for overtredelse av lover og forskrifter) forutsetter gode systemer for intern kontroll.

Intern kontroll består av fem innbyrdes sammenhengende komponenter: kontrollmiljøet, risikovurdering, kontrollaktiviteter, informasjon og kommunikasjon og overvåking. Selv om disse komponentene og de generelle kravene til intern kontroll prinsipielt sett er de samme for alle virksomheter, vil måten den interne kontrollen utformes og gjennomføres på avhenge av virksomhetens størrelse og kompleksitet. Kontrollsystemet i små virksomheter kan være mindre formelt og mindre strukturert, men likevel være tilfredsstillende. Mindre virksomheter der ledelsen tar aktivt del i utarbeidelsen av årsregnskapet, har for eksempel ofte ingen omfattende beskrivelse av bokførings- og regnskapsrutiner eller noen detaljert skriftlig fastsatt regnskapspolicy. I særlig svært små virksomheter er eier og leder ofte samme person, og i slike tilfeller er det eier/leder selv som ivaretar de interne kontrollfunksjonene.

For å oppnå en god intern kontroll er det en forutsetning at selskapet er godt organisert, og at det er klare retningslinjer for hvem som har ansvar for hva, og hvem den enkelte rapporterer til.

I større foretak kan det være aktuelt å etablere intern revisjon som skal påse at den interne kontrollen til enhver tid fungerer forsvarlig.

I flertallet av små foretak og en betydelig andel større foretak skjer bokføringen oftest ved hjelp av en ekstern regnskapsfører. Adgangen til å tilby tjenester som regnskapsfører er begrenset til autoriserte regnskapsførere. Regnskapsførerloven § 2 annet ledd pålegger regnskapsfører å «utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov og i samsvar med god regnskapsførerskikk». Av dette følger en plikt til å sørge for at bokføringsmaterialet oppdragsgiver presenterer regnskapsføres i samsvar med regler i lov og forskrift. I visse tilfeller er regnskapsføreren pålagt å trekke seg fra oppdraget. Dette avhjelper noe av mangelen på et internt kontrollsystem i mindre foretak.

Foretakets styrende organer har ansvaret for forvaltning og intern kontroll. Revisor rapporterer til foretaket mangler ved den interne kontrollen knyttet til skatter og avgifter som revisor avdekker gjennom sitt arbeid og som kan føre til vesentlige feil og uregelmessigheter i foretakets rapportering til skatte- og avgiftsmyndighetene.

5.6 Revisors kontroll (ekstern revisjon)

Ekstern kontroll utføres av registrerte eller stats- autoriserte revisorer, der et foretak har plikt til å ha dette, og av skatte- og avgiftsmyndighetene. Utover dette er det i dag ingen andre offentlige myndigheter eller eksterne grupper som gjennomfører systematiske kontroller av om bokføringsreglene følges.

Innholdet i revisjonen framgår av revisorloven § 5-1. Revisors hovedoppgave er å vurdere om den revisjonspliktiges årsregnskap er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter, jf. § 5-1 første ledd første punktum. Videre skal revisor vurdere om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med bokføringslovgivningen, jf. § 5-1 første ledd annet punktum. Revisor skal også vurdere om opplysninger i årsberetningen om årsregnskapet, forutsetningen om fortsatt drift, og forslaget til anvendelse av overskudd eller dekning av tap er i samsvar med lov og forskrifter, og om opplysningene er konsistente med årsregnskapet. Et av formålene med revisjonsinstituttet er at revisor, gjennom revisjonen, skal bidra til å forebygge og avdekke ulike former for økonomisk kriminalitet, herunder kriminalitet på skatte- og avgiftsområdet.

Revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil. Revisor skal påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet, jf. § 5-2 første ledd.

Ligningsloven § 4-5 nr. 5 pålegger revisor å kontrollere og underskrive på den revisjonspliktiges næringsoppgave. Med sin underskrift bekrefter revisor at årsregnskapet er revidert, og at det er eller planlegges avgitt revisjonsberetning med positiv konklusjon uten forbehold av betydning for skatte- eller avgiftsmessige forhold. Formålet med denne attestasjonsoppgaven er å gi skattemyndighetene betryggende sikkerhet for at grunnlaget for opplysninger om skatte- og avgiftsmessige forhold er i overensstemmelse med lovgivningen, herunder at foretakets vurderinger av opplysninger som er relevante for beregning av skatter og avgifter er innenfor rammen av hva skatte- og avgiftsreglene og forvaltningspraksis tilsier.

Ligningsloven § 6-16 første ledd bokstav b, jf. forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av

lønnsoppgave § 7, krever at kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp underskrives av revisor. Formålet med denne attestasjonen er å gi skattemyndighetene betryggende sikkerhet for at grunnlaget for den revisjonspliktiges oppgavepliktige og avgiftspliktige beløp er i samsvar med lovgivningen, at det er samsvar mellom regnskaps tall og de beløp som er innrapportert, og at rapporterings- og bokføringsmessige forhold samt behandling av skattetrekkmidler er i samsvar med lovgivningen.

Ved kontroll av skatte- og avgiftsinformasjon må revisor anvende en lavere vesentlighetsgrense enn ved revisjon av årsregnskapet. Dette følger av en attestasjonsstandard om «Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter».¹ Den lavere vesentlighetsgrensen må anvendes ved planlegging og gjennomføring av revisjonshandlinger rettet mot å avdekke feil i foretakets opplysninger som omfattes av særattestasjonen i standarden. Dette innebærer for eksempel at den anvendes ved kontroller rettet mot opplysninger der det finnes skatteregler som avviker fra regnskapsregler. Feil og mangler som ikke er vesentlige i forhold til å kunne avgi en normal revisjonsberetning, vil kunne være vesentlige i forhold til rapporteringen til skatte- og avgiftsmyndighetene. Det avgjørende vil være hvilken konklusjon myndighetene ville ha trukket dersom opplysningene var kjent. Revisor vil normalt kreve korreksjon av kjente feil utover de ubetydelige.

Hvis revisor avdekker feil som ikke er ubetydelige, kan revisor ikke underskrive ligningsoppgavene dersom feilen ikke korrigeres. Hvis revisor avdekker vesentlige brudd på bokføringslovgivningen må revisor unnlate å underskrive næringsoppgaven. Hvis revisor avdekker vesentlige brudd på reglene for bokføring og rapportering av lønn, må revisor unnlate å underskrive kontrolloppstillingen. Også i slike tilfeller benyttes en lav vesentlighetsgrense. Revisors begrunnelse for manglende underskrift skal rapporteres i nummerert brev til den revisjonspliktige, jf. punkt 9.5.2.5.

Som en følge av at revisor ved utføring av de nevnte oppgaver innehar en funksjon som samfunnets tillitsperson, legger loven stor vekt på revisors rolle som en objektiv og uavhengig kontrollør av årsregnskapet, og revisorloven inneholder bestemmelser om hvilken tilknytning revisor kan ha til den revisjonspliktige, jf. kapittel 4.

¹ SA 3801 utgitt av Den norske Revisorforening i 2007 i samarbeid med Skattedirektoratet.

5.7 Opplysningsplikt til skatte- og avgiftsmyndighetene m.m.

5.7.1 Opplysningsplikt etter skatte- og avgiftslovgivningen

Bestemmelser som pålegger skatte- og avgiftspliktige eller tredjeparter å gi opplysninger ukrevd eller etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene finnes blant annet i ligningsloven, folketrygdloven, skattebetalingsloven, merverdiavgiftsloven, arveavgiftsloven og toll- og særavgiftslovgivningen.

Felles for disse regelverkene er at skatte- og avgiftssystemet i stor grad bygger på at de skatte- og avgiftspliktige selv skal gi de opplysninger som kan ha betydning for deres skatte- og avgiftsplikt. De som er selvangivelsespliktige skal ukrevd gi nærmere angitte opplysninger til ligningsmyndighetene i de selvangivesskjemaene og lignings-skjemaene som er fastsatt av Skattedirektoratet. Arbeidsgivere skal ukrevd gi oppgave over beregnet arbeidsgiveravgift. Merverdiavgiftspliktige skal ukrevd sende inn merverdiavgiftsoppgaver over omsetning mv. Opplysninger om toll, innførselsmerverdiavgift og særavgifter gis i første rekke gjennom framleggelsesplikten og deklarasjonsplikten. Når det gjelder særavgiftene som oppkreves i medhold av særavgiftsloven, deklarerer de i hovedsak ved avgiftsoppgaver fra registrerte avgiftspliktige.

På ligningsområdet har også en rekke instanser (tredjeparter) plikt til å gi opplysninger ukrevd. Eksempler på slike tredjeparter er arbeids- og oppdragsgivere, trygdemyndighetene, banker, forsikringsselskaper, tinglysingsmyndighetene, Verdipapirsentralen, barnehager, skolefritidsordninger, boligsameier og boligselskap. Det leveres i alt nærmere 50 millioner slike tredjepartsopplysninger hvert år. Opplysningene fra disse tredjepartene har tradisjonelt hatt preg av å være kontrollopplysninger, men har etter hvert endret karakter til først og fremst å være grunnlagsdata til bruk ved utfylling av forhåndstutfylte selvangivelser. Bestemmelser som pålegger tredjepart en ukrevd plikt til å gi opplysninger er mer sjeldne i regelverket ellers på skatte- og avgiftsområdet.

I tillegg har skatteetaten i stor utstrekning hjemmel til å pålegge både den skattepliktige og tredjeparter å gi opplysninger etter krav. Pålegg etter slike kontrollbestemmelser brukes som ledd i kontrolltiltak som i stor grad består i å skaffe seg opplysninger i tillegg til dem som er innkommet som egenopplysninger og automatiske tredjepartsopplysninger.

Innholdet i opplysningspliktbestemmelsene og kontrollbestemmelsene er nærmere omtalt under henholdsvis kapittel 7 og 8.

Opplysningspliktregler av stor betydning for å avdekke unndragelser finnes også utenfor skatte- og avgiftslovgivningen, jf. nedenfor under punkt 5.7.2 og 5.7.3.

5.7.2 Rapporteringsplikt til valutaregisteret

Valutaregisteret er viktig for skatteetatens og toll- og avgiftsetatens arbeid med skatte- og avgiftsfastsettelse. Registeret inneholder opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge. Formålet med valutaregisteret er i første rekke å forebygge og bekjempe og bidra til riktig skatte- og avgiftsbetaling. Opplysningene i registeret kan brukes av en rekke instanser, herunder av skatteetaten og toll- og avgiftsmyndighetene i deres kontrollvirksomhet.

Banker og finansinstitusjoner skal rapportere om grensekryssende transaksjoner inn og ut av Norge, med identifiserte opplysninger om blant annet partene i transaksjonen og beløpets størrelse. For transaksjoner på 100 000 kroner eller mer skal det ved utgående transaksjoner også rapporteres hva beløpet gjelder. Bankene skal i tillegg rapportere om kjøp og salg av valuta (veksling) dersom beløpet overstiger 5 000 kroner.

Kortselskapene skal rapportere grensekryssende transaksjoner foretatt med internasjonale kreditt- eller betalingskort. Her er beløpsgrensen 25 000 kroner, slik at det ikke registreres enkelttransaksjoner på beløp under denne grensen. For transaksjoner over 25 000 kroner skal det rapporteres om opplysninger om enkelttransaksjoner. For transaksjoner under beløpsgrensen vil det bli rapportert aggregerte summer pr. måned, det vil si at det rapporteres samlesummer pr. kort pr. måned pr. land for nordmenns bruk i utlandet, og pr. kort pr. måned for utlendingers bruk i Norge. For rapportering av aggregerte månedssummer vil det ikke bli registrert på hvilket brukersted kortet er benyttet, bare i hvilket land og med hvilket samlet beløp i løpet av perioden (og antall transaksjoner).

I tillegg skal deklarasjonspliktig inn- og utførsel av kontanter registreres via toll- og avgiftsetaten. Inn- og utførsel av kontanter med mer enn 25 000 kroner (eller tilsvarende i annen valuta) skal meldes til toll- og avgiftsetaten i medhold av regler i tollovgivningen. Dette gjelder for enhver som bringer eller frakter kontanter, herunder kurerer, post- eller budfirmaer og privatreisende. Toll- og avgifts-

direktoratet sørger for at disse deklarasjonene registreres i valutaregisteret.

5.7.3 Rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven

En rekke fysiske og juridiske personer og virksomheter som tilbyr tjenester i tilknytning til gjennomføring av transaksjoner, har etter lov 20. juni 2003 nr. 41 om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger mv. (hvitvaskingsloven) en plikt til å foreta identitetskontroll (§ 5), plikt til å registrere og oppbevare en del av de opplysningene identitetskontrollen avdekker (§§ 6 og 8), og en undersøkelses- og rapporteringsplikt ved mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling (§ 7).

Dersom den rapporteringspliktige har mistanke om at en transaksjon har tilknytning til blant annet utbytte av en straffbar handling, oppstår en undersøkelsesplikt. Dersom undersøkelsen ikke avkrefter mistanken oppstår en plikt til å melde til Økokrim på eget tiltak, jf. § 7 annet ledd første punktum. Den rapporteringspliktige skal på forespørsel fra Økokrim gi alle nødvendige opplysninger om transaksjonen og mistanken, jf. annet ledd annet punktum.

En rekke av de rapporteringspliktige har i utgangspunktet taushetsplikt angående sine klients forhold. I tillegg til straff vil brudd på taushetsplikten også kunne medføre kontraktsrettslige misligholdsbeføyelser eller erstatningsansvar etter ordinære erstatningsrettslige regler, herunder arbeidsgiveransvar etter skadeserstatningsloven § 2-1. Rapporteringsplikten i hvitvaskingsloven vil imidlertid innebære et unntak fra disse taushetspliktene. Hvitvaskingsloven § 11 bestemmer derfor at en rapportering etter § 7 til Økokrim i god tro, ikke vil være brudd på taushetsplikten og gir således ikke grunnlag for erstatning eller straff. Da taushetsplikten står sterkt i forhold til advokater, er det gjort særlige begrensninger i deres plikter etter loven, jf. § 4 annet ledd nr. 7 og § 12.

Regjeringen har i Ot.prp. nr. 3 (2008-2009) Om lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven) fremmet forslag til ny hvitvaskingslov blant annet for å gjennomføre EUs tredje hvitvaskingsdirektiv i norsk rett. En nærmere omtale av hvitvaskingsreglene, herunder ny lov om hvitvasking, er inntatt i punkt 9.5.2.2.

5.8 Sanksjoner og andre konsekvenser

5.8.1 Innledning

Nedenfor gis en oversikt over sanksjoner og andre konsekvenser ved brudd på opplysningspliktbestemmelsene m.m. på ligningsområdet, merverdiavgiftsområdet m.m. Det er i hovedsak redegjort for konsekvenser slik som adgang til skjønnsfastsettelse, klagerett, administrative sanksjoner og straff. Brudd på skatte- og avgiftslovgivningen kan imidlertid også få andre konsekvenser som kan påføre overtrederen en økonomisk forpliktelse, for eksempel ved ansvarliggjøring gjennom erstatningsansvar eller rettighetstap.

5.8.2 Ligningsloven

Der skattyters egne opplysninger etter ligningsloven kapittel 4 ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, kan ligningsmyndighetene sette oppgavene til side og fastsette inntekten og formuen ved skjønn etter reglene i § 8-2. Ved skjønnsutøvelsen skal ligningsmyndighetene søke å finne fram til et riktigst mulig grunnlag for ligningen.

Etter reglene i kapittel 10 kan skattyter ilegges forsinkelsesavgift eller tilleggsskatt når nærmere vilkår er oppfylt. Videre vil svikt i opplysningsplikten i en rekke tilfeller føre til tap av klageadgang, jf. § 9-2 nr. 7, og fristen for ligningsmyndighetene til å endre ligningen forlenges til ti år når skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. § 9-6.

Etter ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 kan skattyter ilegges straff når han har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene og han burde forstått at det kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Likeledes kan skattyter straffes når han på annen vesentlig måte overtrer bestemmelsene i ligningsloven. Det kan reageres med både ordinær tilleggsskatt og straff for samme lovbrudd.

Tredjepart som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgave etter ligningsloven kapittel 6, kan ilegges gebyr etter bestemmelsene i § 10-8. Videre kan det ilegges tvangsmulkt etter § 10-6 til den som ikke har etterkommet plikt til å gi oppgave eller opplysninger eller adgang til kontrollundersøkelse m.v. Tvangsmulkt kan også ilegges den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 4-13.

5.8.3 Merverdiavgiftsloven

Når omsetningsoppgave ikke er innkommet i rett tid eller i foreskrevet form, gir merverdiavgifts-

loven § 54 adgang til en mindre forhøyelse av utgående avgift for vedkommende termin.

Etter merverdiavgiftsloven § 55 kan beregningsgrunnlaget for utgående avgift og beløpet for inngående avgift fastsettes ved skjønn når omsetningsoppgaven ikke er kommet inn eller finnes å være uriktig eller ufullstendig eller bygger på et ikke korrekt regnskap. Det samme gjelder for den som er blitt registrert i avgiftsmanntallet eller er blitt stående registrert uten å fylle vilkårene for registrering og staten derved er påført avgiftstap.

Den som ikke leverer omsetningsoppgave, mister sin rett til å klage over vedtak etter § 55, jf. merverdiavgiftsloven § 58.

Etter merverdiavgiftsloven § 73 kan det ilegges tilleggsavgift med inntil 100 prosent når noen forsettlig eller uaktsomt overtrer merverdiavgiftsloven eller forskrifter gitt i medhold av loven på en slik måte at statskassen er eller kunne blitt unndratt avgift.

Straff kan ilegges med hjemmel i merverdiavgiftsloven § 72 første ledd overfor den som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i omsetningsoppgave eller i annen oppgave eller forklaring til avgiftsmyndighetene, og dermed unndrar seg avgift eller oppnår uberettiget tilbakebetaling av avgift. Etter merverdiavgiftsloven § 72 annet ledd kan den som unnlater å registrere virksomheten i avgiftsmanntallet, sende inn omsetningsoppgave, føre et korrekt regnskap eller overholde sin opplysningsplikt, straffes. Avgiftsmyndighetene kan videre ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter merverdiavgiftsloven § 46a innen fastsatt frist, en daglig løpende tvangsmulkt fram til utbedring skjer.

5.8.4 Arveavgiftsloven

Meldeplikten for arveavgiftspliktig arv og gave følger av arveavgiftsloven § 25, og utdypes ytterligere i §§ 27 til 30. For de tilfeller meldeplikten ikke oppfylles, for eksempel der det bare leveres en mangelfull eller feilaktig melding, kan skattekontoret fastsette arveavgiften ved skjønn, jf. arveavgiftsloven § 30A.

Dersom noen unnlater å oppfylle sin opplysningsplikt i samsvar med det som framgår over, åpner arveavgiftsloven § 43 for at avgiftsmyndigheten kan ilegge dagmulkt på inntil 100 kroner pr. dag for hver dag en ny frist blir oversittet.

Det framgår videre av arveavgiftsloven § 44 at dersom avgiftspliktige eller hans verge, selv eller ved fullmektig, forsettlig eller ved grov uaktsomhet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til, eller kunne har ført til, at det

beregnes for lav arveavgift, kan Skattedirektoratet (etter fullmakt fra Finansdepartementet) ilegge tilleggsavgift. Tilleggsavgiften skal avpasses etter skylden og omstendighetene for øvrig. I størrelse er tilleggsavgiften begrenset oppad til det avgiftsbeløp den avgiftspliktige har eller kunne ha unngått. Tilleggsavgift kan også ilegges der avgiftspliktig helt unnlater å oppfylle sin opplysningsplikt.

5.8.5 Tolloven

Brudd på de opplysningsplikter som følger av toll-oven og tollforskriften, kan straffes etter toll-oven § 16-5.

Etter toll-oven § 16-10 kan det ilegges administrativt tillegg (tilleggstoll) på inntil 60 prosent, dersom tollskyldneren forsettlig eller uaktsomt har overtrådt toll-oven eller forskrifter gitt i medhold av toll-oven, og statskassen er eller kunne ha vært unndratt toll. Bestemmelsen anvendes også på oppkrevingen av innførselsmerverdiavgift på varer, jf. merverdiavgiftsloven § 64 første ledd.

Dersom beregningsgrunnlag ikke er deklart, eller hvor det er grunn til å tvile på om det deklarte beregningsgrunnlaget er riktig, kan tollmyndighetene med hjemmel i toll-oven § 7-6 fastsette beregningsgrunnlaget for toll. I forslag til ny merverdiavgiftslov er det foreslått å gi bestemmelsen tilsvarende anvendelse for innførselsmerverdiavgift.

I ligningsloven og merverdiavgiftsloven er det gitt regler om tvangsmulkt ved brudd på opplysningsplikten. Det er også adgang til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringsregelverket. Det finnes ingen tilsvarende bestemmelser i toll-oven.

5.8.6 Særavgiftsregelverket

Brudd på opplysningsplikten i særavgiftsforskriften og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven kan straffes etter henholdsvis særavgiftsloven § 2 eller motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 2. Videre kan straff ilegges etter straffelovens bestemmelser. Dokumentavgiftsloven har ikke egne straffebestemmelser, slik at straff kun kan ilegges etter straffelovens bestemmelser, jf. blant annet §§ 166, 270 og 406.

Med hjemmel i særavgiftsloven § 3 og dokumentavgiftsloven § 4 kan det ilegges et administrativt tillegg (tilleggsavgift) med inntil det dobbelte av det pliktige avgiftsbeløp dersom vedkommende har utvist forsett eller uaktsomhet, og staten er eller kunne vært unndratt avgift. Avgift med inntil det dobbelte av det avgiftspliktige beløpet kan også ilegges i medhold av motorkjøretøy- og båtavgifts-

loven § 3 for straffbar overtredelse av loven og forskrifter hjemlet i loven.

I særavgiftslovgivningen finnes ingen generell hjemmel til å fastsette beregningsgrunnlaget ved skjønn, slik som i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Videre foreligger det ingen hjemmel til å sanksjonere brudd på opplysningsplikter ved bruk av tvangsmulkt eller hjemmel til å ilegge regnskapspålegg med tilhørende tvangsmulkt som reaksjon ved overtredelse av slike pålegg.

5.9 Offentlige myndigheters taushetsplikt

Innehavere av offentlige stillinger og verv, herunder i skatte- og avgiftsmyndighetene, har plikt til å sørge for at visse opplysninger ikke kommer ut, verken ved at det fortelles om dem eller ved at dokumenter eller notater overlates til uvedkommende. Bestemmelser om taushetsplikt finnes i forvaltningsloven og i særlige bestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen, jf. ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 7 og tolloven § 12-1.

Reglene om taushetsplikt innebærer blant annet at det som hovedregel ikke er adgang til å gi opplysninger videre til andre offentlige organer og etater. Fra denne regelen er det gjort enkelte unntak i blant annet forvaltningsloven § 13 b nr. 4 til nr. 7, ligningsloven § 3-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 7 annet ledd, tolloven § 12-1 nr. 2 og særavgiftsloven § 7. Et særlig unntak som kan nevnes er adgangen til utveksling av informasjon som forutsatt i lov 6. juni 1997 nr. 35 om Oppgaverregisteret (oppgaverregisterloven).

Etter oppgaverregisterloven § 5 første ledd plikter offentlige organer der det er praktisk mulig å samordne oppgaveplikter når oppgavepliktene egner seg for samordning. Etter annet ledd vil en oppgaveplikt egne seg for samordning når denne inneholder samme opplysning som andre oppgaveplikter og de offentlige organer hver for seg har hjemmel til å innhente disse opplysningene fra de næringsdrivende. Etter tredje ledd kan samordning blant annet skje ved at opplysninger overføres fra et offentlig organ til et annet, eller ved at to eller flere offentlig organer går sammen om felles infor-

masjonsinnhenting eller felles tidspunkt for innrapportering. Etter § 6 kan slik samordning skje uten hinder av lovbestemt taushetsplikt når det er fattet endelig beslutning om samordning i henhold til § 5 første, annet og tredje ledd. Det følger også direkte av forvaltningsloven § 13 b nr. 7, ligningsloven § 3-13 nr. 2 i, merverdiavgiftsloven § 7 annet ledd siste punktum og tolloven § 12-1 nr. 2 bokstav h at taushetspliktreglene ikke er til hinder for at et forvaltningsorgan gir et annet forvaltningsorgan opplysninger (samordning) som forutsatt i oppgaverregisterloven.

Unntak fra taushetsplikten er også gjort der hvor vedkommende lov uttrykkelig sier, eller klart forutsetter, at opplysningene skal kunne kreves uten hinder av taushetsplikt, jf. for eksempel ligningsloven § 6-13 nr. 2 og 3. Slike unntak kan også finnes utenfor skatte- og avgiftslovgivningen. Av særlig interesse for utvalget er i denne sammenheng andre myndigheters taushetsplikt som skranke for opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene, for eksempel hvor langt Økokrims taushetsplikt med hensyn til hvitvaskingsmeldinger rekker. I et bredere perspektiv enn de rene skatteunndragelser vil det også være av interesse å se på i hvilken grad skatte- og avgiftsmyndighetene kan gi opplysninger til andre myndigheter. I forhold til politi og påtalemyndighet er det viktig at taushetspliktreglene ikke er til hinder for at det praktiske samarbeidet med å forebygge og avdekke skatteunndragelser. Informasjon til politiet og andre myndigheter er videre viktig for bekjempelse av annen økonomiske kriminalitet, for eksempel trygdesvindler. Når det gjelder utveksling av informasjon mellom skattemyndigheter i ulike land gjelder det som utgangspunkt taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13. Det er imidlertid gjort unntak fra denne taushetsplikten ved lov 28. juli 1949 nr. 15 § 1 nr. 2 om at Kongen under forbehold av gjensidighet med Stortingets samtykke ved overenskomst med fremmed stats regjering kan vedta bestemmelser om at norske myndigheter, uten hinder av gjeldende bestemmelser om taushetsplikt, skal innhente og meddele opplysninger til bruk for vedkommende stats myndigheter ved utskrivningen av offentlige skatter og avgifter.

Kapittel 6

Rammer og hovedhensyn

6.1 Rammer

6.1.1 Innledning

Nedenfor er det redegjort for hvilke rammer eller begrensninger EØS-regler, Den europeiske menneskerettskonvensjonen og personvern direktivet kan sette for det arbeid som utvalget skal se nærmere på.

Skatteavtalene som Norge har inngått med andre land, legger i liten utstrekning rammer for hvordan opplysnings- og kontrollreglene kan utformes, og omtales derfor ikke nærmere under dette kapitlet. Skatteavtalene regulerer ikke plikten til å foreta forskuddstrekk, gi opplysninger (herunder lønns- og trekkoppgaver), levere selvangivelse mv. Utenlandske skattyteres/arbeidsgiveres plikt til å gi opplysninger til norske myndigheter, må således vurderes ut fra norske internrettslige regler.

Heller ikke faktiske begrensninger slik som for eksempel skattekonkurranse mellom ulike land, vil eller bør utgjøre noen begrensning for utformingen av opplysnings- og kontrollhjemlene. Slike begrensninger omtales derfor ikke.

6.1.2 EØS-avtalens grunnleggende prinsipper

EØS-avtalen utvider EUs indre marked til også å gjelde Norge, Island og Liechtenstein. Norge har gjennom EØS-avtalen forpliktet seg til å følge blant annet EUs regler om de fire friheter og konkurranseretten, og EØS-avtalen har siden den trådte i kraft i 1994 fått betydning på en lang rekke rettsområder. Den har også fått betydning for skatteretten, til tross for at skatte- og avgiftsharmoniseringen i EU ikke er omfattet av EØS-avtalen. Problemstillingen i det følgende er hvilken betydning EØS-avtalens skranker for norsk lovgivning kan få for arbeidet med opplysnings- og kontrollreglene. Det er kun betydningen av de fire friheter som vil bli drøftet.

Med de fire friheter menes fri bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital mellom medlemslandene. Med personer menes både fri bevegelse av arbeidstakere og selvstendig nærings-

drivendes etableringsrett. Restriksjoner på området for de fire friheter er i utgangspunktet forbudt. EF-domstolen beskriver en restriksjon som noe som kan «avholde», «avskrekke» eller gjøre det «mindre attraktivt» for skattyter å benytte seg av sin rett til fri bevegelse.

Et grunnleggende prinsipp i EØS-retten er ikke-diskrimineringsprinsippet. Dette prinsippet innebærer et forbud mot forskjellsbehandling på grunnlag av statsborgerskap innenfor området for de fire friheter. Dette følger både av EØS-avtalen artikkel 4 og de enkelte bestemmelser om de fire friheter. Forbudet gjelder også såkalt *indirekte forskjellsbehandling*. Dette innebærer at selv ordninger som formelt er nøytrale og ikke har hatt som formål å diskriminere, likevel kan anses for å forskjellsbehandle når de rent faktisk virker ugunstige for EØS-borgere fra andre stater.

Det finnes unntak fra forbudet mot forskjellsbehandling på grunnlag av statsborgerskap og andre restriksjoner på den frie bevegelse av varer, tjenester, personer og kapital. Unntakene i EØS-avtalen og tolkningen av disse kan variere noe mellom de ulike grunnfrihetene. Restriksjoner på den frie varebytte må være begrunnet i hensynet til offentlig moral, orden og sikkerhet, vernet om menneskers og dyrs liv og helse, plantelivet, nasjonale skatter av kunstnerisk, historisk eller arkeologisk verdi eller den industrielle eller kommersielle eiendomsrett. For tjenester og personer følger det av EØS-avtalen at unntak må være begrunnet i hensynet til den offentlige orden, sikkerhet og folkehelsen. Når det gjelder kapital, inneholder EØS-avtalen ingen unntaksregler. EØS-avtalen er supplert med unntak fra forbudet mot indirekte forskjellsbehandling utviklet av EF-domstolen. Unntakene kan med en fellesbetegnelse omtales som *tvingende samfunnsmessige hensyn*.

For at en restriksjon skal kunne rettferdiggjøres, må den være hensiktsmessig og proporsjonal. Dette innebærer at det skal være forholdsmessighet mellom det mål man ønsker å oppnå og de midler som tas i bruk ved realiseringen av målet.

I en avgjørelse fra EF-domstolen heter det (C-55/94, Gebhard, premiss 37):

«Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at nationale foranstaltninger, der kan hæmme udøvelsen af de ved traktaten sikrede grundlæggende friheder eller gøre udøvelsen heraf mindre tiltrækkende, skal opfylde fire betingelser: De skal anvendes uden forskelsbehandling, de skal være begrundet i tvingende samfundsmæssige hensyn, de skal være egnede til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger, og de må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå formålet.»

Reglene om opplysningsplikt og kontroll berører som hovedregel ikke kjerneområdet for de fire friheter. Slike bestemmelser skal i utgangspunktet ikke diskriminere på grunnlag av statsborgerskap. Avhengig av hvordan bestemmelsene utformes kan de likevel få betydning. Hvis bestemmelsene likevel skulle innebære en restriksjon på den frie bevegelse, blir spørsmålet om den kan rettfærdiggjøres. EF-domstolen har blant annet i Scorpio-saken (C-290/04) slått fast at bekjempelse av skatteunndragelser kan være et tvingende samfunnsmessig hensyn. Problemstillingen blir dermed om bestemmelsene er formålstjenelige og ikke går lengre enn det som er nødvendig for å oppnå formålet.

6.1.3 Den europeiske menneskerettskonvensjonen

6.1.3.1 Innledning

Europarådets konvensjon 4. november 1950 om beskyttelse av menneskerettighetene og de grunnleggende friheter (EMK) er inkorporert i norsk rett ved menneskerettsloven og går ved motstrid foran bestemmelser i annen lovgivning, jf. menneskerettsloven § 3. Menneskerettskonvensjonen beskytter ulike grunnleggende rettigheter, herunder retten til en rettfærdig rettergang (artikkel 6) og retten til respekt for privatlivet (artikkel 8). Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) fører tilsyn med at statene overholder sine folkerettslige forpliktelser etter menneskerettskonvensjonen og ratifiserte protokoller.

6.1.3.2 EMK artikkel 6 – selvinkrimineringsvernet

Det er et grunnleggende rettsstatsprinsipp at den som er mistenkt for en straffbar handling, har rett til å forholde seg taus og ikke har noen plikt til å bidra til egen straffelse, jf. Rt.1999 side 1269 og Rt. 2003 side 549. Vernet er innfortolket av EMD i kravet til «fair hearing» i EMK artikkel 6 (1). Prinsippet kommer også til uttrykk i straffeprosessloven §§ 90, 230 og 232.

Bestemmelser om straff i ligningsloven kapittel 12 og straffebestemmelser ellers i skatte- og avgiftslovgivningen vil uten videre være straff etter EMK artikkel 6 (1). Når det gjelder tilleggsskatt, er det i norsk rett lagt til grunn at ordinær og forhøyet tilleggsskatt er å anse som straff etter EMK artikkel 6, jf. Rt. 2000 side 996, Rt. 2002 side 509 og Rt. 2008 side 1409.

Vårt skatte- og avgiftssystem bygger på at det er den skatte- eller avgiftspliktige selv som skal skaffe til veie grunnlaget for fastsettelsen av skatter og avgifter. Det er tale om et masseforvaltnings-system som er helt avhengig av tillit til de opplysninger den skattepliktige gir. Flere bestemmelser gir skatte- og avgiftsmyndighetene hjemmel til å kreve opplysninger under trussel om straff dersom opplysningene ikke gis, eller dersom det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger. Så lenge opplysningene innhentes til bruk for myndighetene ved fastsettelsen av korrekte skatter og avgifter, kan den skattepliktige ikke motsette seg å utlevere opplysningene. Dette gjelder uansett om opplysningene som etterspørres, vil vise at skattyter har gjort seg skyldig i et forhold som kan være straffbart eller føre til tilleggsskatt. I saken *Allen v. UK* framhevet EMD at retten til ikke å inkriminere seg selv først og fremst innebærer at myndighetene skal respektere at en person som er beskyldt for et straffbart forhold, ønsker å forholde seg taus i forbindelse med straffesaken. Forpliktelsen til å oppgi inntekt og formue til bruk ved fastsettelsen av skatt anses av domstolen for å være et gjennomgående trekk ved skattesystemet i konvensjonsstatene, og domstolen uttaler at det er vanskelig å se for seg at et skattesystem skal kunne virke effektivt uten en slik forpliktelse. Også i Rt. 2000 side 996 er det lagt til grunn at ordinære kontrolltiltak kan skje uten at det anses som noe inngrep i skattyters rettigheter etter EMK artikkel 6 (1).

Retten til å forholde seg taus inntreer fra det øyeblikket skattyter må anses å være beskyldt for et forhold som kan medføre straff eller tilleggsskatt. I den engelske teksten brukes i artikkel 6 (1) uttrykket «any criminal charge». Dette uttrykket skal tolkes autonomt. «Criminal charge» er oversatt med uttrykket «straffesiktelse». I Rt. 2000 side 996 er det slått fast at uttrykket ikke skal forstås snevert, og i avgjørelsen inntatt i Rt. 2002 side 509 har Høyesterett valgt å benytte det mer åpne uttrykket «straffeskuldning».

Skattyter må anses å være beskyldt for et straffbart forhold fra det øyeblikket han får et konkret varsel om at ligningsmyndighetene overveier å ilegge tilleggsskatt, jf. Rt. 2000 side 996. En mer standardisert melding om at tilleggsskatt kan være

aktuelt, er neppe tilstrekkelig. Utvalget legger til grunn at det kreves en konkret og underbygget mistanke om at grunnlaget for tilleggsskatt er til stede for nærmere angitte overtredelser. Skattyter kan også måtte betraktes som beskyldt for et straffbart forhold dersom han er blitt vesentlig berørt av tiltak fra ligningsmyndighetene eller andre myndigheter på bakgrunn av en konkret mistanke om at vedkommende har unndratt skatt, jf. Rt. 2000 side 996.

Selvinkrimineringsvernet innebærer altså ikke noen begrensninger i ligningsmyndighetenes adgang til å kreve opplysninger og foreta kontroll av skattyter i tidsrommet *før* skattyter anses å være beskyldt for et straffbart forhold i konvensjonens forstand. Dette må gjelde uansett om opplysningene, og plikten til å medvirke til kontrollundersøkelser, er sanksjonert med reaksjoner som må anses som straff etter konvensjonen, og uansett om de opplysninger som innhentes, senere kan underbygge en beskyldning om forhold som kan medføre straff eller tilleggsskatt. De synspunkter som er lagt til grunn for tilleggsskatt må gis tilsvarende anvendelse i forhold til avgiftsforhøyelse, tilleggsavgift og tilleggstoll etter henholdsvis merverdiavgiftsloven §§ 54, 73 og 64 annet punktum og tollloven § 16-10.

Fra det tidspunkt skattyter må anses å være beskyldt for et forhold som kan medføre straff eller tilleggsskatt, er han vernet mot uakseptabel (utilbørlig) tvang til å framskaffe bevis mot seg selv. En opplysningsplikt hvis overtredelse vil medføre straff i EMKs forstand, vil som hovedregel innebære utilbørlig tvang i forhold til selvinkrimineringsvernet i EMK artikkel 6 (1). Fra dette tidspunkt må dermed ligningsmyndighetene innhente nødvendige opplysninger uten medvirkning fra skattyter selv, men ligningsmyndighetene kan fortsatt oppfordre skattyter til å gi opplysninger etter ligningsloven § 4-8. En slik oppfordring er ikke straffesanksjonert og vil dermed ikke stride mot selvinkrimineringsvernet da det å la være å svare på ligningsmyndighetenes oppfordring ikke er straffesanksjonert.

Skattyters vern mot selvinkriminering omfatter opplysninger som på en eller annen måte har en sammenheng med beskyldningen mot ham. Også informasjon som tilsynelatende ikke er selvinkriminerende, omfattes av vernet da denne informasjonen senere kan brukes på en inkriminerende måte ved å søke å svekke troverdigheten til den straffesiktede, jf. NOU 2003: 7 *Tilleggsskatt m.m.* avsnitt 9.4.3.4.

Selvinkrimineringsvernet vil i utgangspunktet ikke være til hinder for at opplysninger som har

blitt innhentet med trussel om straff *før* straffesiktelsen etter konvensjonens forstand inntrådte, senere brukes i en straffesak mot vedkommende. Innhentingen av opplysningene vil her ikke være konvensjonsstridig. Rettspraksis fra EMD viser imidlertid at selv om opplysningene ikke er innhentet i strid med selvinkrimineringsvernet, kan den etterfølgende bruken av opplysningene i en senere straffesak komme i konflikt med selvinkrimineringsvernet. Forutsetningen er imidlertid at opplysningene i den senere straffesaken utgjør et vesentlig bevis som søker å inkriminere skattyter, jf. NOU 2003: 7 *Tilleggsskatt m.m.* avsnitt 9.4.3.5.

6.1.3.3 EMK artikkel 8 – retten til respekt for privatliv

Enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse, jf. EMK artikkel 8 nr. 1. Rettspraksis fra EMD viser at «hjem» tolkes vidt og omfatter både en personlig næringsdrivendes og et selskaps kontorlokaler, jf. Rt. 2008 side 158 avsnitt 86.

Dersom offentlige myndigheter, herunder skatte- og avgiftsmyndighetene, ønsker å gjøre et inngrep i disse rettighetene må det gjøres innenfor rammen av EMK artikkel 8 nr. 2. Inngrep av offentlig myndighet i utøvelsen av rettighet etter artikkel 8 nr. 1 kan bare skje når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlig trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral eller for å beskytte andres rettigheter og friheter.

I vilkåret om at et inngrep fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side må være gjort i «samsvar med loven» ligger det et krav til klar lovhjemmel til å foreta inngrepet, jf. Rt. 2008 side 158 avsnitt 89. Klarhetskravet vil her ikke bare referere seg til skatte- og avgiftsmyndighetenes tilegnelse av informasjonen, for eksempel ved at skatte- og avgiftsmyndighetene foretar bokettersyn i skattyters kontorlokaler. Også den senere håndteringen av informasjonen vil kunne kreve klar lovhjemmel, for eksempel ved at skatte- og avgiftsmyndighetene ønsker å utlevere informasjonen til andre myndigheter eller generelt offentliggjøre informasjonen.

Kravet om at inngrepet må være nødvendig i et demokratisk samfunn innebærer at det må være forholdsmessighet mellom tyngden av inngrepet og dets formål, jf. Rt. 2008 side 158 avsnitt 91. Formålskravet vil i forhold til skatteunndragelser være oppfylt ettersom skatte- og avgiftsmyndighetenes

inngrep søker å forebygge kriminalitet. Andre formål som EMK artikkel 8 (2) nevner kan også tenkes omfattet.

Ved vurderingen av om inngrepet er innenfor rammen av EMK artikkel 8 (2) vil det kunne ha betydning om det foreligger tilstrekkelige prosessuelle garantier mot misbruk. EMD har i saker angående ransaking for eksempel lagt vekt på om ransakingen baserer seg på en beslutning av retten og om det var et krav til skjellig grunn til mistanke for å foreta ransakingen. Skattyters plikt etter pålegg med hjemmel i ligningsloven § 4-10 til å gi tilgang til kontorer, arkiver osv. i forbindelse med ligningsmyndighetenes ordinære kontrollundersøkelser vil imidlertid først og fremst være et ledd i arbeidet med å fastlegge omfanget av skatteplikten, og ikke være basert på noen mistanke om straffbare forhold. Slik sett har pålegget en nær sammenheng med selvangivelses- og opplysningsplikten som er ansett som en nødvendig del av ethvert skattesystem, noe også EMD har anerkjent. Man må således forutsette at det ikke vil bli stilt like strenge krav i forbindelse med ligningsmyndighetenes kontrollundersøkelser som det stilles i forbindelse med ransaking, jf. NOU 2003: 7 *Tilleggsskatt m.m.* avsnitt 9.4.3.2.

6.1.4 Personverndirektivet

Norge er gjennom EØS-avtalen, jf. foran under punkt 6.1.2, bundet av Europaparlamentets og rådets direktiv 95/46/EF om beskyttelse av fysiske personer i forbindelse med behandling av personopplysninger og om fri utveksling av slike opplysninger (personverndirektivet).

Medlemslandene plikter i samsvar med direktivet å sikre vern av fysiske personers grunnleggende rettigheter og friheter, særlig retten til privatlivets fred, ved behandlingen av personopplysninger, jf. artikkel 1 nr. 1. Videre kan medlemslandene ikke innskrenke eller forby fri utveksling av personopplysninger mellom medlemslandene med begrunnelse i det vern som er fastsatt i nr. 1, jf. artikkel 1 nr. 2.

Personverndirektivet kan anses for å ha tre begrunnelser. De markedsmessige overveielsene dominerer, idet uniforme regler for personvern ansees som en forutsetning for å få et fritt marked til å fungere. I tillegg kommer en forvaltningsmessig begrunnelse, idet det må foreligge mulighet for å utveksle personopplysninger for at felles forvaltningsordninger skal kunne etableres. For det tredje har også direktivet en idealistisk begrunnelse, idet personvern ansees som en grunnleggende rettighet.

Personverndirektivets siktemål er å etablere felles reguleringsprinsipper og et ensartet vern i hele EU-området. Innen denne målsettingen er det åpnet for at det enkelte land kan fastsette høyere standarder for personvern enn det som følger av direktivet. I hvilken grad det er adgang til å supplere med strengere nasjonale regler må vurderes i forhold til den enkelte artikkel i direktivet. Direktivet inneholder forbud mot å innføre personvernbeskyttelse som forbyr eller innskrenker fri utveksling av personopplysninger mellom medlemslandene.

Mange land, deriblant Norge, har i tillegg til direktivet en spesiallov om behandling av personopplysninger. Direktivet er den viktigste internasjonale premissleverandør for utformingen av slike nasjonale regelverk om personopplysninger. Norges lovgivning om personopplysninger i personopplysningsloven er i stor grad utformet etter personverndirektivet, og tilfredsstiller de krav direktivet fastsetter.

6.2 Hovedhensyn

6.2.1 Innledning

I kapittel 3 har utvalget gjennomgått eksisterende undersøkelser om årsaker til skatteunndragelser. Videre har utvalget søkt å analysere de utfordringer samfunnet i dag står overfor blant annet som følge av økt internasjonalisering og utviklingen av informasjons- og kommunikasjonsteknologi. I det følgende vil utvalget framheve hvilke hovedhensyn som på denne bakgrunn vil være styrende for de enkelte anbefalinger utvalget gir.

Det framgår av gjennomgangen i kapittel 3 at den viktigste drivkraften bak skatteunndragelser er ønsket om økonomisk vinning. Dette er et ønske de aller fleste vil ha, og det er dermed i vår sammenheng mer interessant å se på hvilke forhold som *avholder* den enkelte fra å unndra skatter og avgifter eller å kjøpe varer eller tjenester svart.

For mange vil det være tilstrekkelig at man har kunnskap om at skatteunndragelser er galt, både ut fra en moralsk vurdering og ut fra en rent juridisk vurdering. I punkt 3.3.2.2 refereres en undersøkelse som viser at normer er av betydning for den enkeltes vilje til å overholde skattelovgivningen. Det er også grunn til å anta at normene kan påvirkes. Informasjon om regelverket og holdningsskapende arbeid blir dermed viktig. Et regelverk som synes vanskelig tilgjengelig og komplisert å følge, vil gjøre terskelen for å unndra skatt lavere. Holdningsskapende arbeid vil øke forståelsen

sen for hvorfor det må svares skatter og avgifter til det offentlige.

Utvalget omtaler informasjon og holdningsskappende arbeid som virkemidler nærmere i kapittel 10 under punkt 10.9.

Andre vil ha en mer kalkulerende tilnæringsmåte til spørsmålet om å unndra skatt. Ønsket om økonomisk vinning vil i disse tilfellene bli veid opp mot ulemper i form av oppdagelsesrisiko og sanksjoner. Det alminnelige skattenivået vil ha mindre betydning i denne sammenheng. Selv om undersøkelser tyder på at det blir færre unndragelser jo mindre det er å tjene på det, synes det avgjørende å være at det er – eller oppfattes å være – en gevinst ved å unndra skatter og avgifter. Det er den relative gevinsten som i de fleste tilfellene vil være avgjørende i en slik betraktning. Det vil derfor være mer målrettet å øke ulempene forbundet med skatteunndragelser framfor å redusere gevinsten. Et mindretall ved utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen mener det er åpenbart at incitamentet til å unndra skatt i det enkelte tilfelle blir mindre dersom den økonomiske vinningen blir lavere. Dette forholdet kan det ikke ses bort fra når man skal vurdere de samlede tiltak for å redusere skatteunndragelser på ulike områder, jf. særlig punkt 10.3 om tiltak innen privatmarkedet.

En lav oppdagelsesfrekvens undergraver de lovlidige skatte- og avgiftspliktiges holdninger og deres ønske om å etterleve regelverket. Det er derfor avgjørende at oppdagelsesrisikoen øker gjennom tredjepartsopplysninger og kontroller. Dette krever at skatte- og avgiftsmyndighetene har tilstrekkelige kontrollressurser og gode nok hjemler til å kunne innhente de opplysninger som er nødvendige for å avdekke skatteunndragelser. Utvalgets forslag til endringer i opplysningsplikten og kontrolladgangen behandles i kapittel 7 og 8. I kapittel 10.10 er utvalgets bemerkninger om ressurser og prioriteringer inntatt.

Når brudd på skatte- og avgiftslovgivningen oppdages, er det av avgjørende betydning at overtredelsene sanksjoneres med en forholdsmessig reaksjon. Det må ikke framstå som lønnsomt å unndra skatter og avgifter. De sanksjoner som ilegges, må ha tilstrekkelig avskrekkende effekt. Det vil videre ha betydning at sanksjonene blir kjent utad. Utvalget behandler spørsmålet om offentliggjøring av tilleggsskatt under punkt 10.8.

For øvrig er det flere hensyn som bør vektlegges ved en utforming av nye opplysningshjemler og kontrollhjemler. Kontrollhensyn må avveies mot andre hensyn slik som personvern og den byrde som pålegges den opplysningspliktige. Det er videre viktig, ikke minst i et forebyggende per-

spektiv, at bestemmelser som pålegger slike plikter forstås og oppfattes som legitime. Nedenfor følger en nærmere omtale av de ulike hensyn som her gjør seg gjeldende.

6.2.2 Kontroll og sanksjoner

Et overordnet kontrollhensyn er å sikre korrekt fastsettelse av de skatter og avgifter som de politiske myndigheter vedtar. Fastsettelsen av skatter og avgifter er i stor utstrekning basert på egenopp-gaver og selvdeklarerer fra personer og bedrifter. Det er med andre ord et tillitsbasert system. På grunn av risiko for svikt i evnen og viljen til å gi riktige opplysninger kan ikke skatte- og avgiftssystemet utelukkende baseres på tillit. Kontroll av at opplysningsplikten overholdes er helt avgjørende for at skatte- og avgiftssystemet skal kunne fungere. Uten slik kontroll vil risikoen for skatteunndragelser øke.

Det er viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene gjennom opplysningspliktreglene og kontrollreglene gis mulighet til å avdekke mest mulig av de faktiske unndragelser. Kontrollen må ikke bare avdekke enkle forhold, men også de forhold som er vanskeligere å kontrollere. En reell oppdagelsesrisiko for å sikre etterlevelse av opplysningsreglene bør finnes i hele spekteret av de brudd som kan tenkes på opplysningspliktreglene. Det er imidlertid særlig viktig at kontrollen avdekker de mer alvorlige skatteunndragelser. En kontrollstrategi som ikke i tilstrekkelig grad fanger opp disse unndragelsene vil på sikt miste sin legitimitet, med de negative konsekvenser dette kan få for skattemoral og borgernes syn på vårt velferdssamfunns fellesgoder. Den samfunnsmessige virkningen av skatteunndragelser er nærmere omtalt foran under punkt 3.1.2.

Kontrollstrategien bør sammen med opplysningspliktreglene og sanksjonssystemet også ha en preventiv effekt. Det er derfor viktig at oppdagelsesrisikoen oppleves som så høy at folk avstår fra skatteunndragelser. Det er videre av avgjørende betydning for etterlevelsen av opplysningspliktreglene at kontrollen ledsages av et godt og effektivt sanksjonssystem mot brudd på opplysningspliktene.

6.2.3 Personvern

6.2.3.1 Innledning

Personvernens hensyn tar sikte på å beskytte enkeltmenneskets personlige integritet og privatlivets fred. Personopplysningsvernet som er vernet av

interessen den enkelte har i å ha kontroll og oversikt over behandlingen og spredningen av opplysninger om seg selv, er et sentralt element i personvernet.

Retten til privatliv følger blant annet av EMK artikkel 8 og står sentralt i EUs personverndirektiv, jf. foran under punkt 6.1.3 og 6.1.4. I norsk rett ivaretas personvern generelt og behandling av personopplysninger spesielt, av regler i personopplysningsloven, i særlover og i forvaltningsloven. Typiske eksempler på bestemmelser om personvern utenfor personopplysningsloven er taushetspliktbestemmelsene.

Taushetspliktsreglene går ofte lenger enn å verne om opplysninger og vurderinger som kan knyttes til enkeltpersoner. Disse reglene vil for eksempel også kunne verne om andre interesser slik som for eksempel en virksomhets forretnings- og driftshemmeligheter, men da er en utenfor det som kan kalles personvern hensyn. Det må imidlertid også tas hensyn til slike interesser ved en avveining av hvor langt kontrollhjemlene bør rekke.

6.2.3.2 Personvern og personverninteresser

Personvernet er et uttrykk for borgernes ønske om å ha kontroll over opplysninger om seg selv og ha en sirkel av privatsfære som ingen har rett til å trenge innenfor, uten tillatelse eller en god og legitim grunn. Personvernet kan videre ses som et uttrykk for beskyttelse mot det som kan oppleves som overdreven markedsrett, offentlig myndighetsutøvelse eller arbeidsgivermakt. Videre tar personvernet utgangspunkt i at personopplysninger som brukes som grunnlag for beslutninger, må være korrekte, relevante og tilstrekkelige slik at de danner grunnlag for riktige og rettfærdige beslutninger.

I St.meld. nr. 17 (2006-2007) *Eit informasjons-samfunn for alle* er det vist til at personvern hensynet skal ivareta forskjellige personverninteresser, og at de forskjellige personverninteressene ofte vil stå i motstrid til andre interesser som ikke representerer personvern. For eksempel vil hensynet til samfunnets interesser kunne veie tyngre enn hensynet til den enkelte. Det er særlig den enkeltes interesse i diskresjon som kan komme i konflikt med slike andre interesser, fordi denne avgrenser tilgangen til informasjon. Samtidig er det slik at de forskjellige personverninteressene ofte står i motstrid til hverandre. Interessen i diskresjon vil for eksempel kunne stå i motstrid til interessen i at en sak er best mulig opplyst, ved at opplysningene i en sak er fullstendige, har god kvalitet og er ajourførte. Motstrid mellom ulike personverninteresser

og motstrid mellom personverninteresser og andre interesser, må løses gjennom avveininger der en prøver å finne en god balanse.

Også Personvernkommisjonen har i NOU 2009: 1 *Individ og integritet* gått gjennom ulike sider av begrepene personvern og personopplysningsvern, og har beskrevet den teknologiske utviklingen og hvilke utfordringer den skaper på personvernområdet. Kommisjonen foreslår en rekke tiltak som tar sikte på å styrke personvernet, blant annet å grunnlovsfeste personvernet. Kommisjonen går gjennom enkelte særskilte områder med personvernmessige utfordringer, men tar ikke særskilt for seg personvernet på skatte- og avgiftsområdet. Et flertall i kommisjonen foreslår imidlertid, som et ledd i gjennomgangen av personvernet i forhold til mediene, at skattelestene bare skal være tilgjengelige for publikum gjennom skatteetatens nettsider.

6.2.3.3 Personopplysningsvern

Personopplysninger er «opplysninger og vurderinger som kan knyttes til en enkeltperson», jf. personopplysningsloven § 2 nr. 1. Eksempler på personopplysninger er navn, fødselsdato, yrke og opplysninger om hvor en person har vært på et bestemt tidspunkt. Et sentralt vilkår for definisjonen av personopplysninger er at informasjonen «kan knyttes til en enkeltperson». Dersom indirekte opplysninger kan identifisere en person, vil opplysningen være en personopplysning.

Etter personopplysningsloven § 8 kan behandling av personopplysninger baseres på de registrertes samtykke, på hjemmel i lov, eller ved det at behandlingen er nødvendig for eksempel for å oppfylle en avtale med den registrerte eller for å utføre oppgaver etter den registrertes ønske. Behandlingen kan videre være nødvendig for å oppfylle rettslige forpliktelser, for å ivareta den registrertes vitale interesser, for å utføre en oppgave av allmenn interesse, for å utøve offentlig myndighet, eller for at den behandlingsansvarlige eller tredjepersoner som opplysningene utleveres til kan ivareta en berettiget interesse, og hensynet til den registrertes personvern ikke overstiger denne interessen. For skatte- og avgiftsmyndighetene er hjemmel i lov det som vil være mest praktisk som behandlingsgrunnlag for personopplysninger.

Personopplysningsloven § 9 oppstiller særlige regler for behandling av sensitive opplysninger. Som sensitive opplysninger regnes opplysninger om rasemessig eller etnisk bakgrunn, politisk, filosofisk eller religiøs oppfatning, opplysninger om at en person har vært mistenkt, siktet, tiltalt eller

dømt for en straffbar handling, og opplysninger om helseforhold, seksuelle forhold og medlemskap i fagforeninger, jf. personopplysningsloven § 2 nr. 8. Dette er opplysninger som lovgiver har vurdert som særlig beskyttelsesverdig.

Personopplysningsloven § 11 oppstiller enkelte grunnkrav til behandling av personopplysninger. Et grunnkrav er at behandlingen må ha grunnlag i ett av vilkårene i personopplysningsloven §§ 8 og 9. I tillegg stilles det følgende krav til bruken av opplysningene:

- De må bare brukes til uttrykkelige angitte formål som er saklig begrunnet i den behandlingsansvarliges virksomhet.
- De må ikke brukes til senere formål som er uforenelige med det opprinnelige formålet med innsamlingen uten at den registrerte samtykker.
- De kan bare brukes når de er tilstrekkelige og relevante for formålet med behandlingen.
- De må bare brukes når de er korrekte og oppdaterte og de må ikke lagres lenger enn det som er nødvendig ut fra formålet med behandlingen.

Alle disse vilkårene må være oppfylt for at behandlingen av personopplysningene skal være lovlig.

Et generelt trekk ved samfunnsutviklingen er at det skjer en stadig mer omfattende registrering og intensiv bruk av personopplysninger. Både private foretak og det offentlige arbeider med samenslåing av store informasjonssystemer. Utviklingen medfører at næringsdrivende og offentlige myndigheter ofte kan sitte på en rekke elektronisk lagrede opplysninger som skatte- og avgiftsmyndighetene kan ha bruk for i sitt arbeid. I hvilken grad slike opplysninger bør kunne kreves av skatte- og avgiftsmyndighetene må veies opp mot personvernet. Om personvernet faktisk blir svekket, avhenger først og fremst av om personverneffektene blir oppfattet som uunngåelige og negative av de personene de gjelder. Dersom det er tilfelle blir det neste spørsmålet om konsekvensene for personvernet likevel samlet sett må kunne anses som akseptable fordi det er knyttet fordeler til behandlingen av personopplysningene.

Særlige problemstillinger i tilknytning til lagring av elektronisk informasjon er lagringstid og behandling av overskuddsinformasjon. Øker lagringstiden øker også faren for at de lagrede dataene blir benyttet i andre sammenhenger enn det de er innhentet for. Et særlig spørsmål som kan reises på skatte- og avgiftsområdet, er om og i hvilken grad daglige gjøremål, som blir registrert og loggført («elektroniske spor») hos andre, skal kunne

brukes til kontroll. En annen særlig problemstilling er om og i hvilken grad skatte- og avgiftsmyndighetene bør gis tilgang til elektronisk lagret informasjon som kan inneholde slettet informasjon eller overskuddsinformasjon.

6.2.4 Byrder og kostnader for næringslivet og andre

Det er nødvendig at skatte- og avgiftsmyndighetene besitter tilstrekkelige relevante opplysninger. Samtidig bør skatte- og avgiftsmyndighetene ikke be om flere opplysninger enn det de har behov for ved kontrollen av den skatte- og avgiftspliktige. Behovet for å kontrollere den enkelte må derfor hele tiden avveies mot den belastning og de kostnader som de skatte- og avgiftspliktige og tredje parter påføres ved dette.

Nærings- og handelsdepartementet har igangsatt et prosjekt «Kartlegging og forenkling 2006-2009». Målet for prosjektet er å kartlegge næringslivets administrative byrder og kostnader som følge av kravene om informasjon til det offentlige. Kartleggingen dekker en rekke rettsområder og presenteres i flere ulike kartleggingsrapporter. En av rapportene gjelder områdene skatt og statistikk. Ut i fra en gjennomgang av gjeldende lover og sentrale forskrifter på skatteområdet er det kartlagt totalt 166 informasjonskrav, hvorav 118 informasjonskrav er knyttet til direkte skatt og 48 til indirekte skatt. De administrative kostnadene informasjonskravene påfører næringslivet på skatteområdet er i rapporten beregnet til 3,5 milliarder kroner som følge av regelverket for direkte skatt og 662 millioner kroner som følge av regelverket for indirekte skatter. Merverdiavgift og særavgifter omfattes ikke av rapportens kostnadsoverslag. I to rapporter fra 2004 er kostnadene for disse avgiftene beregnet til henholdsvis 910 millioner kroner for merverdiavgiften og 73 millioner kroner for særavgiftene. Beregningene i rapporten er gjort etter en såkalt standardkostmodell, som har vært benyttet i tilsvarende målinger i blant annet Nederland og Danmark. Standardkostmodellen kartlegger utelukkende de administrative kostnadene informasjonskravene påfører næringslivet. De antatte kostnadene tar således ikke hensyn til den samfunnsmessige nytte regelverket har eller det at kostnadene er fradragsberettiget ved beregning av skattepliktig inntekt.

For å unngå unødvendig arbeid og kostnader både for næringslivet og andre er det viktig å vurdere treffsikkerheten ved innføring av nye informasjonskrav. Jo mer omfattende oppgaveplikt det er aktuelt å innføre, desto større krav må det settes

til forventet effekt ved avdekking av skatteunndragelser. Det er også viktig at det utarbeides gode samarbeidsrutiner mellom offentlige organ slik at de samme opplysningene, der det kan unngås, ikke blir innhentet flere ganger. Samtidig er det viktig at slik samordning ikke bidrar til spredning av informasjon mellom etater som går ut over det behov den enkelte etat har for løsning av sine pålagte oppgaver. Dette sikres i en viss utstrekning ved at offentlige organ ikke kan innhente informasjon fra andre offentlige organ uten selv å ha hjemmel til å innhente slik informasjon. Som nevnt under punkt 5.9 er det et krav om samordning, jf. oppgaveregisterloven § 5.

Det er de senere årene iverksatt flere større IT-prosjekter med den hensikt å redusere næringslivets rapporteringskostnader til det offentlige, herunder innenfor skatte- og avgiftsområdet. Sentralt i dette arbeidet er Altinn-portalen, som er myndighetenes felles løsning for elektronisk innrapportering og dialog med næringslivet. Altinn ble startet som et samarbeid mellom skatteetaten, Statistisk sentralbyrå og Brønnøysundregistrene i 2002. Totalt 19 statlige etater er i dag med i samarbeidet og tilbyr i overkant av 100 elektroniske skjema og tjenester til en stor og sammensatt brukergruppe. Altinns mål er å tilrettelegge næringslivets dialog med det offentlige gjennom å gjøre det lettere å finne, fylle ut og levere skjemaer til offentlige etater. På altinn.no er det gjort tilgjengelig elektroniske skjemaer for blant annet merverdiavgift, statistikk, selvangivelse og årsregnskap. En nylig gjennomført bedriftsundersøkelse har kunnet dokumentere til dels betydelige besparelser både for offentlige instanser og berørte aktører i næringslivet. På samme måte har også tollmyndighetenes informasjonssystem med næringslivet (TVINN) redusert næringslivets rapporteringskostnader til tollmyndighetene gjennom å tilrettelegge for elektronisk utveksling av tolldeklarasjoner/dokumenter. Systemet ble utviklet og satt i

drift i 1988. Norge var det første landet i verden som tok i bruk elektronisk fortolling. Systemet håndterer pr. i dag ca. 5,4 millioner inn- og utførselsdeklarasjoner årlig.

6.2.5 Legitime regler og forståelige regler

Det er viktig at skatter og avgifter bygger på prinsipper som kan forstås og godtas som rettferdige av så mange som mulig. Dette kan bidra til å påvirke den alminnelige lovlydige borger som ellers avstår fra vinningsforbrytelser, til også å avstå fra skatteunndragelser. Skal dette bli mulig, må den alminnelige opinion på samme måte som for andre forbrytelser, ta avstand fra og misbillige skatte- og avgiftssvik. En viktig forutsetning for en slik innstilling er at folk flest ikke oppfatter skatte- og avgiftssystemet som uriktig og urettferdig. En slik innstilling er viktig for å skape forståelse for at reglene om opplysningsplikt må overholdes og at kontrollreglene må utformes og praktiseres slik at unndragelser kan avdekkes.

Det har stor betydning for reglenes legitimitet at det offentlige selv går foran som et godt eksempel og overholder skatte- og avgiftsreglene der disse pålegger offentlige organer plikter, for eksempel i egenskap av arbeidsgiver. Når det offentlige opptrer som kontraktspart bør man også bidra til at andre etterlever regelverket, for eksempel ved å stille krav om etterlevelse av offentligrettslige regelverk som betingelse for å inngå kontrakt.

Det vil også kunne ha betydning for hvordan reglene oppfattes om en tiltakspakke mot skatteunndragelser inneholder positive incitamenter i tillegg til regler om plikter og sanksjoner. Hvilken vekt de ulike elementene bør ha for at tiltakene samlet sett skal være mest mulig målrettet, vil det kunne være delte meninger om, og dette må vurderes i det enkelte tilfelle.

Kapittel 7

Opplysningsplikt – plikt til å gi opplysninger ukrevd

7.1 Innledning

I dette kapitlet behandler utvalget spørsmål knyttet til opplysninger som skal gis ukrevd til skatte- og avgiftsmyndighetene enten fra den skatte- og avgiftspliktige selv eller fra tredjepart. Skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige eller tredjepart behandles i kapittel 8.

Bestemmelser om ukrevd opplysningsplikt for de skatte- og avgiftspliktige om egne forhold finnes blant annet i ligningsloven kapittel 4, skattebetalingsloven § 4-4, folketrygdloven § 24-3, arveavgiftsloven §§ 25 og 27, merverdiavgiftsloven § 29 og i toll- og særavgiftsregelverket. Bestemmelsene er basert på et prinsipp om selvangivelse eller selvdeklarering. Bakgrunnen for dette er at skatte- og avgiftsmyndighetenes behandling av skatte- og avgiftskrav er et masseforvaltningssystem som er helt avhengig av den skatte- og avgiftspliktiges egne opplysninger. Det er også den skatte- og avgiftspliktige som er best i stand til å skaffe de opplysninger som skatte- og avgiftsmyndighetene trenger for å fastsette skatt og avgift.

Opplysninger som skal gis ukrevd fra tredjepart er mest vanlig på ligningsområdet. Bestemmelser om dette finnes i ligningsloven kapittel 6. Disse bestemmelsene pålegger for eksempel arbeidsgivere, oppdragsgivere, banker, forsikringsselskaper, barnehager, skolefritidsordninger, boligsameier og boligselskap ukrevd å innberette opplysninger om andre skattytere til skattemyndighetene.

I den videre framstillingen vil det under punkt 7.2 bli redegjort for gjeldende rett. Plikten til å gi opplysninger ukrevd om egne forhold omtales under punkt 7.2.1, mens tredjeparts plikt til å gi opplysninger ukrevd omtales under punkt 7.2.2.

Utvalgets vurderinger og forslag omtales under punkt 7.3. Under punkt 7.3.1 vurderes den alminnelig opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1. Under punkt 7.3.2 foreslår utvalget å flytte bestemmelsene om tredjeparts plikt til ukrevd å gi opplysninger etter ligningsloven kapittel 6 til ligningsloven nytt kapittel 5. Videre vurderer utvalget under punkt 7.3.3 om og eventuelt hvordan oppga-

veplikten for utbetalinger til næringsdrivende etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f bør avgrenses.

7.2 Gjeldende rett

7.2.1 Plikt til å gi opplysninger ukrevd om egne forhold

7.2.1.1 Ligningsloven kapittel 4

Skattytters plikt til ukrevd å levere oppgaver om egne forhold til ligningsmyndighetene er et grunnleggende fundament for et velfungerende ligningsystem. Det er av avgjørende betydning for en riktig ligning at ligningsmyndighetene i rett tid får fullstendige og korrekte opplysninger om skattyteres formue og inntekt.

Hovedregelen om skattytters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene følger av ligningsloven § 4-1. Bestemmelsen statuerer en plikt for enhver som har opplysningsplikt etter noen bestemmelse i lovens kapittel 4, for eksempel plikt til å levere selvangivelse, til ukrevd å «bidra til å hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt». Den opplysningspliktige er også pålagt å underrette vedkommende myndighet om feil ved ligningen og skatteoppjøret som han er klar over.

Den grunnleggende plikten til å levere selvangivelse følger av ligningsloven § 4-2. Hovedregelen er at det foreligger en plikt til å levere selvangivelse for den som har hatt formue eller inntekt som vedkommende er skattepliktig for her i landet, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 1 bokstav a. Personlige skattytere, herunder selvstendig næringsdrivende (enkeltpersonsforetak), med nærmere angitt unntak, skal levere forhåndsutfylt selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2 nr. 2 og § 1 i forskrift 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse. De forhåndsutfylte opplysningene er basert på opplysninger som skattyter selv har gitt for tidligere inntektsår, på skatteetatens grunnlagsdata og på opplysninger fra oppgavepliktige tredjeparter som arbeidsgivere, trygdemyndighetene, banker m.m. Disse grunnlagsdataene medfører at nesten alle personlige skattytere mottar helt eller delvis forhåndsutfylt selvangivelse.

For lønsmottakere og pensjonister er det også innført en ordning med leveringsfritak for skattytere som mottar en fullstendig og korrekt forhåndsutfylt selvangivelse, jf. ovennevnte forskrift § 2. Ordningen innebærer at skattytere som ikke leverer en korrigeret selvangivelse innen leveringsfristens utløp, anses å ha godkjent innholdet og dermed levert selvangivelsen med de forhåndsutfylte opplysningene. Ordningen innebærer imidlertid ingen endring i skattyters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Lønsmottakere og pensjonister har derfor, uavhengig av om vedkommende omfattes av leveringsfritaket eller ikke, et ansvar for at de formues- og inntektsopplysningene som legges til grunn ved ligningen er riktige. Unnlattelse av å korrigere en uriktig eller ufullstendig forhåndsutfylt selvangivelse, kan medføre en utvidet frist for endring av ligningen etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, tilleggsatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 og straff etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

I ligningsloven § 4-3 er det gitt regler om selvangivelsens form og innhold. Bestemmelsens nr. 1 fastslår plikten til å gi oppgave over brutto formue og brutto inntekt, fradragsposter og andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Mer detaljerte regler er gitt i forskrift.

Alle som driver virksomhet eller utleie av fast eiendom, plikter ukrevd å sende inn næringsoppgave sammen med selvangivelsen, jf. ligningsloven § 4-4 nr. 1. Ligningsloven § 4-4 nr. 3, 4 og 5 pålegger visse skattytere som har eiendeler i utlandet, å levere opplysninger om dette i en særskilt oppgave.

I tillegg til de ovennevnte bestemmelser er det i ligningsloven § 4-9 regler om levering av selskapsoppgave for deltakerlignende selskaper. Videre er det i ligningsloven § 4-12 gitt regler for oppgave- og dokumentasjonsplikt på internpriseringsområdet.

Skattyteren eller andre som plikter å levere selvangivelse, skal avgi en forsikring om at selvangivelsen er fullstendig og riktig og en erklæring om straffansvar for uriktige og ufullstendige opplysninger, jf. ligningsloven § 4-5.

7.2.1.2 Skattebetalingsloven § 4-4

Etter skattebetalingsloven § 4-4 første ledd første punktum plikter skattyter å sende de meldinger og å gi de opplysninger som er nødvendige for at skattekontoret skal få fastsatt og regulert forskuddstrekk og forskuddsskatt i samsvar med bestemmelsene i skattebetalingsloven del II. Bestemmelsen viderefører § 46 i skattebetalingsloven av 1952. Det framgår ikke klart av bestem-

melsene om opplysninger mv. i forbindelse med forskuddsutskrivingen skal gis ukrevd eller etter krav. I kommentarutgaven til skattebetalingsloven 1952 av Lossius, Harbek og Grønnerud legges det imidlertid til grunn at det kun er en plikt for skattyter til å gi opplysninger mv. på forespørsel.

Etter skattebetalingsloven § 4-4 første ledd annet punktum kan departementet gi nærmere regler om meldeplikten. Det er ikke gitt slike regler, men forskriftshjemmelen vil kunne danne grunnlag for å kreve at skattyter gir opplysninger mv. ukrevd.

7.2.1.3 Folketrygdloven § 24-3

Arbeidsgiver skal sende oppgave over beregnet arbeidsgiveravgift sammen med og til samme tid som arbeidsgiver skal sende oppgave over foretatt forskuddstrekk, jf. folketrygdloven § 24-3 første ledd. Det følger av skattebetalingsloven § 5-11 at oppgave over forskuddstrekk skal leveres 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november.

Videre skal arbeidsgiver ved årets slutt sende inn en årsoppgave over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 annet ledd. Årsoppgaven over grunnlaget for beregningen av arbeidsgiveravgiften skal vedlegges lønns- og trekkoppgaven.

Mens innsending av oppgave over beregnet arbeidsgiveravgift for arbeidsgiveren er opplysninger om egne forhold, er arbeidsgivers oppgave over utbetalt lønn og forskuddstrekk grunnlagsdata fra tredjepart til bruk i arbeidstakerens ligning. Arbeidsgivers plikt til å levere lønns- og trekkoppgave og sende inn terminoppgaver over forskuddstrekk omtales derfor under punkt 7.2.2.

7.2.1.4 Arveavgiftsloven §§ 25 og 27

Arveavgiftsloven bygger på et selvdeklarasjonsprinsipp, det vil si at de avgiftspliktige selv plikter å melde inn mottatt arv og gaver, jf. arveavgiftsloven § 25. Plikten til å sende inn arve- eller gavemelding foreligger bare ved privat skifte av dødsbo og ved gave og utdeling fra uskiftebo. Ved offentlig skifte vil skifteretten få de nødvendige opplysninger på annen måte, jf. arveavgiftsloven § 27. Plikten til å levere melding påhviler enhver loddeier eller arving i dødsbo. Ved gave og utdeling fra uskifte påhviler plikten giver, mottaker, gjenlevende ektefelle og eventuelt tredjepart som mottar midler til forvaring på vegne av arververen. Fristen for å levere melding er seks måneder etter dødsfallet ved skifte av dødsbo, eventuelt seks måneder etter

at boet er blitt tilbakelevert fra skifteretten. Ved gave og utdeling fra uskiftebo skal melding leveres innen en måned. Hvis melding om arv eller gave ikke sendes inn, kan avgiften fastsettes ved skjønn, jf. arveavgiftsloven § 30 A.

I tillegg til plikten til å gi melding om arv og gave har partene en opplysningsplikt etter arveavgiftsloven § 27. Av denne bestemmelsen følger det blant annet at den avgiftspliktige, giver og gjenlevende ektefelle snarest mulig skal meddele avgiftsmyndighetene forhold som er av betydning for den videre behandling av saken.

7.2.1.5 Merverdiavgiftsloven

Avgiftspliktige næringsdrivende med omsetning over 50 000 kroner i en periode på 12 måneder plikter å gi melding om dette til avgiftsmyndighetene og la seg registrere i merverdiavgiftsmanntallet, jf. merverdiavgiftsloven § 27. Hvem som er merverdiavgiftspliktig følger av merverdiavgiftsloven §§ 10 til 12, jf. §§ 28a og 65a med tilhørende forskrifter.

Det er registrerte næringsdrivende som oppkrever merverdiavgiften på vegne av staten, ved å beregne og anføre utgående merverdiavgift i fakturaen ved sin omsetning av varer og tjenester. Er kjøperen registrert i avgiftsmanntallet, vil beløpet kunne brukes som fradragsberettiget inngående merverdiavgift i kjøperens avgiftsoppgjør med staten. Da registrerte næringsdrivende vil inngå i en avgiftskjede, vil merverdiavgiften endelig bli innbetalt til staten først når ytelsen skjer til en mottaker som ikke er avgiftspliktig og følgelig ikke har mulighet for å fradragsføre inngående merverdiavgift. Resultatet av den registrerte næringsdrivendes avgiftsbehandling skal rapporteres til avgiftsmyndighetene der registrering etter merverdiavgiftsloven § 27 har funnet sted.

Merverdiavgiftssystemet er basert på terminvise egenoppgaver fra de avgiftspliktige. Oppgaven fylles ut på grunnlag av den avgiftsbehandling som er gjennomført i regnskapet, jf. merverdiavgiftsloven § 32. Det er den avgiftspliktige selv, på eget initiativ, som skal foreta avgiftsoppgjør, innrapportering og betaling av eventuell skyldig merverdiavgift. Vanligvis skal ingen underbilag eller dokumentasjon vedlegges.

Merverdiavgiftsloven § 29 fastsetter innholdet i omsetningsoppgaven. Oppgaven skal vise omsetning og uttak, utgående avgift og fradragsberettiget inngående avgift, samt en avregning av utgående og inngående avgift. Hovedregelen er at hver termin er på to kalender måneder, slik at det må leveres seks oppgaver i året, jf. merverdiavgiftsloven § 30 første ledd. Samtykke til avvikende termi-

ner kan gis etter merverdiavgiftsloven § 30 annet og tredje ledd. Primærnæringsdrivende skal i utgangspunktet levere omsetningsoppgave en gang i året, jf. merverdiavgiftsloven § 31 og forskrift 10. november 1970 nr. 9793 (Nr. 40) om levering av årsoppgave i fiske. Også virksomheter med liten omsetning, det vil si med omsetning inntil 1 millioner kroner, kan levere årsoppgave, jf. merverdiavgiftsloven § 31a.

Merverdiavgift ved innførsel av varer oppkreves av tollregionene, jf. skattebetalingsloven § 2-4 første ledd. Merverdiavgiften skal betales av den som ved innførselen er tollskyldner etter tollloven kapittel 2, jf. merverdiavgiftsloven § 64 første punktum. På tidspunktet for tollekspedisjonen må mottakeren avgi en tolldeklarasjon til tollmyndighetene, hvor blant annet merverdiavgiftsbeløpet som skal betales blir beregnet. Plikten til å betale merverdiavgift ved innførsel oppstår ved innførsel av en vare til norsk tollområde. Betalingen kan utsettes til et senere tidspunkt dersom importøren har tollkreditt eller varen legges inn på tollager.

Ved innførsel av tjenester er det mottakeren og ikke (den utenlandske) tjenesteyteren som skal beregne og betale norsk merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 65a og forskrift 15. juni 2001 nr. 684 (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen. Forskriften gjelder kun tjenester som kan fjernleveres, jf. forskriften § 1 første ledd annet punktum. Avgiftsplikt oppstår bare når tjenesten leveres til mottaker som er næringsdrivende hjemmehørende i Norge eller til stat, kommune og institusjon som eies eller drives av stat eller kommune i Norge, jf. forskriften § 1 annet ledd. Unntak i mottakerkretsen gjelder dog ved elektroniske kommunikasjonstjenester, jf. forskriften § 1 tredje ledd. Er ikke mottaker registrert i merverdiavgiftsmanntallet, skal avgiften innberettes på særskilt omsetningsoppgave til avgiftsmyndighetene. Oppgaveterminen er tre måneder og følger kvartalsvis. Det skal ikke leveres oppgave for terminer hvor det ikke påløper pliktig avgift. Mottaker som er registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal innberette avgift på sin ordinære omsetningsoppgave.

7.2.1.6 Tollogivningen

Tollsystemet bygger på et selvdeklareringsprinsipp. Enhver som bringer varer til eller fra Norge plikter å melde fra om dette til tollmyndighetene, og framlegge eller oppgi varen for kontroll, jf. tollloven § 3-1 første ledd. Tilsvarende gjelder en plikt til å registrere varen. Tollloven § 4-10 første ledd inneholder en generell deklarasjonsplikt på inn-

førte varer. Varer som bringes til landet må enten tollekspederes umiddelbart eller legges inn på et tollager i påvente av fortolling, jf. tolloven § 4-1 første ledd. Et tollager er en lagringsplass godkjent av tollmyndighetene, hvor ufortollede varer kan lagres fram til de tollekspederes. Tollagerordningen er regulert i tolloven §§ 4-30 flg. og forskrift 17. desember 2008 nr. 1502 om toll og vareførsel (tollforskriften) § 4-30-1 til § 4-32-1. Tollagerordningen gir næringslivet muligheter til å lagre ufortollede varer inntil varene er videresolgt eller skal tas i bruk på norsk territorium. Tollager benyttes også for varer som er tollekspedert for utførsel.

Ved innførsel av varer krever tollmyndighetene opp toll, merverdiavgift og en rekke særavgifter. Deklarasjonssystemet innebærer etter tolloven § 4-10 at tollskyldner for hver varesending må avgi en tolldeklarasjon. En tolldeklarasjon er en søknad til tollmyndighetene om å kunne disponere en ufortollet vare. Etter at tolldeklarasjonen er behandlet og beregnet toll og avgifter er betalt eller belastet tollkredittkonto, kan varen disponeres over i samsvarende med tollekspedisjonen. Tolldeklarasjonen er et dokument som er utviklet og standardisert internasjonalt. Tolldeklarasjonen er også legitimasjonsdokument for inngående merverdiavgift på innførte varer i forhold til merverdiavgiftsloven § 25.

Tollforskriften § 4-20-1 og § 4-20-2 gir detaljerte regler for tollekspederingen av varer. Her framgår at det må avgis opplysninger om varen, herunder vareslag, mengde, verdi og leveringsvilkår. Ved ervervsmessig innførsel må tollskyldner levere en fullstendig utfylt deklarasjon med angivelse av avsender- og opprinnelsesland, varenummer i henhold til tolltariffen, og dessuten regne ut toll, merverdiavgift og særavgifter som skal kreves opp. Videre framgår hvilke dokumenter som må vedlegges, herunder faktura, fraktbrev, lisenser på importregulerte varer og andre dokumenter som er nødvendig for å bestemme varens opprinnelse, tariffing, vekt, mengde og verdi. Næringsdrivende sender inn elektronisk tolldeklarasjon, enten i henhold til gitt tillatelse eller via et fortollerfirma/spedisjonsfirma som har tillatelse til å deklare. Tolloven § 4-13 regulerer avgivelse og behandling av elektroniske tolldeklarasjoner mv. Dokumenter som skal vedlegges, oppbevares hos importøren, og sendes bare inn dersom tollmyndighetene ønsker å foreta en dokumentkontroll. Næringsdrivende med tollkreditt får hver måned et kontoutdrag med oversikt over hvilke tollekspedisjoner som er ekspedert, og hvilke avgiftsbeløp som er påløpt vedkommende måned. Det er imidlertid tolldeklarasjonen som tjener som dokumentasjon for at inngående merverdiavgift er belastet.

Ved reparasjon og bearbeiding av norske varer i utlandet, oppstår særskilte problemstillinger. I slike tilfeller skal toll og merverdiavgift beregnes ut fra reparasjons- og bearbeidingskostnadene tillagt omkostningene ved forsendelsen fram og tilbake.

Etter tollforskriften § 4-10-3 annet ledd plikter en tollskyldner omgående å gi melding om feil i de opplysninger som er avgitt ved fortollingen, og som han oppdager senere.

Ved utførsel av varer er det en generell plikt til å avgi tolldeklarasjon etter tolloven § 4-11. Plikten er blant annet sentral for å dokumentere merverdiavgiftsfritak ved eksport. Utførselsdeklarasjonen tjener som dokumentasjon for merverdiavgiftsfri utførsel, sammen med attestasjon for at utførsel er skjedd, jf. tollforskriften § 4-23-2 annet og tredje ledd. Tilsvarende er utførselsdeklarasjon mv. også dokumentasjon for fritak for særavgifter. En vare som er utførselsekspedert, må fortolles på nytt dersom det likevel skal disponeres over varen i Norge.

7.2.1.7 Særavgiftsregelverket

a) Innledning

Særavgiftene bygger dels på et selvdeklareringssystem, og dels på et system med utskrivning av avgift på bakgrunn av opplysninger i et kilderegister. Særavgiftene omfatter en stor gruppe av ulike avgifter. Dette gjelder avgift på alkohol, tobakkvarer, motorvogner mv., båtmotorer, forbruksavgift på elektrisk kraft, grunnavgift på fyringsolje mv., miljøavgifter på mineralske produkter mv., sluttbehandling av avfall, trikloreten og tetrakloreten, hydrofluorkarboner og perfluorkarboner, utslipp av NO_x, sjokolade- og sukkervarer mv., alkoholfrie drikkevarer mv., sukker, drikkevareemballasje og tinglysing av fast eiendom (dokumentavgift).

Særavgiftene følger for en stor del et tosporet system med hensyn til de opplysningene som skal gis avgiftsmyndighetene. Avgiftspliktige produsenter mv. har en registreringsplikt, og skal sende inn avgiftsoppgaver innen faste frister. Importører av særavgiftspliktige varer kan velge å betale avgiftene ved innførselen, etter samme regler som for toll, eller å registrere seg på samme vilkår som norske produsenter. Imidlertid er det også enkelte særavgifter og ordninger som følger et annet system. Dette gjelder særlig de avgiftene som ikke er knyttet til særavgiftsloven, og som er basert på opplysninger og hendelser i tilknytning til et kilde-register (for motorvognavgiftene motorvognregisteret (AUTOSYS), og for dokumentavgift tinglyssregisteret/grunnboken). Plikten til å gi opplysninger om rene registreringsmessige forhold

knyttet til kilderegistrene følger reglene som gjelder for det aktuelle kilderegisteret.

Særavgiftene inneholder en rekke ordninger med fritak og lettelse. Disse kan være ganske ulikt innrettet, enten det er et direkte fritak, fritak etter søknad (refusjon) eller gjennom tilskudd. Det er også fritak som i stor utstrekning tilgodeser andre enn de avgiftspliktige selv. For eksempel er det gitt utstrakte avgiftslettelse på mineralske produkter og elektrisk kraft som leveres til skipsfart og industri. Fritakene gjennomføres enten ved at den avgiftspliktige leverer avgiftsfritt til berettigede mottakere og merker leveringen som avgiftsfri i avgiftsoppgaven, eller ved at berettigede mottakere kjøper varer med avgift og søker om refusjon. De registrerte avgiftspliktige må oppbevare dokumenter i tilfelle etterkontroll. De som må søke om refusjon, må legge dokumentasjon ved søknaden, jf. særavgiftsforskriften kapittel 4.

b) Avgifter omfattet av særavgiftsloven

Forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften), gjelder avgifter som er knyttet til særavgiftsloven. Dette er avgifter på tobakkvarer, alkoholholdige drikkevarer, teknisk etanol og etanolholdige preparater, alkoholholdige drikkevarer, drikkevareemballasje, mineralske produkter, smøreolje, bensin, autodiesel, elektrisk kraft, avfall, trikloreten og tetrakloreten, båtmotorer, sukker, sjokolade- og sukkervarer og NO_x. Avgiftsplikten for hver av disse avgiftene er særskilt regulert i forskriften kapittel 3 i hvert sitt underkapittel.

Særavgiftsforskriften sonderer mellom registrerte og uregistrerte virksomheter. Det er i forskriften bestemmelser om registreringsplikt og frivillig registrering i forskriftens kapittel 5. Disse bestemmelsene kan sammenlignes med registreringsbestemmelsene som gjelder merverdiavgift.

Etter særavgiftsforskriften § 5-5 første ledd skal det sendes registreringsmelding senest en måned før produksjonen eller innførselen starter. I annet ledd er det bestemmelser om hvilke opplysninger meldingen skal inneholde, og etter tredje ledd pliktes det meldt fra om endringer.

De registrerte særavgiftspliktige virksomhetene skal i likhet med det som gjelder for merverdiavgift, og innen bestemte frister sende avgiftsoppgave til avgiftsmyndighetene. Bestemmelser om dette er gitt i særavgiftsforskriften kapittel 6. Det følger av § 6-1 syvende ledd at oppgaven skal gis på skjema fastsatt av direktoratet.

For ikke-registrerte importører oppstår avgiftsplikten på innførselstidspunktet og avgiften må da

deklarerer på en tolldeklarasjon etter reglene i tolllovgivningen, jf. særavgiftsforskriften § 2-6 hvor tollreglene er gitt anvendelse så langt de passer og ikke annet er bestemt.

c) Dokumentavgiftsloven

Dokumentavgiften er en fiskal avgift som er knyttet til tinglysingen. Avgiftsplikten oppstår etter Stortingets avgiftsvedtak ved tinglysing av dokument som overfører hjemmel til fast eiendom.

Erverver av grunnbokshjemmel og meglerforetak som bistår med oppgaver som nevnt i eiendomsmeglingsloven § 6-9 første ledd nr. 1, 2 og 4, er ansvarlig for at riktig dokumentavgift m.m. blir betalt. Det samme gjelder andre som på vegne av erververen av grunnbokshjemmel begjærer et dokument tinglyst. Dokumentavgiften beregnes i utgangspunktet av oppgitt salgsverdi, jf. dokumentavgiftsloven § 7 første ledd. Dette innebærer at den avgiftspliktige er pliktig til å oppgi en salgsverdi på den faste eiendommen, det vil si det samlede vederlag selger vil kunne få for eiendommen når partene ikke har felles interesser som kan påvirke prisfastsettingen. Annet ledd har bestemmelser som innebærer at avgiftsgrunnlaget skal være «tilfredsstillende opplyst», og registerfører kan kreve at den som har begjært kjøpet tinglyst skal gi nødvendige opplysninger og ansette verdien etter beste skjønn. Etter lovens § 7 tredje ledd kan registerfører tilsidesette den oppgitte verdi dersom han finner at den «åpenbart er satt for lavt».

d) Avgifter omfattet av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven

Følgende avgifter er knyttet til motorkjøretøy- og båtavgiftsloven: engangsavgiften, omregistreringsavgiften, årsavgiften og vektårsavgiften. I medhold av motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 er det gitt regler for disse avgiftene i hver sin forskrift. Det som kjennetegner disse avgiftene er at de er knyttet til kjøretøyet, men de følger ellers ulike systemer.

Kjøretøy som skal brukes på veien, skal være registrert i motorvognregisteret. I forbindelse med registreringen legger trafikkstasjonene inn tekniske opplysninger om kjøretøyet. Disse opplysningene hentes igjen fra kjøretøyenes typegodkjenning eller enkeltgodkjenning. Opplysningene i motorvognregisteret brukes ved beregningen av motorvognavgiftene.

Engangsavgiften er en avgift som først og fremst oppstår ved første gangs registrering av kjø-

retøyet i motorvognregisteret. Engangsavgiften kan dermed betegnes som en registreringsavgift, jf. § 1-2 i forskrift 19. mars 2001 om engangsavgift på motorvogner. Det er den som *melder* kjøretøyet til registrering som er ansvarlig for avgiften, jf. forskriften § 1-3, og som herunder er ansvarlig for å gi riktige opplysninger. Også for denne avgiften kan den som melder kjøretøy til registrering bli avgiftsregistrert, jf. tilsvarende som for avgifter etter særavgiftsloven og merverdiavgiftsloven. Bestemmelser om registrering av virksomheten er gitt i forskriften § 7-1. I § 7-3 er det bestemmelser om hva registreringssøknaden skal inneholde, og i § 7-4 er det bestemmelser om at den registrerte virksomheten skal verifisere månedlige lister om kjøretøy som den registrerte virksomheten har sendt til registrering i motorvognregisteret.

Omregistreringsavgiften oppstår ved omregistrering av motorvogner på ny eier, jf. § 1 i forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift. Det følger av vegtrafikkloven § 15 tredje ledd at eierskifte skal meldes innen tre dager. Engangsavgiften og omregistreringsavgiften beregnes på bakgrunn av de opplysningene som ligger inne i motorvognregisteret. I tillegg til de opplysninger som ligger inne i motorvognsregisteret er beregningene av disse avgiftene basert på de opplysningene den avgiftspliktige må melde inn, og eventuelt dokumenterte nødvendige tilleggsopplysninger. Dette er særlig aktuelt i tilfelle der kjøretøyet skal benyttes til formål som er fritatt for, eller hvor det skal svares redusert avgift.

Årsavgiften og vektårsavgiften skrives ut til den avgiftspliktige på basis av opplysninger i motorvognregisteret uten noen direkte handling fra den avgiftspliktiges side. Også disse avgiftene bygger på registrerte opplysninger i motorvognregisteret. Det knytter seg ikke direkte opplysningskrav til årsavgiften utover de begrensede opplysningene som må gis ved første gangs registrering av kjøretøyet, adressendringer, eierskifter eller dersom det inntreffer forhold som fører til at et kjøretøy som tidligere var avgiftsfritt blir avgiftspliktig, eller kommer inn under andre avgiftsbestemmelser enn tidligere, jf. forskrift 4. juli 1986 om årsavgift for motorvogn § 8. I tillegg finnes for vektårsavgiften særregler om ukrevd opplysningsplikt i forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift §§ 7 og 10; § 7 hjemler plikt til å gi tollmyndighetene opplysning om (søknad) kortidsbruk av kjøretøy dersom kjøretøyet kun i en kort periode blir avgiftspliktig eller kommer i en høyere avgiftsgruppe enn det kombinasjonen er registrert for, og § 10 omhandler meldeplikt for reservebusser som tas i bruk uten registrering for vektårsavgift.

7.2.2 Tredjeparts plikt til å gi opplysninger ukrevd

7.2.2.1 Ligningsloven kapittel 6 og skattebetalingsloven § 5-11

En vesentlig del av de oppgavene som etter ligningsloven kapittel 6 skal gis ukrevd, har fått endret sin funksjon fra å være kontrolloppgaver til å være grunnlagsdata for skatteetatens maskinelle forhåndsutfilling av selvangivelsen. Disse tredjepartsopplysningene utgjør hoveddelen av ligningsmyndighetenes grunnlagsdataregistre og muliggjør forhåndsutfilling av selvangivelsen for personlige skattytere, herunder selvstendig næringsdrivende (med enkelte unntak). Opplysningene muliggjør også maskinell ligning og maskinelle kontrollrutiner og spesielt valgte kontroller. For en nærmere omtale av ordningen med forhåndstutfylt selvangivelse m.m. vises det til omtalen foran under punkt 7.2.1.1. Nedenfor gis det en nærmere oversikt over enkelte av de grunnlagsdata som tredjeparter ukrevd plikter å sende inn til skattekontoret.

Den som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet en fordel som omtalt i ligningsloven § 6-2 plikter å levere lønns- og trekkoppgaver (RF-1015) og sende inn terminoppgaver over foretatt forskuddstrekk (RF-1037), jf. ligningsloven § 6-2, forskrift 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave og skattebetalingsloven § 5-11. Oppgavene skal blant annet omfatte lønn og annen godtgjørelse for arbeid, jf. § 6-2 nr. 1 bokstav a. Oppgaveplikten etter denne bestemmelsen er ikke betinget av at det foreligger noe fast arbeidsforhold. Vederlag for tjenester ytet av selvstendig næringsdrivende omfattes derimot ikke av bokstav a, men pliktes innberettet etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f.

Bestemmelsen i bokstav f oppstiller i utgangspunktet en generell plikt til å innberette vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig og annen art. Etter ordlyden er enhver utbetaling av slikt vederlag oppgavepliktig, uavhengig av hvem som yter vederlaget og hvem det utbetales til. Enkelte begrensninger gjelder likevel. Finansdepartementet har i brev 4. juli 2006 lagt til grunn at det etter bestemmelsen «i utgangspunktet er plikt til å innberette vederlag for de nevnte tjenestene dersom de er kjøpt av næringsdrivende i enkeltpersonforetak (og evt. deltaker i deltakerlignede selskap) eller av andre enkeltpersoner som ikke har et ansettelsesforhold med oppdragsgiveren». Departementet ser det på den annen side slik at det kan være tvilsomt om det foreligger oppgaveplikt etter ligningsloven § 6-2 nr.

1 bokstav f for vederlag som gjelder kjøp av tjenester av et aksjeselskap eller av andre lignende selskapsformer. Bestemmelsen skal derfor praktiseres som om vederlag til slike selskaper ikke er omfattet av innberetningsplikten. I forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensnings av lønnsoppgaveplikten §§ 6 og 7 er oppgaveplikten ytterligere begrenset. Det følger av § 6 at utbetalinger ikke kreves innberettet når godtgjørelsen ikke er fradragsberettiget direkte eller gjennom avskrivninger for betaleren. Dette unntaket gjelder imidlertid ikke for boligselskap, skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner og offentlige myndigheter. Begrensningen i forskriften § 7 innebærer at det ikke foreligger oppgaveplikt når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra «fast forretningssted» i Norge.

Det følger av ligningsloven § 6-2 nr. 2 at det i lønnsoppgaven også skal tas med vederlag for varer og andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i § 6-2 nr. 1. Oppgaveplikten omfatter imidlertid ikke tjeneste hvis verdi er ubetydelig i forhold til leveransen.

Lønns- og trekkoppgavene skal leveres innen 20. januar i året etter inntektsåret. For lønns- og trekkoppgaver som leveres maskinelt eller via Altinn, er fristen 31. januar i året etter inntektsåret. Ved oversendelse av lønnsoppgavene skal det legges ved følgeskriv på blankett fastsatt av Skattedirektoratet (RF-1025). Ved innlevering via Altinn skal ikke årsoppgaven/følgeskrivet (RF-1025) sendes inn på papir. Skatteetaten genererer en elektronisk årsoppgave (RF-1025e) på grunnlag av informasjonen som leveres sammen med lønns- og trekkoppgavene.

Terminoppgave over foretatt forskuddstrekk skal som hovedregel sendes hver 15. januar, 15. mars, 15. mai, 15. juli, 15. september og 15. november for de to foregående måneder, og ved årets slutt skal det sendes oppgave over samlet trekk i året, jf. skattebetalingsloven § 5-11. Oppgave over foretatt forskuddstrekk skal sendes sammen med oppgave over beregnet arbeidsgiveravgift, jf. punkt 8.2.1.2 foran.

Finansinstitusjoner, verdipapirforetak og pensjonskasser plikter å gi oppgave over innskuddskonti og lånekonti, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 2 og forskrift 22. desember 1992 om levering av ligningsoppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringselskaper m.v. De opplysningene ligningsmyndighetene har behov for fra finansinstitusjoner m.m., er i første rekke saldo pr. 1. januar og renter for det siste året. Den automatiske meldingsordningen for alle innskudds- og lånekonti sikrer at en får slike opplysninger. Denne meldeordningen er

fastsatt i forskrift 22. desember 1992 nr. 1190, med hjemmel i ligningsloven § 6-4 og § 6-16.

I ligningsloven § 6-5 nr. 1 og 3 er det gitt nærmere bestemmelser om hvilke opplysninger verdipapirregistre skal gi ligningsmyndighetene. Grunnlagsdata for finansielle instrumenter som ikke registreres i Verdipapirsentralen (VPS) kommer ikke inn i skatteetatens grunnlagsdatasystemer. Kredittilsynet har anslått at om 3-5 år vil 80 prosent av nordmenns salg av finansielle instrumenter ikke være registrert i VPS. I de øvrige nordiske land er oppgaveplikten pålagt den finansielle sektor (banker, finansieringsselskaper, meglere mv.).

Etter ligningsloven § 6-3 nr. 5 plikter Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond å sende årsoppgave over medlemskontienes saldo og bevegelse til ligningskontorene. Det følger av ligningsloven § 6-3 nr. 6 at næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter (herunder levende dyr) plikter å gi opplysninger om all omsetning med produsentene. Etter ligningsloven § 6-3 nr. 7 plikter godkjent salgsgorganisasjon for fisk, jf. lov 14. desember 1951 nr. 3 om omsetning av råfisk § 2, å gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsgorganisasjonen. Videre inneholder ligningsloven bestemmelser om levering av oppgave over utbetaling fra forsikringsselskap i § 6-7, leieforhold mv. i § 6-8, om allmennings opplysningsplikt i § 6-9, om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere i § 6-10, rapportering om arbeid på bygg og anlegg mv. i § 6-10A og om rapportering av sjøfolk i § 6-10B.

I ligningsloven § 6-11 er det gitt regler om at aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper ukrevd skal levere oppgaver over forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærer, og etter ligningsloven § 6-12 skal offentlige myndigheter som beregner eller krever inn arveavgift, og testamentsfullbyrdere, ukrevd gi opplysninger om arv mv.

I ligningsloven § 6-16 c er det gitt hjemmel til i forskrift å fastsette at følgende oppgaver skal leveres i maskinlesbar form:

- lønnsoppgaver mv. etter § 6-2,
- saldo- og renteoppgaver ved årsskifte eller ved oppgjør av konti i løpet av det siste inntektsåret etter § 6-4 og § 6-13 nr. 2 d,
- kontrolloppgaver etter § 6-3 nr. 6 og 7,
- kontrolloppgaver fra verdipapirregistre etter § 6-5,
- livsforsikringspremie, pensjonsforsikringspremie, innskudd etter innskuddspensjonsloven og innskudd i individuell pensjonsavtale (IPA)

- mv., spare- og fondsinnskudd, tilskudd til forskningsinstitutter mv. og betaling for pass og stell av barn mv. og gaver til selskaper, stiftelser, sammenslutninger eller registreringsenheter etter § 6-6,
- utbetalinger mv. fra forsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond etter § 6-7,
 - aksjonær oppgaver etter § 6-11,
 - oppgaver fra Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral og Statens innkrevingsentral etter § 6-13 nr. 4,
 - fordelingsoppgaver over inntekter, kostnader og formue i boligselskap som omfattes av skatteloven § 7-3, samt tilsvarende fordelingsoppgaver fra boligsameier, jf. skatteloven § 7-11.

I de forskrifter som er gitt foreligger det både bestemmelser hvoretter opplysninger skal gis ukrevd og etter krav.

I medhold av ligningsloven § 6-13 nr. 3 er det i forskrift 17. april 2008 nr. 386 fastsatt regler om at offentlige myndigheter mv. ukrevd plikter å gi ligningsmyndighetene opplysninger om utbetaling av erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.

7.2.2.2 Arveavgiftsloven §§ 25 til 28

Arveavgiftsloven § 25 om melding om arv og gave og § 27 om partenes opplysningsplikt omfatter i tillegg til den avgiftspliktige også giver og gjellevende ektefelle. I § 28 er det gitt regler om andres opplysningsplikt. Etter annet ledd plikter alle offentlige myndigheter samt livsforsikringsselskaper ukrevd å gi de opplysninger som fastsettes av departementet, til kontroll med at avgift svares etter arveavgiftsloven, jf. § 28 annet ledd.

I forskrift 9. desember 1969 nr. 3903 om plikt til å gi opplysninger til ligningsmyndighetene og til avgiftsmyndighetene del II og III er det i § 4 gitt regler om at ligningsmyndighetene skal sende melding om gavetransaksjoner – herunder salg til underpris – til arveavgiftsmyndighetene. Etter § 5 kan arveavgiftsmyndighetene kreve at ligningsmyndighetene gir alle opplysninger som står til rådighet vedrørende navngitte arvelatere og arvinger, og vedrørende enhver navngitt person, selskap mv. som er eller formodes å være giver eller arvelater. I § 6 er det gitt regler om at registerfører for tinglysning av fast eiendom plikter å gi melding til skattekontoret når det mottar dokument til ting-

lysning som gir uttrykk for gave eller gavesalg. Etter § 7 plikter overformynderiet å sende melding til skattekontoret når midler som er mottatt til forvaltning antas å være gave. Etter § 8 plikter livsforsikringsselskaper å gi melding til skattekontoret om utbetaling av forsikringssum, gjenkjøpsverdi, livrente, tilbakebetalingsbeløp eller lignende ytelse.

For offentlige myndigheter som fastsetter, innkrever eller kontrollerer skatter og avgifter til stat eller kommune gjelder opplysningsplikten uten hensyn til taushetsplikt, jf. arveavgiftsloven § 28 fjerde ledd.

7.2.2.3 Toll

På tollområdet er det ingen direkte paralleller til ligningslovens bestemmelser om tredjeparts plikt til å gi opplysninger ukrevd, men transportørens rolle ved oppfyllelse av framleggelsesplikten har en tilsvarende funksjon. På den annen side kan overtredelse av framleggelsesplikten etter tolloven § 3-1 få betydning for importøren. En transportør har plikt til å legge fram lasteliste som viser hvilke forsendelser som er kommet med vedkommende transportmiddel (for eksempel vogntog, skip eller fly). Hvis varen ikke tollekspederes, må den lagres på tollager eller likestilt plass, og føres inn i tollagerregnskapet. En forsømmelse her vil lett kunne innebære brudd på importørens deklarasjonsplikt. Deklarasjonssystemet forutsetter således at transportøren overholder meldeplikten, men innebærer avgivelse av et annet sett med opplysninger enn de som skal avgis ved oppfyllelse av deklarasjonsplikten.

7.2.2.4 Særavgifter

For engangsavgift på motorvogner overfører Vegdirektoratet opplysninger fra motorvognregisteret til toll- og avgiftsetatens avgiftsfastsettelsessystem. Toll- og avgiftsetaten bruker opplysningene som grunnlag for å fastsette avgiftene. For øvrig er det på særavgiftsområdet ingen direkte paralleller til ligningslovens bestemmelser om tredjeparts plikt til å gi opplysninger ukrevd. Med unntak for engangsavgift på motorvogner, sendes det ikke inn opplysninger om transaksjoner vedrørende enkeltkunder som får avgiftsfritak. På den annen side kan en fritaksberettiget bli stilt til ansvar dersom en registrert virksomhet ikke har betalt inn avgift, jf. skattebetalingsforskriften § 16-42-1.

7.3 Vurderinger og forslag

7.3.1 Alminnelig opplysningsplikt

7.3.1.1 Innledning

Utvalget er i sitt mandat bedt om å utrede den alminnelige opplysningsplikten i ligningsloven § 4-1 for på den bakgrunn å vurdere om det er grunn til å foreslå endringer eller presiseringer av bestemmelsen. Utvalget er i forlengelsen av dette blitt bedt om å vurdere om det kan være behov for tilsvarende generelle bestemmelser om opplysningsplikt på toll- og avgiftsområdet.

På prinsipielt grunnlag kan det stilles spørsmål om det er behov for en generell bestemmelse om opplysningsplikt i ligningsloven § 4-1.

Etter bestemmelsen skal skattyter bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt og gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over. Bestemmelsen stadfester dermed at det i utgangspunktet er skattyter som har ansvar for å framskaffe opplysningene som ligger til grunn for ligningen, noe som skiller seg fra forvaltningen ellers hvor det er vedkommende myndighet som i utgangspunktet har ansvar for at saken er tilstrekkelig opplyst, se foran under punkt 7.1 og 7.2.

Bestemmelsen i § 4-1 gir i seg selv liten veiledning for skattyter om innholdet av opplysningsplikten. Bestemmelsen markerer imidlertid at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt overfor skattemyndighetene. Den fastsetter at skattyter har et ansvar for at hans sak er tilstrekkelig opplyst. Dette innebærer at skattyter ikke kan nøye seg med å gi de opplysninger som framgår av mer spesifikke opplysningspliktbestemmelser (eksempelvis i skjemaer) dersom forhold ut over dette kan være nødvendig for å klarlegge skatteplikten.

Alternativet til § 4-1 vil være et mer kasuistisk system med faste regler for den enkeltes opplysningsplikt. Dette kunne tilsynelatende gi den enkelte skattyter en mer presis angivelse av hvilke opplysninger som må framlegges for å oppfylle opplysningsplikten. Det er imidlertid vanskelig å tenke seg at man på denne måten skal kunne uttømmende angi hvilke opplysninger som er av betydning for ligningen. Et slikt system kan også invitere til innskrenkende eller antitetisk tolkning av opplysningsplikten. Dette vil kunne være uheldig med tanke på arbeidet mot skatteunndragelser. En generell bestemmelse om opplysningsplikt er også viktig for å stadfeste at skattyter har et selvstendig ansvar for å sørge for at ligningsmyndighetene har alle de opplysningene som er nødvendig

for å foreta en korrekt ligning. Utvalget foreslår derfor at bestemmelsen videreføres.

Utvalget har nedenfor vurdert rekkevidden og innholdet av ligningsloven § 4-1, og kommet med forslag til endring av bestemmelsen og forslag til tilsvarende generelle bestemmelser om opplysningsplikt på toll- og avgiftsområdet.

7.3.1.2 Rekkevidden av ligningsloven § 4-1

a) Bakgrunn

Skattyter plikter etter ligningsloven § 4-1 å gi ligningsmyndighetene alle opplysninger som er nødvendig for at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Hva som er nødvendige opplysninger i denne sammenheng kan utledes av rettspraksis, se nedenfor. Videre plikter han å gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.

Bestemmelsen er generelt utformet og knesetter et prinsipp. Den gir i seg selv få konkrete holdpunkter for innholdet av opplysningsplikten. I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 76 ble bestemmelsen begrunnet med at det var behov for en slik generell regel om opplysningsplikt ved siden av bestemmelsene som pålegger skattyterne å gi opplysninger på nærmere angitte områder. Det ble imidlertid ikke gitt noen nærmere veiledning om innholdet og rekkevidden av bestemmelsen.

Opplysningsplikten i § 4-1 er utgangspunkt for vurderingen av om en skattyter har gitt «uriktig eller ufullstendige opplysninger», som er et vilkår for sanksjoner mv. etter andre bestemmelser i ligningsloven. Bestemmelser som innholder et slikt vilkår er blant annet ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a om frist for endring av ligning, § 10-2 nr. 2 om ileggelse av tilleggsskatt og § 12-1 nr. 1 bokstav a om straff.

Hvordan opplysningene gis har også betydning etter ligningsloven. For eksempel kan unnlattelse av å levere pliktig selvangivelse etter § 4-2 og næringsoppgave etter § 4-4 medføre at ligningsgrunnlaget fastsettes ved skjønn etter § 8-2 nr. 3 og tap av klagerett etter § 9-2 nr. 7 bokstav a. Selv om skattyter har gitt alle pliktige opplysninger, vil formfeil likevel kunne føre til de nevnte konsekvensene. Som eksempel kan nevnes der skattyter har levert selvangivelse med riktige og fullstendige opplysninger, men hvor det ikke er levert næringsoppgave.

Opplysningsplikten etter § 4-1 er i utgangspunktet begrenset til å gjelde opplysninger om «hans skatteplikt». Hva som er skattepliktig, må

avgjøres ut fra de til enhver tid gjeldende materielle regler.

Dette betyr for det første at skattyter i utgangspunktet ikke har en plikt til å gi opplysninger om forhold som ikke er skattepliktige, som for eksempel gevinst av salg av egen bolig der vilkårene om skattefritak i skatteloven er oppfylt. Skattyteren har imidlertid ansvar for egen regelforståelse. Der som en skattyter har vurdert en inntekt til ikke å være skattepliktig og lar være å gi opplysninger i tråd med dette standpunktet, så kan han risikere å ikke ha oppfylt sin opplysningsplikt dersom inntekten viser seg å være skattepliktig. Skattyter bør derfor ut fra egeninteresse være påpasselig med å gi nok opplysninger dersom det er tvilsomt om et forhold er skattepliktig eller skattefritt.

Videre omfatter opplysningsplikten opplysninger som knytter seg til framtidig skatteplikt. Dette gjelder for eksempel opplysninger som danner grunnlag for fastsettelsen av skattemessig underskudd som framføres til påfølgende år. Opplysninger som øker underskuddet som fastsettes ved ligningen, får ikke betydning for skatteberegningen for vedkommende inntektsår. De kan imidlertid få betydning for skattefastsettelsen et senere år, når skattyteren får positiv nettoinntekt som vil reduseres gjennom fradrag for framført underskudd fra i år. Dersom opplysningene som gir et høyere underskudd er uriktige eller ufullstendige, kan dette medføre sanksjoner etter ligningsloven, jf. Rt. 1997 side 1117 hvor skattyter ble ilagt tilleggs-skatt for å ha gitt uriktige opplysninger som medførte framføring av uriktig skattemessig underskudd. Det samme gjelder der skattyter gir uriktige opplysninger som inngår i fastsettelsen av inngangsverdien på aksjer. Dersom skattyter verken har skattepliktig utbytte eller realiserer aksjene i løpet av inntektsåret, skal inngangsverdien bare fastsettes med virkning for beregning av skattepliktig gevinst og skattepliktig utbytte i et senere år.

Til sist må opplysningsplikten anses å være begrenset til opplysninger som er relevant for egen ligning. Ordlyden trekker klart i denne retning, jf. «hans skatteplikt». Dette er også lagt til grunn i en dom inntatt i Utv. 2007 side 11, jf. også Rt. 1999 side 223. Plikt til å bidra til at andre skattyteres ligning blir riktig, har skattyter dersom han også er tredjepart etter ligningsloven kapittel 6.

Hvor langt den alminnelige opplysningsplikten rekker har som nevnt over betydning for blant annet endringsadgang, tilleggs-skatt og straff etter ligningsloven da disse bestemmelsene stiller vilkår om at skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger». Grensen mot hva som anses for å

være «uriktige eller ufullstendige opplysninger» er derfor av stor praktisk betydning.

Det framkommer av flere sentrale høyesterettsavgjørelser at utgangspunktet for tolkningen av kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger er skattyters opplysningsplikt etter ligningsloven kapittel 4, da særlig § 4-1. I Rt. 1992 side 1588 (*Lofland*), som gjaldt toårsfristen for endring til ugunst når skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, framgår det at en skattyter har gitt riktige og fullstendige opplysninger når han har gitt alle de opplysninger som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. På grunnlag av denne dommen og senere rettspraksis kan det oppstilles et krav om at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt når vedkommende gir opplysninger til ligningsmyndighetene.

Aktsomhets- og lojalitetsplikten medfører at den skattyter som lojalt har oppfylt sin opplysningsplikt i utgangspunktet er beskyttet mot endringer etter toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a og ileggelse av tilleggs-skatt og straff etter ligningsloven kapittel 10 og 12. Opplysningsplikten og lojalitetsstandarder som rettslig norm må anses å være streng. Dette framkommer blant annet i NOU 2003:7 *Tilleggs-skatt m.m.* side 101 og Rt. 2006 side 333. Det er klart at opplysningsplikten ikke kan anses oppfylt dersom de opplysninger skattyter har gitt ikke stemmer med det faktiske forhold og det er påvist at skattyteren var klar over dette. Spørsmålet om det er tilstrekkelig at skattyteren burde ha vært klar over at det faktiske forhold er uriktig, er derimot usikkert. Dersom forholdene tilsier det, kan det kreves at skattyteren foretar undersøkelser om de faktiske forhold. Kan det påvises at en slik undersøkelse av forholdene hadde framskaffet opplysninger som skulle vært gitt til ligningsmyndighetene, og dette ikke er gjort, kan skattyteren sies å ikke ha overholdt sin opplysningsplikt. Dette er utledet av blant annet Rt. 1999 side 1087 (*Baker Hughes*) som omhandlet spørsmål om et avvik på rundt 40 prosent mellom den pris som selskapet betalte i leie, og den leien som fulgte av armlengdeprinsippet, innebar at skattyter hadde gitt uriktige opplysninger i relasjon til § 9-6 nr. 3 bokstav a.

Dersom skattyteren har gitt de faktiske opplysninger som er nødvendig for at ligningsmyndigheten kan foreta den skatterettslige vurderingen av skattyters forhold eller har fått tilstrekkelig opplysninger til at det foreligger grunnlag for å be om ytterligere opplysninger for bedømmelse av forholdet, må opplysningsplikten som hovedregel anses oppfylt. Hvis det ikke foreligger tilstrekkelige opp-

lysninger for å henlede oppmerksomheten på et forhold eller det foreligger opplysninger som er egnet til å villedde ligningsmyndighetene selv om de ikke er direkte uriktige, vil det foreligge uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette fordi det er den enkelte skattyter som etter ligningslovens system i utgangspunktet har ansvar for å sørge for det nødvendige grunnlagsmateriale for at skatteplikten blir riktig. Det er skattyter som kjenner de faktiske forhold og underliggende realiteter med hensyn til egne formues- og inntektsforhold.

Skattyters plikt til å framskaffe opplysninger etter ligningsloven, suppleres av ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt har vært vurdert i flere høyesterettsavgjørelser tilknyttet vurderingen om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger.

I Rt. 1992 side 1588 (*Loffland*), som gjaldt spørsmål om fristen for endring i § 9-6 nr. 3 bokstav a, uttaler Høyesterett at dersom skattyter har gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse. En senere avgjørelse inntatt i Rt. 1995 side 1883 (*Slørdahl*) synes å tillegge skattyters opplysningsplikt større vekt i forhold til ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt enn *Loffland*. Saken gjaldt aksjesalg og fristreglene for endringsadgang etter § 9-6 nr. 3 bokstav a. Skattyter ble ansett å ha gitt ufullstendige opplysninger. Høyesterett uttalte at det kunne reises spørsmål ved om ligningskontoret ut fra opplysningene som var gitt burde stilt spørsmål og gitt veiledning til *Slørdahl*. Høyesterett uttalte imidlertid videre at dette ikke kunne få betydning for konklusjonen når det gjaldt *Slørdahls* egen opplysningsplikt. Det skal bemerkes at det i juridisk teori er gitt ulike oppfatninger av om *Slørdahl* gir veiledning for tolkning av begrepet uriktige eller ufullstendige opplysninger eller om dommen er begrenset til en konkret bevisvurdering, jf. NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.* side 101.

I Rt. 1997 side 1430 (*Elf*) behandlet Høyesterett et tilfelle hvor skattyter hadde unnlatt å foreta regnskapsmessige avskrivninger på en oppskrivning med den følge at det regnskapsmessige resultatet ble for høyt, noe som påvirket utbyttefradraget. Hvilken regnskapsmessig løsning som var valgt framgikk av det vedlagte resultatregnskapet og balansen, men det var ikke gjort oppmerksom på forholdet i selvangivelsen eller i noter til regn-

skapet. Høyesterett kom til at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger. Ved Høyesteretts vurdering av om selskapet hadde gitt ufullstendige opplysninger, synes det å ha vært tungtveiende at den skattemessige disposisjonen var tvilsom, selv etter grundige overveielser. Dette ga skattyter en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om ligningsmyndighetene etter en nærmere gjennomgang av det innsendte materialet kunne ha oppdaget hva som var gjort og ikke gjort fra skattyters side. Dommen viser at spørsmålet om hvilke opplysninger som burde vært gitt, må vurderes i forhold til hvor tvilsomt skattyters standpunkt er, og hvor store skattefordeler det knytter seg til skattyters standpunkt.

Av ferskere avgjørelser vedrørende forholdet mellom opplysningsplikten og undersøkelsesplikten kan det vises til dom inntatt i Rt. 2007 side 360. Saken gjaldt gyldigheten av ligningen av et energiaktsjeselskap for inntektsåret 1999 og 2000 og påfølgende illeggelse av tilleggsskatt. Retten la her til grunn at skattyter hadde gitt ufullstendige opplysninger, selv om ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet. Det ble i denne sammenheng vist til *Elf*.

b) Utvalgets vurderinger og forslag

Utvalget har vurdert om innholdet og rekkevidden av opplysningsplikten i § 4-1 bør reguleres nærmere, herunder om opplysningsplikten bør presiseres ved å lovfeste aktsomhets- og lojalitetsplikten.

Skattyter skal lojalt og aktsomt gi ligningsmyndighetene opplysninger slik at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Dersom skattyter ikke gjør dette, vil han kunne anses for å ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» og bli møtt med nærmere bestemte sanksjoner etter ligningsloven. Om skattyter har gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» må avgjøres etter en konkret helhetsvurdering i det enkelte tilfelle hvor flere momenter kan ha betydning, jf. punkt 7.3.1.3 a.

Skattyters opplysningsplikt er knyttet opp mot og avgrenset av hva som er «hans skatteplikt». Hva som er skattepliktig for den enkelte skattyter må avgjøres etter de til enhver tid gjeldende materielle skatteregler. Dersom skattyter gir opplysninger i samsvar med sin forståelse av skattereglene, vil han kunne ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», dersom en annen løsning viser seg å være riktig. Problemet i noen slike tilfeller, særlig i større og kompliserte saker om skatteplanlegging, er at opplysningene som er gitt ikke gir lignings-

myndighetene noen foranledning til å kunne vurdere om en annen regelforståelse bør legges til grunn for ligningen. Det kan også være uklart om skattyter anses for å ha gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger» dersom det er tvil om regelforståelsen.

For å presisere kravet om at skattyter skal gi alle opplysninger som er nødvendig for at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, foreslår utvalget at det i lovteksten vises til at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt. Forslaget vil ikke føre til endring av gjeldende rett. Selv om vurderingen av om skattyter har opptrådt lojalt og aktsomt må avgjøres konkret i det enkelte tilfellet, vil en lovfesting av aktsomhets- og lojalitetsplikten legge klare føringer for skattyters handlemåte. I tillegg må det anses som viktig for allmennhetens mulighet til å innrette seg etter ligningslovens regler at et viktig prinsipp som legges til grunn ved ligningsbehandlingen og av domstolene løftes fram i lovteksten. Forslag til endring av ligningsloven § 4-1 er tatt inn i kapittel 12.

7.3.1.3 Skattyters plikt til å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret

a) Bakgrunn

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er som nevnt under punkt 7.3.1.2 et vilkår ved avgjørelsen av hvilken frist som gjelder for ligningsmyndighetenes endringsadgang etter ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a, ileggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 og straff etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a. Det er antatt at i utgangspunktet skal vilkåret forstås på samme måte etter alle bestemmelsene. Det er imidlertid forskjeller.

Etter ligningsloven § 4-1 annet punktum skal skattyter gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som han er klar over. Dersom skattyter opptre passivt i forhold til feil ved ligning som han er klar over, vil han anses for ikke å ha opptrådt lojalt og aktsomt, og dermed ikke å ha oppfylt den alminnelige opplysningsplikten. Denne overtredelsen av opplysningsplikten fordrer dermed ikke en aktiv handling fra skattyter.

Det forhold at skattyter ikke melder fra om feil ved ligning eller skatteoppgjøret antas å kunne utgjøre en ufullstendig opplysning i forhold til fristreglene i § 9-6 nr. 3 bokstav a. Dette framgår av en kjennelse inntatt i Rt. 1999 side 1980 (*Møller*), hvor dette spørsmålet ble konkret vurdert. Dette er

også lagt til grunn i NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.* I kommentarutgaven til ligningsloven av Harboe, Leikvang og Lystad (6. utg.) side 436 uttales det imidlertid at:

«...[D]et prinsipp som kan utledes av [Møller]dommen bør anvendes med forsiktighet og kun omfatte de klare og grove tilfelle hvor skattyteren har unnlatt å opplyse om feil ved ligningen.»

For å presisere at unnlattelse av å opplyse om feil medfører en forlenget frist for endring av ligningen, ble det i NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.* foreslått å innta et tillegg i § 9-6 nr. 3 om at toårsfristen for endring til ugunst for skattyter ikke skal komme til anvendelse i de tilfeller hvor skattyteren har unnlatt å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over.

Når det gjelderplikten til å si fra om feil ved ligningen er det imidlertid antatt at en slik unnlattelse ikke vil være en ufullstendig opplysning i forhold til reglene om tilleggsskatt etter § 10-2 nr. 1 og straff etter § 12-1 nr. 1 bokstav a, jf. blant annet *Møller*-dommen og NOU 2003:7.

b) Utvalgets vurderinger og forslag

Etter § 4-1 skal skattyter gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret «som han er klar over». Utvalget foreslår at bestemmelsen videreføres, men at vilkåret «som han er klar over» fjernes. Dette medfører at det i utgangspunktet ikke er noe krav om at skattyter vet at det foreligger en feil ved ligningen eller skatteoppgjøret for at han skal anses for å ha overtrådt opplysningsplikten.

Hvilke konsekvenser brudd på bestemmelsen vil få er nærmere omtalt nedenfor. Selv om det i utvalgets mandat heter at utvalget ikke skal gjennomgå selve reaksjonssystemet, legger utvalget likevel til grunn at mandatet ikke er til hinder for at utvalget foreslår at visse typer overtredelser skal kunne rammes av det reaksjonssystemet som allerede er etablert.

Flertallet, alle unntatt utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen, mener forslaget i NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.* som er omtalt foran, bør følges opp slik at det av ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a uttrykkelig framgår at toårsfristen for endring til ugunst for skattyter ikke skal komme til anvendelse i de tilfeller skattyteren har unnlatt å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er klar over. I tillegg foreslår flertallet at to-årsfristen heller ikke skal komme til anven-

delse dersom skattyter burde ha vært klar over feilen.

Utvalget har vurdert om overtredelse av § 4-1 annet punktum (tredje punktum etter utvalgets forslag til ny § 4-1) skal kunne anses som «uriktige eller ufullstendige opplysninger» også i relasjon til § 10-2 nr. 1 og § 12-1 nr. 1 bokstav a.

Utvalget legger til grunn at en unnlattelse av å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen etter gjeldende rett er straffbar etter bestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d. Vurderingen i denne sammenheng er ikke om det er gitt «uriktige eller ufullstendige opplysninger», men derimot om skattyter «på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov».

Flertallet vil påpeke at det er vesentlige likheter mellom det forhold at skattyter gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og det forhold at skattyter fortier feil ved ligningen. I begge tilfeller blir fastsettelsen av skatten uriktig, og skattyteren oppnår en fordel på fellesskapets bekostning. Forskjellen på de to formene for overtredelse av ligningsloven § 4-1 ligger i at skattyter i det første tilfellet har foretatt en positiv handling som har ført til fastsettelse av for lav skatt, mens den uriktige ligningen i det andre tilfellet i utgangspunktet skyldes en feil fra ligningsmyndighetenes side som skattyter ikke har ansvar for. Etter ligningsloven § 4-1 annet punktum er han likevel gitt et medansvar for at ligningen blir riktig. Det er derfor liten forskjell på straffverdigheten av de to handlingene.

Forskjellen ligger først og fremst i muligheten for å føre tilstrekkelig bevis for skattyters skyld. Hva enten forholdet vurderes etter ligningsloven § 12-1 bokstav a eller bokstav d, kreves det at skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Det må derfor føres bevis for at skattyter faktisk er blitt oppmerksom på feilen ved ligningen, eller at han har opptrådt grovt uaktsomt i denne sammenheng. I praksis kan dette by på betydelige problemer. Dette er likevel ikke, slik utvalget ser det, en tilstrekkelig grunn til at de to formene for overtredelse av ligningsloven § 4-1 skal vurderes forskjellig i relasjon til straffebudet i § 12-1.

Det foreligger ikke sikre anslag over i hvor mange tilfeller skattytere unnlater å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og hvilket økonomisk tap dette påfører fellesskapet. Dersom det tas utgangspunkt i antallet feil i skattyters disfavør som innrapporteres til ligningsmyndighetene, er det grunn til å tro at det også i betydelig utstrekning begås feil i skattyters favør. Det er da lite tilfredsstillende at en unnlattelse av å gjøre oppmerk-

som på slike feil bare skal føre til at skattyter må betale den urettmessige fordel tilbake når feilen oppdages. Selv om det ikke er klart i hvilket omfang eventuelle sanksjoner mot unnlattelser vil demme opp for skatteunndragelser, må det kunne legges til grunn at sanksjoner mot å unnlate å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen kan ha betydelig allmennpreventiv effekt.

Flertallet foreslår på denne bakgrunn en tilføyelse i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a som likestiller unnlattelse av å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret med å gi ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger.

Etter gjeldende rett vil en slik unnlattelse av å varsle ligningsmyndighetene om feil ved ligningen ikke kunne føre til tilleggsskatt. Som utvalget har redegjort for foran, må unnlattelse av å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen, allerede i dag anses straffbart etter ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d. Det gir dårlig sammenheng i regelverket dersom en unnlattelse i så måte skal være straffbar, men ikke skal kunne føre til tilleggsskatt. Flertallet antar at en risiko for tilleggsskatt vil ha en betydelig preventiv effekt i denne sammenheng.

Vilkåret for ileggelse av tilleggsskatt avviker imidlertid fra straffbarhetsvilkårene i ligningsloven § 12-1 ved at det i utgangspunktet ikke kreves skyld hos skattyter. Det bør etter flertallets syn bare reageres med tilleggsskatt overfor unnlattelser som skyldes feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som skattyter er eller burde vært klar over.

Flertallet foreslår derfor en tilføyelse i ligningsloven § 10-2 nr. 1 slik at unnlattelser av å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som skattyter er eller burde vært klar over skal kunne føre til ileggelse av tilleggsskatt. Forslag til lovendringer er tatt inn i kapittel 12.

Mindretallet, ved utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen, mener flertallet går for langt i å likestille det å unnlate å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen med det å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Etter mindretallets oppfatning går forslaget for langt i å ansvarliggjøre skattyter for feil fra ligningsmyndighetenes side. Det er etter disse medlemmenes oppfatning en fundamental forskjell mellom på den ene side aktivt å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, og på den annen side å forholde seg passiv til feil fra ligningsmyndighetenes side. En stor gruppe skattytere har ikke særlige kvalifikasjoner på skatteområdet, og har da i begrenset grad mulighet til å etterprøve det tilsendte skatteoppgjør.

Når det gjelder de foreslåtte konsekvenser av å unnlate å gjøre oppmerksom på feil, avviser ikke mindretallet at det i graverende forhold kan være grunnlag for tilleggsskatt, men vil påpeke at forslag til sanksjoner, slik som tilleggsskatt og straff, ligger utenfor utvalgets mandat.

7.3.1.4 Alminnelig opplysningsplikt i andre lover

a) Innledning

Nedenfor har utvalget vurdert i hvilken grad tilsvarende bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt som i ligningsloven bør inntas i den øvrige skatte- og avgiftslovgivningen. Forslagene nedenfor er basert på ligningsloven § 4-1 slik den ser ut etter forslagene som nevnt over. Forslag til lov- og forskriftstekst er tatt inn i kapittel 12.

b) Folketrygdloven

Etter folketrygdloven § 24-3 skal arbeidsgiver av eget tiltak beregne arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold. Folketrygdloven har i dag ikke bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt tilsvarende plikten som følger av ligningsloven § 4-1. Utvalget mener det er behov for en tilsvarende bestemmelse som i ligningsloven § 4-1 i folketrygdloven. En slik bestemmelse foreslås derfor inntatt i folketrygdloven § 24-3 nytt første ledd.

c) Arveavgiftsloven

Melde- og opplysningsplikt i arve- og gavesaker bygger fullt ut på selvdeklarasjonsprinsippet. Det er viktig at alle relevante faktaopplysninger som er nødvendig for å behandle saken blir framskaffet og oppgitt av partene selv, rettidig, det vil si innenfor lovens meldefrister. Det er ressurskrevende å etterspørre manglende opplysninger fra partene i arve- og gavesaker.

Arveavgiftsloven § 25 omhandler hvilke opplysninger som de meldepliktige partene må oppgi i forbindelse innsendelse av melding om arv og gaver, med hvilken kvalitet og til hvilken tid. Bestemmelsen knytter aktsomhetsplikten til konkrete og avgrensede deler av meldeplikten som er tillagt partene i en arve- og gavesak, men inneholder ingen direkte lovregulering av lojalitetsplikten.

I arveavgiftsloven § 27 tredje ledd er det inntatt en mer generell opplysningspliktsbestemmelse som baserer seg på at meldepliktige har en ganske vidtrekkende aktsomhetsplikt. Bestemmelsens ordlyd begrenser imidlertid anvendelsesområdet til saksforhold der meldepliktige allerede har

sendt melding eller inngitt opplysninger til avgiftsmyndigheten.

Gjeldende bestemmelser om opplysningsplikt i arveavgiftsloven mangler en norm som sier noe om meldepliktige/partenes lojalitetsplikt. Dette er en viktig etisk standard som mangler i dagens arveavgiftslov.

Utvalget mener at det er behov for en generell opplysningspliktsbestemmelse i arveavgiftsloven som baserer seg på en aktsomhetsnorm som i dagens bestemmelse i § 27 tredje ledd, men som ikke bare retter seg mot parter som allerede har innrapportert arveavgiftspliktig arv og gave eller opplysninger knyttet til slike erverv. En ny alminnelig opplysningspliktsbestemmelse må også omfatte partenes aktsomhetsplikt i forkant av og i forbindelse med innrapportering av meldepliktig arv og gaveerverv, samt opplysningsplikten i forbindelse med skattekontorets kontroll av om en arveavgiftspliktig overdragelse har funnet sted. Utvalget foreslår derfor at en slik bestemmelse inntas i arveavgiftsloven § 25 nytt siste ledd.

d) Merverdiavgiftsloven

Merverdiavgift for omsetning og uttak av varer og tjenester i Norge skal innberettes ukrevd i terminvise omsetningsoppgaver til skattemyndighetene, jf. merverdiavgiftsloven §§ 29-33. Det samme gjelder innførselsmerverdiavgift ved innførsel fra utlandet av fjernleverbare tjenester som etter sin art er avgiftspliktige i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 65a og forskrift 15. juni 2001 nr. 684 (Nr.121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen. Videre følger det av merverdiavgiftsloven § 27 første ledd at næringsdrivende som driver omsetning som går inn under lovens kapittel IV eller som er avgiftspliktig etter § 10 annet til femte ledd, § 11 og § 12 fjerde ledd, ukrevd og uten opphold skal sende skriftlig melding om virksomheten til skattekontoret. Slik melding skal også gis når virksomheten opphører.

Merverdiavgiftsloven har i dag ikke bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt tilsvarende plikten som følger av ligningsloven § 4-1 Det kan stilles spørsmål om behovet for en slik bestemmelse på merverdiavgiftsområdet. Opplysningsplikten etter merverdiavgiftsloven §§ 29-33 er knyttet til det å sende inn en korrekt omsetningsoppgave. Dersom opplysningene i omsetningsoppgaven er korrekte, blir også avgiftsberegningen (summen av beløpene) normalt riktig. En bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt vil i seg selv ikke være avgjørende for et korrekt avgiftsoppgjør, men en slik bestemmelse vil presi-

sere den avgiftspliktiges plikt til å opptre aktsomt og lojalt i forbindelse med avgiftsoppgjøret. Tilsvarende vil en bestemmelse om å varsle om feil kunne være praktisk på merverdiavgiftsområdet. En slik bestemmelse vil medføre at plikten til å varsle om feil som den avgiftspliktige oppdager – for eksempel ved levering av endringsoppgave – framgår uttrykkelig av merverdiavgiftsloven. Utvalget foreslår derfor at en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt overfor innenlandske avgiftsmyndigheter lik den i ligningsloven § 4-1 tas inn i merverdiavgiftsloven § 29 nytt første ledd. Denne bestemmelsen vil ikke få betydning for melding som skal gis til skattekontoret i medhold av merverdiavgiftsloven § 27. Utvalget mener at det også her kan være behov for en bestemmelse som fastsetter at den avgiftspliktige har et selvstendig ansvar for å opplyse om forhold av betydningen for registrering og opphør av virksomhet. I merverdiavgiftsloven § 27 første ledd nytt siste punktum foreslås det derfor inntatt en bestemmelse om at merverdiavgiftsloven § 29 første ledd gjelder tilsvarende ved registrering.

Merverdiavgift som oppstår ved innførsel av varer oppkreves av tollmyndighetene etter reglene i tollovgivningen, og skal betales av den som etter tolloven kapittel 2 er tollskyldner, jf. merverdiavgiftsloven § 64. Forslag til en alminnelig opplysningsplikt i tolloven ny § 12-2 vil komme til anvendelse i slike tilfeller, og lovteknisk ivaretas dette ved en henvisning i merverdiavgiftsloven § 64 til tolloven ny § 12-2.

e) Tolloven

I tolloven kapittel 2 er det utformet regler for når plikt til å betale toll oppstår (tollskyld) og i kapittel 3 er det utformet bestemmelser om melde- og framleggelsesplikt for varer, hvoretter varen ukrevd skal meldes og framlegges for kontroll hos tollmyndighetene. I kapittel 4 er det utformet generelle bestemmelser om behandlingen av ufortollete varer.

Etter tolloven § 4-10 annet ledd skal deklaran-ten gi de opplysninger som tollmyndighetene finner nødvendig for at varen kan tollekspederes. Videre følger det av tollforskriften § 4-10-3 første ledd at tollmyndighetene både ved tollekspedisjonen og ved etterfølgende kontroll kan kreve opplysninger om forhold omhandlet i tolldeklarasjonen. Tilsvarende gjelder for andre opplysninger som tollmyndighetene finner nødvendige.

Av tollforskriften § 4-10-1 framgår det at den som underskriver tolldeklarasjonen skal påse at alle nødvendige opplysninger foreligger. Videre

framgår det av tollforskriften § 4-10-3 annet ledd, at vedkommende straks skal melde fra til tollmyndighetene dersom det oppdages feil i avgitte opplysninger.

Tollovgivningen er utformet slik at det stilles spesifikke krav til opplysningsplikten ved utfylling av de forskjellige poster i tolldeklarasjonen. Likevel synes det hensiktsmessig å ha en bestemmelse som kan anvendes der hvor de spesifikke krav formelt sett er oppfylt, men hvor vedkommende burde gitt tilleggsopplysninger som kan belyse for eksempel forhold som gjelder spørsmålet om tollskyld ved innførsel av en bestemt vare. Kapittel 4 i tolloven har samlet bestemmelser som omhandler behandlingen av varer som innføres til eller utføres fra tollområdet. Uttrykket «tollbehandling» omfatter både selve tolldeklarasjonen, tollekspedisjonen og oppbevaring av varer på tollager, og begrepet favner således meget vidt.

I likhet med det som er anført i forhold til ligningsloven § 4-1, finner utvalget derfor at det bør utformes en generell bestemmelse i tolloven om egen ukrevd opplysningsplikt. Selv om det vesentligste behov for denne bestemmelsen vil være knyttet til det å få opplysninger som tollskylden, mener utvalget at det er hensiktsmessig å la bestemmelsen i prinsippet gjelde hele tolloven. I utvalgets forslag til andre setning i paragrafen er spørsmålet om tollskyld spesielt framhevet, og i siste punktum er feil ved tollbehandlingen (jf. kapittel 4 i loven) spesielt nevnt. Bestemmelsens anvendelsesområde vil derfor i praksis dekke de fleste praktiske behov.

Bestemmelsen foreslås plassert i tolloven kapittel 12. Siden tolloven § 12-2 er foreslått overført til tolloven kapittel 13 i forbindelse med utvalgets forslag under kapittel 8, punkt 8.3.3.5 c foreslår utvalget at bestemmelsen inntas i en ny § 12-2. Som følge av dette er også merverdiavgiftsloven § 64 endret, jf. lovutkast i kapittel 12.

f) Særavgiftsregelverket

Særavgiftsforskriften får anvendelse på avgifter som oppkreves etter særavgiftsloven, jf. særavgiftsforskriften § 1. I særavgiftsforskriften sondres det mellom registrerte særavgiftspliktige virksomheter og ikke registrerte importører. For ikke registrerte importører oppstår avgiftsplikten på innførselstidspunktet og deklarerer på en tolldeklarasjon etter reglene i tollovgivningen så langt de passer og ikke annet er bestemt, jf. særavgiftsforskriften § 2-6. På samme måte som ved oppkrevingen av innførselsmerverdiavgift på varer, vil utvalgets forslag til ny § 12-2 i tolloven kunne

anvendes også ved oppkrevingen av særavgifter på dette området. For registrerte virksomheter deklarerer særavgiftene på terminvise oppgaver til tollmyndighetene, jf. kapittel 6 i særavgiftsforskriften. Som ved vurderingen av opplysningsplikten for merverdiavgift ved innenlands omsetning og uttak, vil det være hensiktsmessig at det også for særavgiftene på dette området utformes en tilsvarende bestemmelse om ukrevd opplysningsplikt i kapittel 6 i særavgiftsforskriften. Utvalget foreslår derfor at en slik bestemmelse inntas i særavgiftsforskriften § 6-2.

Oppkrevingen av engangsavgift, omregistreringsavgift, årsavgift og vektårsavgiften, er hjemlet i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven. Det tilhørende regelverk på dette området, er i det vesentligste utformet i underliggende forskrifter. Utvalget mener det også for disse fire særavgiftstypene kan være hensiktsmessig med en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt. Forslag til ny bestemmelse om opplysningsplikt foreslås inntatt i selve loven, selv om kontrollbestemmelsene i dag er utformet i det underliggende forskriftsregelverk. Utvalget foreslår at en slik bestemmelse inntas i motorkjøretøy- og båtavgiftsloven ny § 5.

Utvalget foreslår derimot ingen endring i dokumentavgiftsloven. Etter dokumentavgiftsloven § 7 første ledd beregnes dokumentavgiften av salgsverdien av fast eiendom ved overføring av hjemmel som eier til fast eiendom. Det følger videre av dokumentavgiftsloven § 2 bokstav d at departementet kan «gi forskrift om plikt for avgiftspliktige til ... å gi kontrollmyndighetene opplysninger som er nødvendig for avgiftsfastsettelsen». Hvis registerførereren finner at eiendomsverdien eller annet avgiftsgrunnlag ikke er tilfredsstillende opplyst, plikter den som har begjært dokumentet tinglyst etter anmodning å gi alle nødvendige opplysninger og å ansette verdien/avgiftsgrunnlaget etter beste skjønn. Verdien/avgiftsgrunnlaget skal påføres dokumentet, jf. dokumentavgiftsloven § 7 annet ledd og forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift § 2-2 fjerde ledd. Rekvirenten har således i dag en opplysningsplikt ved tinglysingen ved at salgsverdien skal påføres dokumentet som skal tinglyses. I kravet om at tilfredsstillende opplysninger skal gis ved tinglysingen kan det hevdes at det allerede foreligger et krav om å opptre aktsomt og lojalt.

Systemet for dokumentavgiften som baserer seg på selvdeklarerer, og der ytterligere opplysninger kan innhentes etter behov, bidrar til at avgiften er enkel å praktisere både for avgiftsmyndighetene og de avgiftspliktige. Det ligger også i dette avgiftssystemet at det kun er i de åpenbare tilfel-

lene at registerfører er ment å skulle reagere og selv fastsette salgsverdien. En endring der det allerede ved tinglysingen skal gis tilleggsinformasjon og vedlegges nærmere dokumentasjon i form av avtaler, takst eller andre tilleggsopplysninger, vil kunne bidra til økt administrasjon og omkostninger, uten at det nødvendigvis vil ivareta et eventuelt behov for styrket kontroll. Dette gjelder særlig i normaltillfellene hvor omsetningen skjer gjennom en profesjonell mellommann. Her er utgangspunktet at den oppgitte verdien er riktig. I andre tilfeller, eksempelvis hvor eiendom omsettes mellom nærstående, eller det i overdragelsen ligger et gavement, eller det er spesielle forhold ved eiendommen, vil et krav om tilleggsopplysninger kunne ivareta et kontrollbehov. Systemets utgangspunkt om at verdien også i disse tilfellene skal fastsettes tilfredsstillende av rekvirenten allerede ved tinglysingen, og muligheten for i ettertid å etterspørre tilleggsopplysninger, antas imidlertid å ivareta kontrollbehovet i tilstrekkelig grad. Det anses derfor tvilsomt om det er behov for en ny bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt for dokumentavgiften, tilsvarende bestemmelsen i ligningsloven, utover det som allerede følger av gjeldende bestemmelser.

7.3.2 Nytt kapittel 5 i ligningsloven om ukrevd opplysningsplikt for tredjepart

Ligningsmyndighetene mottar en betydelig mengde tredjepartsopplysninger ukrevd. Bestemmelser om dette er inntatt i ligningsloven kapittel 6. Disse masseopplysningene har i stor grad endret funksjon fra å være kontrollopgaver til å være grunnlag for maskinell forhåndsutfylling av selvangivelsen mv. Sett i lys av den viktige funksjonen de ukrevde opplysningene fra tredjeparter har for ligningsmyndighetenes arbeid, bør det komme klart frem av ligningsloven hvem som er pliktige til å gi disse opplysningene og hvilke opplysninger det gjelder. Utvalget vil som et ledd i dette arbeidet foreslå å flytte alle bestemmelser om tredjeparters plikt til ukrevd å gi opplysninger til et nytt kapittel 5 i ligningsloven. Hvilke bestemmelser som pålegger tredjepart plikt til ukrevd å gi opplysninger er nærmere omtalt under punkt 7.2.2.1. Forslaget innebærer i all hovedsak en videreføring av gjeldende rett. Bestemmelser i ligningsloven kapittel 6 som fastsetter at opplysninger skal gis etter krav foreslås erstattes av enkelte nye og mer generelle bestemmelser i ligningsloven nytt kapittel 6, se punkt 8.3.3.2.

Ligningsloven § 6-1 om alminnelige bestemmelser videreføres i ny § 5-1. I ny § 5-2 videre-

føres § 6-2 om lønnsoppgave mv., med unntak av nr. 1 bokstav f. Denne bestemmelsen om innberetning av utbetalinger til selvstendig næringsdrivende på en egen oppgave hører ikke naturlig hjemme i en paragraf om lønnsoppgave og oppgaveplikten foreslås derfor flyttet til ligningsloven ny § 5-3. Endringen er nærmere omtalt under punkt 7.3.3.

Plikten til ukrevd å gi opplysninger om fordringer og gjeld mv. i ligningsloven § 6-4 nr. 2, 5 og 6 videreføres i ny § 5-4, mens ligningsloven § 6-5 videreføres i ny § 5-5. I ny § 5-6 om kjøp, salg, leie mv. samles en del bestemmelser, herunder § 6-3 nr. 5, 6, 7 og 9 og §§ 6-7, 6-8 og 6-9. I ny § 5-7 om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere og ny § 5-8 om rapportering av sjøfolk videreføres henholdsvis § 6-10 og § 6-10B. I ny § 5-9 om aksjonærer mv. videreføres § 6-11 nr. 1, 2, 4 og 5, mens § 6-12 videreføres i ny § 5-10 om arv mv. I ny § 5-11 om forskrifter, skjemaer mv. slås § 6-6, § 6-13 nr. 4 og § 6-16 sammen til en bestemmelse. Departementets adgang til å i forskrift bestemme at oppgaver skal leveres i maskinlesbar form gjøres generell. Hvem oppgaveplikten påligger etter § 6-14 videreføres i ny § 5-12 og i ny § 5-13 videreføres § 6-17 om ligningsoppgaver og bruk av fødselsnummer. Utover dette er det kun mindre endringer, se forslag til ligningsloven nytt kapittel 5 under kapittel 12. Det vises også til forslag til endring av ligningsloven § 4-13 hvor gjeldende ligningsloven § 5-2 foreslås innarbeidet.

Utvalget viser til at forslaget om å samle bestemmelsene om ukrevd opplysningsplikt for tredjepart i ligningsloven nytt kapittel 5 og nye hjemler om opplysninger fra tredjepart etter krav i ligningsloven kapittel 6, jf. utredningens kapittel 8, vil kreve en gjennomgang av det forskriftsregelverket som er knyttet til bestemmelsene i gjeldende ligningslov kapittel 6. Flere av disse forskriftene inneholder dels bestemmelser om ukrevd opplysningsplikt og dels bestemmelser om opplysningsplikt etter krav. Forslaget forutsetter derfor at de lovendringene som foreslås i ligningsloven nytt kapittel 5 og 6 følges opp med en gjennomgang av forskriftsregelverket.

7.3.3 Oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende

7.3.3.1 Innledning

Ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f er en videreføring av § 65 i landskatteloven og § 57 i byskatteloven, begge fra 8. august 1911. Bestemmelsene er

endret flere ganger, men oppgaveplikt for vederlag for teknisk, juridisk, regnskapsmessig eller annen bistand, kom inn i lovene ved lovendring 8. desember 1950 nr. 1. Siden er det presisert i lovteksten at også vederlag for tjenester av håndverksmessig art omfattes av oppgaveplikten.

Bakgrunnen for denne utvidelsen av lønnsoppgaveplikten var skattesviktproblemet og behovet for kontrolloppgaver fra tredjepart. Plikten til å innberette lønn var før dette betinget av at mottakeren var i arbeidsgiverens tjeneste. Det var altså et vilkår at arbeidsforholdet hadde en viss fasthet eller varighet, og oppgaveplikten gjaldt ikke når arbeidsforholdet hadde en mer tilfeldig karakter, når mottakeren bare ytet assistanse eller bistand uten å være ansatt, eller når vedkommende var engasjert for en enkelt anledning eller til utførelsen av et bestemt arbeid eller en enkeltjobb (jf. Innstilling I fra skattelovutvalget 1947 side 56). Det var imidlertid vanlig at snekkere, malere, rørleggere, blikkenslagere, smeder, mekanikere, elektrikere, skreddere osv., påtok seg reparasjons- og oppussingsarbeid for egen regning i fritiden. Man så derfor behov for å utvide plikten til å sende inn lønnsoppgaver, for å fange opp vederlag for denne type arbeid.

Ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f oppstiller en generell oppgaveplikt for «vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art». Under punkt 7.2.2.1 er det redegjort for enkelte begrensninger i oppgaveplikten. Det vises der blant annet til at bestemmelsen skal praktiseres som om vederlag til aksjeselskaper og andre lignende selskapsformer ikke er omfattet av innberetningsplikten. Videre foreligger det ikke plikt til å levere oppgave når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra «fast forretningssted» i Norge, jf. forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten § 7.

De opplysningene som skal framgå av lønns- og trekkoppgaven ved innberetning etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f er navn og adresse på leverandør, organisasjonsnummer eller fødselsnummer og sum utbetaling (eksklusiv mva).

7.3.3.2 Etterlevelse av dagens regelverk

I perioden 2005 til 2007 innberettet mellom 10 418 og 13 376 virksomheter årlig opplysninger i kode 401 (som skal benyttes for utbetalinger som omfattes av ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f).¹ Det var pr. 31. desember 2007 registrert 203 740 aksjesel-

¹ Tall fra Skattedirektoratet.

skaper, 127 184 enkeltpersonforetak,² 10 973 norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) og 40 104 ansvarlige selskaper i Foretaksregisteret.³ Alle disse, samt skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner, offentlige myndigheter og boligselskap, vil ha oppgaveplikt etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f når de yter vederlag for tjenester til næringsdrivende (ikke til aksjeselskaper og andre lignende selskapsformer) som ikke har fast forretningssted. Selv om det er uvisst hvor mange som i løpet av et år yter vederlag for tjenester til næringsdrivende uten fast forretningssted, kan tallene tyde på for at det er en betydelig differanse mellom antallet virksomheter som har oppgaveplikt etter denne bestemmelsen og antallet virksomheter som faktisk innberetter opplysninger.

Utvalget er også kjent med at skatteetaten har avdekket oppgavesvikt i sine kontroller.

7.3.3.3 Vurdering av dagens oppgaveplikt

Formålet med oppgaveplikten for utbetalinger til næringsdrivende er å få inn kontrollopplysninger fra tredjepart for å vurdere om inntektene er unndratt fra beskatning, og oppgaveplikten er således et viktig virkemiddel i kampen mot skatteunndragelser. Innberetninger etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f er et effektivt utvalgskriterium for bokattersyn, og en god kilde for eventuell videre kontroll. Kontrollopplysningene brukes også i mange andre sammenhenger, blant annet som grunnlag for å fastsette skatte- og avgiftsgrunnlaget ved skjønn i tilfeller der den næringsdrivende ikke leverer selvangivelse, avdekke virksomheter som driver svart ved å sammenligne innberetningene mot merverdiavgiftsmanntallet mv. Skatteetaten har videre mulighet til å sammenstille informasjon fra en rekke registre, og innberetninger etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f er her nyttig informasjon. Det må videre antas at oppgaveplikten har en preventiv effekt ved at mange vil vegre seg mot ikke å oppgi omsetning når de vet at vederlaget blir innberettet til skattemyndighetene. Den preventive effekten er imidlertid knyttet opp mot at regelverket etterlevs.

Etter gjeldende rett beror oppgaveplikten på om oppdragstakeren har fast forretningssted eller

ikke. Regelen er slik fordi det var antatt at svart arbeid kunne være et større problem blant næringsdrivende uten fast forretningssted enn blant dem med fast forretningssted. Utvalget er ikke kjent med undersøkelser som kan dokumentere dette. Skatteetatens erfaringer viser at det er behov for kontroll også med næringsdrivende som driver virksomhet med utgangspunkt i et fast forretningssted.

For oppdragsgiver kan det være vanskelig og ressurskrevende å undersøke om oppdragstakeren har et fast forretningssted. Dette kan føre til at mange oppdragsgivere innberetter vederlaget selv om oppdragstaker har fast forretningssted. Det vil også være tilfeller hvor det ikke blir innberettet opplysninger fordi man feilaktig antar at oppdragstakeren har fast forretningssted. «Fast forretningssted» viser seg derfor å være et lite egnet kriterium for å avgrense oppgaveplikten.

For å øke antall innberetninger bør oppgaveplikten utvides og knyttes opp mot kriterier som er lettere å etterleve. En enklere og utvidet oppgaveplikt vil gi mer grunnlagsdata som til dels vil gjøre kontroll enklere, og de frigjorte ressursene kan benyttes til å avdekke andre former for skatteunndragelse.

Utvalget mener på denne bakgrunn at dagens ordning med unntak fra oppgaveplikt dersom oppdragsgiver driver virksomhet fra et fast forretningssted ikke bør videreføres.

7.3.3.4 Nærmere om utvalgets vurderinger av hvordan oppgaveplikten bør utformes

Det kan tenkes flere alternativer for utforming av oppgaveplikten etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f. Man kan tenke seg en unntaksfri oppgaveplikt som omfatter utbetalinger til alle næringsdrivende. Dersom man presiserer at bestemmelsen omfatter utbetalinger til aksjeselskaper og andre lignende selskapsformer og fjerner unntaket for oppdragstakere som har fast forretningssted, vil det gjelde en generell oppgaveplikt for alle utbetalinger til næringsdrivende. Utvalget antar imidlertid at en slik oppgaveplikt vil favne for vidt og medføre store kostnader for de oppgavepliktige sammenlignet med fordelene for ligningsmyndighetene. Utvalget legger derfor til grunn at det ikke bør innføres en generell oppgaveplikt for utbetalinger til alle næringsdrivende.

Utvalget har delt seg i et flertall og et mindretall ved den nærmere vurderingen av hvordan oppgaveplikten bør utformes.

Flertallet, alle unntatt utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen, mener det er stort behov for

² Det er bare enkeltpersonforetak som driver handel med dertil innkjøpte varer eller som sysselsetter mer enn fem fast ansatte i hovedstilling som er registreringspliktig i Foretaksregisteret, jf. foretaksregisterloven § 2-1. I 2007 ble det i Enhetsregisteret registrert 25 204 nye enkeltpersonforetak som ikke hadde plikt til å være registrert i Foretaksregisteret.

³ Pressemelding 7. januar 2008 fra Brønnøysundregistrene.

større fokus på innberetning av utbetalinger til næringsdrivende etter ligningsloven § 6-2 nr.1 bokstav f både i næringslivet og internt i skatteetaten. Det antas å være et stort potensial for økt innberetning og økte muligheter for å avdekke inntekter som unndras fra beskatning. Verdien av innberetning ligger i at det foreligger en uoppfordret plikt til å gi skattemyndighetene oppgave over utbetalinger til næringsdrivende. Skatteetaten har dermed en tredjepartsopplysning som kan vurderes opp mot skattyters påstand i selvangivelse og omsetningsoppgaver. De innberettede opplysningene gir gode muligheter for utplukk av kontrollobjekter allerede i forbindelse med selvangivelsesbehandlingen. I tillegg vil selve ordningen med innberetning av utbetalinger til næringsdrivende virke preventivt.

Flertallet har lagt vekt på at kontrollerfaring viser at det hovedsaklig er «små» næringsdrivende som går igjen når det avdekkes svart arbeid. Dette omfatter små personlige næringsdrivende og små aksjeselskaper. Flertallet antar at med den erfaring som foreligger med unndragelsesmetoder og markedet i blant annet byggebransjen, kan innberetning etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f være et effektivt tiltak mot skatteunndragelser blant «små» næringsdrivende. Det er vist til at det først og fremst er små hel- og halvsvarte virksomheter som unndrar omsetning. Større virksomheter er gjerne organisert i aksjeselskap med ekstern revisor, og virksomheten er undergitt revisjon. I slike virksomheter skjer eventuelle unndragelser på andre måter, for eksempel ved å kostnadsføre og betale fiktive fakturaer kontant. Pengene går til svart avlønning av arbeidere og av eierne av selskapet.

Utvalgets flertall har på denne bakgrunn vurdert ulike løsninger for avgrensning av oppgaveplikten, herunder at den avgrenses til utbetalinger til ikke-revisjonspliktige virksomheter, knyttes opp til betalinger til oppdragstakere som driver virksomhet gjennom spesielle organisasjonsformer, spesielle bransjer eller tjenesteformer eller at oppgaveplikten skal gjelde vederlag som overstiger en viss beløpsgrense. I det følgende er det kun forslagene om å knytte oppgaveplikten opp mot organisasjonsform og ikke-revisjonspliktige virksomheter som omtales, da utvalget anser disse alternativene for å være de mest praktikable.

Utvalgets flertall mener at en begrensning av oppgaveplikten knyttet opp til oppdragstakers organisasjonsform vil gjøre bestemmelsen enkel å etterleve. Normalt vil opplysninger om organisasjonsformen framgå av fakturaen som utstedes til oppdragsgiver. Ved tvil om det foreligger oppgaveplikt kan oppdragsgiver få informasjon om organi-

sasjonsformen via Brønnøysundregistrenes nettsider. Det antas at oppdragsgivere allerede i dag normalt vil foreta kontroll av oppdragstaker i form av kredittsjekk, kontroll av nøkkelopplysninger mv.

Det er først og fremst utbetalinger til enkeltpersonforetak og norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) med begrenset deltakeransvar det er ønskelig at skatteetaten mottar kontrollopplysninger om.

Enkeltpersonforetak er klart den største gruppen selvstendig næringsdrivende og de aller fleste enkeltpersonforetak er «små» næringsdrivende. Utvalgets flertall anser derfor i utgangspunktet en oppgaveplikt begrenset til betalinger til slike virksomheter som et målrettet kontrollvirkemiddel for skattemyndighetene.

Behovet for opplysninger om norskregistrerte utenlandske foretak (NUF) skyldes blant annet et stadig økende antall slike virksomheter i Norge. Norskregistrerte utenlandske foretak kan være foretak med eller uten begrenset ansvar for eierne eller deltakerne. De fleste NUF er imidlertid foretak med begrenset ansvar. Dersom det innføres oppgaveplikt for utbetalinger til NUF med begrenset deltakeransvar, men ikke for utbetalinger til norske aksjeselskaper, vil dette føre til ulik behandling av norske og utenlandske selskaper, herunder selskaper som er hjemmehørende i et annet EØS-land. Det kan reises spørsmål om dette er i overensstemmelse med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen. Det er derfor ønskelig med en annen avgrensning av oppgaveplikten, og utvalgets flertall foreslår at oppgaveplikten begrenses til utbetalinger til virksomheter som ikke er revisjonspliktige.

En årsak til at det forekommer relativt sett mye skatteunndragelser hos «små» næringsdrivende og NUF kan være at mange av disse er unntatt fra revisjonsplikten og derfor ikke er underlagt den samme kontroll av regnskapene som revisjonspliktige virksomheter. Formålet med revisjon er å undersøke om årsregnskapet i det alt vesentlige er i overensstemmelse med lov og god regnskapskikk. Etter revisjonsstandarder skal revisor påse at behandlingen av skatter og avgifter er ordnet på en betryggende måte og gjenstand for betryggende kontroll. Revisor skal innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å trekke sine konklusjoner. Revisjonspliktige virksomheter underlegges dermed en kontroll av regnskapene som ikke-revisjonspliktige aktører ikke gjennomgår.

Utvalgets flertall antar at dersom oppgaveplikten etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f knyttes til virksomheter som ikke er revisjonspliktige, vil

den være et målrettet virkemiddel i arbeidet med å avdekke skatteunndragelser blant små virksomheter.

Reglene om hvilke virksomheter som er revisjonspliktige følger av revisorloven. Regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 første ledd har revisjonsplikt, jf. revisorloven § 2-1. Revisjonsplikten gjelder ikke dersom driftsinntektene er mindre enn 5 millioner kroner. Dette unntaket gjelder likevel ikke

1. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper,
2. regnskapspliktige som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 4 der antallet deltakere overstiger fem,
3. kommandittselskap hvor komplementaren er en juridisk person hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser,
4. ansvarlige selskaper hvor samtlige deltakere er juridiske personer hvor ikke noen av deltakerne har personlig ansvar for forpliktelsene, udelt eller for deler som til sammen utgjør den juridiske personens samlede forpliktelser, eller
5. stiftelser.

Ved innføring av oppgaveplikt for betalinger til ikke-revisjonspliktige oppdragstakere, vil blant annet utbetalinger til følgende virksomheter omfattes av oppgaveplikten:

1. årsregnskapspliktige med samlede driftsinntekter mindre enn 5 millioner kroner
2. enkeltpersonforetak med eiendeler til en verdi mindre enn 20 millioner kroner og et gjennomsnittlig antall ansatte lavere enn 20 årsverk
3. norskregistrert utenlandsk foretak (NUF) med samlede driftsinntekter mindre enn fem millioner kroner

I NOU 2008:12 *Revisjonsplikt for små foretak* foreslås det å likestille NUF med aksjeselskaper i relasjon til revisjonsplikt. Dette betyr at NUF vil være revisjonspliktige uavhengig av størrelse på driftsinntektene. Dersom dette forslaget gjennomføres, vil det bety at en del NUF faller utenom oppgaveplikten for utbetalinger til ikke-revisjonspliktige virksomheter. Samlet sett anser utvalget likevel at det er vil være mest hensiktsmessig om oppgaveplikten for oppdragsgiver beror på om oppdragstaker er revisjonspliktig eller ikke.

For at en bestemmelse om unntak fra oppgaveplikt for betalinger til ikke-revisjonspliktige oppdragstakere skal være praktikabel, må de oppgavepliktige på en enkel måte kunne fastslå om betalingsmottakeren er revisjonspliktig. Brønnøy-

sundregistrene har i dag opplysninger om en virksomhet har oppnevnt revisor, og oppdragsgiver kan skaffe til veie denne informasjonen gjennom elektroniske oppslag på internett. Flertallet legger til grunn at unntaksbestemmelsen bør utformes slik at det ikke er oppgaveplikt dersom oppdragstaker står oppført med revisor i Brønnøysundregistrene. Den faktiske registreringen i Brønnøysundregistrene vil da være det avgjørende for om det foreligger oppgaveplikt eller ikke. I dag må det betales for kopi av registreringsmelding.⁴ Utvalget foreslår at slike opplysninger må kunne gis vederlagsfritt.

Et mindretall i utvalget, Mulstad og Nilsen, er enig i at dagens oppgaveplikt har et avgrensningskriterium som er vanskelig å praktisere. Det medfører i seg selv betydelig ressursbruk fra de oppgavepliktiges side. Det er derfor et behov for å gjøre endringer. Mindretallet deler imidlertid ikke flertallets vurdering av treffsikkerheten ved en endret eller utvidet oppgaveplikt alle forhold tatt i betraktning. En endret oppgaveplikt vil fortsatt medføre administrative byrder for de oppgavepliktige. Den må også ses i sammenheng med en rekke andre oppgaveplikter som er pålagt de næringsdrivende etter gjeldende rett, både om egne og andres forhold.

Mindretallet vil videre påpeke at oppgaveplikten er lite treffsikker i de tilfeller hvor begge parter deltar i unndragelsen. Dette vil dermed være en ressurskrevende oppgaveplikt for de lovlydige næringsdrivende og i de tilfeller hvor den ene parten er interessert i å unndra omsetning.

Dersom formålet med oppgaveplikten kan ivaretas ved andre og mindre byrdefulle tiltak, må det være å foretrekke. Mindretallet viser blant annet til kapittel 10.3.2 om tvungen betalig via bank mellom næringsdrivende. Antagelsen om at mange vil vegre seg for å unnlate å oppgi omsetning fordi de vet at det vil bli innberettet, må ha samme gyldighet når man må betale via en bank som har opplysningsplikt både ukrevd og etter krav. Hensynene til bedre kontrollgrunnlag ved at alle vederlag etter visse kriterier innberettes, må vike for den byrden dette vil medføre for de oppgavepliktige. Når alle de tekniske og systemmessige forutsetninger i framtiden er på plass, vil dette være grunnlagsdata som kan innberettes/innhentes vedrørende alle næringsdrivende uten særlig administrative byrder. Inntil dette er på plass, bør oppgaveplikten ikke utvides. Kontrollmyndighetene vil likevel ha mange former for kontrollgrunnlag, blant annet bankopplysninger og reskontroopplysninger om

⁴ <http://www.brreg.no/gebyrer/>

ikke navngitt leverandører hos kundene dersom de ber om det, jf. forslag til nye kontrollhemler i kapittel 8.3.3.

Mindretallet vil subsidiært støtte et forslag om at oppdragstakers organisasjonsform bør være avgjørende for om det foreligger oppgaveplikt eller ikke.

7.3.3.5 Innberetningsform og innberetningsfrist

Bakgrunnen for at utbetalinger til næringsdrivende skal innberettes på lønns- og trekkoppgaven er historisk betinget. Det har vist seg at det er tungvint og tidkrevende å bruke lønns- og trekkoppgaven til dette formålet. Det vil derfor innebære en forenkling for næringslivet hvis det utformes en egen oppgave for denne type innberetning.

Fristen for å levere oppgave etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f er 20. januar i året etter inntektsåret ved levering av manuelle oppgaver og 31. januar ved levering av maskinelle oppgaver eller ved levering via Altinn. Fra flere hold er det argumentert med at fristen er vanskelig å overholde. Det har derfor blitt foreslått at innberetningsfristen bør samordnes med selvangivelsesfristen for næringsdrivende. Et annet alternativ er at fristen settes etter 10. februar, som er fristen for levering av omsetningsoppgaven for merverdiavgift, 6. termin.

Utvalget ser at det er et behov for å endre dagens innberetningsform og innberetningsfrist for å gjøre det enklere å oppfylle oppgaveplikten. Det foreslås derfor at innberetningen skal foretas på et eget skjema og at fristen for innberetning utsettes. Hensynet til blant annet en mest mulig komplett forhåndutfylt selvangivelse taler i mot at innberetningsfristen forskyves. Utvalget mener imidlertid at en senere frist kan være aktuell for at innberetningsreglene blir mest mulig praktikable. Utvalget foreslår derfor at innberetningsfristen bør være den samme som fristen for å levere selvangivelse. Det antas at fristforskyvningen vil føre til at antallet innberetninger blir høyere enn i dag. Utvalget antar derfor at dette vil være den beste løsningen totalt sett både for de oppgavepliktige og skatteetaten.

7.3.3.6 Hvilke opplysninger skal oppgaveplikten omfatte

Lønnsoppgaveplikten etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f gjelder vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art. Det følger videre av § 6-2 nr. 2 at det i

oppgaven også skal tas med vederlag for varer og andre ytelser som er levert i forbindelse med de nevnte tjenestene. Når varekjøpet er det sentrale kreves imidlertid ikke vederlag for en mindre arbeidsprestasjon lønnsinnberettet. Som mindre arbeidsprestasjon kan nevnes transport av varen, enkel montering eller ubetydelig bearbeiding av varen, jf. SKD-melding 17. desember 1984 (Sk. Nr. 27/1984). Rene vareleveranser skal heller ikke lønnsinnberettes. Beløpet som skal innberettes etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f er summen av oppgavepliktige utbetalinger og eventuelle naturalytelser til næringsdrivende, eksklusiv merverdiavgift.

Etter dagens ordning må oppgavegiver vurdere om en leveranse inneholder en tjeneste eller en vare. Dette gjør det tungvint og tidkrevende å oppfylle oppgaveplikten. Utvalget foreslår derfor at oppgaveplikten utvides til å omfatte både tjeneste- og vareelementet av vederlaget, uavhengig av tjenestens og varens verdi. Utvalget antar at dette vil være en forenkling for næringslivet fordi beløpet som skal innberettes kan hentes direkte fra reskontroen. Oppgavegiver slipper da å vurdere den enkelte faktura før opplysningene innberettes. Utvalget antar videre at en slik justering av oppgaveplikten ikke vil medføre vesentlige kostnader for skatteetaten eller påvirke muligheten til å benytte de innberettede opplysningene under skattekontrollen.

Man kunne tenke seg at oppgaveplikten ble utvidet til også å omfatte rene vareleveranser. De næringsdrivende slapp da å vurdere om det er ytet en tjeneste som medfører at utbetalingen skal innberettes. På den annen side ville dette føre til at oppgaveplikten ble svært omfattende. Utvalget foreslår derfor at rene vareleveranser fortsatt skal falle utenfor oppgaveplikten etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f.

Etter hva utvalget erfarer så er det enkelte oppgavegivere som ved dagens ordning legger til grunn for fallsdato og faktisk utbetalt beløp ved innberetning, mens andre innberetter på grunnlag av fakturadato og fakturert beløp. Korrekt innberetning etter gjeldende regelverk skal knyttes til faktura, det vil si fakturadato og fakturert beløp eksklusiv merverdiavgift. Utvalget mener det vil være enklere for den næringsdrivende om kravet om innberetning knyttes til faktura inklusiv merverdiavgift. For at det ikke skal være tvil om hva som skal legges til grunn ved innberetningen bør det presiseres i forskrift at med vederlag menes fakturert beløp inklusiv merverdiavgift.

7.3.3.7 Oppsummering

På bakgrunn av vurderingene over foreslår utvalgets flertall at oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende avgrenses til å gjelde utbetalinger til virksomheter som ikke er revisjonspliktige. Flertallet foreslår videre at innberetningen skal foretas på et eget skjema og at fristen for innberetning forskyves til selvangivelsesfristen for næringsdrivende. Oppgaveplikten foreslås å omfatte både tjeneste- og vareelementet av vederlaget, uavhengig av tjenestens og varens verdi. Rene vareleveranser omfattes ikke.

Da innberetning av utbetalinger til selvstendig næringsdrivende ikke naturlig hører hjemme i ligningsloven § 6-2 om lønnsoppgave, foreslår utvalget at bestemmelsen flyttes til ligningsloven ny § 5-3. Det må utarbeides en utfyllende forskrift som presiserer omfanget og innholdet av oppgaveplikten. Forskriften kan gis med hjemmel i ligningsloven ny § 5-9. Forslaget medfører at ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f med tilhørende forskrifter oppheves.

I kapittel 12 følger forslag til en ny bestemmelse i ligningsloven.

Kapittel 8

Kontrollopplysninger

8.1 Innledning

Under kapittel 7 er det redegjort for de opplysninger som de skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter plikter å gi ukrevd. I dette kapitlet behandles skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige og fra tredjepart.

En forutsetning for at det oppstår en plikt for den skatte- og avgiftspliktige eller en tredjepart til å gi kontrollopplysninger er at kontrollmyndigheten framsetter krav om opplysninger. Framsettelse av slikt krav kan skje ved skriftlige henvendelser eller ved kontrollundersøkelse (stedlig kontroll). Myndigheten til å foreta slik kontroll ligger til ulike kontrollmyndigheter, herunder ligningsmyndighetene, skatteoppkreveren (og den som har fullmakt fra denne), avgiftsmyndighetene og tollmyndighetene.

Mange av kontrollhjemlene har ulik utforming og til dels ulik rekkevidde. Forarbeidene omtaler i liten grad hvorfor bestemmelsene er utformet ulikt, eller hvor langt ulikhetene rekker. Ulikheter i utformingen må således først og fremst tilskrives det forhold at de enkelte lovene er blitt til på forskjellig tid, har ulik oppbygging og ulik terminologi. Regelverket er ikke er sett i sammenheng ved utformingen.

Ulikheter mellom bestemmelsene bør etter utvalgets mening unngås dersom det ikke foreligger særlige forhold som tilsier ulik utforming. Ved en samordning av bestemmelsene bør det samtidig vurderes om ordlyden kan moderniseres. En modernisering av bestemmelsene bør ha som formål at ordlyden i større grad tilpasses dagens samfunn og den teknologiske utviklingen.

Betydelige beløp kan unndras fra beskatning eller avgiftsberegning ved at skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter unnlater å gi riktige eller fullstendige opplysninger til kontrollmyndighetene. Det er av stor samfunnsmessig betydning at kontrollmyndighetene kan avdekke brudd på opplysningsplikten. Rekkevidden av de gjeldende kontrollbestemmelser bør derfor endres slik at kontrollmyndighetene blir bedre rustet til å imøtekomme de særlige utfordringer og utviklingstrekk

som kontrolletatene står overfor i dag. Dette vil etter utvalgets syn være særlig aktuelt i forhold til de bestemmelser som pålegger tredjepart en plikt til å gi opplysninger om andre etter krav.

Utvalget mener at det også bør innføres mer enhetlige bestemmelser om varsling forut for kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) og om politiets bistandsplikt ved slike kontroller.

Nedenfor omtales bestemmelser om innhenting av kontrollopplysninger fra den skatte- og avgiftspliktige under punkt 8.2, mens tredjeparters opplysningsplikt omtales under punkt 8.3. Deretter omtales varslingsregler og bestemmelser om politiets bistandsplikt under henholdsvis punkt 8.4 og 8.5.

Bevissikring var et tema i NOU 2003:7 *Tilleggs-skatt m.m.* I utredningen ble det foreslått tatt inn en bestemmelse om bevissikring i ligningsloven kapittel 4. Under punkt 8.6 omtales Skatteunndragelsesutvalgets synspunkter omkring bestemmelser om bevissikring på skatte- og avgiftsområdet.

8.2 Plikt til å gi opplysninger om egne forhold etter krav

8.2.1 Gjeldende rett

8.2.1.1 Ligningsloven §§ 4-8, 4-10 og 4-12 nr. 2

Fastsettelsen av skattegrunnlaget bygger på opplysninger som den skattepliktige gir ukrevd, jf. omtalen under punkt 7.2.1.1. Disse opplysningene kan suppleres av opplysninger som skal gis etter krav fra ligningsmyndighetene. Bestemmelser om at den skattepliktige skal gi opplysninger etter krav finnes i ligningsloven §§ 4-8, 4-10 og 4-12 nr. 2.

Etter ligningsloven § 4-8 kan ligningsmyndighetene oppfordre den som omfattes av selvangivelsesplikten i § 4-2 nr. 1 til å gi visse tilleggsopplysninger. Bestemmelsen gir ingen opplysningsplikt som har til følge at den som skal gi opplysningene pådrar seg straffansvar hvis han ikke etterkommer oppfordringen. Det er likevel slik at en unnlattelse kan ha negative konsekvenser, blant annet kan fradragsposter bli strøket. Det følger videre av ligningsloven § 8-2 nr. 2 at ligningsmyndighetene kan

sette skattyters oppgaver til side og foreta skjønns- ligning når han ikke innen den frist ligningsmyndighetene har satt, har gitt opplysninger de har bedt om etter ligningsloven § 4-8. Skattyter kan heller ikke kreve å få sin klage behandlet etter ligningsloven § 9-2 nr. 7 b.

Oppfordringen etter ligningsloven § 4-8 kan omfatte nærmere angitte forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av skattyters skatteplikt, skatteklasser og formues- og inntektsligning. Oppfordringen kan gå ut på å be skattyter legge fram legitimasjoner og utskrifter av regnskapskonti eller noteringer som vedkommende har om disse forhold.

Ligningsmyndighetene kan også oppfordre skattyter til å innhente og formidle opplysninger som skattyteren selv ikke har. Det er et vilkår at dette kan skje uten urimelig kostnad for skattyter. Unnlatelse av å etterkomme en slik oppfordring vil ha samme konsekvenser som unnlatelse av å gi opplysninger skattyteren selv sitter inne med.

Sivilombudsmannen har i brev 26. oktober 2007 uttalt at ligningsloven § 4-8 bare gir hjemmel til å oppfordre skattyter om å gi opplysninger om nærmere angitte forhold av betydning for vedkommendes skatteplikt etter at selvangivelsesfristene er utløpt.¹

Det er antatt at uttalelsen ikke stenger for at det drives målrettet veiledning overfor skattyter også før selvangivelsesfristen, herunder at skattyter informeres om hvilke beløp som vil bli foreslått i den forhåndsutfylte selvangivelsen. I slike tilfeller er det antatt at skattyter også kan oppfordres til å opplyse om et beløp, der dette er ukjent for skatte- myndigheten. Det må imidlertid gis tydelig informasjon om at det ikke foreligger noen plikt til å gi opplysningene på dette tidspunkt og at det ikke knytter seg sanksjoner til at skattyter unnlater å følge oppfordringen.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 a første til tredje punktum kan ligningsmyndighetene pålegge alle som er selvangivelsespliktig, jf. § 4-2 nr. 1

«å legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.»

Oppregningen i nr. 1 a av dokumenter er ikke uttømmende. Blant annet vil timebestillingsbøker

og lister, ordrebøker mv. i mange tilfeller kunne ha interesse for ligningskontrollen, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 82.

Det avgjørende etter denne bestemmelsen er om dokumentene har betydning for skattyters ligning og kontrollen av denne. Det kreves ikke at opplysningene i dokumentet vil få betydning for det konkrete resultatet av ligningen, men dokumentet må være egnet som kontrollmiddel for ligningen. Utgangspunktet for denne vurderingen er om den aktuelle type dokumenter generelt anses for å inneholde opplysninger som er av betydning for ligningen. Har ligningsmyndighetene påvist dette, må utgangspunktet også være at dokumentet må kunne kreves framlagt uten en nærmere vurdering av skattyters konkrete forhold. Det er uten betydning om det kan anses som mer eller mindre sannsynlig at en skattyter for eksempel har holdt omsetning utenfor regnskapene. Det er således ikke noe krav om at det foreligger mistanke om skatteunndragelse, jf. Rt. 2000 side 788.

Opplysningspliktens negative avgrensning, altså opplysninger man ikke plikter å legge fram, er i liten grad lovfestet, med unntak av regler om taushetsplikt. Spørsmål om grensene kommer først på spissen når opplysningene eventuelt skal framlegges etter krav. Det gjelder både egne opplysninger og opplysninger om andre, jf. kapittel 8.3.3.2.

Det er en viss uklarhet om den negative avgrensningen. Rene skatterettslige vurderinger som skattyter selv eller andre har gjort, omfattes ikke av opplysningsplikten. Det kan imidlertid være i skattyters egeninteresse å gi slik informasjon.

Spørsmål om opplysningspliktens rekkevidde kan oppstå der skattyters motiv for transaksjoner og mellomværende er relevant for saken, for eksempel i gjennomskjæringssaker, og opplysninger om dette kan framgå av skatterettslige vurderinger.

Et utgangspunkt for den negative avgrensningen er Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) artikkel 8. EMK er gjennom menneskerettsloven § 2 nr. 1 gjort til norsk rett, med forrang foran annen lovgivning, jf. § 3. Artikkel 8 og personvern behandles også under punkt 8.3 om tredjeparts opplysningsplikt om andres forhold. Bestemmelsen har imidlertid også relevans for rekkevidden av skattyters egen opplysningsplikt.

Av EMK artikkel 8 nr. 1 følger det at enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Videre følger det av EMK artikkel 8 nr. 2 at det ikke skal skje noe inn- grep av offentlig myndighet i utøvelsen av denne

¹ SOMB-2007-73.

rettighet unntatt når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til blant annet landets økonomiske velferd eller for å forebygge uorden eller kriminalitet.

Ved inngrep må loven være presis og tilgjengelig, og det må være forholdsmessighet mellom tyngden av inngrepet og dets formål.

I ligningsloven § 4-10 nr. 1 a er det i fjerde til syvende punktum bestemmelser om plikt for skattyter med eierinteresser i utenlandsk selskap mv. til under bestemte forutsetninger og etter krav fra ligningsmyndighetene å framskaffe dokumenter vedrørende sine utenlandske eierinteresser.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 b kan den som er selvangivelsespliktig, jf. § 4-2 nr. 1 pålegges å gi ligningsmyndighetene

«adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyns- og virksomhetens arkiver, taksering m.v. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer m.v. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene.»

I Harboe, Leikvang og Lystads kommentarutgave til ligningsloven (6. utg.) side 210 er det antatt at bestemmelsen ikke gir hjemmel for ligningsmyndighetene til å befare eller besiktige private hjem for å vurdere verdien av innbo eller løsøre, kunstgjenstander, innredning, med mindre det er en relativt direkte eller nær sammenheng mellom undersøkelsens gjenstand – boligen – og undersøkelsens formål.

Etter § 4-10 nr. 2 første punktum har bokføringspliktig skattyter under bokettersyn plikt til å legge fram regnskapsbøker og dokumenter som nevnt i nr. 1 a uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 83 er det som bakgrunn for bestemmelsen blant annet uttalt at det vil ha stor betydning i bekjempelsen av skatteunndragelse i de grupper det gjelder, at ligningsmyndighetene får samme adgang til opplysninger om skattyterens forhold i disse tilfellene som hos skattytere som ikke kan påberope seg noen taushetsplikt.

Etter § 4-10 nr. 2 annet punktum plikter skattyteren ikke å legge fram dokumenter som «utelukkende» inneholder opplysninger om «andre skattyteres retts- eller forretningsforhold». En følge av dette er at bestemmelsen ikke kan nyttes i forbindelse med undersøkelser overfor den som har krav på taushet. I Innst. O. nr. 54 (1979-80) side 348 er det uttalt at «klienters, eventuelt pasienters, per-

sonlige forhold og deres retts- og formuesforhold må fortsatt være underlagt taushetsplikt.» Dokumenter som både omfatter slike opplysninger og opplysninger om egne forhold, for eksempel opplysninger om salg og andre økonomiske forhold, faller derimot utenfor taushetsplikten, jf. innstillingen side 348 og i Harboe, Leikvang og Lystads kommentarutgave til ligningsloven (6. utgave) side 211.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 3 skal skattyteren eller en fullmektig for ham, når ligningsmyndighetene krever det, være til stede ved undersøkelse m.v. som nevnt i nr. 1 og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler m.v.

De plikter en skattyter har etter nr. 1 til 3 påhviler også styret og daglig leder i selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd, samt herværende representant for person bosatt i utlandet og for selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet, jf. ligningsloven § 4-10 nr. 4.

Etter ligningsloven § 4-12 nr. 2 skal selskap eller innretning som har plikt til å levere selvangivelse i medhold av § 4-2 nr. 1 eller selskapsoppgave i medhold av § 4-9 nr. 1, utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes inn innen 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst 10 år etter utgangen av inntektsåret.

8.2.1.2 Skattebetalingsloven § 5-13 og folketrygdloven § 24-5

Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgiver beregner, oppbevarer, innberetter og innbetaler skattetrekk og arbeidsgiveravgift i samsvar med gjeldende bestemmelser.

Bestemmelser om skatteoppkreverens plikt til å gjennomføre kontroll av arbeidsgiverne og arbeidsgivers opplysningsplikt i den forbindelse finnes for skattetrekkets del i skattebetalingsloven § 5-13 og forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-13-2. For arbeidsgiveravgiften finnes bestemmelsen om dette i folketrygdloven § 24-5.

Av folketrygdloven § 24-5 følger det at arbeidsgiveren etter krav plikter å legge fram arbeidsgive-

rens regnskap med bilag, kontrakter, korrespondanse eller andre dokumenter av betydning for kontrollen, og å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettelsen av avgiften og avgiftsgrunnlaget etter § 24-4 annet og tredje ledd i folketrygdloven.

Etter skattebetalingsloven § 5-13 og skattebetalingsforskriften § 5-13-2 kan skatteoppkreveren kreve at arbeidsgiveren legger fram skattekort, trekkpålegg og andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen, og at han gir de opplysninger og dokumenter som skatteoppkreveren anmoder om, og som er nødvendig for å kontrollere at arbeidsgiver gjennomfører skattetrekk, innretter sin bokføring og sender inn terminoppgaver, oppgjørslister, trukket skattetrekk i samsvar med gjeldende bestemmelser.

Det er i lovteksten presisert at opplysningsplikten foran også gjelder elektroniske programmer og programsystemer, og at dokumentbegrepet også omfatter elektronisk lagrede dokumenter.

Kontrollen, som tradisjonelt er betegnet som arbeidsgiverkontrollen, kan gjennomføres på skatteoppkreverens kontor eller hos arbeidsgiverne. Av hensyn til statens interesser i fellesinnkrevningen kan arbeidsgiverkontroll også foretas av skattekontoret eller Riksrevisjonen.

Når kontrollen gjennomføres hos arbeidsgiveren skal arbeidsgiveren eller den som har ansvaret for regnskapsføringen være til stede og legge fram de regnskaper, den dokumentasjon og de øvrige opplysninger som kontrolløren finner har betydning for gjennomføringen av kontrollen, jf. skattebetalingsforskriften § 5-13-2 fjerde ledd.

Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren eller skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontoret. Departementet kan i forskrift fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte, jf. skattebetalingsloven § 5-13 annet ledd og folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.

8.2.1.3 Arveavgiftsloven § 25 og §§ 28 til 30

Hvis avgiftsmyndighetene eller ligningsmyndighetene krever det, plikter partene i en økonomisk transaksjon å gi opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om det foreligger en avgiftspliktig gave, jf. arveavgiftsloven § 25 siste ledd. Siste ledd ble tilføyd for å gjøre det helt klart at partene på anmodning plikter å gi avgiftsmyndigheten alle opplysninger som er nødvendig for å avklare om

det foreligger et gaveelement, jf. Ot.prp. nr. 43 (1992-1993) punkt 1.2.10.

Avgiftsmyndighetene kan videre pålegge partene i en økonomisk transaksjon å gi alle opplysninger som kan ha betydning for om avgiftsplikt foreligger. Vilkårene er at det er skjellig grunn til å tro at avgiftspliktig overdragelse av midler har funnet sted, eller at det er nødvendig for kontroll med at riktig avgift svares, jf. arveavgiftsloven § 28 tredje ledd. Bestemmelsen tar sikte på transaksjoner hvor partene ikke erkjenner at den betinger avgift, og forutsetter at avgiftsmyndigheten må påvise hvorfor det er ønskelig med opplysninger.

Ikke bare opplysninger fra parter og andre er av betydning for opplysning av saken. Også gransking av fast eiendom, løsøre, dokumenter, regnskaper osv. kan være av betydning. Etter arveavgiftsloven § 29 følger det at plikten til å gi opplysning etter bestemmelsene i kapittel V også omfatter plikt til på forlangende å forevise fast eiendom, løsøre, dokumenter, registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre bevisligheter for avgiftsmyndigheten eller for sakkyndig som avgiftsmyndigheten måtte ha anmodet om å foreta gransking eller verdsettelse. Etter denne bestemmelsen plikter avgiftspliktige på anmodning fra avgiftsmyndigheten å forevise for eksempel fast eiendom, samt å gi takstmannen de opplysninger han ellers trenger for å kunne utføre takseringsoppgaget.

Etter arveavgiftsloven § 30 følger det at i den utstrekning avgiftsmyndigheten finner det nødvendig av hensyn til avgiftsplikten kan den for det offentliges regning, selv eller ved sakkyndig, foreta gransking, befarung og bokettersyn og ellers innhente uttalelser fra sakkyndige til veiledning ved verdsettelsen. Regelen om at det offentlige skal betale omkostningene ved sakkyndige uttalelser om verdien mv. gjelder bare skritt som er tatt av avgiftsmyndighetene for å kunne fastsette avgiftsgrunnlaget. Hvis slik undersøkelse er foretatt fordi noen tross forespørsel har forsømt sin opplysningsplikt, kan vedkommende pålegges å erstatte omkostningene. Adgangen til å pålegge erstatning av granskningsomkostninger, jf. bestemmelsens siste punktum, bør benyttes med forsiktighet, jf. Finansdepartementets rundskriv av 20. februar 1965. Har undersøkelsen vært nødvendig for skatteoppgjøret, må boet eller arvingene selv bære omkostningene.

8.2.1.4 Merverdiavgiftsloven § 46

Merverdiavgiftsloven § 46 gir avgiftsmyndighetene hjemmel til å innhente opplysninger, foreta

kontrollbesøk mv. hos næringsdrivende med omsetning innenfor merverdiavgiftsområdet.

Etter § 46 første ledd første punktum skal den som plikter å sende oppgave over omsetning mv. etter merverdiavgiftsloven og forskrifter hjemlet i denne, uten opphold legge fram, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen, når avgiftsmyndighetene forlanger det. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Opplysningsplikten etter bestemmelsen er omfattende, men det ligger en begrensning i lovteksten ved at de forlangte opplysninger må være «av betydning for avgiftskontrollen».

Av første ledd fjerde punktum følger det at det også skal gis fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen.

Etter annet ledd første punktum plikter den næringsdrivende og de personer som er i hans tjeneste eller bistår ham, å yte nødvendig veiledning og bistand til avgiftsmyndighetene og å gi adgang til kontor- og bedriftslokaler. Det følger videre av annet punktum at avgiftsmyndighetene ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos avgiftsmyndighetene.

Opplysningsplikten etter første ledd og bistands- og veiledningsplikten etter annet ledd gjelder tilsvarende for den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd.

Etter tredje ledd plikter også andre næringsdrivende enn de som er nevnt i første ledd, når avgiftsmyndigheten forlanger det, å gi de opplysninger om virksomheten som kreves. Det samme gjelder for gjenpart av årsregnskap og årsberetning dersom dette foreligger.

Merverdiavgiftsloven § 46 har til dels samme innhold som ligningsloven § 4-10 nr. 1 a, men i motsetning til etter ligningsloven, regulerer bestemmelsen etter sin ordlyd ikke avgiftsmyndighetenes adgang til å kreve en generell gjennomgang av den avgiftspliktiges arkiver. I ny merverdiavgiftslov er det foreslått inntatt en bestemmelse om dette, jf. lovutkastet § 16-21 annet ledd første punktum.²

Bestemmelsen er til forskjell fra ligningsloven tatt inn i tilknytning til veilednings- og bistandsplik-

ten. Bestemmelsen i lovutkastet § 16-21 annet ledd første punktum lyder:

«Næringsdrivende, virksomhetens ansatte eller andre tilknyttede personer skal yte nødvendig veiledning og bistand og gi avgiftsmyndighetene adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør og opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer, mv.»

8.2.1.5 Tolloven § 13-4 m.m.

Etter tolloven § 13-4 første ledd første punktum kan tollmyndighetene, for å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter tolloven, foreta eller la foreta undersøkelse av bedriftslokale som helt eller delvis disponeres av den opplysningspliktige. Ved gjennomgang av virksomhetens arkiver kan tollmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollmyndighetene, jf. første ledd annet punktum. Av forskrift 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften) § 13-4-1 første ledd framgår det at tollmyndighetene i det enkelte tilfelle bestemmer om det skal foretas kontroll av dokumenter og programvare, og i hvilken utstrekning og på hvilken måte dette eventuelt skal gjøres. I samme paragrafs annet ledd skal overskuddsinformasjon som tollmyndighetene kommer i besittelse av ved dokumentkontroll, slettes eller tilbakeleveres så snart som mulig. Kontroll av bedriftslokale som delvis disponeres av den opplysningspliktige vil typisk være aktuelt der den opplysningspliktige disponerer plass til å oppbevare dokumenter i et kontor som ellers benyttes av andre, jf. Ot.prp. nr. 108 (1992-1993).

I tolloven § 13-4 første ledd tredje punktum eksemplifiseres hvilke dokumenter som anses relevante ved kontrollen som tollmyndighetene har hjemmel til å gjennomføre, og som den opplysningspliktige kan pålegges å utlevere. Oppregningen omfatter «registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller», men også andre dokumenter av betydning for kontrollen. Oppregningen er derfor ikke uttømmende.

De forannevnte bestemmelser gir rett til opplysninger i forbindelse med «befaring» av bedriftslokaler. I tillegg kan tollmyndighetene etter tolloven § 13-1 foreta undersøkelse over alt utendørs i områder hvor lossing eller lasting foregår eller antas å ha foregått, samt over alt i lager eller andre

² Høringsbrev av 30. mars 2007. <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/hoeringer/hoeringsdok/2007/Horing-utkast-til-teknisk-revidert-mer/-4.html?id=461955>

bygninger på steder hvor lossing eller lasting foregår eller har foregått. Dette for å bringe på det rene om en vare er eller søkes unndratt tollmyndighetenes kontroll. Når det er gitt tillatelse til godkjente lagerholdere har tollmyndighetene til enhver tid uhindret adgang til ethvert område eller bygning som er godkjent som tollager, og andre steder hvor tollmyndighetene har gitt tillatelse til lagring av ufortollede varer, jf. tolloven § 13-5 første ledd første punktum. Tollmyndighetene kan foreta de undersøkelser som anses nødvendige, jf. tolloven § 13-5 første ledd annet punktum. Av tollforskriften § 13-5-1 framgår at tollmyndighetene kan kontrollere ethvert transportmiddel som kommer til eller forlater et tollager, eller varer som ankommer, tas ut eller oppbevares på et tollager. Tollmyndighetene kan også når som helst foreta kontroll av lagerregnskapet og lagerbeholdningen med hjemmel i denne bestemmelsen.

Tollmyndighetene kan også ta ut nødvendige prøver av varer til undersøkelse. Slike prøver kan tas uten vederlag, jf. tolloven 13-4 første ledd sjette og syvende punktum.

Etter tolloven § 13-4 tredje ledd gjelder reglene i første ledd tilsvarende overfor vedkommende importør, eksportør eller produsent, i forbindelse med kontroll av utferdigede fakturaer, opprinnelsesbevis eller andre særlige legitimasjonsdokumenter. Bestemmelsen gjelder kontroll av opprinnelsesbevis som norske eksportører utsteder i samsvar med frihandelsavtalene.

Etter tolloven § 13-4 fjerde ledd skal den opplysningspliktige på forlangende fra Riksrevisjonen uten opphold legge fram dokumenter og erklæringer som legitimerer data overført ved hjelp av elektronisk databehandling.

De øvrige kontrollbestemmelser i tolloven kapittel 13 retter seg mot kontroll av personer og vareførsel ved grensekontrollen.

Etter tolloven § 13-3 tredje ledd skal mottakeren av varen eller den som har omsorg for varen på dennes vegne, gis anledning til å være til stede ved undersøkelser som nevnt i første ledd (kontroll av transportmidler og vareførsel), med mindre dette vil føre til uforholdsmessige forsinkelser eller vansker for øvrig.

8.2.1.6 Særavgiftsregelverket

I medhold av særavgiftsloven § 1, dokumentavgiftsloven § 2 og kjøretøy- og båtavgiftsloven § 1 kan departementet i forskrifter fastsette nærmere bestemmelser om kontroll.

Etter forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften) § 5-9 første ledd

første punktum er hovedregelen at tollvesenet når som helst kan kontrollere om korrekt avgift er beregnet og betalt. Bestemmelsen vil også gjelde for andre enn registrerte avgiftspliktige, som for eksempel virksomheter som har oppnådd fritak fra avgiftsplikten. Dette kan for eksempel gjelde virksomheter som er fritatt fra avgifter på mineralolje (innenriks sjøtransport, fiskefartøyer etc.). Etter § 5-9 første ledd annet og tredje punktum og annet ledd kan tollvesenet i den forbindelse kontrollere bedriftslokaler mv., hele regnskapet med tilhørende dokumentasjon, herunder elektroniske dokumenter og programvare og foreta prøvetaking av varer og kontroll av regnskapsopplysninger. I tredje ledd er det gitt en bestemmelse om at undersøkelser av varer også kan foretas hos andre enn den avgiftspliktige, for eksempel produsenten av varen. Etter fjerde ledd har virksomhetens eier, styre, daglig leder, samt øvrige ansatte plikt til å yte veiledning og bistand i forbindelse med kontrollen. I særavgiftsforskriften §§ 5-10 til 5-14 er det gitt enkelte særlige bestemmelser om kontroll av avgift på sluttbehandling av avfall, ved avgiftsreduksjon ved redusert svovelutslipp, for urettmessig bruk av merket mineralolje og for teknisk etanol og etanolholdige preparater.

I forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift er det fastsatt en relativt kort, men vid bestemmelse i § 1-3. Denne gir «[k]ontrollører av dokumentavgift [...] adgang til å foreta nødvendige undersøkelser i kontrolløyemed hos enhver som er ansvarlige for regnskapsføring og betaling av slik avgift». De kan til enhver tid kreve forelagt eller tilsendt til gjennomsyn regnskapsbøker med bilag. Det følger videre av forskriftsbestemmelsen at enhver som er ansvarlig for regnskapsføring og betaling av avgiften, har plikt til å yte den bistand og veiledning som er nødvendig for å få utført kontrollen.

Etter forskrift 2. juli 1986 nr. 1430 om omregistreringsavgift (omregistreringsavgiftsforskriften) § 7 kan tjenestemenn fra tollvesenet i kontrolløyemed når som helst foreta regnskapsmessig etter-syn hos avgiftspliktige, samt hos firmaer som driver omsetning av avgiftspliktige kjøretøyer, og kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse. Den avgiftspliktige, vedkommende firmas eier eller ansatte plikter å yte de nevnte tjenestemenn den nødvendige hjelp og veiledning.

Etter forskrift 29. juni 2000 nr. 688 om vektårsavgift (vektårsavgiftsforskriften) § 15 nr. 2 kan tjenestemenn fra tollvesenet i kontrolløyemed når som helst «foreta kontroll av forretningslokaler, verksted o.l. hos den avgiftspliktige og hos enhver

som importerer, forhandler, produserer, foretar statusendring eller oppbygging av kjøretøy eller importerer/forhandler deler til kjøretøy» og «kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondansen». Den avgiftspliktige, vedkommende firmas eier eller ansatte plikter å yte de nevnte tjenestemenn den nødvendige hjelp og veiledning.

Etter forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner (engangsavgiftsforskriften) § 8-2 kan tollvesenet i kontrolløyemed når som helst «foreta kontroll av forretningslokaler, verksted o.l. hos den avgiftspliktige og hos enhver som importerer, forhandler, produserer, oppbygger eller statusendrer motorvogner» og «kreve seg forelagt eller sendt inn til gjennomsyn regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse». Den avgiftspliktige, vedkommende firmas eier eller ansatte plikter å yte de nevnte tjenestemenn den nødvendige hjelp og veiledning.

I forskrift 4. juli 1986 nr. 1433 om årsavgift for motorvogn er det ingen tilsvarende bestemmelser.

I særavgiftsforskriften § 5-9, omregistreringsavgiftsforskriften § 7, vektårsavgiftsforskriften § 15 og engangsavgiftsforskriften § 8-2 er det tatt inn bestemmelser som presiserer at dokumentbegrepet også omfatter elektronisk lagrede dokumenter og at det ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver er adgang til å foreta kopiering til datalagringsmedium hos den opplysningspliktige eller hos tollvesenet.

8.2.2 Utvalgets vurderinger

8.2.2.1 Innledning

Mange av hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige har ulik utforming og til dels ulik rekkevidde. Som nevnt under punkt 8.1 bør ulikheter mellom bestemmelsene unngås dersom det ikke foreligger særlige forhold som tilsier ulik utforming. Utvalget foreslår derfor at hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige endres slik at regelverket blir mer samordnet.

En samordning av kontrollbestemmelsene er særlig viktig siden det er blitt mer vanlig at skatte- og avgiftsmyndighetene gjennomfører felles kontroller vedrørende skatt og merverdiavgift og som til dels også omfatter kontroll av toll og særavgifter. Etter reorganiseringen av skatteetaten (ROS), er merverdiavgiftsmyndighetene og ligningsmyndighetene organisert ved samme kontor, skattekontoret. Et mål med omorganiseringen er mer koordi-

nert kontrollarbeid. I forarbeidene til lovendringen til reorganiseringen av skatteetaten, Ot.prp. nr. 1 (2006-2007) punkt 3.3.2.2, legges det til grunn at regionale skattekontorer med ansvar for blant annet skatt og merverdiavgift vil gi et godt grunnlag for å samordne arbeidet med skatt og avgift. Det uttales at selv om klage over vedtak som gjelder avgiftsmessige forhold skal avgjøres av en sentral nemnd for merverdiavgift, vil ansvaret for saksforberedelsen for nemnda, på samme måte som i skattesaker, skje på skattekontoret. Departementet forutsetter at det vil skje en koordinering av klagebehandlingen for skatte- og avgiftsspørsmålene på skattekontoret. Departementet legger derfor til grunn at det vil ha liten praktisk betydning for skattyter om en klage over ulike deler av et vedtak blir avgjort av henholdsvis en sentral og en regional nemnd. Også før omorganiseringen var det i stor utstrekning samarbeid mellom de ulike kontorene i skatteetaten. Omorganiseringen av skatteetaten har likevel i enda større grad tydeliggjort behovet for samordnede kontrollhemler. Skatteetaten samarbeider også i mange sammenhenger med toll- og avgiftsetaten. Utvalget ser ingen grunn til at kontrollbestemmelsene, dersom det ikke foreligger særegne behov, skal være annerledes utformet på toll- og avgiftsområdet enn på skatte- og avgiftsområdet. Også for de skatte- og avgiftspliktige er det en fordel å ha likelydende bestemmelser å forholde seg til på de ulike rettsområdene.

De fleste bestemmelsene som er omtalt under punkt 8.2.1 omhandler plikt til å gi opplysninger. Utvalget legger til grunn at det uten særskilt hjemmel også må foreligge en adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til enhver tid å oppfordre den skatte- og avgiftspliktige til å gi nærmere bestemte opplysninger ut over det som pliktes gitt ukrevd. I ligningsloven § 4-8 er det gitt en særskilt hjemmel om oppfordring til å gi opplysninger. Til oppfordringen om å gi opplysninger etter ligningsloven § 4-8 er det som nevnt under punkt 8.2.1.1 knyttet enkelte konsekvenser, slik som for eksempel at fradragsposter kan bli strøket, tap av klagerett, skjønnsligning m.m. Bestemmelsen har derfor en karakter av en pliktbestemmelse, men overtredelsen av oppfordringen om å gi opplysninger er i motsetning til øvrige pliktbestemmelser ikke straffesanksjonert.

I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 82 er begrunnelsen for ikke å foreslå straffeansvar etter bestemmelsen i ligningsloven § 4-8 knyttet opp mot at det antas at samarbeidet mellom skattyter og ligningsmyndighetene vil fungere best på denne måten og at det sjelden vil være hensiktsmessig eller aktuelt

å anvende straff i tillegg til reaksjon i form av retts-
tap av den art som er nevnt foran. Det vises videre
til at det ikke vil bli spørsmål om klage over oppfor-
dringen om å gi uttalelse, jf. ligningsloven § 3-6.
Rett til klage gjelder bare pålegg som blir gitt og
hvor det kan føre med seg straffansvar om påleg-
get ikke blir etterkommet.

Virkeområdet for når oppfordring etter § 4-8
kan framsettes er etter Sivilombudmannens utta-
lelse noe uklar, jf. punkt 8.2.1.1. For å klargjøre at
skattemyndighetene kan oppfordre skattyter til å
gi opplysninger både før og etter selvangivelses-
fristen er utløpt etter § 4-8, foreslår utvalget å til-
føye «til enhver tid» i bestemmelsen. Det er imid-
lertid klart at reaksjoner som tap av klagerett m.m.
bare inntreder der hvor skattyter unnlater å gi opplys-
ninger etter § 4-8 etter at selvangivelsesfristen er
utløpt. En presisering av dette foreslås inntatt i
bestemmelsen.

Utvalget har ikke vurdert nærmere om det kan
være behov for bestemmelser om oppfordring til å
gi opplysninger ellers i skatte- og avgiftslovgivnin-
gen. Om det bør innføres slike bestemmelser bør
vurderes særskilt. I framstillingen videre har utval-
get konsentrert seg om en samordning av bestem-

melsene om plikt til å gi kontrollopplysninger om
egne forhold. Under punkt 8.2.2.2 vurderes mulige
endringer i innholdet i opplysningsplikten, her-
under utredning av en mulig lovfestet negativ
avgrensning, mens endringer i reglene om hen-
holdsvis taushetsplikt og veilednings- og bistands-
plikten omtales under punkt 8.2.2.3 og 8.2.2.4.

8.2.2.2 *Opplysningspliktens innhold*

Gjennomgangen av gjeldende rett under punkt
8.2.1 viser at flere av kontrollhjemlene inneholder
bestemmelser om spesifikt angitte dokumenter
slik som for eksempel regnskapsmateriale, kon-
trakter m.m. Begrepsbruken varierer og oppram-
singene er ikke alltid utfyllende. I enkelte bestem-
melser er de spesifikt angitte dokumenter kun
eksempler på hvilke opplysninger som pliktes gitt.
Flere av bestemmelsene inneholder også et alter-
nativ om at den skatte- og avgiftspliktige plikter å gi
alle dokumenter og/eller de opplysninger som kan
ha betydning for kontrollen av skatte- og avgifts-
grunnlaget.

Innholdet i opplysningspliktreglene kan sam-
menstilles i tabell 8.1.

Tabell 8.1

Hjemmel	Opplysningspliktens innhold		
Ligningsloven § 4-10 nr. 1 a	Regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller	og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne	
Merverdiavgiftsloven § 46 første ledd (ny mval. § 16-21)	registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale	og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen	fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen
Folketrygdloven § 24-5	regnskap med bilag, kontrakter, korrespondanse	eller andre dokumenter av betydning for kontrollen	fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettelsen av avgiften og avgiftsgrunnlaget etter folketrygdloven § 24-4 annet og tredje ledd
Skattebetalingsloven § 5-13 Skattebetalingsforskriften § 5-13-2	Skattekort, trekkpålegg	og andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen	1. opplysninger og dokumenter som er nødvendig for å kontrollere at arbeidsgiver gjennomfører skattetrekk, innretter sin bokføring og sender inn terminoppgaver, oppgjørslister, trukket skattetrekk 2. opplysninger som er nødvendig for at forskuddstrekk og forskuddsskatt kan bli fastsatt eller regulert.
Arveavgiftsloven §§ 25 og 28			1. opplysninger som er nødvendige for å avgjøre om det foreligger en avgiftspliktig gave 2. alle opplysninger som kan ha betydning ved avgjørelsen av om avgiftsplikt foreligger
Tolloven § 13-4 første og tredje ledd	registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller	og andre dokumenter av betydning for kontrollen	Ta ut nødvendige prøver av varer for undersøkelse
Særagiftsforskriften § 5-9	hele regnskapet med tilhørende dokumentasjon		Foreta undersøkelser av avgiftspliktige varer
Dokumentavgiftsforskriften § 1-3	regnskapsbøker med bilag		Foreta nødvendige undersøkelser i kontrolløyemed
Engangsavgiftsforskriften § 8-2 annet ledd	regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondanse		
Vektårsavgiftsforskriften § 15 nr. 2	regnskaper med bilag, noteringer, kontrakter og korrespondansen,		
Omregistreringsavgiftsforskriften § 7	regnskaper med bilag, noteringer og korrespondanse.		

Utvalget foreslår at det for alle skatte- og avgiftskrav gis en generell adgang til å innhente opplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige dersom opplysningene kan ha betydning for en korrekt fastsetting av skatte- og avgiftsgrunnlaget. Bestemmelser om dette foreslås derfor også innført i særavgiftsforskriftene.

Utvalget mener videre at opplysningsplikten bør knyttes opp mot opplysningens innhold og ikke dokumentene. Dokumentbegrepet foreslås derfor ikke videreført i bestemmelsene. Forslaget medfører at det bør være unødvendig å presisere at opplysningsplikten også omfatter opplysninger som er lagret elektronisk. Opplysningsplikten vil være knyttet til selve opplysningen uavhengig av lagringsmedium.

Når opplysningsplikten knyttes opp mot opplysningen og ikke dokumentet, vil det i utgangspunktet være unødvendig å presisere at opplysningsplikten omfatter regnskapsmateriale med bilag, kontrakter m.m. Opplysningsplikten foreslås knyttet opp mot alle opplysninger som kan være av betydning for skatte- og avgiftsplikten og kontrollen av denne, uavhengig av hvor disse finnes. Det er derfor vurderingen av om opplysningene kan ha betydning for skatte- og avgiftspliktens innhold og kontrollen av denne som er avgjørende for opplysningspliktens rekkevidde. Enkelte konkret angitte opplysninger og typer dokumenter som kan inneholde opplysninger av betydning for kontrollen er likevel angitt som eksempler på hvilke opplysninger som kan kreves. Eksemplifiseringen bør knyttes opp mot de opplysninger og typer dokumenter som vil være mest sentrale i forhold til en korrekt fastsettelse av de enkelte kravstyper. Det vil derfor være naturlig at eksemplifiseringen på enkelte områder er forskjellig kravstypene imellom. Utvalget mener likevel at det også her bør tilstrebes å samordne begrepsbruken i de gjeldende bestemmelser.

Det er av stor betydning at opplysninger, herunder dokumenter (regnskapsmateriale m.m.), som underbygger opplysningene er tilgjengelig for kontroll. Utvalget vil i denne sammenheng påpeke at hensynet til skatte- og avgiftskontrollen tilsier at for eksempel regnskapsmateriale må være tilgjengelig for kontroll i Norge. Bokføringsstandardstyret i Norsk Regnskapsstiftelse arbeider med en rapport hvor problemstillinger og løsninger knyttet til elektronisk lagring av regnskapsmateriale belyses. Styret er ventet å avgi sin rapport 30. april 2009. Utvalget går derfor ikke nærmere inn på de spørsmål dette reiser.

Forslag til modellbestemmelse som kan være et utgangspunkt for innarbeiding av nye bestem-

melser om opplysningsplikt om egne forhold etter krav i de respektive skatte- og avgiftslovene lyder:

«Kontrollmyndigheten (ligningsmyndighetene, avgiftsmyndighetene, skatteoppkreverne, kontrollører av dokumentavgift) kan til enhver tid pålegge den skatte- og avgiftspliktige å gi opplysninger som kan være av betydning for skatte- og avgiftsplikten og kontrollen av denne. Kontrollmyndigheten (...) kan kreve at den skatte- og avgiftspliktige blant annet gir innsyn i, framlegger, utleverer eller sender inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer mv.»

En slik bestemmelse foreslås tilpasset og tatt inn i ligningsloven § 4-10 som ny nr. 1, folketrykkløven § 24-5 nytt annet ledd, skattebetalingsloven § 5-13 nytt annet ledd, arveavgiftsloven § 26 første ledd, merverdiavgiftsloven § 46 nytt første ledd, tolloven § 13-4 nytt første ledd, forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 5-9 første ledd og forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 8-2 første ledd, se kapittel 12.

Ved pålegg om å utlevere opplysninger etter ligningsloven § 4-10 plikter ligningsmyndighetene å skrive rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes i medhold av undersøkelsen, jf. ligningsloven § 3-5 nr. 2. Denne ordningen foreslås videreført i ligningsloven. En tilsvarende plikt er foreslått inntatt i merverdiavgiftsloven ny § 48a og tolloven ny § 13-40. Gjeldende merverdiavgiftslov § 48a om opplysninger om abonnement til telefonnummer mv. er foreslått flyttet til ny § 47c, jf. punkt 8.3.3.4 d. En tilsvarende endring må innarbeides også i øvrige lover og forskrifter i skatte- og avgiftslovgivningen. Utvalget har ikke vurdert nærmere hvordan disse hjemlene konkret bør utformes. Det bør være en forutsetning at rapporteringsplikten må kunne tilpasses hva som blir gjort i forbindelse med kontrollen.

Utvalgsmedlem Mulstad, Nilsen og Aarseth mener at det også er grunn til å vurdere en lovfesting av opplysningspliktens negative avgrensning. Dette vil kreve en nærmere utredning, men disse medlemmene vil nevne juridiske vurderinger, personlige opplysninger om sykdom, personlig og fri kommunikasjon og andre forhold som faller inn under EMK artikkel 8.

8.2.2.3 Unntak for taushetsplikt

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 2 har bokføringspliktige skattytere plikt til å legge fram opplysninger som nevnt i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a

uten hinder av taushetsplikt, jf. foran under punkt 8.2.1.1. Tilsvarende unntak finnes til sammenligning ikke i merverdiavgiftsloven, tolloven m.m.

I prinsippet kan det anføres at det ikke bør foreligge andre begrensninger i plikten til å framlegge opplysninger om egne skatte- og avgiftsforhold enn det forhold at opplysningene må være egnet til å belyse forhold som kan ha betydning for fastsettelsen av egen skatte- og avgiftsplikt. Dette prinsippet synes å ha vært en viktig forutsetning for innføringen av bestemmelsen om unntak fra taushetsplikt i ligningsloven § 4-10 nr. 2. Prinsippet og den nærmere begrunnelse for unntaket fra taushetsplikt tilsier etter utvalgets syn at det bør vurderes å innføre tilsvarende forrangbestemmelser også i tilknytning til kontrollbestemmelser utenfor ligningslovens område.

Om begrunnelsen for unntaket i ligningsloven § 4-10 nr. 2 vises det til Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 83:

«Etter departementets mening er det uheldig når taushetsplikten i en del tilfelle får den virkning at den avskjærer ligningsmyndighetene adgangen til å få opplysninger som de ellers ville hatt krav på og har behov for. Det er en utilsiktet virkning av taushetsplikten, og de hensyn som ligger til grunn for taushetsplikten vil sjelden eller aldri tilsi at de opplysninger det her gjelder bør holdes hemmelig for ligningsmyndighetene. Departementet er derfor kommet til at det bør innføres regler som fører til at taushetsplikten i ikke liten utstrekning bør vike for ligningsmyndighetenes behov for å bli kjent med skattyterens forhold. En legger vekt på den store betydning det vil ha i bekjempelsen av skatteunndragelse i de grupper det gjelder, at ligningsmyndighetene får samme adgang til opplysninger om skattyterens forhold i disse tilfelle som hos skattytere som ikke kan påberope seg noen taushetsplikt. Det må i denne forbindelse også tillegges vesentlig vekt at ligningsmyndighetene har taushetsplikt og at de i stor utstrekning har krav på å bli kjent med de forhold taushetsplikten gjelder og faktisk også blir kjent med disse forhold ved opplysninger direkte fra den som har krav på taushet.»

Utvalget mener at det også utenfor ligningslovens område vil være av stor betydning for bekjempelsen av skatteunndragelser at skatte- og avgiftspliktige ikke kan unnlate å gi opplysninger om egne forhold av betydning for avgiftsfastsettelsen med den begrunnelse at opplysningene er underlagt lovbestemt taushetsplikt. Utvalget mener derfor at det også i merverdiavgiftsloven, tolloven m.m. bør inntas bestemmelser om unntak fra taushetsplikt. Slike bestemmelser bør kunne inntas

ved at det innføres forrangbestemmelser etter mønster av ligningsloven § 4-10 nr. 2 første og tredje punktum.

Utvalget har vurdert om forrangbestemmelsen i § 4-10 nr. 2 første punktum fortsatt bør knyttes opp mot bokføringspliktig skattyter. Et alternativ kan være at skatte- og avgiftspliktige generelt pålegges å gi opplysninger om egne forhold uten hensyn til lovpålagt taushetsplikt. Dette vil være en regelteknisk enklere løsning. Det antas at et slikt unntak ikke vil medføre noen større realitetsendringer. Forrangbestemmelsen vil fortsatt kun ha praktisk betydning overfor skattytere som ellers ville kunne påberopt seg at opplysningene ikke kan framlegges uten at skattyteren samtidig åpenbarer forhold som denne har lovbestemt plikt til å bevare taushet om. Utvidelsen av virkeområdet for forrangbestemmelsen i § 4-10 nr. 2 første ledd vil ikke få noen praktisk betydning for de skattyterne som ikke kan påberope seg å ha en slik lovpålagt taushetsplikt. Disse skattyterne vil også uten en slik unntaksbestemmelse ha plikt til å framlegge opplysninger om personlige forhold, bedriftshemmeligheter m.m. dersom opplysningene kan ha betydning for deres ligning.

Etter § 4-10 nr. 2 annet punktum skal skattyteren ikke kunne pålegges å legge fram dokumenter som utelukkende omhandler opplysninger om andre skattyters retts- eller forretningsforhold. En slik begrensning følger etter utvalgets syn direkte av bestemmelsen om framleggelsesplikt i § 4-10 nr. 1 a. Framleggelsesplikten etter § 4-10 nr. 1 a gjelder bare opplysninger som kan ha betydning for den kontrollerte skattyters ligning og kontrollen av denne. Dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold vil ikke være av betydning for den kontrollerte skattyters ligning. Dokumenter som både kan inneholde taushetsbelagte opplysninger og opplysninger som kan ha betydning for den kontrollerte skattyters ligning, vil derimot ha betydning for skattyters ligning. Slike dokumenter må derfor kunne kreves framlagt i medhold av bestemmelsen i § 4-10 nr. 1 a. Dersom dette kan legges til grunn vil det ikke være behov for å videreføre bestemmelsen i § 4-10 nr. 2. Det kan i den sammenheng også vises til Rt. 2000 side 788 hvor Høyesterett sier seg enig med staten i at det er vanskelig å se at unntaksbestemmelsen i § 4-10 nr. 2 annet punktum kan ha selvstendig betydning i forhold til bestemmelsen i § 4-10 nr. 1.

Det er i Rt. 2000 side 788 vist til at det har vært reist spørsmål om lovforarbeidene gir grunnlag for en innskrenkende fortolkning av forrangbestemmelsen. Den konkrete saken gjaldt en psykologs

timebestillingsbøker. Høyesterett fant ikke grunnlag for å tolke forrangbestemmelsen innskrenkende i forhold til denne typen dokumenter. Førstvoterende uttalte derimot at «[j]eg går ikke nærmere inn på spørsmålet om ligningsmyndighetene kan kreve framlagt pasientjournaler. Dette spørsmålet har for øvrig også en side til spørsmålet om adgangen til å framlegge dokumenter i delvis sladdet stand».

Dersom en framleggelsesplikt slik denne er kommet til uttrykk i § 4-10 nr. 1 a rekker for langt bør det vurderes hvordan rekkevidden eventuelt kan begrenses. Utvalget mener at det bør utvises varsomhet med å innskrenke ordlyden. Det bør derimot vurderes konkret om det i særlige tilfeller kan være aktuelt å sladde enkelte opplysninger i dokumenter som både inneholder opplysninger som kan ha betydning for ligningen og sensitive opplysninger uten betydning for ligningen. Det bør også vurderes om det er mulig å unngå å innhente opplysninger fra dokumenter som inneholder sensitive opplysninger dersom tilstrekkelige opplysninger omkring den kontrollerte skattyters ligning kan finnes i andre dokumenter.

Utvalget foreslår at bestemmelsen om unntak fra taushetsplikt i ligningsloven endres slik at det framgår at:

«Den som kan pålegges å gi opplysninger etter (forslag til ny nr. 1 under punkt 8.2.2.2) har plikt til å framlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.»

Bestemmelsen foreslås tatt inn i ligningsloven § 4-10 som nytt nr. 2. Tilsvarende bestemmelser foreslås tilpasset og inntatt i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd, skattebetalingsloven § 5-13 tredje ledd, arveavgiftsloven § 26 annet ledd, merverdiavgiftsloven § 46 annet ledd, tolloven § 13-4 annet ledd, forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift § 8-2 annet ledd og i forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 5-9 annet ledd.

8.2.2.4 Veilednings- og bistandsplikt

a) Innledning

Innhenting av kontrollopplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige kan skje ved at opplysningene kreves sendt inn eller framlagt ved gjennomgang på stedet. Ved gjennomgang på stedet er det av stor betydning at de som kontrolleres gir bistand og veiledning. Tilrettelegging og veiledning fra den som kontrolleres vil i mange tilfeller være helt nød-

vendig for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne gjennomføre sine kontroller. Ofte vil slik bistand og veiledning kunne resultere i at kontrollen kan gjennomføres raskere, noe som også normalt vil være en fordel for den som kontrolleres.

På skatte- og avgiftsområdet finnes det flere bestemmelser om veilednings- og bistandsplikt i ulike lover og forskrifter. Bestemmelsene er til dels ulikt utformet. Ulike regler kan skape uklarheter som er lite heldige både for kontrollmyndighetene og kontrollsubjektet. Dette gjelder særlig i de tilfeller hvor kontrollmyndighetene foretar felles kontroller. Utvalget mener derfor at det bør foretas en samordning av det materielle innholdet i de eksisterende bestemmelser om veilednings- og bistandsplikt.

En samordning av bestemmelsene reiser to hovedspørsmål: hvem bør være veilednings- og bistandspliktig og hva bør veilednings- og bistandsplikten gå ut på. I tillegg kan det reises spørsmål ved hvordan brudd på veilednings- og bistandsplikten bør sanksjoneres.

b) Hvem bør være veilednings- og bistandspliktig

Hvem som er veilednings- og bistandspliktig varierer. I tillegg til den skatte- og avgiftspliktige fastsetter mange av bestemmelsene en veilednings- og bistandsplikt også for den skatte- og avgiftspliktiges representant (fullmektig), ansatte og andre tilknyttede personer og styret og daglig leder.

En plikt for ansatte til å gi opplysninger følger ikke av ligningsloven, skattebetalingsloven og tollloven. En plikt for ansatte m.m. til å gi opplysninger følger derimot av andre bestemmelser, herunder merverdiavgiftsloven § 46 hvor bistandsplikten tillegges *den næringsdrivende og de som er i hans tjeneste eller bistår ham, samt den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd*. Bestemmelser som pålegger ansatte mv. å gi opplysninger finnes videre i særavgiftsforskriften § 5-9, engangsavgiftsforskriften § 8-2, vektårsavgiftsforskriften § 15 nr. 2 og omregistreringsforskriften § 7.

Etter ligningsloven § 4-10 påhviler bistandsplikten skattyteren eller en fullmektig for ham og styret og daglig leder i selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd, samt herværende representant for person bosatt i utlandet og der hjemmehørende selskap eller innretning. Tilgjengeligheten til bedriftsledelsen kan være et problem for skatteetaten. Det kan derfor også her være behov for å kunne kontakte ansatte eller andre tilknyttede personer. Tilsvarende gjelder også ved kontrollunder-

søkelsler (stedlig kontroll) som utføres av skatteoppkreverne og toll- og avgiftsmyndighetene.

Utvalget foreslår derfor at ligningsloven § 4-10 nr. 3 endres slikt at ligningsmyndighetene også kan kreve at ansatte som representerer skattyteren skal yte nødvendig veilednings- og bistandsplikt. Som hovedregel bør skattyteren selv kunne utpeke hvilke ansatte som skal kunne representere skattyteren ved ligningsmyndighetenes kontroll hos ham. I tilfeller hvor skattyteren ikke har angitt noen representant blant de ansatte eller kontrollen søkes trenert ved at en slik representant unnlates oppnevnt, bør ligningsmyndighetene selv kunne pålegge ansatte å yte nødvendig veiledning og bistand til at kontrollen hos skattyteren kan gjennomføres som forutsatt.

Utvalget foreslår at det innføres tilsvarende bestemmelser om veilednings- og bistandsplikt for ansatte også i folketrygdloven § 24-5, skattebetalingsloven § 5-13, arveavgiftsloven § 26 og i tollloven § 13-4.

c) Hva bør veilednings- og bistandsplikten gå ut på

I ligningsloven § 4-10 nr. 3 er det gitt en bestemmelse om at den bistandspliktige skal være til stede ved undersøkelse mv. som nevnt i § 4-10 nr. 1 og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor og bedriftslokaler mv. I ligningsloven § 4-10 nr. 1 b er det gitt en mer eksakt bestemmelse om hva bistandsplikten kan gå ut på. Etter denne bestemmelsen plikter den bistandspliktige å gi adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene.

Merverdiavgiftsloven § 46 annet ledd er tilnærmet likt utformet som ligningsloven § 4-10 nr. 3. I utkastet til ny merverdiavgiftslov, lovutkastet § 16-21, er det inntatt en bestemmelse om veilednings- og bistandsplikten som i tillegg til å videreføre bestemmelsen i § 46 annet ledd også inkorporerer innholdet i ligningsloven § 4-10 nr. 1 b. Etter bestemmelsen i lovutkastet skal den bistandspliktige «yte nødvendig veiledning og bistand og gi avgiftsmyndighetene adgang til befarings-, besiktigelses-, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør og opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer, mv.».

Utvalget foreslår at en bestemmelse om veilednings- og bistandsplikt i ligningsloven § 4-10 nr. 1 b og nr. 3 erstattes av en bestemmelse som bygger på den som foreslås i utkastet til ny merverdiavgiftslov. Utvalget foreslår å erstatte kriteriene opptelling av *besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv.* med opptelling av *eiendeler*. Med begrepet *eiendeler* siktes det ikke bare til hva skattyteren er eier av, men også for eksempel varer han har i kommisjon mv. Det er med dette ikke ment å foreta noen realitetsendringer. Det foreslås videre innledningsvis i bestemmelsen presisert at ligningsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) hos den som plikter å gi opplysninger etter § 4-10 nytt nr. 1. En slik bestemmelse kan tas inn i ligningsloven § 4-10 nytt nr. 3. En tilsvarende bestemmelse foreslås også inntatt i folketrygdloven § 24-5 nytt fjerde ledd, skattebetalingsloven § 5-13 nytt fjerde ledd, arveavgiftsloven § 26 tredje ledd, merverdiavgiftsloven § 46 nytt tredje ledd, tollloven § 13-4 nytt tredje ledd, forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner § 8-2 nytt tredje ledd og forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter § 5-9 nytt tredje ledd.

Ved lov 12. desember 2008 nr. 93 ble det inntatt et tillegg i blant annet ligningsloven § 4-10 nr. 1 b og merverdiavgiftsloven § 46 om at kontrollmyndighetene ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos kontrollmyndighetene. Utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlemmene Brandsås, Mulstad, Nilsen og Aarseth, legger til grunn at dette videreføres i en ny bestemmelse om veilednings- og bistandsplikt.

En bestemmelse om veilednings- og bistandsplikt vil etter dette kunne lyde:

«Kontrollmyndigheten (det vil si ligningsmyndighetene, avgiftsmyndighetene m.m.) kan foreta kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) hos den som plikter å gi opplysninger etter nr.1/første ledd. (Den bistandspliktige) skal, (når kontrollmyndigheten) krever det, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi kontrollmyndighetene adgang til blant annet befarings-, besiktigelses-, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan det foretas kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos kontrollmyndighetene.»

Mindretallet henviser til de betenkeligheter ved adgangen til såkalt speilkopiering, som det ble

gitt uttrykk for i høringsuttalelsene vedrørende lovendringen nevnt over. Mindretallet er av den oppfatning at de problemstillinger knyttet til personvern og rettssikkerhet som lovendringen medfører, og som Høyesterett har vært skeptisk til – herunder mulighetene til å rekonstruere slettede filer – burde vært undergitt en bredere drøftelse i utvalget, slik det opprinnelig var ment, jf. mandatet.

d) Sanksjoner og konsekvenser

Dersom den skatte- og avgiftspliktige i dag nekter å etterkomme plikten til å yte veiledning og bistand ved skatte- og avgiftsmyndighetenes stedlige kontroller, finnes få muligheter til å framtvinge veiledning og bistand fra den skatte- og avgiftspliktige. Dette er uheldig da det kan føre til at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke kan få gjennomført korrekt fastsetting av skatte- og avgiftskrav. Videre er det uheldig at skatte- og avgiftspliktige som nekter å medvirke kan slippe billigere unna enn den som faktisk oppfyller sin plikt.

Unnløstelse av å etterkomme pålegg etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 kan etter gjeldende rett medføre risiko for skjønnsligning etter § 8-2 nr. 2, tap av klagerett etter § 9-2 nr. 7 c og straffansvar etter § 12-1 nr. 1 d. Det har vist seg at disse sanksjonene ikke er tilstrekkelig til å framtvinge ønsket veiledning og bistand. For skattytere som nekter å veilede og bistå skatte- og avgiftsmyndighetene synes det som om skjønnsligning og tap av klagerett vil være det minste av to onder, i forhold til å få de reelle eier-, inntekts- og formuesforhold avslørt. Det antas at direkte økonomiske sanksjoner i større grad vil føre til en ønsket effekt.

Etter ligningsloven § 10-6 kan ligningsmyndighetene ilegge tvangsmulkt til den som ikke etterkommer plikten til å gi oppgave eller opplysninger eller adgang til kontrollundersøkelser mv. etter kapittel 6. Utvalget foreslår at bestemmelsen utvides til også å omfatte ligningsloven § 4-10 og ligningsloven nytt kapittel 5. Utvidelsen til også å omfatte ligningsloven nytt kapittel 5 er en naturlig følge av at deler av bestemmelsene som tidligere var plassert i kapittel 6 nå flyttes til nytt kapittel 5.

Forslag til endring av ligningsloven § 10-6 er inntatt i kapittel 12. En tilsvarende endring som i ligningsloven § 10-6 foreslås også inntatt i merverdiavgiftsloven § 52 første ledd og tolloven ny § 13-30. Tilsvarende hjemler må innarbeides også i øvrige lover og forskrifter i skatte- og avgiftslovgivningen. Utvalget har ikke vurdert nærmere hvordan disse hjemlene konkret bør utformes.

8.3 Plikt for tredjepart til å gi opplysninger etter krav

8.3.1 Gjeldende rett

8.3.1.1 Innledning

En rekke tredjeparter slik som næringsdrivende, banker m.m. plikter å gi kontrollopplysninger om andre etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Nedenfor er det på noen særlige områder gitt en beskrivelse av innholdet i tredjeparts plikt til å gi kontrollopplysninger. I toll- og særavgiftsregelverket er det ingen systematisk inndeling av om plikten til å gi opplysninger gjelder egne forhold eller tredjepart. Til dels er det ikke gitt bestemmelser om opplysninger vedrørende tredjepart, dels er disse slått sammen med bestemmelsene om opplysninger om egne forhold.

8.3.1.2 Opplysningsplikt ved kjøp, salg og leie mv.

Ligningsloven § 6-3 og merverdiavgiftsloven § 47 inneholder hovedbestemmelsen om oppgave- og opplysningsplikt for næringsdrivende og for produksjons-, omsetnings- og transportorganisasjoner ved kjøp, salg og leie mv.

Etter ligningsloven § 6-3 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 47 første ledd plikter næringsdrivende etter krav fra lignings- og avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om ethvert økonomisk mellomværende med navngitt næringsdrivende når det knytter seg til begge parters virksomhet. Det kan kreves opplysning om, og spesifisert oppgave over varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellomværendet og oppgjøret for dette. Dette gjelder også omsetning som er skjedd gjennom mellommann. Tolloven og forskriftene til særavgiftslovene har ingen tilsvarende hjemmel. I særavgiftsforskriftene er imidlertid dette avhjulpet gjennom utstrakt kontrolladgang overfor alle som forhandler avgiftspliktige varer. Men dette gjelder ikke for andre avgifter enn vareavgiftene.

Etter ligningsloven § 6-3 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 47 annet ledd plikter næringsdrivende som etter oppdrag foretar omsetning eller kjøp, etter krav fra lignings- og avgiftsmyndighetene å gi oppgave over oppdragsgivere. Hos oppdragsgiver kan det kreves oppgave over de mellommenn han har gitt oppdrag. Det kan ikke utledes av bestemmelsen at oppdragsgiver må være navngitt og heller ikke at han må være næringsdrivende. Oppgave kan også kreves over størrelsen av omsetning som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.

Etter ligningsloven § 6-3 nr. 3 plikter brukersted for betalingskort, etter krav fra Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt, å gi opplysninger og framlegge dokumentasjon knyttet til nærmere angitte transaksjoner. Formålet med denne typen opplysninger er å avklare identiteten til innehaver og bruker av utenlandske betalingskort som er brukt i Norge.

Etter ligningsloven § 6-3 nr. 4 og merverdiavgiftsloven § 47 tredje ledd plikter produksjons-, omsetnings- og transportorganisasjoner, derunder sammenslutninger hvis virksomhet gjelder fastsettning av og kontroll med kvaliteter, kvoter eller priser, etter krav fra lignings- og avgiftsmyndighetene å gi oppgave over mellomværende som er oppstått ved organisasjonens egen virksomhet eller virksomhet som er foregått under dens medvirkning eller kontroll. I tillegg til sammenslutninger nevner merverdiavgiftsloven i motsetning til ligningsloven § 6-3 nr. 3 også «innretninger».

Opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-3 nr. 1 og 4 og merverdiavgiftsloven § 47 første til tredje ledd er begrenset til å gjelde opplysninger om navngitte næringsdrivende. Lignings- og avgiftsmyndighetene må med andre ord kjenne identiteten til den næringsdrivendes medkontrahenter, for å kunne kreve opplysninger om økonomisk mellomværender dem i mellom. Denne begrensningen følger av bestemmelsenes ordlyd, og er for øvrig kommet til uttrykk i Ot.prp. nr. 17 (1968-69) hvor det om merverdiavgiftsloven § 49, som tilsvarende gjeldende merverdiavgiftslov § 47, er uttalt at i de tre første ledd er plikten til å gi opplysninger om andre begrenset til opplysninger om navngitte medkontrahenter.

Etter ligningsloven § 6-3 nr. 8 kan departementet gi forskrifter om oppgave- og opplysningsplikt som nevnt i nr. 1 og nr. 4 også for ikke navngitte næringsdrivende. Til denne bestemmelsen er det gitt en forskrift om opplysningsplikt for næringsdrivende som omsetter jord- og husdyrprodukter og lignende fra produsent. Opplysninger etter forskriften skal gis ukrevd og er dermed ikke kontrollopplysninger slik som dette er definert her. En lignende forskriftsbestemmelse er gitt i merverdiavgiftsloven § 47 fjerde ledd.

Bestemmelsene regulerer ikke forholdet til andre taushetspliktbestemmelser. Det er heller ikke klart uttalt eller på annen måte forutsatt i forarbeidene at opplysningsplikten går foran lovbestemt taushetsplikt. Bestemmelser om taushetsplikt vil derfor gå foran opplysningsplikten. Dette følger for merverdiavgiften direkte av forvaltningsloven § 13 f annet ledd. Mye taler for at en tilsvarende forståelse også bør legges til grunn overfor

bestemmelser utenfor forvaltningslovens virkeområde, og at dette dermed også gjelder for ligningsloven.

8.3.1.3 *Opplysningsplikt om økonomisk mellomværende i forbindelse med oppføring av hus, hytter og lignende*

Etter ligningsloven § 6-3 nr. 1 annet punktum og merverdiavgiftsloven § 47 første ledd annet punktum kan det som nevnt ovenfor kreves opplysning om og spesifiserte kontrolloppgaver over «varelevering og – kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellomværende og oppgjøret for dette».

Etter bestemmelsene ligger det en begrensning i at mellomværende må knytte seg til begge parters virksomhet. Mellomværender utenom denne ramme for eksempel anskaffelser til privat bruk, faller dermed utenfor opplysningsplikten. På ett område er det gjort unntak fra dette.

Det er i ligningsloven § 6-10A og merverdiavgiftsloven § 49 første ledd gitt regler om opplysningsplikt for alle som lar utføre arbeid på bygg og anlegg, herunder private boliger, hytter mv., og for alle som for egen regning har medvirket i arbeidet. Bestemmelsen i ligningsloven § 6-10A gir i tillegg den som har levert materialer mv. en plikt til å gi opplysning om leveranser av materialer mv. til bygget, det vil si uten at leverandøren utfører noe arbeid på bygget. Bestemmelsen var tidligere plassert i ligningsloven § 6-10 fjerde ledd, men er videreført uendret i § 6-10A. Til den tidligere bestemmelsen i ligningsloven § 6-10 nr. 4 er det i Ot.prp. nr. 29 (1978-79) uttalt at med «materialer m.v.» tas det sikte på mer betydelige leveranser, for eksempel av tømmer, skurlast, byggesett m.v.

Etter ligningsloven § 6-10 nr. 4 tredje punktum og merverdiavgiftsloven § 49 annet ledd har den som utfører oppdraget tilsvarende opplysningsplikt om sitt eget mellomværende med byggherre eller oppdragsgiver som nevnt i første ledd. Etter bestemmelsen i ligningsloven gjelder det samme også for den som har levert materiale mv.

8.3.1.4 *Opplysningsplikt om fordringer og gjeld mv.*

Kontrollopplysninger om fordringer og gjeld kan kreves i medhold av ligningsloven § 6-4, merverdiavgiftsloven § 48 og skattebetalingsloven § 5-14. Etter arveavgiftsloven § 28 tredje ledd plikter tredjepart på visse vilkår å gi opplysninger om midler vedkommende har hatt til forvaltning og økonomiske mellomværender som står i sammenheng

med forvaltningen. Det er ingen tilsvarende bestemmelser i toll- og særavgiftslovgivningen.

Etter ligningsloven § 6-4 nr. 1 plikter enhver skyldner eller fordringshaver etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden. Opplysningsplikten begrenses ved at kreditor, evt. debitor må navngis. En ytterligere begrensning ligger i at opplysningene som kan kreves må ta sikte på kontroll av den skattyteren (kreditor/debitor) som det kreves opplysninger om. Bestemmelsen omfatter enhver skyldner eller fordringshaver og vil derfor også kunne anvendes overfor fysiske personer.

Finansinstitusjoner, herunder banker, og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, verdipapirforetak og andre som har penger til forvaltning og pensjonskasser har etter krav fra ligningsmyndighetene plikt til å gi opplysninger om «midler som de har til forvaltning for en navngitt person, bo, selskap eller innretning og om avkastningen av midlene» og også «om innskudds- og gjeldskonti, deposita og andre mellomværender» jf. ligningsloven § 6-4 nr. 3.

Etter skattebetalingsloven § 5-14 første ledd første punktum har banker etter krav fra skatteoppkreveren (og eventuelt skattekontoret) ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen, opplysningsplikt om navngitt arbeidsgivers skattetrekkkonto, samt eventuell bankgaranti etter skattebetalingsloven § 5-12. Opplysningsplikten er begrenset til kun å gjelde for banker siden det følger av skattebetalingsloven § 5-12 første ledd at skattetrekk skal settes inn på bankkonto. Finansinstitusjoner og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, verdipapirforetak og andre som har penger til forvaltning og pensjonskasser plikter imidlertid også etter krav fra skatteoppkreveren (og eventuelt skattekontoret) å gi opplysninger om «innskudds- og gjeldskonti som navngitt person, bo, selskap eller innretning har eller disponerer i vedkommende institusjon».

På samme vilkår som etter skattebetalingsloven § 5-14 første ledd første punktum plikter også enhver som utfører eller har utført arbeid eller oppdrag for arbeidsgiveren, å gi opplysninger om sitt tjenesteforhold eller oppdrag knyttet til arbeidsgiveren, jf. annet ledd. Videre plikter næringsdrivende på samme vilkår som i første ledd første punktum å gi opplysninger om ethvert økonomisk mellomværende som vedkommende har eller har hatt med arbeidsgiveren, når opplysningene knytter seg til begge parter virksomhet. Det kan kre-

ves opplysning om, og spesifisert oppgave over, varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellomværendet og oppgjøret for dette. Dette gjelder også omsetning som er skjedd gjennom mellommann.

Etter merverdiavgiftsloven § 48 første ledd første punktum plikter finansinstitusjoner og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, verdipapirforetak og andre som har penger til forvaltning og pensjonskasser, etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om «navngitt næringsdrivendes midler som has til forvaltning og om avkastningen av disse, om innskudds- og gjeldskonti, deposita og andre økonomiske mellomværender med navngitt næringsdrivende».

Opplysningsplikten etter de ovennevnte bestemmelser omfatter også opplysninger om underbilag og annen dokumentasjon av transaksjoner, herunder hvem som er parter i transaksjonene, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 3 tredje punktum, skattebetalingsloven § 5-14 første ledd tredje punktum og merverdiavgiftsloven § 48 første ledd annet punktum. Disse bestemmelsene kom inn ved lovendring 28. mai 2004. I Ot.prp. nr. 34 (2003-2004) kapittel 3 og 4 er det redegjort for bakgrunn og hovedhensynene for lovendringene. I korte trekk var lovendringene begrunnet med at hensynet til skatte- og avgiftskontrollen, kampen mot økonomisk kriminalitet og internasjonalt skattesamarbeid tilsa at myndighetene burde ha en generell innsynsrett i inn- og utbetalinger på bankkonti m.m. og i de bilagene som bankene oppbevarer i forbindelse med bevegelser på kontiene. Det er framhevet som særlig viktig å identifisere den andre parten i kontotransaksjonene (medkontra-henten til kontohaveren), og få kjennskap til hva en inn- eller utbetaling egentlig er.

Postoperatører plikter etter krav fra lignings- og avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om pengesendelse ved verdibrev vedkommende navngitt person, bo, selskap eller innretning, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 3 fjerde punktum og merverdiavgiftsloven § 48 første ledd tredje punktum. Skattebetalingsloven har ingen tilsvarende bestemmelse.

Skattebetalingsloven § 5-14 viderefører tidligere skattebetalingslov § 47a som ble vedtatt ved lovendring 28. mai 2004. Det ble ved lovendringen 28. mai 2004 også foreslått enkelte endringer i ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 48. I Ot.prp. nr. 34 (2003-2004) er det nærmere redegjort for bakgrunnen og enkelte hovedhensyn bak lovendringene. Det er der også foretatt en drøftelse av om kontrollopplysninger etter skattebeta-

lingsloven (1952) § 47a skulle kunne kreves uten hinder av taushetsplikt. Det ble ikke innført noen slik bestemmelse, og det følger heller ikke av bestemmelsene i ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 48 at opplysningsplikten går foran lovbestemt taushetsplikt. Lovbestemmelser om taushetsplikt vil derfor også her gå foran opplysningsplikten.

8.3.1.5 Offentlig organs opplysningsplikt

I ligningsloven § 6-13 nr. 1 til 3 og merverdiavgiftsloven § 50 første til tredje ledd er det gitt samsvarende regler om offentlige organers plikt til å gi opplysninger etter krav fra henholdsvis lignings- og avgiftsmyndighetene.

Etter ligningsloven § 6-13 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 50 første ledd skal offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn, etter krav fra henholdsvis lignings- og avgiftsmyndighetene, gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid og i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv. Plikten gjør ikke unntak fra pliktsubjektene eventuelle taushetsplikt. Opplysningsplikten må derfor vike dersom opplysningene er underlagt taushetsplikt.

Etter ligningsloven § 6-13 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 50 annet ledd plikter imidlertid enkelte myndigheter, innretninger mv. etter krav fra lignings- og avgiftsmyndighetene å gi visse opplysninger uten hinder av taushetsplikt. Dette gjelder for det første myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv. Unntaket fra taushetsplikten gjelder bare i den utstrekning opplysningene dreier seg om fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem, jf. begge bestemmelers bokstav a. Videre skal myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel og lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmegling, gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, jf. begge bestemmelers bokstav b og c. For myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter verdipapirhandelloven er det et tilleggsvilkår at opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt. Ligningsloven § 6-13 nr. 2 har en bestemmelse i bokstav e hvoretter konfliktrådene skal gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. lov av 15. mars 1991 nr. 3. Noen tilsvarende bestemmelse er ikke gitt i merverdiavgiftsloven.

Tolket i sammenheng med forskriftshjemlene i ligningsloven § 6-13 nr. 3 og merverdiavgiftsloven

§ 50 tredje ledd gjelder de ovenfor nevnte opplysningspliktreglene kun i forhold til navngitt person, bo, selskap eller innretning.

Etter tollloven § 12-2 første ledd plikter offentlige myndigheter, offentlige innretninger mv. og tjenestepersonell etter krav fra tollmyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for tollmyndighetene i deres kontrollvirksomhet. I nødvendig utstrekning skal opplysningene gis i form av utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv. Etter annet ledd plikter myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt eller avgifter eller som utbetaler erstatninger eller tilskudd, eller som utsteder lisenser for import eller eksport av varer, uten hinder av taushetsplikten de ellers måtte ha og etter krav fra tollmyndighetene å gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem.

Særavgiftsforskriften § 5-3 femte ledd bestemmer at politiet, skattemyndighetene og Mattilsynet uten hinder av taushetsplikt plikter å gi de opplysninger som er av betydning for tollregionenes vurdering av særskilte vilkår for registrering av produsent eller importør av alkoholholdig drikk og teknisk etanol etter bestemmelsens tredje ledd er oppfylt.

8.3.1.6 Opplysninger om abonnement til telefonnummer mv.

Etter ligningsloven § 6-13A, merverdiavgiftsloven § 48a og tollloven § 12-4 kan tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste pålegges å gi opplysninger om navn og adresse til en abonnent som ikke har offentlig telefonnummer, telefaksnummer eller personsøkernummer. Det er et vilkår at særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av henholdsvis ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tollloven.

Bestemmelsene ble tilføyd ved lov 14. april 2000 nr. 29. I Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) er det vist til at kontrollmyndighetene før lovendringen ikke hadde mulighet til å avdekke hvem som var innehaver av et hemmelig nummer når det forelå mistanke om at dette ble brukt for å unndra arbeid og tjenester fra skatt og avgift. Det samme gjaldt ved mistanke om formidling av ulovlig innførte varer. Grunnen til dette var at tilbyder av tilgang til telenett eller teletjeneste etter lov av 23. juni 1995 nr. 39 om telekommunikasjon § 9-3 (bestemmelsen er i all hovedsak videreført i lov 4. juli 2003 nr. 83 om elektronisk kommunikasjon (ekomloven) § 2-9) ikke hadde anledning til å opplyse om hvem som var innehaver av hemmelig nummer, da det ikke

forelå hjemmel til å gjøre unntak fra tilbyderens taushetsplikt overfor skatte- og avgiftsmyndighetene. Hensynet til en effektiv kontroll tilsa at kontrollmyndighetene måtte kunne innhente opplysninger om innehaver av hemmelig nummer når det forelå mistanke om brudd på skatte-, avgifts- og tolllovgivningen. Av personvern hensyn ble kontrolladgangen begrenset slik at kontrollmyndighetene bare skal kunne kreve opplysninger om hemmelig telefonnummer med videre «når særlig hensyn gjør det nødvendig og det foreligger mistanke om lovbrudd».

Ved tilføyelsen av bestemmelsene ble det vurdert to lovtekniske måter å gjennomføre endringen på. For det første ble det vurdert å endre telekommunikasjonsloven § 9-3 slik at taushetsplikten der skulle vike for særlige tilfeller, tilsvarende unntaket fra taushetsplikten for politi og påtalemyndighet. Det andre alternativet var å endre skatte- og avgiftslovgivningen slik at kontrollmyndighetene kunne pålegge tilbyderen å gi opplysninger. Den siste løsningen ble valgt av hensyn til best mulig oversikt i regelverket om hva skatte- og avgiftsmyndighetene kan kreve opplysninger om. Opplysningsplikten i skatte- og avgiftslovgivningen gikk dermed foran taushetsplikten i telekommunikasjonsloven. Det samme må legges til grunn når det gjelder taushetsplikten etter gjeldende ekomlov.

8.3.1.7 Kontrollundersøkelse

Etter ligningsloven § 6-15 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 47 femte ledd kan lignings- og avgiftsmyndighetene foreta kontrollundersøkelse hos dem som skal gi opplysninger etter henholdsvis ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel XII.

Etter ligningsloven § 6-15 nr. 1 kan ligningsmyndighetene til enhver tid foreta kontroll hos dem som skal gi oppgaver eller opplysninger etter dette kapittel. Etter § 6-15 nr. 2 skal den oppgavepliktige legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter som har betydning for kontrollen. Når ligningsmyndighetene krever det, skal han eller en fullmektig for ham, være tilstede ved kontrollen og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler, arkiver mv. Etter § 6-15 nr. 3 kan departementet samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i nr. 1 og 2 når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat. Etter ligningsloven

§ 3-5 nr. 1 skal den opplysningspliktige gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg under undersøkelser som foretas i medhold av ligningsloven § 6-15, forutsatt at formålet med undersøkelsen ikke settes i fare.

Etter merverdiavgiftsloven § 47 femte ledd får § 46 tilsvarende anvendelse på den som er pålagt plikt til å gi opplysninger og oppgaver etter § 47 første, annet og tredje ledd. Dette innebærer at næringsdrivende og produksjons-, omsetnings- og transportorganisasjoner ved kontroll etter § 47 på samme måte som den oppgavepliktige selv plikter å legge fram regnskapsopplysninger m.m. og yte nødvendig veiledning og bistand. Bestemmelsen gir avgiftsmyndighetene hjemmel til å kontrollere at de opplysningene som den næringsdrivende m.m. har gitt er riktige. Det er videre antatt at bestemmelsen også hjemler selvstendige kontroller for å søke opplysninger om tredjepart, jf. Merverdiavgiftshåndboken 2007 (5. utgave) side 608. Det er ikke gitt særlige regler om varsel i merverdiavgiftsloven, men i praksis gis det varsel også ved undersøkelser etter merverdiavgiftsloven etter de samme kriterier som gjelder etter ligningsloven.

Det er uklart i hvilken utstrekning ligningsloven § 6-15 og merverdiavgiftsloven § 47 femte ledd, jf. § 46 gir hjemmel til å innhente andre typer tredjepartsopplysninger enn de som uttrykkelig er nevnt i henholdsvis ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel XII. Bakgrunnen for denne uklarheten er Borgarting lagmannsretts dom 27. november 1998. I saken hevdet Braathens SAFE og SAS at ligningsloven § 6-15 ikke ga ligningsmyndighetene hjemmel til å gi flyselskapene pålegg om å gi en oversikt over de 15 personene som hadde tatt ut/benyttet flest bonuspoeng i SAS' Eurobonusordning og Braathens SAFEs BRA-Card-ordning i 1994. Flyselskapene fikk medhold i byretten og under dissens 2-1 stadfestet lagmannsrettens byrettens syn i dom 27. november 1998.

Forut for dommen hadde Finansdepartementet i brev 23. september 1994, jf. Utv. 1994 side 934, uttalt at det ikke anså det som tvilsomt at materiale som kunne kreves med hjemmel i ligningsloven §§ 6-3 og 6-4 også kunne innhentes ved kontrollundersøkelse etter ligningsloven § 6-15. Departementet la videre til grunn at det under tredjepartskontroll etter § 6-15 som utgangspunkt kunne kreves framlagt eller innsendt dokumenter og regnskapsmateriale som måtte foreligge i tredjeparts kontor eller arkiver. Departementet forutsatte at dette også gjaldt opplysninger som ikke kunne kreves i medhold av ligningsloven §§ 6-1 til 6-13.

For lagmannsretten anførte staten v/Finansdepartementet at ligningsloven § 6-15 første ledd ga en generell og vid hjemmel for å innhente kontrollopplysninger hos tredjepart, også om ikke navngitte personer. Departementet mente at bestemmelsens rekkevidde avgrenses ved:

- at formålet med kontrollundersøkelsen må være kontroll av noens ligning,
- at kontrollundersøkelsen ikke må påføre kontrollobjektet urimelig merarbeid, og
- at anvendelsen av bestemmelsen ikke krenker noens lovbestemte taushetsplikt.

Departementet mente videre at motpartens forståelse av at § 6-15 bare ga hjemmel for kontroll av opplysninger som skal gis etter ligningsloven §§ 6-2 til 6-13 representerte en innskrenkende fortolkning av § 6-15 første ledd som det ikke fantes grunnlag for, verken i lovtekst, forarbeider, teori eller praksis. Henvisningen i § 6-15 til «etter dette kapittel» angir hvem det kan kontrolleres hos, den begrenser ikke hva som kan kontrolleres.

Lagmannsrettens flertall tok utgangspunkt i at Skattedirektoratets pålegg må ansees som inngripende overfor flyselskapene, og påpekte i den forbindelse at en utleveringsplikt av bonusdatabasene for norske flyselskaper ville stille disse i en særstilling som kan gi konkurransemessige ulemper, særlig når hensyn tas til utenlandske flyselskapers økende trafikk innen og til/fra Norge. Det ble videre uttalt at etter legalitetsprinsippet må slik utleveringsplikt ha «klar hjemmel i norsk rett».

Med bakgrunn i lagmannsrettsdommen, er noe noe usikkert hvor grensene for ligningsmyndighetenes kontrolladgang nå går, og ligningsmyndighetene har derfor vært tilbakeholdne med å bruke ligningsloven § 6-15 som kontrollhjemmel, selv om det må antas at det fortsatt i en viss utstrekning vil være hjemmel etter ligningsloven § 6-15 til å foreta kontroll hos tredjemann utover å kontrollere at tredjemann har oppfylt sin opplysningsplikt. Det kan i den sammenheng vises til at Sivilombudsmannen 2. november 2006 i svar på klage over ligningsmyndighetenes pålegg etter ligningsloven § 6-15 til Telenor ASA, ga ligningsmyndighetene medhold i at bestemmelsen hjemler adgang til å pålegge Telenor å framlegge fullstendig deltakerliste over hvem som deltok på Telenors kundereise til VM i Aten i 1997. Partene var enig om at det forelå innberetningsplikt etter ligningsloven § 6-2 for den del av utgiftene til turen som refererte seg til selskapets egne ansatte. Det sentrale rettslige spørsmålet i saken var derfor om ligningsloven § 6-15 ga hjemmel for pålegget om å utlevere hele deltakerlisten fra kundereisen i 1997.

Mens flybonussaken omhandlet en type fordel, bonuspoeng, som det ikke for noen av mottakerne forelå innberetningsplikt for etter ligningsloven kapittel 6, gjaldt Telenor-saken en type ytelse som i seg selv er innberetningspliktig etter ligningsloven avhengig av hvem som mottar den. Sivilombudsmannen mente i likhet med Skattedirektoratet at når den oppgavepliktige, i dette tilfellet Telenor, har innberetningsplikt for en type ytelse for *noen* av dem som har fått den aktuelle ytelsen, synes en effektiv ligningskontroll av om oppgaveplikten er oppfylt fullt ut, normalt å forutsette at ligningsmyndighetene må ha mulighet til å skaffe seg fullstendig oversikt over alle som har fått den aktuelle ytelsen.

8.3.2 Utenlandsk rett

8.3.2.1 Dansk rett

Danmark har en skatteforvaltningslov som samler alle prosessuelle regler (saksbehandlingsregler) på skatte-, avgift- og tollområdet. I tillegg har Danmark en egen skattekontrolllov (SKL). Skattekontrollloven del II inneholder blant annet bestemmelser om innhenting av kontrollopplysninger fra tredjepart.

Ervervsdrivende etter skattekontrollloven plikter på begjæring fra skattemyndighetene å sende inn regnskapsmateriale og andre former for dokumentasjon som har betydning for skatteligningen, jf. skattekontrollloven § 6 stk 1. Samme plikt påhviler også enhver juridisk person, enten den er ervervsdrivende eller ikke, jf. skattekontrollloven § 6 stk 2. Oppbevares regnskapsmateriale mv. hos tredjepart, for eksempel en revisor, skal nevnte tredjepart, selv om denne har tilbakeholdsrett over materialet, på ligningsmyndighetenes begjæring utlevere materialet til skattemyndighetene, jf. skattekontrollloven § 6 stk 3. Opplysninger etter skattekontrollloven § 6 stk 1 og 2 vil også kunne innhentes gjennom kontrollettersyn, jf. skattekontrollloven § 6 stk 4.

Utleveringsplikten etter skattekontrollloven § 6 stk 1, omfatter «regnskapsmateriale med bilag» og «andre dokumenter». I bemerkningene til skattekontrollloven § 6 stk 1, jf. lovforslag nr. L73 fra folketingsamlingen 1998-99, vedtatt ved lov nr. 380 av 2. juni 1999, er følgende anført:

«Det materiale, der kan kræves indsendt, er for det første «regnskapsmateriale med bilag», hvorved der ikke kun sigtes til det regnskabsmæssige grundlag for årsregnskabet, herunder de dokumenter hvorefter de enkelte grundposter foretages i bogholderiet,

men også kassekladder, beskrivelser af tilrettelæggelsen af bogføringen m.v., kontoudskrifter og lignende. Indsendelsespligten omfatter også et eventuelt momsregnskab eller et kildekatte-regnskab, hvis det kan have betydning for skatteligningen.

Det kan imidlertid også kræves indsendt andre dokumenter vedrørende virksomheden, der kan have betydning for skatteligningen. Dette kan bl.a. være korrespondance, kontrakter, kalkulationer, aktionærfortegnelser, aktionær-/anpartshaveroverenskomster m.v. samt revisionsprotokoller og revisionsbemærkninger.»

Etter ordlyden vil alt materiale som «kan have betydning for skatteligningen» omfattes av utleveringsplikten. I bemerkningene til skattekontrollen § 6 stk 1 er det vist til at det med denne formuleringen er tilsiktet at skattemyndighetene kan bruke de opplysninger som framgår av regnskapsmaterialet mv., ved kontroll av andre skattyteres «skatteansættelse». Skattemyndighetene har dermed mulighet til å innhente opplysninger til bruk ved kontroll av andre skattyteres ligningsmessige forhold.

Av SKATs ligningsvejledning (Alminnelig del 2008-3, avsnitt P.2 «Oplysningspligt efter opfordring») framgår det blant annet at «[i] det omfang opplysningspligten er omfattet af skattekontrollens bestemmelser, kan den, der pålægges opplysningspligten, ikke påberåbe sig tavshedspligt, medmindre den pågældende oplysning er omfattet af en særlig hemmeligholdelsespligt, som f.eks. Danmarks Statistikk og Værdipapircentralen.» Hvilke betydning dette har for skatterådgiverens utleveringsplikt er nærmere omtalt under punkt 9.4.2.

Etter den praksis som følges av skattemyndighetene, synes det ikke å være noen begrensninger i de dokumenter som skattemyndighetene kan kreve å få utlevert ut over at dokumentene kan ha betydning for skatteligningen. Det er imidlertid kun regnskapsmateriale mv. som tilhører den regnskapsførende, som kan kreves innsendt. Dette innebærer blant annet at tredjeparts utleveringsplikt kun omfatter den skattepliktiges regnskapsmateriale og ikke materiale som tilhører tredjepart, for eksempel revisors interne arbeidsnotater mv. Skattemyndighetene kan etter § 6 stk 1 heller ikke pålegge den opplysningspliktige å utarbeide særlige dokumenter vedrørende tredjepart som ikke allerede eksisterer. Dette kan imidlertid pålegges etter §§ 8 C, D eller G.

Dersom det ikke er mulig å innhente opplysninger av vesentlig betydning for skatteligningen fra

den skattepliktige selv etter reglene i skattekontrollen § 6, kan SKAT med hjemmel i skattekontrollen §§ 8 C, D eller G pålegge tredjepart opplysningsplikt. I Skatteretten 3 (4. utgave) av Pedersen, Siggaard, Winther-Sørensen og Bundgaard side 760-763 er det i forbindelse med disse bestemmelsene uttalt følgende:

«Hvor SKL § 6, stk 1 alene indeholder hjemmel til på begæring at fremlægge regnskabsgrundlag mv. til gennemgang hos skattemyndighetene, er der i SKL 8 C en videregående adgang til hos den selvstændigt erhvervsdrivende at indhente specificerede omsætningsoplysninger vedr. den erhvervsdrivendes omsætning med andre navngivne erhvervsdrivende. Bestemmelsen angiver udtømmende om hvilke forhold vedr. omsætningen, der kan kræves oplysninger. Hvor forholdene taler derfor, kan Skatterådet bestemme, at sådanne omsætningsoplysninger tillige skal afgives vedr. ikke-navngitte erhvervsdrivende. Bestemmelsen fordrer som nævnt, at der alene kan kræves oplysninger om omsætning med erhvervsdrivende. Der må således være en erhvervsmæssig relation, men omsætningen skal ikke nødvendigvis alene være af erhvervsmæssig karakter. Er den erhvervsdrivendes omsætning med andre erhvervsdrivende tilrettelagt på en sådan måde, at de krævede oplysninger kun vanskelig eller slet ikke kan fremlægges, vil den erhvervsdrivende kunne blive mødt med krav om en omlægning av regnskabssystemet. Uanset om fremskaffelse af de ønskede oplysninger måtte være forbundet med væsentlige omkostninger, vil den erhvervsdrivende sædvanligvis ikke kunne kræve dækning heraf.

Etter SKL § 8 D er offentlige myndigheder samt bestyrelser i selskaber, foreninger og andre institutioner pligtige til på forlangende at meddele de skattelignende myndigheder alle de oplysninger, der kan tjene disse myndigheder til vejledning ved udførelsen af deres hverv, men vedr. omsætning med erhvervsdrivende dog ikke i videre omfang end angivet i SKL 8 C. SKL 8 G pålægger vekselere, advokater og andre personer, der som led i deres næring forvalter midler eller udlåner penge, at afgive oplysninger om navngivne personers indskud, lån mv. samt bevægelser på sådanne konti. Fordres sådanne oplysninger om unavngivne personer, kræves Skatterådets samtykke hertil. Som udgangspunkt bringes SKL § 8 D og § 8 G kun i anvendelse, når det er af væsentlig betydning for skatteligningen.»

Hvis myndighetene ikke får utlevert det materiale som de krever, kan det besluttes pålegg om daglige bøter, jf. skattekontrollen § 9. Forsettlig

eller grov uaktsom tilsidesettelse av opplysningsplikten kan etter skattekontrollloven § 14 stk 2 straffes med bøter.

8.3.2.2 Svensk rett

Skatteverket (SKV) har mulighet til å hente inn kontrollopplysninger om tredjepart gjennom «föreläggande» og «revisjon». Opplysninger kan også innhentes om tredjepart gjennom «förfrågan», men en slik henvendelse er frivillig for vedkommende å svare på. Videre kan Skatteverket begjære at andre myndigheter skal holde tilbake opplysninger som de besitter dersom disse er nødvendig for korrekt beskatning. Andre myndigheter som er bokføringspliktige kan imidlertid også revideres på samme grunnlag som virksomheter, og opplysninger om tredjepart kan da innhentes gjennom enten «föreläggande» eller «tredjemansrevisjon». Da den svenske regjeringen vektlegger et godt samarbeid mellom forskjellige myndigheter, sendes normalt en «förfrågan» til myndigheter som ikke bedriver «affärsmässig verksamhet». Til myndigheter som bedriver «affärsmässig verksamhet» hentes opplysninger inn gjennom «föreläggande».

Etter 17 kap. 3 § i Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) kan Skatteverket gjennom «föreläggande» pålegge en fysisk person og ett dødsbo å gi kontrollopplysninger om vederlag for utført arbeid som er betalt til navngitt næringsdrivende. Videre kan skattemyndighetene pålegge en fysisk person og et dødsbo å gi kontrollopplysninger om renter fra og fordring på en navngitt låntager. 17 kap. 3 § er imidlertid knyttet opp mot lovens 7 kap. eller 8 kap., og gjelder nærmere bestemte vederlag (7 kap.) og renter (8 kap.). Når det gjelder «föreläggande» om opplysninger vedrørende en «rättshandling» som er foretatt av en fysisk person, så foretas det med hjemmel i 17 kap. 5 §, se nedenfor.

Etter 17 kap. 4 § LSK kan Skatteverket gjennom «föreläggande» pålegge den som er eller kan antas å være bokføringspliktig eller annen juridisk person enn dødsbo å gi tredjepartsopplysninger. Den som pålegges å gi opplysninger plikter å opplyse om en «rättshandling» inngått med andre eller å forevise dokumenter eller å overgi en kopi av dokumenter som berører «rättshandlingen».

Etter 17 kap. 5 § LSK kan Skatteverket dersom det foreligger særlig grunn gjennom «föreläggande» også pålegge annen person enn den som er bokføringspliktig eller juridisk person (ikke dødsbo) å komme med opplysninger om en «rättshandling».

Etter 17 kap. 7 § LSK kan den som er pålagt å utlevere opplysninger etter «föreläggande» med hjemmel i 17 kap. 3-5 §§, kreve at nærmere bestemte opplysninger skal unntas «föreläggandet». En eventuell unntagelse av opplysninger avgjøres av en alminnelig forvaltningsdomstol.

Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter kan bare anvendes for å innhente opplysninger av betydning for taxering etter taxeringslagen. Dersom opplysningene skal anvendes til kontroll av blant annet merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og punktskatter anvendes bestemmelsene i skattebetalingslagen. I 14 kap. 4 § Skattebetalingslagen er det bestemmelser som i prinsippet er i overensstemmelse med bestemmelsene i 17 kap 4-5 §§ LSK.

Både 17 kap. 4 og 5 §§ LSK og 14 kap. 4 § Skattebetalingslagen bruker begrepet «rättshandling». Begrepet «rättshandling» er ikke et entydig begrep, men vil omfatte de aller fleste anliggender mellom den opplysningspliktige og tredjepart. Ikke bare avtaler omfattes, men også betalinger, utferdigelse av fullmakt, reklamasjon m.m.

I praksis gjennomføres «tredjemansförelägganden» oftest i medhold av 17 kap. 4 og 5 §§ LSK og 14 kap. 4 § Skattebetalingslagen. Et pålegg om å gi opplysninger etter disse bestemmelsene behøver ikke å inneholde navnet på den eller de personer som kontrollen gjelder. Kontroll etter 17 kap. 3 § LSK er derimot knyttet til navngitt næringsdrivende eller låntaker.

Muligheten til å pålegge private å gi opplysninger benyttes sjelden. En av årsakene til dette er manglende sanksjonsmidler. En annen og kanskje viktigere årsak er at svenskene mener at hensynet til private parter tilsier at det utvises varsomhet med å gå langt på dette området.

I Skatteverkets bok «Handledning för skatterevisjon» (2004) side 108-109 er det redegjort for ulike situasjoner hvor «tredjemansförelägganden» kan utferdiges. Det vises blant annet til at det kan være spørsmål om «ett föreläggande om att lämna kontrolluppgift avseende en viss bestämd typ av rättshandling. Ett sådant föreläggande behöver inte innehålla namnet på den eller de personer som kontrollen avser. Det ska av föreläggandet klart fremgå vilka handlingar som avses.» Det kan også være spørsmål om «ett föreläggande att lämna kontrolluppgift avseende rättshandling med viss bestämd skattskyldig. I desse fall behöver rättshandlingen inte specificeras.» Videre kan det være spørsmål om en generell kontroll. Om dette uttales følgende:

«Syftet med generell kontroll er å oppgjifter hentes in som en forberedende åtgjerd for kontroll av andra. Det kan t.ex. vara frjga om att hente in oppgjifter om samtliga underentreprenorer som anlitas vid ett visst byggeprosjekt under en viss tid. Det som i forsta hand skiller en generell kontroll fra ovriga typer av kontroller er att oppgjiftarna hentes in i forberedende syfte t.ex. infor en kontrollaksjon og att det inte er klart att det ska goras en kontroll av alle de personer som omfattas av de oppgjifter eller handlingar som hentes in. Att oppgjiftsinnstillingen gjaller ett stort antal personer medfor altsa inte i sig att det er frjgan om en generell kontroll.

Det finns enligt lagtexten inga begrensninger i hur omfattende ett foreleggande kan vara. I samband med foreleggande som avser att hente in oppgjifter om rettshandling som en forberedende kontroll av andra skattskyldige ligger det ibland i sakens natur att flertalet oppgjifter saknar relevans for myndigheten. Vilka dessa er erhjalls kjenddom om forst efter det att begjrt material granskats.

De oppgjifter om rettshandling som hentes in i form av en forberedende åtgjerd for kontroll av andra er tankt att anvandas dels for utval av granskningsvarda objekt, dels for detaljavgjstjming mot andra skattskyldiges redovisninger.

Detaljeringsgraden pa de oppgjifter som hentes in varierer mycket beroende pa vad de ska anvandas till. Iblant finns det interesse for oppgjifter pa detaljniva forst sedan urvalet gjorts og da for en mycket begrensad del av de skattskyldige som innefattas i foreleggandet. Det er darfor i mange fall lampligt att sadana forelegganden, som goras med avsikt att hente in oppgjifter om rettshandling som en forberedende kontroll av andra, goras i flera steg. Det innebjer att det forsta foreleggandet begrensas till sadana oppgjifter som behjvs for sjalva urvalet (eksempelvis vilka skattskyldige som anlitats, totalsummer per ar). Nar sedan en bedjming gjorts av vilka skattskyldige som bor bli foremal for fordjupad granskning goras ett nytt foreleggande. Dette foreleggande kan da vara begrensat till disse skattskyldige og innehalde en begjeren om bl.a. detaljoppgjifter om varje faktura. Ett sadant forfarande bidrar jven till att minske arbeidsbelastningen for foretaget nar det gjaller att ta fram de begjrdte oppgjifterne. Om SKV redan vid det forsta foreleggandet vet att dette troligen kommer att foljas av ett andra steg bor foretaget informeras om dette.

Genom att den forelagde behjver lamne mindre omfattende oppgjifter kan svarstiden anpassas till dette. Vidare behjver varken den forelagde eller SKV hantere en stor mangd opp-

gjifter som senere bedjms som ovidkommende vid granskningsarbeidet.

Forelegganden till eksempelvis private fastighetsjgere (smjhus) att lamne oppgjift om inte namngiven naringsidkare jmjstjlls med en generell kontroll. Dette eftersom oppgjifterne hentes in som en forberedende åtgjerd for kontroll av naringsidkare.»

Skatteverket har antydte at det i 2007 ble gjennomforst ca. 30 000 «tredjemansforeleggande», hvorav ca. 10 000 var generelle «foreleggande».

Innhenting av kontrollopplysninger fra tredjepart kan ogsj innhentes via revisjon, jf. reglene i taxeringslagen. En tredjemansrevisjon kan gjennomforas uten ett forutgjende «tredjemansforeleggande» eller ved at et «tredjemansforeleggande» folges opp med en «tredjemansrevisjon».

Oppfolgning av et «tredjemansforeleggande» ved tredjemansrevisjon brukes lite i praksis, men kan for eksempel vere aktuelt i situasjoner hvor den som plegges å gi opplysninger hevder at plegget medforer betydelig arbeid eller kostnad. Slik revisjon kan ogsj vere aktuelt i tilfeller hvor den som revideres overhodet ikke etterkommer plegget om å gi opplysninger. En forutsetning for oppfolgning ved revisjon er at den som forelegges ogsj inngj i den krets hvor revisjon kan utforas.

Tredjemansrevisjon kan gjennomforas selv om Skatteverket ikke vet at den informasjonen som sjkes finnes hos den som skal revideres. Det er tilstrekkelig at det anses som trolig at relevant informasjon finnes hos den som revideres. Noe krav pa «rettshandling», mellom tredjeparten og den som opplysningen gjelder, kreves ikke.

Ved beslutning om tredjemansrevisjon skal det i normalt tilfelle opplyses om hvilken person eller rettshandling opplysninger kreves. Om det foreligger sjarlige grunn kan det imidlertid unnlates å gi slike opplysninger. Om dette uttales det i «Handledning for skatterevisjon» side 49-50 at

«[e]tt tungt vjgende skjil for att uteslute oppgjift om personer, foretag eller rettshandlingar er att utredningen annars kan avjntyras. Eksempel pa sadana situationer kan vara att tredjemannen genom sitt agerande kan komme att medverka till skatteunddragande eller att det finns interessegemenskap mellom den som oppgjifterne avser og tredjemannen.»

Loven setter i utgangspunktet fj begrensninger med hensyn til hva det kan spjrreres om i forbindelse med ett «tredjemansforeleggande» eller en revisjon. Dersom den som forespjrreres mener at vedkommende ikke plikter å gi de forspjrrte opplysninger, kan vedkommende eventuelt begjere

«undandtagande av handling». Dette kan for eksempel være aktuelt dersom den som forespørres mener at de opplysningene som det bes om omfattes av sekretesselovgivningen. Det er den forspurte som har bevisbyrden for at det foreligger «undandtagande av handling». Avgjørelse om «undandtagande» treffes av forvaltningsdomstolen og ikke et overordnet forvaltningsorgan. Forvaltningsdomstolen kan prøve alle sider av saken og vektlegger ved sin avgjørelse proporsjonalitetsprinsippet, kost/nytte-betraktninger, sekretesse osv.

Grunntanken er at revisjonen skal gjennomføres i samarbeid med den som revideres. Den som revideres skal derfor som hovedregel underrettes om beslutningen før revisjonen iverksettes.

8.3.2.3 Finsk rett

Skatteforvaltningsretten (selvangivelsesplikt, opplysningsplikt, kontrollopplysninger, klage mv.) er regulert i Lag om beskatningsförfarande (18.12.1995/1558). Denne loven gjelder for inntektsskatt og «sjukforsäkringspremie». For merverdiavgift følger forvaltningsreglene av «Mervärdesskattelagen» (30.12.1993/1501).

Skattyters selvangivelsesplikt følger av Lag om beskatningsförfarande §§ 7 til 13. «Skattegranskning» er regulert i § 14, og kan sammenliknes med kontrollundersøkelse etter ligningsloven § 4-10. For merverdiavgift finnes det en tilsvarende bestemmelse i Mervärdesskattelagen § 169.

Tredjeparts opplysningsplikt er regulert i Lag om beskatningsförfarande kapittel 3. Skattemyndighetene får tredjepartsopplysninger på tre måter: Ukrevd, på oppfordring og gjennom granskning («jämförelses-uppgiftsgranskning»). Det følger av §§ 15 til 18 hvilke opplysninger tredjepart («utomstående») ukrevd har plikt til å gi til skattemyndighetene.

Lag om beskatningsförfarande § 19 regulerer tredjeparts opplysningsplikt etter pålegg fra skattemyndighetene («utomständes särskilda skyldighet at lämna uppgifter»). Når Skattemyndighetene ber om det, har enhver plikt til å gi opplysninger som framgår av dokumenter han er i besittelse av eller kjenner til når myndighetene kan ha bruk for disse opplysningene ved beskatningen av en annen skattyter. Opplysningene må ikke være nødvendige for beskatningen, det er tilstrekkelig at myndighetene mener de kan få bruk for dem («kan behövas för beskatning»). Saken som opplysningsplikten gjelder må individualiseres på basis av navn, bankkontonummer, kontotransaksjon eller tilsvarende. Opplysningsplikt foreligger altså bare

når skattemyndighetene skal utrede en bestemt sak eller sakskompleks som de kan individualisere. Skattemyndighetene kan for eksempel ikke kreve opplysninger om alle disposisjoner som overstiger et visst beløp.

Det eneste unntaket for denne opplysningsplikten gjelder personer som etter loven kan nekte å vitne i saken. Dette unntaket gjelder imidlertid ikke ved opplysninger om noens økonomiske situasjon som har innvirkning på beskatningen.

Kontroll hos tredjepart er regulert i § 21, og omtales som «jämförelseuppgiftsgranskning». Dette kan oversettes med «sammenlikningskontroll». Bestemmelsen supplerer § 14 om skattegranskning (kontroll) hos skattyteren, og innebærer at kontroll også kan gjennomføres hos tredjepart utelukkende for å hente inn opplysninger som kan brukes ved beskatningen av en *annen* skattepliktig. Kontroll av tredjepart etter § 21 kan imidlertid ikke gjennomføres i kredittinstitusjoner. Dette innebærer at ved kontroll av kredittinstitusjoner kan ikke *hovedformålet* være å skaffe opplysninger om andre skattepliktige. Opplysninger som framkommer ved kontroll av kredittinstitusjonen som skattepliktig etter lag om beskatningsförfarande § 14 kan imidlertid brukes ved beskatningen av annen skattepliktig.

Ved brudd på opplysningsplikten kan det ilegges «försummelsesavgift». Størrelsen på avgiften avhenger av hva slags forsømmelse det dreier seg om, men maksimal avgift er EUR 15 000. Fysiske personer og dødsbo ilegges ikke «försummelsesavgift».

8.3.3 Utvalgets vurderinger

8.3.3.1 Innledning

Utvalget foreslår å innføre nye bestemmelser om innhenting av kontrollopplysninger fra tredjepart i flere lover og forskrifter på skatte- og avgiftsområdet. Innhenting av kontrollopplysninger fra tredjeparter er et viktig, og tidvis det eneste, virkemiddel for å redusere omfanget av skatteunndragelser. Skatte- og avgiftsmyndighetene må derfor gis virkemidler som kan bidra til at skatteunndragelser avdekkes.

Kontrollhensynene kan isolert sett tilsi at det innføres tilnærmet ubegrensede hjemler til å innhente opplysninger fra tredjepart. Det bør imidlertid være en klar forutsetning at opplysninger som pliktes gitt, må kunne tjene til kontroll av noens ligning mv. Opplysninger som ikke har betydning for fastsettelse av skatt, merverdiavgift eller folketrygdavgifter, bør ikke kunne kreves av lignings- eller avgiftsmyndighetene.

Kontrollhensynene må videre avveies mot andre hensyn, slik som den opplysningspliktiges arbeidsbyrde, taushetspliktsreglene, personvern-hensyn m.m. Gjenbruk av opplysninger i offentlig forvaltning er også et viktig hensyn siden dette kan redusere den opplysningspliktiges arbeidsbyrde.

I forhold til næringslivet og det offentlige vil en særlig aktuell problemstilling være hvor langt en kan gå i å pålegge avgiver av informasjon å sammenstille informasjonen. Økt lagring av elektronisk informasjon gjør slik sammenstilling enklere enn før. I mange tilfeller kan derfor arbeidsbyrden ved å sammenstille informasjon være relativt begrenset.

Under punkt 8.3.3.2 behandler utvalget et forslag om innføring av nye kontrollhemler i ligningsloven. Utvalget har foreslått at bestemmelsene om ukrevd opplysningsplikt for tredjepart i ligningsloven kapittel 6 flyttes til ligningsloven kapittel 5, jf. utredningens punkt 7.3.2. De gjenstående paragrafene i ligningsloven kapittel 6 gir detaljerte bestemmelser om når en tredjepart etter krav fra ligningsmyndighetene plikter å gi opplysninger om andre, jf. foran under punkt 8.3.1. Utvalget foreslår at disse bestemmelsene samordnes og erstattes av enkelte færre og mer generelle bestemmelser om innhenting av kontrollopplysninger fra tredjepart.

Under punkt 8.3.3.3 til 8.3.3.6 omtales utvalgets forslag til nye kontrollbestemmelser i folketrygdloven, skattebetalingsloven, merverdiavgiftsloven, tolloven og særavgiftsregelverket. Disse kontrollbestemmelsene er i hovedsak utformet etter samme mal som de kontrollbestemmelsene som foreslås inntatt i ligningsloven. Utvalget antar at det også kan være behov for kontrollbestemmelser for tredjepart i arveavgiftsloven. Generasjonsskifter eller andre overføringer av verdier mellom givere og mottakere foretas ofte gjennom selskapsstrukturer. Verdier som overføres vil i stor grad være forvaltet av andre enn partene selv. Utvalget har ikke gått nærmere inn på dette nedenfor, men vil påpeke at dette er noe som bør utredes i forbindelse med en oppfølging av utvalgets forslag til nye kontrollbestemmelser ellers i skatte- og avgiftslovgivningen.

Utvalgets vurderinger av i hvilken grad taushetspliktbestemmelser i særlovgivningen bør være til hinder for at tredjeparter skal ha en opplysningsplikt eller opplysningsrett etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene omtales under punkt 8.3.3.7. Under punkt 8.3.3.8 omtales et forslag om å gi skatte- og avgiftsmyndighetene adgang til å pålegge tredjepart taushet om at opplysninger er innhentet. Under punkt 8.3.3.9 foreslår utvalget at

opplysninger som tredjepart gir etter krav under visse forutsetninger skal gis i maskinlesbar form.

Utvalget legger til grunn at det ikke kan stilles krav om at skatte- og avgiftsmyndighetene skal betale for opplysningene som hentes inn fra offentlige organ og andre tredjeparter, verken i medhold av eksisterende eller nye kontrollhemler.

8.3.3.2 Nye kontrollbestemmelser i ligningsloven kapittel 6

a) Innledning

Ligningslovens bestemmelser om tredjeparters plikt til å gi opplysninger om andre, etter krav fra ligningsmyndighetene, spesifiserer i stor grad hvem som er opplysningspliktig og hva opplysningsplikten omfatter. Bestemmelsene er kommet til etter hvert og de regelendringer som har vært foretatt synes i liten grad å ha vært gjenstand for en mer helhetlig vurdering av hva slags opplysningsplikt som bør gjelde for næringsdrivende, offentlige myndigheter, privatpersoner m.m.

Utvalget mener det bør vurderes om de eksisterende hemler som pålegger næringsdrivende og andre opplysningsplikt, kan erstattes av nye og på enkelte områder videre og mer generelle hemler for innhenting av tredjepartsopplysninger. Ved å utvide kontrollhemlenes rekkevidde vil kontrollhemlene blant annet bli mer robuste, slik at ligningsmyndighetene kan bli bedre rustet til å møte de særlige kontrollutfordringer som de står overfor blant annet som følge av økt internasjonalisering, jf. utredningens kapittel 3. Utvalget har i et forsøk på å imøtekomme behovet for nye kontrollhemler utarbeidet forslag til følgende nye bestemmelser i ligningsloven nytt kapittel 6:

§ 6-1 Opplysningsplikt for tredjepart

§ 6-2 Opplysningsplikt for offentlig organ

§ 6-3 Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

§ 6-4 Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

§ 6-5 Dokumentasjonskrav m.m.

I tillegg til disse bestemmelsene foreslås det inntatt bestemmelser om adgang til å pålegge tredjepart taushet i ny § 6-6 og om plikt til å gi opplysninger i maskinlesbar form i ny § 6-7. Disse bestemmelsene, og tilsvarende bestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen for øvrig, er nærmere omtalt under punkt 8.3.3.8 og 8.3.3.9.

I ny § 6-1 reguleres plikten for *enhver* tredjepart til å gi opplysninger etter krav. Bestemmelsen erstatter og utvider ligningsmyndighetenes adgang til å kreve opplysninger fra tredjepart.

Blant annet erstatter bestemmelsen ligningsloven § 6-3 nr. 1 til 4, § 6-4 nr. 1 og 3 og § 6-10 a. Opplysningsplikten etter ny § 6-1 omfatter ulike tredjeparter, herunder næringsdrivende, organisasjoner, privatpersoner og offentlige myndigheter.

Selv om offentlige myndigheter vil omfattes av ny § 6-1 mener utvalget at en særskilt bestemmelse for offentlige myndigheter tilsvarende gjeldende ligningslov § 6-13 likevel bør videreføres i ny § 6-2. Bakgrunnen for dette er blant annet at opplysningsplikten etter ny § 6-2 er knyttet til «opplysninger som et offentlig organ mv. er blitt kjent med i sitt arbeid» i motsetning til opplysninger om «mellomværende og transaksjoner» etter § 6-1. Språklig omfatter derfor ny § 6-2 mer enn § 6-1. Videre er det knyttet spesielle unntak fra lovbestemt taushetsplikt i selve bestemmelsen. Dette taler for at bestemmelsen videreføres som en særskilt bestemmelse.

Videre foreslår utvalget i ny § 6-3 å videreføre og til dels utvide opplysningsplikten for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste. I utgangspunktet er opplysninger om innholdet av elektronisk kommunikasjon og andres bruk av elektronisk kommunikasjon taushetsbelagt informasjon, jf. ekomloven § 2-9. Av ekomloven § 2-9 tredje ledd følger det imidlertid at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger som nevnt gis til annen myndighet i medhold av lov. I ny § 6-3 er det inntatt en bestemmelse om opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste. Det er til denne opplysningsplikten knyttet enkelte særlige vilkår som gjør at det kan være naturlig å behandle opplysningsplikten for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste i en egen opplysningspliktbestemmelse.

Ny §§ 6-1 til 6-3 gir ligningsmyndighetene en adgang til å kreve opplysninger utlevert. En adgang for ligningsmyndighetene til selv å innhente opplysningene gjennom stedlig kontroll, foreslås inntatt i ny § 6-4. Etter ny § 6-4 kan ligningsmyndighetene ved stedlig kontroll hos tredjepart også innhente kontrollopplysninger som tredjeparten skal gi ukrevd etter ligningsloven nytt kapittel 5. Bestemmelsen i ny § 6-4 tar ikke sikte på å utvide adgangen til å be om opplysninger etter ligningsloven nytt kapittel 5 og 6. Det bestemmelser regulerer er en adgang for ligningsmyndighetene til selv å innhente opplysninger som den opplysningspliktige skal gi ukrevd eller etter krav etter ligningsloven nytt kapittel 5 og 6 ved stedlig kontroll. En generell adgang til å foreta stedlig kontroll hos den som er opplysningspliktig etter ny § 6-1 vil imidlertid omfatte enhver tredjepart, herunder også privatpersoner. For å unngå at bestemmelsen

favner for vidt, er det i ny § 6-4 inntatt en begrensning i adgangen til stedlig kontroll hos privatpersoner.

I ny § 6-5 foreslår utvalget å videreføre gjeldende ligningslov § 6-1.

Overfor brudd på opplysningsplikten i §§ 6-1 til 6-3 og plikten til å oppbevare dokumentasjon etter § 6-5, vil reglene om tvangsmulkt i ligningsloven § 10-6 og straff i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d få anvendelse. Tvangsmulkt vil imidlertid bare være anvendelig hvor det er klart at opplysningene eller dokumentasjonen finnes, og straff forutsetter at det føres tilstrekkelig bevis for subjektiv skyld, og at det foreligger en vesentlig overtredelse av ligningsloven. Tvangsmulkt kan også ilegges overfor den som ikke har etterkommet plikten til å gi adgang til kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) etter ny § 6-4. Overfor kjøper av varer og tjenester i privatmarkedet, kan utvalgets forslag om nye regler om medansvar i privatmarkedet for unndratte skatter og avgifter føre til at kjøperen sammen med selger av varer og tjenester blir ansvarlig for deler av selgerens skatte- og avgiftsforpliktelser, når selger unnlater å gi pliktige opplysninger om vederlag mottatt av kjøper, jf. punkt 10.3.4.6.

b) Ny § 6-1 Opplysningsplikt for tredjepart

I ny § 6-1 foreslår utvalget at det tas inn en bestemmelse som langt på vei erstatter de bestemmelser i ligningsloven kapittel 6 som pålegger tredjepart å gi kontrollopplysninger etter krav fra ligningsmyndighetene, se imidlertid forslag til ny §§ 6-2 til 6-3 som erstatter gjeldende ligningslov §§ 6-13 og 6-13A. I tillegg til å videreføre adgangen til å innhente opplysninger fra tredjepart etter de gjeldende kontrollbestemmelser i ligningsloven kapittel 6, se foran under punkt 8.3.1, medfører forslaget at ligningsmyndighetene får en utvidet adgang til å innhente kontrollopplysninger fra tredjepart. Utvalgets forslag om å utvide opplysningsplikten for tredjepart omfatter en utvidelse av hvem som er opplysningspliktig og hva tredjepart plikter å gi opplysning om.

Når det gjelder hvem som er opplysningspliktig, foreslår utvalget at opplysningsplikten etter bestemmelsen omfatter *enhver* tredjepart. Bestemmelsen overflødiggjør en nærmere spesifisering av hvem som er opplysningspliktig. Dette innebærer en forskjell i forhold til gjeldende rett, hvor opplysningsplikten er lagt til nærmere spesifiserte avgivere, herunder blant annet:

- Næringsdrivende, jf. § 6-3 nr. 1 og 2 første punktum.

- Oppdragsgiver, jf. § 6-3 nr. 2 annet punktum.
- Brukersted for betalingskort, jf. § 6-3 nr. 3.
- Produksjons-, omsetnings- og transportorganisasjoner, jf. § 6-3 nr. 4.
- Enhver skyldner eller fordringshaver, jf. § 6-4 nr. 1.
- Finansinstitusjoner og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, verdipapirforetak og andre som har midler til forvaltning og pensjonskasser, jf. § 6-4 nr. 3.
- Postoperatører, jf. § 6-4 nr. 3 siste punktum.
- Verdipapirregistre, jf. § 6-5 nr. 2.
- Enhver som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for noen, eller bestyrer forretninger for noen, jf. § 6-8 nr. 3.
- Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg og den som har levert materialer m.v. eller har medvirket i arbeidet, jf. § 6-10A.
- Rederi eller arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord på fartøy, jf. § 6-10B.
- Selskapet, samt sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak av låntakere, og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, forsikringsloven § 4-2 annet ledd og finansieringsvirksomhetsloven og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, unntatt boligselskaper hvor andelshaverne lignes etter skatteloven § 7-3, jf. § 6-11 nr. 3 og 4.

Utvalget legger til grunn at adgangen til å pålegge tredjepart opplysningsplikt etter ny § 6-1 i første rekke vil bli benyttet til å pålegge næringsdrivende eller andre som er bokføringspliktige og offentlige myndigheter en opplysningsplikt, men på enkelte områder i noe videre omfang enn det som det er hjemmel for i dag, jf. nedenfor. Etter forslaget kan imidlertid *enhver* tredjepart pålegges en opplysningsplikt. Dette innebærer at også privatpersoner, etter krav fra ligningsmyndighetene, vil kunne avkreves opplysninger om andre i langt større omfang enn det som er tilfelle etter de gjeldende bestemmelser i ligningsloven kapittel 6.

Når det gjelder hva som skal kunne kreves av opplysninger, foreslår utvalget at ligningsmyndighetene hos tredjepart skal kunne innhente «opplysninger om transaksjoner og mellomværende med og mellom andre som kan ha betydning for noens ligning».

Mellomværende omfatter i utgangspunktet fordringer og gjeld, men også andre forpliktelses- og rettigheter må anses dekket av begrepet. Begrepet

mellomværende tolkes vidt. Etter utvalgets syn omfattes avtaler, herunder arbeidsforhold, av begrepet. Dette innebærer at kontrollmyndighetene kan kreve framvist identitetskort av arbeidstaker på arbeidsplasser der slike identitetskort er innført. Under punkt 10.3.4 er det gitt en nærmere omtale av identitetskort i forbindelse med et forslag om innføring av krav om føring av personaljournal innenfor enkelte bransjer.

Begrepet *transaksjon* brukes også i hvitvaskingsloven. I lovens § 2 nr. 2 er begrepet definert som *enhver overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder*. Denne definisjonen er videreført i ny hvitvaskingslov, jf. Ot.prp. nr. 3 (2008-2009) og Besl.O. nr. 56 (2008-2009). Utvalget legger til grunn at en tilvarende forståelse av begrepet transaksjon som i hvitvaskingsloven også bør legges til grunn ved tolkningen av begrepets virkeområde i ligningsloven ny § 6-1.

Begrepet *opplysninger om* medfører etter utvalgets syn at det er unødvendig å presisere i lovteksten at det med opplysninger også menes underbilag og annen dokumentasjon til transaksjoner eller mellomværender. Det må også overfor tredjepart legges til grunn at opplysningsplikten følger opplysningen og ikke dokumentet, se her omtalen under punkt 8.2.2.2. Det som vil være avgjørende for opplysningsplikten er derfor om opplysningen uavhengig av lagringsmedium eller hvilket dokument den befinner seg i, vil være en transaksjon eller mellomværende med eller mellom andre som kan få betydning for noens ligning.

Ordlyden i ny § 6-1 favner vidt. Den vide formuleringer er valgt fordi utvalget med bestemmelsen ønsker å erstatte de aller fleste bestemmelser om opplysningsplikt etter krav i ligningsloven kapittel 6 med en hovedbestemmelse om opplysningsplikt for tredjepart. Videre ønsker utvalget med bestemmelsen å utvide ordlyden slik at den ikke legger unødige skranker på ligningsmyndighetenes adgang til å innhente opplysninger fra tredjepart, dersom opplysningene kan være av betydning for korrekt fastsetting av andres skatteplikt/ligning. En slik utvidelse vil være viktig da opplysninger fra tredjepart er av stor betydning, og til tider eneste virkemiddel, for avdekking av skatteunndragelser.

En utvidelse av bestemmelsens virkeområde vil blant annet følge av at det i ordlyden ikke stilles som vilkår at ligningsmyndighetenes krav om opplysninger må gjelde navngitte aktører. Dette til forskjell fra for eksempel gjeldende ligningslov § 6-3, hvor opplysningen er knyttet opp mot «økonomisk mellomværende med navngitt næringsdrivende». Dette innebærer at ligningsmyndighetene etter ny

§ 6-1 vil kunne kreve opplysninger fra tredjepart både om navngitte og ikke navngitte aktører.

Utvalget legger til grunn at ligningsmyndighetene etter bestemmelsen også må kunne kreve opplysninger av mer generell art, slik at det i større grad enn i dag kan bli mulig med mer målrettede kontroller. Det kan til sammenligning vises til at skattemyndighetene i Sverige har en forholdsvis vid adgang til å innhente denne typen opplysninger, jf. punkt 8.3.2.2. Om hensikten med å kreve slike opplysninger er det under omtalen av svensk rett vist til at

«[s]yftet med generell kontroll är att uppgifter hämtas in som en förberedande åtgärd för kontroll av andra. Det kan t.ex. vara fråga om att hemta in uppgifter om samtliga underentreprenörer som anlitas vid ett visst byggeprosjekt under en viss tid. Det som i första hand skiljer en generell kontroll från övriga typer av kontroller är att uppgifterna hämtas in i förberedande syfte t.ex. inför en kontrollaktion och att det inte är klart att det ska göras en kontroll av alle de personer som omfattas av de uppgifter eller handlingar som hämtas in. Att uppgiftsinsamlingen gäller ett stort antall personer medför alltså inte att det er frågan om en generell kontroll.»

En forutsetning for at opplysninger som nevnt ovenfor kan kreves, er at opplysningene *kan ha betydning for noens ligning*. Dette innebærer ikke at det kan kreves at opplysningene faktisk vil få betydning for noens ligning. Det samme utgangspunktet er til sammenligning lagt til grunn når det gjelder skattyters plikt til å gi opplysninger om egne forhold i ligningsloven § 4-10 nr. 1, se omtalen av gjeldende rett under punkt 8.2.1.1. Ved generelle kontroller som gjennomføres for å finne tjenlige kontrollobjekter, ligger det i sakens natur at flertallet av de opplysninger som innhentes ikke vil være relevante for myndighetene. Det kan derfor stilles spørsmål ved om denne typen opplysninger kan anses for å ha betydning for noens ligning. Hvilke opplysninger som er relevante, vil myndighetene i disse tilfeller først vite etter å ha gjennomgått de innhentede opplysningene. Utvalget mener at det bør kunne legges til grunn at kravet om at opplysningene kan ha betydning for noens ligning, vil være oppfylt dersom de innhentede kontrollopplysninger kan lede til at ligningsmyndighetene senere kan finne fram til tjenlige kontrollobjekter og at opplysningen således er relevant for ligningsmyndighetenes kontrollarbeid. Som eksempel kan det vises til de opplysninger ligningsmyndighetene i dag kan hente inn fra innløserne om bruk av utenlandske betalingskort i Norge etter ligningsloven

§ 6-4 nr. 3. Ligningsmyndighetene kan her hente inn informasjon om all kortbruk med tilknytning til utenlandske betalingskort brukt i Norge over en viss periode. Etter en sortering av transaksjonene hvor aktuelle kontrollobjekter plukkes ut, kan ligningsmyndighetene gå til en eller flere brukersteder for å forsøke å avdekke identiteten til kortinnehaveren, jf. ligningsloven § 6-3 nr. 3.

For privatpersoner er opplysningsplikten i dag begrenset til å gjelde enkelte nærmere angitte opplysninger, for eksempel opplysningsplikt om hvem som har utført arbeid på bygg eller anlegg, jf. ligningsloven § 6-10A, opplysningsplikt om tilgodehavende og gjeld som navngitt person mv. har, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 1 og plikten til å gi opplysninger om forhold som kan ha betydning for spørsmålet om utleier av fast eiendom er skattepliktig og for omfanget av skatteplikten, jf. ligningsloven § 6-8 nr. 3. Utvalgets forslag til ny § 6-1 tar sikte på å videreføre opplysningsplikten for privatpersoner i disse tilfeller. Videre vil bestemmelsen kunne benyttes til å be om også andre typer opplysninger fra private, herunder for eksempel opplysninger om hvem som har utført renholdstjenester, barnepass m.m. i den opplysningspliktiges hjem eller fritidsbolig.

Det er i ordlyden ikke spesifisert nærmere hvem *andre* er. Ligningsmyndighetene kan derfor i utgangspunktet kreve opplysninger om transaksjoner og mellomværende om hvem som helst, herunder privatpersoner, dersom opplysningene kan ha betydning for noens ligning. En begrensning av opplysningsplikten kan imidlertid følge av grunnleggende personvern hensyn. Personvern hensyn tar sikte på å beskytte enkeltmenneskets personlige integritet og privatlivets fred. Retten til privatliv følger blant annet av EMK artikkel 8 og står sentralt i EUs personverndirektiv. I norsk rett ivaretas personvern hensyn generelt og behandling av personopplysninger spesielt, av regler i personvernopplysningsloven, i særlover og i forvaltningsloven. For ligningsmyndighetene vil særlig bestemmelser om lovbestemt taushetsplikt i særlovgivningen utgjøre en skranke for hvilke opplysninger som kan kreves etter ny § 6-1. Utvalget legger til grunn at det må være en klar forutsetning for at opplysninger skal kunne kreves etter ny § 6-1 at anvendelsen av bestemmelsen ikke krenker noens lovbestemte taushetsplikt, med mindre det er bestemt i lov at taushetsplikten skal vike for opplysningsplikten, se nærmere omtale av dette under punkt 8.3.3.8. Taushetspliktbestemmelsene vil derfor utgjøre en viktig begrensning av virkeområdet for ny § 6-1. Denne begrensningen får anvendelse overfor en rekke andre aktører enn de som vil

kunne vernes av personvern hensynene. Det at bestemmelsen ikke skal krenke noens lovbestemte taushetsplikt framgår indirekte av bestemmelsen ved at det ikke er inntatt noen bestemmelse om unntak fra taushetsplikt. Særlige problemer kan oppstå i relasjon til korrespondanse med advokater og andre rådgivere. Dette omtales nærmere under kapittel 9.

Hensynet til enkeltmenneskets personlige integritet og privatlivets fred som skranke for en utvidet opplysningsplikt, må avveies mot de hensyn som opplysningsplikten skal ivareta. Ved denne avveiningen vil et sentralt vurderingstema være hvor beskyttelsesverdige de aktuelle opplysningene er i forhold til den verdi denne typen opplysninger vil kunne ha for en mer effektiv bekjempelse av skatteunndragelser. Personopplysningsloven har definert visse opplysninger som *sensitive opplysninger* i personopplysningsloven § 2 nr. 8. Dette er opplysninger som av lovgiver er vurdert som særlig beskyttelsesverdige. Opplysninger om mellomværende og transaksjoner som kan ha betydning for noens ligning, herunder privatpersoners ligning, vil ikke i seg selv være sensitive opplysninger etter personopplysningsloven. Det skal imidlertid bemerkes at opplysninger om slike forhold indirekte kan avdekke sensitive personopplysninger, for eksempel ved at det framgår av fakturaer mv. noe om en persons helseforhold, medlemskap i fagforeninger mv. Ved vurderingen av i hvilken grad beskyttelsesverdige forhold bør tillegges vekt, må det tas med i betraktningen at ligningsmyndighetene selv vil ha taushetsplikt om de opplysninger de mottar, og skal behandle innhentede opplysninger etter prinsipper om god informasjonssikkerhet, slik at ikke uvedkommende får tilgang til personopplysninger. Ligningsmyndighetene behandler også i stor utstrekning slike opplysninger innhentet gjennom tredjepartsoppgaver som skal gis ukrevd (for eksempel lønnsoppgaver, rente- og saldooppgaver osv.), og innhentet fra den skattepliktige selv. Med dette som forutsetning mener utvalget at ligningsmyndighetene i utgangspunktet bør ha en vid adgang til å kreve opplysninger om forhold som kan ha betydning for privatpersoners ligning.

En utvidelse av kontrollhjemlene aktualiserer spørsmålet om en lovregulering av den negative avgrensningen som er beskrevet ovenfor og nærmere omtalt under 7.2. Dette krever imidlertid nærmere utredning og vurdering og utvalget fremmer ikke konkrete forslag nå.

Det er viktig at det stilles krav om at kontrollmyndigheten spesifiserer sin forespørsel slik at det ikke byr på for store vanskeligheter for tredjepar-

ten å oppfylle sin pålagte opplysningsplikt. Pålegg om å gi opplysninger bør derfor fortrinnsvis være skriftlige. Det bør også foretas en forholdsmessighetsvurdering av hvilken verdi de innhentede opplysninger vil kunne antas å ha for ligningsmyndighetene i forhold til den byrde som pålegges den opplysningspliktige. Dette vil også kunne aktualiseres ytterligere ved innføring av videre og mer generelle hjemler. Dersom et pålegg om å gi opplysninger vil påføre den opplysningspliktige urimelig merarbeid, bør det eventuelt vurderes om ligningsmyndighetene selv bør gå igjennom og finne fram den ønskede informasjon ved kontrollundersøkelse (stedlig kontroll), jf. ny § 6-4. En adgang for ligningsmyndighetene til å innhente opplysninger selv etter ny § 6-4 vil imidlertid ikke kunne benyttes der opplysningene befinner seg i private hjem.

Utvalget foreslår at det i ligningsloven ny § 6-1 inntas en bestemmelse med følgende ordlyd:

«Enhver tredjepart plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom andre som kan ha betydning for noens ligning.»

c) Ny § 6-2 Opplysningsplikt for offentlig organ

Bestemmelsene om offentlige organs opplysningsplikt er omtalt foran under punkt 8.3.1.5. Etter ligningsloven § 6-13 nr. 1 pålegges offentlig organ mv. en plikt til etter krav å gi ligningsmyndighetene de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid. Da mange offentlige organ er underlagt taushetsplikt vedrørende opplysninger knyttet til deres arbeid, er det i annet ledd gjort unntak fra lovbestemt taushetsplikt for nærmere bestemte organ under bokstav a, b, c og e. Det overordnede hensynet bak unntakene fra taushetsplikt er ligningsmyndighetenes behov for å utføre en riktig ligning. Utvalget foreslår at bestemmelsen i ligningsloven § 6-13 videreføres uendret i ligningsloven ny § 6-2. Utkast til lovtekst er inntatt i kapittel 12.

d) Ny § 6-3 Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

Bestemmelsen i ligningsloven § 6-13A foreslås videreført i ny § 6-3, men med enkelte endringer som tar sikte på å gjøre bestemmelsen mer teknologinøytral og dermed omfatte gjeldende og framtidige elektroniske kommunikasjonsmidler.

Etter bestemmelsen i ligningsloven § 6-13A kan tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller – tjeneste pålegges å gi opplysninger om

navn og adresse til en abonnent som ikke har offentlig telefonnummer, telefaksnummer eller personsøkernummer. En forutsetning for at slikt pålegg kan gis, er at særlige hensyn gjør det nødvendig og at det foreligger mistanke om overtredelser av bestemmelser gitt i eller i medhold av ligningsloven. Bestemmelsen gir i dag ikke hjemmel for å hente inn abonnementsopplysninger på grunnlag av IP – og e-postadresse.

I forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 21 (1999-2000), er det vist til at Skattedirektoratet i forbindelse med forslaget om å innføre ligningsloven § 6-13A m.m. uttalte at adgangen til å kreve opplysninger også bør omfatte hemmelig internetadresse og elektronisk postadresse. Departementet uttaler til dette at «[d]epartementet ser at kontrollmyndighetene også kan ha behov for å innhente opplysninger om navn og adresse til innehaver av hemmelig elektronisk postadresse og eventuelle andre framtidige kommunikasjonsadresser, men vil ikke på det nåværende tidspunkt foreslå hjemmel som gir dem adgang til å innhente slike opplysninger.»

Fra bestemmelsen ble vedtatt og fram til i dag, har det vært en betydelig utvikling på området for elektronisk kommunikasjon. For eksempel har bruk av personsøkere nærmest opphørt og det offentlige personsøkernettet ble lagt ned 1. september 2003. På samme tid har antall internettadresser og elektroniske postadresser med tilhørende brukere blitt veldig mye høyere. Kommunikasjon med elektronisk post og på annen måte ved hjelp av internett er for de fleste dagligdags.

Skatteetaten har derfor i dag behov for tilgang til abonnementsopplysninger på bakgrunn av IP- og e-postadresse i sitt kontrollarbeid. Hensynet til å kunne motvirke skatteunndragelser tilsier at slik endring bør gjennomføres. Hensynet til å kunne motvirke skatteunndragelser var også hovedhensynet bak innføringen av § 6-13A, som da den ble innført, ga skattemyndighetene et nytt virkemiddel i kampen mot skatteunndragelser.

Tilbydere av elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste er etter lov 4. juli 2003 nr. 83 om elektronisk kommunikasjon (ekomloven) pålagt taushetsplikt om «innholdet av elektronisk kommunikasjon, og andres bruk av elektronisk kommunikasjon, samt opplysninger om tekniske innretninger og fremgangsmåter», jf. ekomloven § 2-9 første ledd. I tredje ledd er det imidlertid gjort unntak fra taushetsplikten. Politi og påtalemyndighet har etter tredje ledd første punktum hjemmel til å kreve utlevert opplysninger om «avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt elektronisk kommunikasjonsa-

dresse». I følge Ot.prp. nr. 58 (2002-2003) omfatter dette blant annet navn, adresse og telefonnummer tilknyttet en elektronisk kommunikasjonsadresse. En statisk IP-adresse vil generelt omfattes. For dynamiske IP-adresser forutsettes det at politiet i tillegg kjenner oppkoblingstidspunktet slik at abonnenten entydig kan utpekes, jf. Rt. 1999 side 1944. Også andre opplysninger om bruker av et abonnement omfattes av tredje ledd. For nærmere oversikt vises det til Ot.prp. nr. 58 (2002-2003) side 93-94.

Etter ekomloven § 2-9 tredje ledd tredje punktum er det åpnet for at annen myndighet i medhold av lov gis tilsvarende adgang som politi og påtalemyndighet har til å hente inn opplysninger om avtalebasert hemmelig nummer eller andre abonnementsopplysninger, samt elektronisk kommunikasjonsadresse. Det forutsettes at hensynet til personvern blir ivaretatt på lik linje for innhenting av opplysninger knyttet til elektronisk kommunikasjonsadresse som for opplysninger om hemmelig nummer mv. slik det er omtalt i Ot.prp. nr. 21 (1999-2000).

Utvalget foreslår derfor at det i ligningsloven ny § 6-3 inntas en bestemmelse med følgende ordlyd:

«Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt kommunikasjonsadresse.»

e) Ny § 6-4 Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

Adgang til kontrollundersøkelse følger for ligningsmyndighetene av ligningsloven § 6-15. Etter første ledd kan ligningsmyndighetene til enhver tid foreta kontroll hos dem som skal gi oppgaver eller opplysninger etter ligningslovens kapittel 6. Etter bestemmelsen kan ligningsmyndighetene kreve opplysninger som nevnt i ligningsloven § 6-15 utlevert både ved stedlig kontroll og ved andre former for kontroll («kontorkontroll»). Det har i praksis vært uklart i hvilken grad ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 6-15 kan kreve andre typer tredjepartsopplysninger enn de som uttrykkelig er nevnt i ligningsloven kapittel 6, jf. punkt 8.3.1.7. Med forslaget til utvidet opplysningsplikt, særlig ny § 6-1, mener utvalget at det ikke er behov

for en bestemmelse i ny § 6-4 som utvider adgangen til å innhente opplysninger. Man unngår dermed de problemstillinger som oppstår i forhold til gjeldende ligningslov § 6-15.

Det primære formålet med ny § 6-4 er å hjemle ligningsmyndighetenes adgang til å foreta kontrollundersøkelse ved stedlig kontroll hos de opplysningspliktige. Selv om dette er formålet med bestemmelsen foreslås det videreført i bestemmelsen at ligningsmyndighetene til enhver tid har adgang til å innhente opplysninger også der slike opplysninger innhentes ved «kontorkontroll». Dette følger i dag av ligningsloven § 6-15. Som følge av at bestemmelsene om ukrevd opplysningsplikt foreslås flyttet til nytt kapittel 5 er opplysningsplikten i bestemmelsen knyttet opp mot opplysninger som pliktes gitt i medhold av ligningsloven nytt kapittel 5 og 6.

Det er ikke et vilkår for kontrollundersøkelse at opplysningene først er søkt innhentet gjennom kontorkontroll. Dette følger også av gjeldende rett.

Hvilke opplysninger som kan kreves i forbindelse med en kontrollundersøkelse ved stedlig kontroll, bør som hovedregel samsvare med de opplysninger som opplysningspliktige tredjeparter plikter å gi ukrevd etter nytt kapittel 5, eller som kan kreves framlagt etter ny §§ 6-1 til 6-3. Det er som nevnt ovenfor ikke lagt opp til at det etter ny § 6-4 skal kunne innhentes mer opplysninger enn det som følger av bestemmelsene i forslaget til nytt kapittel 5 og §§ 6-1 til 6-3. En utvidelse av hva som det kan bes om foreslås isteden tatt inn i de øvrige bestemmelser, se særlig utkastet til ny § 6-1 ovenfor.

For å unngå at adgangen til å foreta stedlig kontroll favner for vidt er det i ny § 6-4 nr. 1 annet punktum inntatt en begrensning i adgangen til å foreta stedlig kontroll i private hjem. Hva som er private hjem kan være flytende der tredjeparten har hjemmekontor. Det er klart at i de tilfeller et hus eller en leilighet kun blir brukt som bolig for en eller flere personer, så er det i utgangspunktet snakk om et privat hjem. Dersom den som bor i boligen også har forretningsadresse på samme adresse som boligen, eller har et eller flere rom som benyttes som hjemmekontor, og det kreves fradrag for utgifter til vedlikehold og drift av dette kontoret, så må man antas å være utenfor skattyters private sfære og hjem. Det må antas at som private hjem regnes for eksempel ikke registrert forretningskontor (adresse) i henhold til lov 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak kapittel III.

Det foreslås for øvrig å videreføre bestemmelsene i ligningsloven § 6-15 nr. 2 og 3 i henholdsvis ny § 6-4 nr. 2, nr. 3 og nr. 4. Bestemmelsene i § 6-4

nr. 2 og nr. 3 foreslås imidlertid utformet slik at de harmonerer med de foreslåtte endringer i bistandsplikten i ligningsloven § 4-10, se foran under punkt 8.2.2.4.

Utvalgets forslag til ny § 6-4 vil etter dette ha følgende innhold:

«1. Ligningsmyndighetene kan til enhver tid pålegge den opplysningspliktige å gi opplysninger som nevnt i kapittel 5 og 6 eller selv innhente slike opplysninger ved kontrollundersøkelse hos dem som plikter å gi opplysninger etter kapittel 5 og 6. Kontrollundersøkelse kan likevel ikke foretas i private hjem.

2. Ligningsmyndighetene kan kreve at den opplysningspliktige blant annet gir innsyn i, legger fram, utleverer eller sender inn de opplysninger som kan ha betydning for kontrollen, herunder regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Når ligningsmyndighetene krever det skal den opplysningspliktige, den som er fullmektig for ham eller ansatte som representerer ham, være til stede ved undersøkelse som nevnt i nr. 1 og yte nødvendig veiledning og bistand og gi ligningsmyndighetene adgang til blant annet befaringsbesiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m.

3. Departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i nr. 1 og nr. 2 når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.»

f) Ny § 6-5 Dokumentasjonskrav m.m.

Bestemmelsen i gjeldende ligningslov § 6-1 gjelder både for den som har ukrevd oppgaveplikt og den som kan pålegges oppgaveplikt etter gjeldende ligningslov kapittel 6. Utvalget foreslår at den delen av gjeldende ligningslov § 6-1 som omhandler den som kan pålegges oppgaveplikt etter gjeldende ligningslov kapittel 6 videreføres i ny § 6-5 første ledd, likevel slik at begrepet «oppgaveplikt» erstattes av begrepet «opplysningsplikt». I første ledd annet punktum foreslås det å videreføre adgangen til å gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes. En slik bestemmelse vil lyde:

«Den som kan pålegges opplysningsplikt etter dette kapittel, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.»

Utvalget har vurdert om det i visse situasjoner kan være aktuelt å pålegge også privatpersoner og andre som ikke er bokføringspliktige en plikt til å ta vare på salgsdokumentasjon m.m. slik at opplysningene som disse aktørene plikter å gi kan kontrolleres. En vurdering av et mulig krav om oppbevaring av salgsdokumentasjon for kjøpere i privatmarkedet er omtalt under punkt 10.2.4.6. Krav om oppbevaring av salgsdokumentasjon vurderes i forbindelse med et forslag om å gjøre kjøper ansvarlig for selgers skatte- og avgiftsforpliktelser der selger ikke oppfyller sin opplysningsplikt. Utvalget konkluderer med at et slikt ansvar bør innføres, men at kjøper må kunne fri seg fra ansvar ved betaling via bank. Utvalget mener at det ikke er behov for en dokumentasjonsplikt ved siden av et slikt ansvar for kjøper. Betaling via bank vil bidra til at ligningsmyndighetene i større grad kan spore betalinger mellom kjøper og selger gjennom innhenting av opplysninger fra finansinstitusjoner mv.

8.3.3.3 Nye kontrollbestemmelser i folketrygdloven og skattebetalingsloven

a) Innledning

Skatteoppkreveren skal ved utførelsen av arbeidsgiverkontrollen kontrollere at arbeidsgivere trekker skatt og beregner arbeidsgiveravgift av alle trekk- og avgiftspliktige ytelser. Arbeidsgivers plikter følger dels av skattebetalingsloven og dels av folketrygdloven.

Skattebetalingsloven har i § 5-14 bestemmelser om tredjeparts opplysningsplikt og i § 5-13 regler om kontrollundersøkelser. Bestemmelsen om kontrollundersøkelse er begrenset til arbeidsgiveren og andre som har plikt til å foreta forskuddstrekk og utleggstrekk. Bestemmelsen omfatter ikke adgang til å foreta kontroll hos tredjepart som har opplysningsplikt etter § 5-14. I folketrygdloven § 24-5 er det en bestemmelse som svarer til skattebetalingsloven § 5-13. Bestemmelsen regulerer skatteoppkreverens kontroll med at arbeidsgiver og andre sender meldinger og beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt. Folketrygdloven har derimot ingen bestemmelse som regulerer tredjeparts opplysningsplikt.

Av hensyn til mulighetene for en effektiv kontroll og til at det enkelte saksforhold blir best mulig opplyst, bør det, i likhet med forslaget til nytt kapittel 6 i ligningsloven, utformes bestemmelser med et mer generelt anvendelsesområde i skattebetalingsloven. Bestemmelser som pålegger tredjepart å gi opplysninger etter krav bør også innarbeides i

folketrygdloven. Det bør også åpnes for mulighet til å foreta kontrollundersøkelser (stedlig kontroll) hos tredjepart som har opplysningsplikt etter folketrygdloven og skattebetalingsloven.

Utvalget har utarbeidet forslag til nye bestemmelser i folketrygdloven og skattebetalingsloven. Bestemmelser i folketrygdloven foreslås tatt inn i kapittel 24 som ny §§ 24-6 til 24-10. I skattebetalingsloven foreslås bestemmelsene inntatt som ny §§ 5-14a til 5-14e. Bestemmelsene foreslås på samme måte som ligningslovens bestemmelser inndelt i fem paragrafer som omhandler henholdsvis:

- Opplysningsplikt for tredjepart
- Opplysningsplikt for offentlig organ
- Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste
- Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.
- Dokumentasjonskrav m.m.

I tillegg foreslås det at også folketrygdloven og skattebetalingsloven får tilsvarende bestemmelser som forslaget til ny ligningslov § 6-6 (adgang til å pålegge tredjeparter taushet om at det er innhentet opplysninger i forbindelse med kontroll) og § 6-7 (plikt for tredjeparter til å gi opplysninger i maskinlesbar form), jf. behandlingen av disse forhold nedenfor under punkt 8.3.3.8 og 8.3.3.9. Ordlyden i den foreslåtte lovtekst i de modellbestemmelser som er foreslått under de nevnte to punkter, kan også innføres i folketrygdloven og skattebetalingsloven. Bestemmelser om dette kan inntas i tilknytning til de nye bestemmelsene om opplysningsplikt for tredjepart, for eksempel som folketrygdloven ny § 24-11 og § 24-12 og i skattebetalingsloven som ny § 5-14f og § 5-14g, slik at de generelle regler om tredjeparts opplysningsplikt, blir mest mulig fullstendig. For folketrygdloven innebærer dette at gjeldende § 24-6 blir ny § 24-13.

Brudd på opplysningsplikten kan medføre straff. Av folketrygdloven § 24-4 femte ledd følger det at den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir eller medvirker til å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med beregning, fastsetting eller endring av arbeidsgiveravgiften, kan straffes etter bestemmelsene i ligningsloven kapittel 12. I skattebetalingsloven er det gitt bestemmelser om straff ved brudd på opplysningsplikten i skattebetalingsloven § 18-2.

b) Alminnelige bestemmelser om tredjeparts opplysningsplikt

Skattebetalingsloven § 5-14 første til tredje ledd har bestemmelser om tredjeparts opplysningsplikt.

Første ledd gir banker og andre finansinstitusjoner, verdipapirforetak og pensjonskasser plikt til å gi opplysninger om innskudds- og gjeldskonti. Andre ledd gjelder opplysningsplikt for den som utfører eller har utført arbeid eller oppdrag for arbeidsgiveren. Tredje ledd gjelder opplysningsplikt for næringsdrivende som har økonomisk mellomværende med arbeidsgiveren. Ved en ny generell bestemmelse om tredjeparts opplysningsplikt i skattebetalingsloven ny § 5-14a lik ligningsloven ny § 6-1 vil disse særlige bestemmelsene bli overflødige. En tilsvarende bestemmelse om tredjeparts opplysningsplikt finnes som nevnt ikke i folketrygdloven.

Opplysningsplikten for tredjepart foreslås tatt inn i folketrygdloven § 24-6 og skattebetalingsloven § 5-14a. De nye bestemmelsene er avgrenset til hva som er av betydning for skatteoppkreverens kontrollvirksomhet. Etter skattebetalingsloven vil det si opplysninger av betydning for noens plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, mens det etter folketrygdloven er avgjørende om opplysningene har betydning for beregningen av arbeidsgiveravgiften.

c) Opplysningsplikt for offentlig organ

Folketrygdloven og skattebetalingsloven har i dag ingen bestemmelse om offentlige myndigheters opplysningsplikt. Det vises til utkastet til ny ligningslov § 6-2 og utvalget foreslår at en tilsvarende bestemmelse tas inn i henholdsvis folketrygdloven § 24-7 og skattebetalingsloven ny § 5-14b.

d) Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

Det vises til forslag til ligningsloven ny § 6-3. Utvalget foreslår at en tilsvarende bestemmelse tas inn i henholdsvis folketrygdloven § 24-8 og skattebetalingsloven ny § 5-14c.

e) Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

Det foreslås en egen kontrollbestemmelse overfor tredjepart med tilsvarende innhold som forslaget til ny ligningslov § 6-4 også i folketrygdloven og skattebetalingsloven. Folketrygdloven og skattebetalingsloven har fram til nå ikke hatt særskilte bestemmelser om utøvelse av stedlig kontroll hos tredjeparter. Forslaget innebærer at de to lovene og ligningsloven får samme oppbygning av bestemmelsene om kontroll av tredjeparter. Forslag til lovtekst er tatt inn i folketrygdloven ny § 24-9 og skattebetalingsloven ny § 5-14d.

f) Dokumentasjonskrav m.m.

Utvalget foreslår at det på dette punkt inntas likelydende bestemmelser i folketrygdloven og skattebetalingsloven som foreslått i ligningsloven § 6-5, men anvendelsesområdet blir avgrenset til dokumentasjon av tredjeparts opplysningsplikt etter de nye bestemmelsene om tredjeparts opplysningsplikt. Forslag til lovtekst er tatt inn i folketrygdloven ny § 24-10 og skattebetalingsloven ny § 5-14e.

8.3.3.4 Nye kontrollbestemmelser i merverdiavgiftsloven

a) Innledning

Bestemmelsene i merverdiavgiftsloven bør i størst mulig grad være likelydende med bestemmelsene i ligningsloven. Bestemmelsene benyttes som oftest av de samme kontrollmyndighetene, da kontroll av skatt og merverdiavgift normalt skjer under ett av samme bokettersynsrevisor.

Bestemmelser om opplysnings- og bistandsplikt under stedlig kontroll står nå i merverdiavgiftsloven kapittel XII, som omhandler både opplysningsplikt om egne forhold og opplysningsplikt om tredjepartsopplysninger. I utkast til ny teknisk revidert merverdiavgiftslov er opplysningsplikt om egne forhold og opplysningsplikt om tredjemannsopplysninger skilt i to forskjellige kapitler.

Bestemmelser om tredjeparters plikt står i dag i merverdiavgiftsloven §§ 47-49 og § 50. Paragraf 48 gjelder særskilt finansinstitusjoner, og retter seg således mot de enhetene som ligningsloven §§ 6-4 til 6-7 retter seg mot. Bestemmelser om dokumentasjonskrav står nå i § 53. Bestemmelsen gjelder både opplysningsplikt om egne forhold og opplysningsplikt om tredjepartsopplysninger.

I forslag til ny teknisk revidert merverdiavgiftslov er bestemmelsene om opplysningsplikt om tredjemannsopplysninger foreslått inntatt i kapittel 16. I likhet med bestemmelsene i ligningsloven er også bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kommet til etter hvert og uten en mer helhetlig vurdering av hva slags opplysningsplikt som bør gjelde for næringsdrivende, offentlige myndigheter, fysiske personer m.m. I en viss grad er bestemmelsene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven kommet til parallelt.

Utvalget mener at det bør vurderes om de eksisterende hjemler som pålegger næringsdrivende og andre opplysningsplikt, kan erstattes av nye og på enkelte områder videre og mer generelle hjemler for innhenting av tredjepartsopplysninger. Utvalget har i den forbindelse utarbeidet forslag til følgende nye bestemmelser i kapittel XII, i nye

§§ 47a-47e. Bestemmelsene erstatter §§ 47-49 og §§ 50 og 53. (I ny teknisk revidert merverdiavgiftslov kan bestemmelsene tas inn i kapittel 16 som erstatning for §§ 16-1 til 16-5):

§ 47a Opplysningsplikt for tredjepart

§ 47b Opplysningsplikt for offentlig organ

§ 47c Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

§ 47d Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

§ 47e Dokumentasjonskrav m.m.

Det vises til det som er skrevet i kapittel 8.3.3.2 om forslag til nye bestemmelser i ligningsloven §§ 6-1 til 6-5. I tillegg foreslås det at også merverdiavgiftsloven får tilsvarende bestemmelser som forslaget til ny ligningslov § 6-6 (adgang til å pålegge tredjeparter taushet om at det er innhentet opplysninger i forbindelse med kontroll) og § 6-7 (plikt for tredjeparter til å gi opplysninger i maskinlesbar form), jf. behandlingen av disse forhold nedenfor under punkt 8.3.3.8 og 8.3.3.9. Bestemmelser om dette kan inntas i ny § 47f og § 47g.

Konsekvenser ved brudd på opplysningsplikten på merverdiavgiftsområdet er tvangsmulkt og straff. Etter merverdiavgiftsloven § 52 første ledd kan departementet ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger eller kontrolloppgaver etter lovens §§ 47 til 49 en daglig løpende tvangsmulkt.

Etter merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 kan den som overtrer bestemmelser om opplysningsplikt i kapittel XII ilegges straff. Denne bestemmelsen gjelder også unnløstelse av å gi opplysninger om egne forhold.

b) Ny § 47a. Opplysningsplikt for tredjepart

Utvalget foreslår at ny § 47a gis samme utforming som ligningsloven ny § 6-1. Bestemmelsen vil erstatte en rekke bestemmelser om opplysningsplikt i merverdiavgiftsloven, herunder bestemmelsen om opplysningsplikten om mellomværendet med andre næringsdrivende i merverdiavgiftsloven § 47, opplysningsplikten for finansinstitusjoner i § 48 og opplysningsplikten for enhver som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg i § 49.

c) Ny § 47b. Opplysningsplikt for offentlig organ

Bestemmelsene om offentlige organs opplysningsplikt står i dag i merverdiavgiftsloven § 50. Utvalget foreslår at en bestemmelse lik forslaget til ligningsloven ny § 6-2 tas inn i merverdiavgiftsloven § 47b.

d) Ny § 47c. Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 48a om plikt for tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste til å gi opplysninger foreslås erstattet av en ny bestemmelse med tilsvarende ordlyd som forslaget til ligningsloven ny § 6-3. Bestemmelsen foreslås plassert i merverdiavgiftsloven ny § 47c.

e) Ny § 47d. Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

Adgang til kontrollundersøkelse følger av merverdiavgiftsloven § 46, og gjelder egne forhold. Ny teknisk revidert merverdiavgiftslov har bestemmelser om opplysningsplikt i kapittel 15 og kapittel 16. Kapitlene gjelder henholdsvis opplysninger om egne forhold og andres forhold. Ved innarbeiding av bestemmelsen i nåværende lov, må det derfor presiseres at den gjelder opplysninger om andres forhold. Det må i forbindelse med ny teknisk revidert merverdiavgiftslov vurderes om bestemmelsen skal inn i kapittel 16, samtidig som det må vurderes om nåværende § 46 skal innarbeides i kapittel 15, slik det er gjort i utkastet nå. For å ha like bestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven foreslås en bestemmelse lik forslag til ny ligningslov § 6-4 også i merverdiavgiftsloven ny § 47d.

f) Ny § 47e. Dokumentasjonskrav m.m.

Bestemmelser om dokumentasjonskrav står i dag i merverdiavgiftsloven § 53. Bestemmelsen foreslås erstattet med en bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 47e med lik ordlyd som ligningsloven ny § 6-5.

8.3.3.5 Nye kontrollbestemmelser i tolloven

a) Innledning

I dag finnes det i tolloven kun enkelte spesifikke bestemmelser med et noe avgrenset anvendelsesområde om tredjeparts opplysningsplikt. Av hensyn til muligheten for en effektiv kontroll og til at det enkelte saksforhold blir best mulig opplyst, bør det, i likhet med forslaget til nytt kapittel 6 i ligningsloven, utformes bestemmelser med et mer generelt anvendelsesområde i tolloven.

I tolloven er bestemmelsene om tredjeparts opplysningsplikt spredd i kapittel 12 og 13. Utvalget foreslår å flytte alle opplysningspliktsbestemmelsene til kapittel 13. I tilfelle bør det vurderes et nytt

underkapittel, slik at disse bestemmelsene får paragrafnummer 13-20, 13-21 osv. Utvalget har utarbeidet forslag til følgende nye bestemmelser i tolloven:

- § 13-20 Opplysningsplikt for tredjepart
- § 13-21 Opplysningsplikt for offentlig organ
- § 13-22 Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste
- § 13-23 Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.
- § 13-24 Dokumentasjonskrav m.m.

I tillegg foreslås det at også tolloven får tilsvarende bestemmelser som forslaget til ny ligningslov § 6-6 (adgang til å pålegge tredjeparter taushet om at det er innhentet opplysninger i forbindelse med kontroll) og § 6-7 (plikt for tredjeparter til å gi opplysninger i maskinlesbar form), jf. behandlingen av disse forhold nedenfor under punkt 8.3.3.8 og 8.3.3.9. Ordlyden i den foreslåtte lovtekst i de modellbestemmelser som er foreslått under de nevnte to punkter, kan også innføres i tolloven. Bestemmelser om dette foreslås inntatt i tilknytning til de nye bestemmelsene om opplysningsplikt for tredjepart som ny § 13-25 og § 13-26, slik at de generelle regler om tredjeparts opplysningsplikt, blir mest mulig fullstendig.

Når det gjelder følgene av brudd på tredjeparts opplysningsplikt, har ligningsloven og merverdiavgiftsloven adgang til å ilegge tvangsmulkt. I tolloven er det ingen slik adgang. Utvalget foreslår at det også i tolloven § 13-30 åpnes for at tvangsmulkt kan ilegges ved overtredelse av tredjeparts opplysningsplikt. Bestemmelsen foreslås utformet i tråd med det som følger av någjeldende ligningslov § 10-6 og merverdiavgiftsloven § 52, begges første og tredje ledd. Utvalget mener at det ved departementet oppfølging av utvalgets forslag også må vurderes å innføre en bestemmelse om at tollmyndighetene kan ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg en daglig løpende tvangsmulkt, jf. tilsvarende bestemmelser i ligningsloven § 10-6 annet ledd og merverdiavgiftsloven § 52. Det vises for øvrig til utvalgets forslag ovenfor under punkt 8.2.2.4 d om å innføre tvangsmulkt for overtredelse av egen opplysningsplikt på de respektive regelverksområder, herunder også tolloven.

Brudd på tredjeparts opplysningsplikt kan eventuelt straffes med hjemmel i tolloven § 16-5 med bøter eller fengsel inntil 6 måneder, dersom en tredjepart i strid med bestemmelser gitt i eller med hjemmel i tolloven, unnlater å følge fastsatte kontrollbestemmelser eller pålagte kontrolltiltak, unnlater å yte pliktig bistand eller unnlater å gi pliktige erklæringer eller deklarasjoner.

b) Ny § 13-20 Alminnelige bestemmelser om tredjeparts opplysningsplikt

Etter tolloven § 13-4 kan tollmyndighetene kontrollere riktigheten av dokumenter mv. hos den opplysningspliktige. En person kan bli oppfattet som direkte opplysningspliktig etter § 13-4 i en relasjon, og samtidig være tredjepart i en annen relasjon. Dette følger blant annet av at tollskyldnerbegrepet innebærer at flere personer kan bli tollskyldnere for samme transaksjon. Også det forhold at forskjellige aktører har ulike roller i de forskjellige stadiene av en innførsel eller utførsel kan medføre at en person får en dobbeltrolle både som direkte opplysningspliktig og som tredjepart i forhold til en annen aktør. Selv om noen tredjeparter på denne måten kan være direkte opplysningspliktige, og dermed omfattet av § 13-4, er det behov for å klargjøre regelverket for tredjeparter.

Hvilke opplysninger som er aktuelle å hente inn med hjemmel i tolloven, vil variere i forhold til hvilken kontakt de enkelte aktører har med den kontrollerte, og hvilken betydning opplysningene kan ha i forhold til «beregning av toll og avgifter ved inn- og utførsel av varer» til/fra Norge. I de fleste tilfeller av bevisst avgiftsunndragelse, er erfaringen at avgiftssubjektet ikke har noe incitament til å oppfylle egen opplysningsplikt. Når det foreligger en mistanke om unndragelse, vil det følgelig være av vesentlig betydning å få mistanken verifisert via opplysninger fra tredjepart. De mest aktuelle tredjeparter er speditører, tollagerholdere, omsorgshavere (transportører mv.), og andre næringsdrivende som har hatt oppdrag for importør eller eksportør. Disse aktørene har som regel hatt direkte kontakt med vareførselen eller tollekspedisjonen og vil besitte verdifull informasjon for kontrollformålet.

Videre er det av interesse å få opplysninger fra banker og andre finansinstitusjoner, forsikringsselskaper, mv. om hva som er registrert om vedkommende (finansiering, garantidokumenter, forsikringsopplysninger, mv.) i forbindelse med import og eksport av varer.

Det vil ha stor kontrollmessig betydning å kunne pålegge slike tredjeparter en opplysningsplikt etter egne bestemmelser. En bestemmelse lik ligningsloven ny § 6-1 foreslås derfor tatt inn i tolloven ny § 13-20.

Tredjeparter som har omsorg for varen på eiers vegne (for eksempel den deklarererte mottaker) kan etter tolloven §§ 2-2 og 2-3 bli ansett som tollskyldner. I disse tilfellene vil tollskyldneren også ha en selvstendig opplysnings- og dokumentasjonsplikt etter § 13-4 første ledd andre punktum.

Bestemmelsene i tolloven ny § 13-20 vil dekke de tilfeller hvor tollmyndighetene på et tidlig tidspunkt er usikre på om vedkommende er tollskyldner, da han under enhver omstendighet vil være opplysningspliktig som tredjepart etter det nye regelsett som foreslås nedenfor.

De generelle hensynene (herunder forholdet til lovbestemt taushetsplikt), som er anført ovenfor under framstillingen av de tilsvarende bestemmelser i ligningsloven, kan anføres tilsvarende om tredjeparter på tollmyndighetenes forvaltningsområder.

Bestemmelsen stiller ikke krav om at anmodningen om opplysninger skal navngi kontrollobjektet konkret. Det er derfor adgang til å etterspørre opplysninger om en bestemt aktørs transaksjoner i et bestemt tidsrom, for eksempel som et ledd i å avdekke unndragelser innen en bestemt næring. Praktiske formål tilsier imidlertid at det i de fleste tilfeller vil være nødvendig å konkretisere hvilken aktør som det kreves opplysninger om.

Opplysningsplikten for tredjepart er i utkastet til ny bestemmelse avgrenset til hva som er av betydning for tollmyndighetenes kontrollvirksomhet. Dette er en avgrensning som samsvarer med den formulering («av betydning for kontrollen») som er valgt i tolloven § 13-4 første ledd, jf. også formuleringene som er brukt i tolloven § 12-2 første ledd.

c) Ny § 13-21 Opplysningsplikt for offentlig organ

Tolloven § 12-2 inneholder en bestemmelse om offentlige myndigheters opplysningsplikt. Denne tilsvarende i det vesentlige forslaget til ny ligningslov § 6-2. Utvalget foreslår at bestemmelsen videreføres i tolloven ny § 13-21, i hovedsak med den samme ordlyd som i dag.

d) Ny § 13-22 Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

Det vises til forslag til ligningsloven ny § 6-3. Utvalget foreslår at en tilsvarende bestemmelse tas inn i tolloven ny § 13-22.

e) Ny § 13-23 Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

Det foreslås en egen kontrollbestemmelse overfor tredjepart med tilsvarende innhold som forslaget til ny ligningslov § 6-4, også i tolloven. Tollovgivningen har fram til nå ikke hatt særskilte bestemmelser om utøvelse av stedlig kontroll hos tredjeparter. Forslaget innebærer at de to lovene får samme

oppbygning av bestemmelsene om kontroll av tredjeparter. Forslag til lovtekst er tatt inn i ny § 13-23.

f) Ny § 13-24 Dokumentasjonskrav m.m.

Utvalget foreslår at det på dette punkt inntas likelydende bestemmelser i tolloven som det som er foreslått i ligningsloven § 6-5 og at anvendelsesområdet blir avgrenset til dokumentasjon av tredjeparts opplysningsplikt etter foranstående nye tolllov §§ 13-20 flg. Forslag til lovtekst er tatt inn i tolloven som ny § 13-24.

8.3.3.6 Nye kontrollbestemmelser i særavgiftsforskriftene

På særavgiftsområdet er kontrollbestemmelsene inntatt i forskrifter. Det er i alt seks forskrifter som har bestemmelser om kontroll av særavgiftspliktige. Fire av forskriftene er knyttet opp mot motorvognavgifter, og av disse igjen er problematikken rundt tredjeparts opplysningsplikt kun aktuell for engangsavgiften. En vurdering av behovet for kontrollhemler lik de som er foreslått i tolloven mv. kan derfor begrenses til tre forskrifter; forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter (særavgiftsforskriften), forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner (engangsavgiftsforskriften) og forskrift 16. desember 1975 nr. 1 om dokumentavgift (dokumentavgiftsforskriften).

For dokumentavgiften er det behov for å klargjøre hjemmelsgrunnlaget for nye kontrollhemler. Etter § 2 bokstav d kan departementet gi forskrifter om «plikt for avgiftspliktige til å føre regnskaper og til å gi kontrollmyndighetene opplysninger som er nødvendig for avgiftsfastsettelsen». Denne bestemmelsen kan fort bli tolket antitetisk. Den bør derfor endres slik at det kommer klart fram at departementet kan gi forskrift også om tredjeparters opplysningsplikt. Bestemmelsen i dokumentavgiftsloven § 2 bokstav d foreslås derfor endret slik at det framgår at departementet i forskrift kan gi bestemmelser om plikt både for avgiftspliktige og andre til å føre regnskaper og til å gi kontrollmyndighetene opplysninger som er nødvendig for avgiftsfastsettelsen.

Dagens kontrollbestemmelser i særavgiftsforskriften åpner for å innhente kontrollopplysninger fra tredjeparter, men disse bestemmelsene kan systematiseres bedre og bli mer fullstendige. Utvalget mener at en slik systematisering bør skje ved at tilsvarende bestemmelser som i tolloven inntas i særavgiftsforskriften. Bestemmelsene kan tas inn i særavgiftsforskriften kapittel 5 som ny §§ 5-15

til 5-19. Utfyllende bestemmelser bør inntas i tilknytning til disse paragrafer.

Tilsvarende bestemmelser som i tolloven og særavgiftsforskriften bør også vurderes inntatt i engangsavgiftsforskriften og dokumentavgiftsforskriften. I engangsavgiftsforskriften kan bestemmelsene om innhenting av kontrollopplysninger fra tredjepart trekkes ut i et eget kapittel, for eksempel kapittel 8. Utvalget har ikke vurdert nærmere hvor kontrollbestemmelser i dokumentavgiftsforskriften eventuelt kan inntas og det er ikke utarbeidet konkrete forslag til kontrollbestemmelser i engangsavgiftsforskriften og dokumentavgiftsforskriften. Utvalget antar imidlertid at de bestemmelser som er inntatt i særavgiftsforskriften, i et senere oppfølgingsarbeid kan benyttes som mal for utforming av tilsvarende kontrollbestemmelser også i engangsavgiftsforskriften og dokumentavgiftsforskriften. Enkelte bestemmelser i gjeldende forskrifter er ikke tatt inn i kapittel 12. Dette gjelder for eksempel engangsforskriften § 8-2 første ledd om vegkontroll. Plasseringen av disse bestemmelsene må også vurderes nærmere i oppfølgingsarbeidet.

8.3.3.7 Taushetsplikt

De opplysningspliktige bør på enkelte områder ha en plikt til å gi opplysninger uten hinder av den taushetsplikt de ellers har. For offentlig organ er dette hjemlet blant annet i ligningsloven § 6-13 nr. 2, merverdiavgiftsloven § 50 annet ledd og tolloven § 12-2 annet ledd, se punkt 8.3.1.5. Bestemmelser om unntak for taushetsplikt for offentlige myndigheter, innretninger mv. foreslås videreført i ligningsloven ny § 6-2 nr. 2 og i tilsvarende nye hjemler i merverdiavgiftsloven, tolloven m.m.

Hovedbestemmelsen om tredjeparts opplysningsplikt i ligningsloven ny § 6-1 regulerer derimot ikke forholdet til andre taushetspliktsbestemmelser. Det samme gjelder for de bestemmelser som utkastet til ny § 6-1 bygger på, herunder ligningsloven §§ 6-3 og 6-4. For behandling av saker etter merverdiavgiftsloven, tolloven m.m. følger det av forvaltningsloven § 13f annet ledd at bestemmelse i annen lov om rett eller plikt til å gi opplysninger ikke vil begrense lovbestemt taushetsplikt, med mindre vedkommende bestemmelse fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal gjelde. Forvaltningsloven gjelder derimot ikke på ligningslovens område, jf. ligningsloven § 1-2. I praksis er det imidlertid også her lagt til grunn at opplysningsplikten må vike for lovbestemt taushetsplikt dersom annet ikke er bestemt i lov eller i medhold av lov. Dette må etter utvalgets syn også

legges til grunn som utgangspunktet etter ligningsloven ny § 6-1. For å klargjøre gjeldende rett på dette området mener utvalget at departementet bør vurderes om det er behov for å lovfeste dette i ligningsloven.

Utvalget vil ikke foreslå å innføre bestemmelser som generelt gir skattemyndighetene adgang til å innhente opplysninger fra tredjepart uten hensyn til tredjepartens taushetsplikt. Utvalget mener at det er viktig at det foretas en konkret vurdering av om det i de aktuelle særlover kan være aktuelt å innta bestemmelser om at taushetsplikten for næringsdrivende, offentlige myndigheter m.m. skal vike for opplysningsplikten. For offentlige myndigheter m.m. vil bestemmelser om at taushetsplikten skal vike for opplysningsplikten supplere de generelle bestemmelsene om unntak fra taushetsplikt i ligningsloven ny § 6-2 nr. 2, merverdiavgiftsloven ny § 47b annet ledd m.m.

Bestemmelser om at taushetsplikten skal vike for opplysningsplikten kan være aktuelt på områder hvor hensynene bak opplysningsplikten vil ha større beskyttelsesverdig interesse enn de hensyn taushetspliktreglene skal ivareta. Et sentralt moment ved vurderingen bør være at skatte- og avgiftsmyndighetene selv vil ha taushetsplikt om de forhold som de blir kjent med.

Som eksempler på bestemmelser hvor det framgår at taushetsplikten skal vike for opplysningsplikt i annen lov vises det til lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer (revisorloven) § 6-1, lov 10. juni 2005 nr. 44 om forsikringsselskaper, pensjonsforetak og deres virksomhet mv. (forsikringsvirksomhetsloven) § 1-6 og lov 4. juli 2003 nr. 83 om elektronisk kommunikasjon (ekomloven) § 2-9. Etter revisorloven § 6-1 har revisor og revisors medarbeidere taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til med mindre annet følger av lov, eller den opplysningen gjelder har samtykket i at taushetsplikten ikke skal gjelde. Etter forsikringsvirksomhetsloven § 1-6 har ansatte og tillitsvalgte i et forsikringsselskap eller pensjonsforetak taushetsplikt med hensyn til opplysninger de får om andres forretningsmessige eller private forhold, med mindre de etter lov har plikt til å gi opplysninger. Tilsvarende gjelder andre som utfører oppdrag for forsikringsselskap eller pensjonsforetak. Utvalgets forslag til ligningsloven ny § 6-3 regulerer omfanget av unntaket fra taushetsplikt etter ekomloven § 2-9, se punkt 8.3.1.6 og 8.3.3.2 d. Skatte- og avgiftsmyndighetene vil også kunne ha behov for fakturaopplysninger fra teleselskapene i sin kontroll, men slike opplysninger antas å kunne falle inn under taushetsplikten i ekomloven § 2-9 første ledd. I den grad disse

opplysningene ikke kommer inn under unntaksbestemmelsen i ekomloven § 2-9 tredje ledd første punktum (unntak for påtamyndigheten eller politiet), er det spørsmål om unntaket i tredje ledd tredje punktum åpner for at lovbestemte unntak for annen myndighet kan gå lenger enn unntaket for politi og påtalemyndighet. Selv om ordlyden isolert sett kan tyde på det, har ikke utvalget foreslått dette ettersom forarbeidene ikke så klart angir hva som faktisk er taushetsbelagt etter ekomloven, og hvor langt det er adgang til å gjøre unntak fra denne taushetsplikten. Utvalget ser imidlertid at det kan være behov for en klargjøring og eventuell lovendring på dette punktet.

Det vil også på andre områder enn de som er nevnt ovenfor kunne være aktuelt å innta lignende bestemmelser som den i revisorloven § 6-1, forsikringsvirksomhetsloven § 1-6 og ekomloven § 2-9. Der hvor dette kan være aktuelt må det etter utvalgets syn foretas en konkret vurdering av om opplysningsplikten vil ha større beskyttelsesverdig interesse enn de hensyn taushetspliktreglene skal ivareta. Det vil favne for vidt for utvalget å gå inn på en slik vurdering på alle de områder hvor det kan være aktuelt med slike bestemmelser. I mandatet er utvalget bedt om å vurdere særskilt om de gjeldende regler i tilstrekkelig grad ivaretar behovet for kontroll med eiendomsoverdragelser. Utvalget har derfor vurdert om det i lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmegling (eiendomsmeglingsloven) bør inntas en bestemmelse om at eiendomsmeglerens taushetsplikt etter eiendomsmeglingsloven § 3-6 skal vike for opplysningsplikt i andre lover.

Etter eiendomsmeglingsloven § 3-6 har foretak og advokater som driver eiendomsmegling, jf. lovens § 2-1, ansatte og tillitsvalgte, samt andre personer med tilknytning til slike virksomheter plikt til å «bevare taushet overfor uvedkommende om det de under utførelsen av sitt arbeid eller verv får vite om noens personlige forhold eller drifts- og forretningsforhold».

En utvidelse av adgangen til å innhente kontrollopplysninger fra eiendomsmeglerne følger av forslaget om utvidet opplysningsplikt i ligningsloven ny § 6-1 og i tilsvarende hjemler i merverdiavgiftsloven, tolloven m.m. Etter forslaget til ny § 6-1 vil eiendomsmeglerne ha en plikt til å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom andre som kan ha betydning for andres ligning dersom opplysningene ikke omfattes av taushetsplikten etter eiendomsmeglingsloven § 3-6. I forhold til gjeldende rett medfører dette at eiendomsmeglerens opplysningsplikt utvides.

Spørsmålet i forhold til eiendomsmeglingsloven § 3-6 er om opplysningsplikten bør utvides

ytterligere ved at det i eiendomsmeglingsloven § 3-6 inntas en bestemmelse om at taushetsplikten bare gjelder med mindre noe annet er bestemt i lov eller i medhold av lov. Taushetspliktbestemmelsen i eiendomsmeglingsloven § 3-6 har i dag ingen slik bestemmelse.

Finansdepartementet har i brev 6. november 2000 uttalt at kontrollmyndighetene må anses som *uvedkommende* i forhold til eiendomsmeglingsvirksomhet. Det uttales videre at det faktum at skattemyndighetene selv har taushetsplikt når det gjelder mottatte kontrollopplysninger neppe alene kan endre dette standpunktet. I brev 15. mars 2006 til Kredittilsynet uttaler Finansdepartementet videre i tilknytning til tidligere eiendomsmeglingslov § 5-1 at bestemmelsen ikke kan anses som en absolutt skranke mot at eiendomsmeglere utleverer opplysninger til ligningsmyndighetene. I brevet uttales det at rekkevidden av taushetsplikt etter eiendomsmeglingsloven, og dermed dennes forrang i forhold til opplysningsplikt etter ligningsloven, etter departementets vurdering må ses i forhold til hva slags opplysninger ligningsmyndighetene ønsker utlevert. I den grad de aktuelle opplysningene for eksempel ikke kan regnes som opplysninger om «noens personlige forhold», vil opplysningene etter departementets vurdering ikke omfattes av taushetsplikt etter eiendomsmeglingsloven, og dermed kunne utleveres til ligningsmyndighetene.

Det samme må kunne legges til grunn i forhold til eiendomsmeglingsloven § 3-6. Bestemmelsen viderefører i stor grad bestemmelsen i tidligere lov om eiendomsmegling § 5-1. Opplysningspliktens rekkevidde etter ligningsloven ny § 6-1 vil derfor avhenge av om opplysningene kan regnes som «noens personlige forhold eller drifts- eller forretningsforhold».

Når det gjelder behovet for opplysninger fra eiendomsmeglere kan det vises til at dette er en gruppe som har opplysninger som kan være av betydning for vurderingen av selger eller kjøpers skatte- eller avgiftsforhold. Eiendomsmeglere besitter viktige kontrollopplysninger for skatte- og avgiftsmyndighetene. De megler faste eiendommer (selger og foretar oppgjør av faste eiendommer for selgers og kjøpers regning), som ofte utgjør betydelige beløp. Realisasjon av fast eiendom kan utgjøre et stort skattepotensial og fast eiendom er gjenstand for både inntekts- og formuesskatt. Eiendomsmeglere har ofte informasjon om økonomiske opplysninger som kan være helt nødvendige for skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av størrelsen på eventuelt skattepliktig beløp, hvem som er riktig skattesubjekt og ikke minst tidspunkt for avtale mellom partene og når

eiendommen er overlevert. Meglerne foretar også oppgjøret mellom partene, og har derfor opplysninger om vederlaget for eiendomshandelen, hvordan handelen er finansiert og oppgjøret ordnet. Også dette kan være opplysninger av stor betydning for ligningen eller avgiftskontrollen ved for eksempel privatbruksberegninger og også i forbindelse med hvitvasking av penger.

Det kan i mange tilfeller være uklart hvilke opplysninger som vil omfattes av «noens personlige forhold eller drifts- og forretningsforhold». Eiendomsmeglerne vil ofte ha informasjon som kan være av stor betydning for andres skatte- og avgiftsplikt. Tolkningstvil omkring rekkevidden av taushetsplikten vil fort kunne gi en uønsket begrensning av eiendomsmeglerens opplysningsplikt. Det bør derfor vurderes å innføre et unntak fra taushetsplikt i eiendomsmeglingsloven § 3-6. Et unntak fra taushetsplikten vil bidra til at regelverket blir enklere å praktisere både for kontrollmyndighetene og den parten som plikter å gi opplysningene. Det kan også tilføyes at kontrollmyndighetene selv vil ha taushetsplikt om de opplysninger som gis.

Behovet for kontrollopplysninger fra eiendomsmeglerne er knyttet opp mot opplysninger som myndighetene ikke kan få hos registerfører. Det er derfor opplysninger ut over dette som det eventuelt vil være behov for å innhente direkte fra eiendomsmeglerne. Det kan for eksempel være opplysninger om det økonomiske oppgjøret i forbindelse med eiendomsoverdragelsen.

Utvalget mener at det er behov for en unntaksbestemmelse og foreslår at det tas inn en bestemmelse i eiendomsmeglingsloven § 3-6 om at foretak og advokater som driver eiendomsmegling, jf. § 2-1, ansatte og tillitsvalgte, samt andre personer med tilknytning til slike virksomheter, skal bevare taushet overfor uvedkommende om det de under utførelsen av sitt arbeid eller verv får vite om noens personlige forhold eller drifts- og forretningsforhold *med mindre noe annet er bestemt i lov eller i medhold av lov*, se forslag til endring i kapittel 12.

8.3.3.8 Taushetsplikt for tredjepart i særlige tilfeller

Utvalget foreslår å gi skatte- og avgiftsmyndighetene en adgang til å pålegge tredjeparter taushetsplikt om at det er innhentet opplysninger om en skatte- og avgiftspliktig. Formålet med forslaget er å sikre skatte- og avgiftsmyndighetene dokumenter og opplysninger som kunne blitt skjult eller manipulert av den skatte- og avgiftspliktige dersom han var blitt informert om at han skulle underlegges kontroll. Dette vil medføre at skatte- og

avgiftsmyndighetene i større grad vil kunne fastsette korrekte skatte- og avgiftskrav. Da pålegg om taushet om informasjon mellom private parter kan være uheldig for tillitsforholdet mellom tredjeparten og den skatte- og avgiftspliktige, må slike pålegg benyttes med forsiktighet. Hensynet til personvern og kunnskap om sirkulasjon av egne personopplysninger taler også for en begrenset adgang for kontrollmyndighetene til å benytte seg av denne adgangen. Det må derfor stilles krav om at pålegg om taushet kun kan benyttes der det er nødvendig og vil ha betydning for konkrete kontrollundersøkelser og der formålet med kontrollen ellers vil settes i fare. Videre må det stilles krav om at kontrollarbeidet vil kunne føre til avdekking av skatteunndragelse og at skatteunndragelsen må være av kvalifisert art både når det gjelder skyld og unndratt beløp.

Et pålegg om taushet vil kunne påklages, jf. forvaltningsloven § 14 og ligningsloven § 3-6. Dersom pålegg om taushet brytes vil dette kunne sanksjoneres, jf. blant annet ligningsloven § 12-1 nr. 1 d, merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 og tolloven § 16-5.

Bestemmelser om at skatte- og avgiftsmyndighetene kan pålegge tredjepart å bevare taushet om at opplysninger er innhentet dersom kontrollarbeidet tilsier det og formålet med kontrollen ellers vil settes i fare, kan tas inn i ligningsloven ny § 6-6, folketrygdloven ny § 24-11, skattebetalingsloven ny § 5-14f, merverdiavgiftsloven ny § 47f, tolloven ny § 13-25, særavgiftsforskriften ny § 5-20 mv.

8.3.3.9 Opplysninger i maskinlesbar form

Utvalget foreslår at det inntas en bestemmelse i skatte- og avgiftslovgivningen om at skatte- og avgiftsmyndighetene kan pålegge tredjepart å gi opplysninger i maskinlesbar form. Etter for eksempel ligningsloven § 6-16 bokstav c kan departementet i forskrift bestemme at en rekke oppgaver som leveres ukrevd fra tredjepart skal leveres i maskinlesbar form. Denne bestemmelsen videreføres i ligningsloven ny § 5-11. Tredjeparter som leverer opplysninger ukrevd har en større mulighet til å tilpasse oppgaveleveringen i maskinlesbar form enn i de tilfeller der skatte- og avgiftsmyndighetene enkeltvis krever opplysningen utlevert. Adgangen til å pålegge opplysningene gitt i maskinlesbar form bør derfor bare kunne anvendes der opplysningene allerede foreligger i maskinlesbar form eller der dette ikke medfører urimelig ulempe eller kostnad.

Forslag til bestemmelse om at tredjepart kan pålegges å levere opplysninger i maskinlesbar form foreslås tatt inn i ligningsloven ny § 6-7, folke-

trygdloven ny § 24-12, skattebetalingsloven ny § 5-14g, merverdiavgiftsloven ny § 47g, tolloven ny § 13-26, særavgiftsforskriften ny § 5-21 mv.

8.4 Varslingsregler

8.4.1 Innledning

Etter ligningsloven § 3-5 nr. 1 skal skattyteren eller den opplysningspliktige gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg under undersøkelser som foretas i medhold av § 4-10 nr. 1 b eller § 6-15. Dette gjelder bare for så vidt undersøkelsen kan gjennomføres uten at formålet med den settes i fare. Hovedreglen er dermed at skattyter eller den opplysningspliktige skal varsles og ha rett til å være til stede i forbindelse med kontroll av arkiver og bedriftslokaler mv., og at det er unntak fra dette som må ha en særskilt grunn.

Med unntak av bestemmelsen i ligningsloven § 3-5 nr.1 er det ikke gitt særlige varslingsregler i skatte- og avgiftsregelverket ved innhenting av kontrollopplysninger fra den skatte- og avgiftspliktige eller andre opplysningspliktige. I praksis varsles undersøkelser etter merverdiavgiftsloven § 46, tolloven § 13-4 og særavgiftsforskriftene likevel etter de samme prinsipper som følger av ligningsloven § 3-5 nr. 1. Det er videre vanlig praksis å varsle arbeidsgiver om ettersyn i forbindelse med arbeidsgiverkontroll.

8.4.2 Ligningsloven

8.4.2.1 Hovedreglen – varsling og retten til å være til stede

I medhold av ligningsloven § 4-10 nr. 1 b kan ligningsmyndighetene pålegge den som omfattes av § 4-2 nr. 1 (den som har formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet etter annen bestemmelse enn § 10-13 i skatteloven og den som ligningsmyndighetene pålegger å levere selvangivelse) å gi adgang til befaringsbesiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver (omfatter også kopi av elektronisk arkiv), taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, oppstilling av besetninger, beholdninger av varer, råstoff mv.

I medhold av § 6-15 kan ligningsmyndighetene til enhver tid foreta kontroll hos dem som skal gi oppgaver eller opplysninger etter lovens kapittel 6.

Når undersøkelser foretas etter de to nevnte bestemmelser, følger det av lovens hovedregel at skattyteren eller den opplysningspliktige for det første skal varsles før undersøkelsen gjennom-

føres, og at vedkommende som hovedregel også skal ha anledning til å være til stede under undersøkelsen. I kravet om at skattyteren eller den opplysningspliktige skal gis «rimelig varsel», ligger at varsel må gis så lang tid i forveien at skattyteren eller den opplysningspliktige får anledning til å innrette seg slik at han kan være til stede under undersøkelsen. I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) er det ikke gitt særskilte holdepunkter for hva som kan regnes som rimelig varsel, men det er i teorien antatt at for eksempel 14 dager vanligvis vil være tilstrekkelig. Det er intet til hinder for at ligningsmyndighetene tar kontakt med en skattyter eller en opplysningspliktig med anmodning om å få gjennomføre en undersøkelse mer eller mindre umiddelbart. Men skattyteren eller den opplysningspliktige vil da kunne avslå anmodningen, uten at det som hovedregel kan kreves noen begrunnelse for manglende bistand fra skattyterens eller den opplysningspliktiges side.

Er skattyteren avskåret fra å være til stede ved undersøkelsen, selv om han har fått varsel om undersøkelsen i rimelig tid i forveien, kan undersøkelsen likevel gjennomføres dersom en utsettelse setter formålet med undersøkelsen i fare.

8.4.2.2 Når kan varsling unnlates

I visse tilfeller kan varsling unnlates, eller skattyteren eller den opplysningspliktige kan nektes å være til stede under undersøkelsen. Mest praktisk er at forhåndsvarsling unnlates. Når formålet med undersøkelsen settes i fare ved en forhåndsvarsling av skattyteren eller den opplysningspliktige, bortfaller plikten til å gi slikt varsel. Som eksempel kan nevnes at det er grunn til å regne med at arkivmateriale vil bli tilintetgjort dersom skattyteren blir oppmerksom på kontrollplanene. Andre eksempler på kontroller som ikke bør forhåndsvarsles er kontroll av drosjer, for eksempel hvem som kjører drosjen, avlesing av taksameter, kilometerstand m.m. (for eksempel på holdeplassene), eller det kan være kontroll av kassaapparat som brukes i restaurant, hos frisør, ved torgsalg mv.

I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) er det på side 69 uttalt:

«Det kan av og til være nødvendig å foreta undersøkelser med svært kort varsel for å unngå at skattyteren får anledning til å skjule det som skal undersøkes, f.eks. ved kontrolltelling av varebeholdning, buskap eller annet løse.»

Det kan imidlertid ikke hevdes generelt at formålet med undersøkelsen vil gå tapt dersom man på grunn av forhåndsvarsling mister «overraskel-

sesmomentet». Det må kreves spesielle forhold i den konkrete sak før skattyteren eller den opplysningspliktige mister rettighetene etter § 3-5 nr. 1 første punktum. Det skal imidlertid understrekes at det ikke kreves mistanke om overtredelse av ligningsloven eller andre bestemmelser for å kunne unnlate varsling.

Ut fra uttalelsene i forarbeidene og teori synes det sentrale hensynet bak å unnlate forhåndsvarsel å være å forhindre at den som skal undersøkes kan unndra de aktuelle kontrollobjektene fra undersøkelse. Dette gjelder både ved kontroll av skattyteren og opplysningspliktige tredjeparter.

Når det gjelder undersøkelser som ikke er omfattet av § 3-5 nr. 1 vises det til Ot.prp. nr. 29 (1978-79) hvor det på side 69 er uttalt:

«Visse foreløpige undersøkelser, f.eks. en «øye-målskontroll» av størrelse, alder og tomteareal som skattyteren har oppgitt om sin bolig, kan utføres uten medvirkning av skattyteren. De faller utenfor § 4-9 [gjeldende § 4-10] og § 3-5, og må kunne foretas uten noen formaliteter.»

Etter § 4-10 nr. 3 kan ligningsmyndighetene kreve at skattyterne eller en fullmektig for ham er til stede ved undersøkelse etter samme paragrafs nr. 1. Det samme gjelder ved undersøkelse i medhold av § 6-15 nr. 2.

8.4.3 Utvalgets vurderinger og forslag

Ved visse typer stedlig kontroll av arkiver og bedriftslokaler mv. er det vanligvis hensiktsmessig for begge parter at kontrollen varsles på forhånd. Forhåndsvarslingen medfører at ressursbruken blir mer effektiv for begge parter. Utvalget foreslår derfor å videreføre hovedregelen om forhåndsvarsel ved kontroll foretatt i medhold av ligningsloven § 4-10 ny nr. 3 og ny § 6-4. Muligheten til å unnlate forhåndsvarsel der et slikt varsel vil kunne sette formålet med undersøkelsen i fare foreslås også videreført. Utvalget foreslår å videreføre dagens ordning slik at det ikke er et mistankekrav for å unnlate forhåndsvarsling.

Utvalget foreslår videre at en tilsvarende bestemmelse om forhåndsvarsling tas inn i merverdiavgiftsloven, tolløven og særavgiftslovgivningen. Selv om forhåndsvarsling praktiseres på de aktuelle områdene bør forhåndsvarsel reguleres gjennom en sammenfallende lovregulering på skatte-, toll- og avgiftsområdet.

Etter ligningsloven § 3-6 kan den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelse etter kapitlene 4 eller 6, klage over pålegget dersom han mener at han ikke har plikt eller lovlig

adgang til å etterkomme pålegget. Det er i dag ikke adgang til å klage over unnlatt forhåndsvarsel før undersøkelse som eventuell vil medføre pålegg etter kapitlene 4 eller 6. Utvalget mener dagens ordning hvor det ikke er klageadgang over unnlatt forhåndsvarsel bør videreføres.

Dersom undersøkelsen fører til pålegg om adgang til eller utlevering av materiale, som ligningsmyndighetene ønsker å kontrollere nærmere og bruke ved en eventuell endring av ligning, kan slikt pålegg påklages etter ligningsloven § 3-6. Dette gir skattyteren og den opplysningspliktige tilstrekkelig mulighet til å kunne få uttalt seg og forklart seg om forholdet, slik at rettsikkerheten er ivaretatt.

Forvaltningsloven §§ 14 og 15 inneholder også saksbehandlingsregler og klageregler i tilfelle der det gis pålegg om at noen skal gi opplysninger til et forvaltningsorgan og ved iverksettelse av granskning.

Utvalget foreslår at departementet vurderer nærmere hvordan lovtekst på dette området kan utformes, og at forholdet til saksbehandlingsreglene i ligningsloven § 3-6 og forvaltningsloven §§ 14 og 15 vurderes nærmere i den forbindelse.

8.5 Politiets bistandsplikt

8.5.1 Innledning

Skatte- og avgiftsmyndighetene foretar i sitt arbeid stedlige kontroller av skattytere og avgiftspliktige. I de fleste tilfeller vil subjektet for kontrollen oppetre samarbeidsvillig overfor kontrollmyndighetene. Imidlertid kan det oppstå situasjoner som gjør kontrollarbeidet vanskelig for kontrollørene, enten ved at vedkommende som skal kontrolleres ikke vil samarbeide eller i verste fall opptrer truende overfor kontrollørene. I slike tilfeller vil bistand fra politiet være et godt hjelpemiddel.

Det følger av politiloven § 2 nr. 5 at politiet skal yte bistand til andre offentlige myndigheter under deres tjenestetøvelse når dette følger av lov eller sedvane. For avgiftsområdet følger politiets bistandsplikt også av merverdiavgiftsloven § 68 og tolløven §§ 12-3 og 13-4. Ligningsloven har ikke en tilsvarende bestemmelse. Det er imidlertid sikker rett, basert på sedvane, at politiet også skal bistå ligningsmyndighetene under deres tjenestetøvelse, jf. politiloven § 2 nr. 5.

Selv om politiets bistandsplikt følger av sedvane på ligningsområdet, mener utvalget at det bør vurderes om denne bistandsplikten bør lovfestes også i ligningsloven.

Nedenfor blir det redegjort for politiets bistandsplikt i politiloven under punkt 8.5.2, merverdiavgiftsloven og tolloven under punkt 8.5.3 og tilsvarende bestemmelser i dansk rett under punkt 8.5.4. Utvalgets vurderinger og forslag omtales under punkt 8.5.5.

8.5.2 Politiloven

Det følger av lov 4. august 1995 nr. 53 om politiet (politiloven) § 2 nr. 5 at politiet på anmodning skal yte andre offentlige myndigheter vern og bistand under deres tjenesteutøvelse når dette følger av lov eller sedvane. I forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 22 (1994-1995), er det uttalt at det med sedvane ikke menes at det nødvendigvis må være noen innarbeidet praksis for bistand i det aktuelle tilfellet. Det er tilstrekkelig at tilfellet etter sin art må være innenfor det sedvanemessige. Det er antatt at bistand ved skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid ligger innenfor det sedvanemessige.

8.5.3 Merverdiavgiftsloven og tolloven

8.5.3.1 Merverdiavgiftsloven

Etter merverdiavgiftsloven § 68 er politiet «forpliktet til å yte bistand ved kontrollen, herunder ved føringen av manntallet. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som omhandlet i § 46».

Bestemmelsen er todelt. For det første pålegger den politiet en plikt til å etterkomme avgiftsmyndighetenes anmodning om bistand ved kontrolltiltak etter merverdiavgiftsloven, herunder ved føringen av manntallet. Oppgavene til politiet under kontroller vil i det vesentligste være av sikkerhets- og ordensmessig art. Politiets tilstedeværelse utvider ikke kontrollatens hjemler til å kreve opplysninger og foreta undersøkelser.

For det andre er politiet gitt samme rett til å kreve opplysninger som avgiftsmyndighetene som et ledd i å kunne oppfylle sin bistandsplikt. Politiet er også gitt rett til å kreve utlevert regnskapsmateriale. Både for opplysningene og regnskapsmaterialet er imidlertid politiets kompetanse etter § 68 begrenset til det som er omhandlet i merverdiavgiftsloven § 46. Politiet kan følgelig kreve opplysninger og materiale som er omhandlet i § 46 uten at det foreligger en straffesak. For opplysninger mv. omhandlet i de etterfølgende bestemmelser, jf. merverdiavgiftsloven §§ 47 flg. har politiet ingen slik adgang til å kreve opplysninger. Politiets eventuelle bruk av tvangsmidler for å få utlevert doku-

menter mv. – enten de er omhandlet i merverdiavgiftsloven § 46 eller ikke – er underkastet vanlige straffeprosessuelle regler.

I utkast til ny lov om merverdiavgift er merverdiavgiftsloven § 68 foreslått videreført i ny merverdiavgiftslov § 16-22, men da med følgende ordlyd:

«Politiet skal på anmodning fra avgiftsmyndighetene yte bistand ved avgiftskontrollen. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 16-21.»

8.5.3.2 Tolloven

Etter tolloven følger politiets bistandsplikt av § 12-3 første ledd og § 13-4 annet ledd. Bestemmelsen i § 12-3 første ledd lyder:

«Politiet og militære myndigheter skal yte tollmyndighetene nødvendig hjelp og beskyttelse under utførelsen av tolltjenesten.»

Bestemmelsen i § 13-4 annet ledd lyder:

«Om nødvendig kan det kreves hjelp av politiet til å få utlevert regnskapsmateriale, bøker, dokumenter, varer mv.»

Bestemmelsene har dels tilsvarende funksjon for tollmyndighetenes kontrollarbeid som merverdiavgiftsloven § 68 har for avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid etter merverdiavgiftsloven. Men tollovens to bestemmelser har to prinsipielt forskjellige anvendelsesområder. Etter § 12-3 første ledd plikter politiet å bistå tollmyndighetene under deres tjenesteutførelse, og etter § 13-4 annet ledd skal politiet bistå ved å hente inn nødvendige opplysninger og materiale for tollmyndighetene. Den første bestemmelsen gjelder bistand i situasjoner hvor tollmyndighetene utøver sin funksjon som grensemyndighet i vid forstand. Den andre bestemmelsen er i første rekke utformet med sikte på å dekke situasjoner som kan oppstå ved stedlige kontroller av bedrifter mv., og ligger nær opptil merverdiavgiftslovens anvendelsesområde.

8.5.4 Dansk rett

Skattemyndighetenes adgang til å be politiet om bistand er hjemlet flere steder i den danske skatte- og avgiftslovgivningen. Adgangen til å be om bistand følger blant annet av skattekontrollloven, momsloven, lønsumavgiftsloven, kildeskatteloven, arbeidsmarkedsfondsloven mv. Bistandsbestemmelsen er lik i alle de nevnte lovene. Hjemmelen i skattekontrollloven, som kan sies å svare til den norske ligningsloven, er § 6 stk. 7. Bestemmelsen lyder som følger:

«Politiet yder told- og skatteforvaltningen bistand til gjennomførelsen af kontrollen efter stk. 4. Justitsministeren kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler herom.»

Bestemmelsen om politiets bistand i forbindelse med kontrollbesøk på stedet ble tatt inn i skattekontrollloven ved lovrevisjonen i 1967. Det er inntil nå ikke blitt fastsatt regler ved avtale mellom Justisministeren og Skatteministeren. Politiets bistand begrenser seg til å avhjelpe fysiske hindringer for gjennomføring av kontrollen. Selve kontrollen skal gjennomføres av kontrollører fra skattemyndighetene. Regelen praktiseres slik at det er den lokale toll- og skatteregionen som rekvirerer politiets bistand.

Skattemyndighetene har også hjemmel til be politiet om bistand etter skattekontrollloven § 22. Bistanden som anmodes etter denne bestemmelsen vil primært være bistand til etterforskning og oppklaring av en straffesak. Dette i motsetning til bistand til å overvinne fysiske hindringer eller motstand i forbindelse med gjennomføring av kontroll, jf. § 6 stk. 7.

8.5.5 Utvalgets vurderinger og forslag

Ligningsloven har ikke en egen bestemmelse som pålegger politiet bistandsplikt ved ligningsmyndighetenes kontrollarbeid. På sedvanemessig grunnlag har imidlertid politiet en generell bistandsplikt overfor andre offentlige myndigheter.

Det kan stilles spørsmål ved hvilken verdi det vil ha å ha en egen pliktbestemmelse om bistand fra politiet i ligningsloven. Dersom situasjonen er alvorlig nok vil politiet med hjemmel i politiloven antageligvis uansett bistå ligningsmyndighetene. Imidlertid mener utvalget at det vil være bedre om man med klar hjemmel i ligningsloven kan anmode om bistand fra politiet, særlig når det allerede er en slik hjemmel i merverdiavgiftsloven og tolloven. Det er ingen særlige hensyn som taler mot en slik likebehandling. Utvalget foreslår derfor å lovfeste politiets bistandsplikt i ligningsloven ny § 3-15 slik:

«Politiet skal på anmodning fra ligningsmyndighetene yte bistand ved kontroll som foretas i medhold av ligningsloven. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 4-10 og § 6-4.»

Tilsvarende bestemmelser foreslås innarbeidet i særavgiftslovgivningen. I tolloven foreslås

bestemmelsen om politiets bistandsplikt ved stedlig kontroll utformet likt med bestemmelsene om bistandsplikt i ligningsloven og ny merverdiavgiftslov. Det er her ikke utformet forslag til lov- og forskriftstekst.

På samme måte som for toll- og merverdiavgiftsområdet vil ikke dette innebære en hjemmel til å innhente opplysninger for politiets eget bruk eller til å benytte straffeprosessuelle virkemidler. Dersom slike midler benyttes, for eksempel fordi politi eller påtalemyndighet underveis i kontrollen beslutter at politiet skal foreta ransaking, vil slike tiltak reguleres av de ordinære straffeprosessuelle regler.

8.6 Bevissikring

I NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.* ble det foreslått å innta en bestemmelse i ligningsloven § 4-11 om bevissikring. Bakgrunnen for dette forslaget var at det i NOU 2003:7 ble lagt til grunn at en skattyter som er beskyldt for et straffbart forhold i EMKs forstand, herunder blitt varslet om illeggelse av tilleggsskatt, har rett til å forholde seg taus og ikke medvirke til kontrollundersøkelser etter for eksempel ligningsloven § 4-10. Utvalget tar ikke stilling til rekkevidden av dette når det kun er snakk om fastsetting av korrekt skatt, men påpeker at det uansett vil foreligge begrensninger i saker som gjelder tilleggsskatt. Dette innebærer en begrensning i ligningsmyndighetenes muligheter til å få en sak tilstrekkelig opplyst. Ved å gi ligningsmyndighetene hjemmel til på nærmere fastsatte vilkår å selv framskaffe opplysninger som er relevante for ligningen, såkalt bevissikring, vil opplysninger kunne framskaffes uten at skattyters rett til å forholde seg taus krenkes.

Utvalget slutter seg til at det er behov for en bestemmelse om bevissikring. Da forslaget er utredet i NOU 2003:7, og har vært på høring, anser utvalget at det ikke er nødvendig at forslaget vurderes på nytt her. Utvalget oppfordrer til at forslaget undergis en egen oppfølging i departementet. I den sammenheng er det også viktig å behandle mulige endringer i merverdiavgiftsloven, samt toll- og særavgiftsloven med forskrifter. Utvalget vil gjøre oppmerksom på at bestemmelsen om bevissikring i konkurranseloven av 1993 § 6-2 er videreført i konkurranseloven av 2004 § 25. En nesten tilsvarende bestemmelse som i konkurranseloven er videre inntatt i verdipapirhandeloven § 15-1.

Kapittel 9

Skatterådgivernes opplysningsplikter m.m.

9.1 Innledning

Det framgår av mandatet at utvalget skal vurdere om og eventuelt i hvilken utstrekning skatterådgivere bør pålegges en utvidet opplysningsplikt til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Det finnes ingen klar definisjon av *skatterådgiver* i norsk rett. Betegnelsen benyttes gjerne om personer som under sin yrkesutøvelse gir rådgivning om skattemessige forhold, herunder å klargjøre skattemessige konsekvenser av ulike forhold og handlinger. Rådgivningen skjer ofte som en integrert del av en bredere juridisk eller økonomisk rådgivning, og utøves typisk av advokater, revisorer og regnskapsførere, men også av andre. De nevnte yrkesgruppene er i stor utstrekning underlagt en lovbestemt taushetsplikt om forhold de får kjennskap til gjennom sitt arbeid. Sentralt i vurderingen av en eventuell opplysningsplikt står skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for opplysninger, veiet opp mot de hensynene som bærer de ulike gruppene skatterådgiveres taushetsplikt.

Nedenfor under punkt 9.2 gjennomgås den profesjonsbaserte taushetsplikten for henholdsvis advokater, revisorer og regnskapsførere. Deretter redegjøres det for Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) under punkt 9.3 og enkelte utenlandske ordninger vedrørende opplysningsplikt for skatterådgivere eller knyttet til skatterådgivning under punkt 9.4. Utvalget har under punkt 9.5 og 9.6 vurdert ulike tiltak, dels knyttet til utvidelser av opplysningsplikten, dels knyttet til skatterådgivernes ansvar når rådgivningen får karakter av medvirkning til skatteunndragelser.

9.2 Profesjonsbestemt taushetsplikt

9.2.1 Advokater

9.2.1.1 Innledning

Advokaters taushetsplikt omtales ofte som en «sterk» taushetsplikt, som nyter et sterkere vern enn en rekke andre taushetspliktsbestemmelser. Betegnelsen «kallsmessig taushetsplikt» benyttes også, og synliggjør at taushetsplikten er knyttet til

utøvelsen av et yrke hvor et særlig vern om taushetsplikten er påkrevd. En slik sterk taushetsplikt er kjent også fra andre yrker, som leger og prester.

9.2.1.2 Hjemmelsgrunnlagene

Advokaters taushetsplikt er et generelt prinsipp som kommer til uttrykk flere steder i lovverket.

Den sentrale lovbestemmelsen som omhandler advokaters taushetsplikt er straffeloven § 144. Bestemmelsen fastsetter at advokater med flere «som rettsstridig åpenbarer hemmeligheter, som er dem eller deres foresatte betrodd i stillings medfør, straffes med bøter eller med fengsel inntil 6 måneder». Videre kommer advokaters taushetsplikt indirekte til uttrykk i prosesslovgivningen.

Motstykket til taushetsplikt er opplysningsplikt, både en aktiv opplysningsplikt, enten etter krav eller på eget initiativ, og den passive opplysningsplikten som ligger i at advokater i visse tilfeller må rette seg etter straffeprosessuelle beslag som foretas av politi og påtalemyndighet. Det følger imidlertid av prosesslovgivningen at advokater som hovedregel er fritatt for å gi opplysninger ved at de er fritatt for vitneplikt og heller ikke plikter å utlevere dokumenter eller godta beslag. Både tvisteloven § 22-5 og straffeprosessloven § 119 fritar advokater for vitneplikt når det gjelder noe «som er betrodd dem i deres stilling». Tilsvarende er det gjort fritak i bestemmelsene om plikt til utlevering av dokumenter og for beslag, jf. tvisteloven § 21-5 og straffeprosessloven § 204 første ledd og § 210.

I tillegg er det en rekke særbestemmelser om taushetsplikt i spesiallovgivningen som omfatter advokater, selv om de også gjelder for andre. Eksempler på dette er advokat som driver eiendomsmegling, jf. eiendomsmeulingsloven § 3-6, advokat som er bostyrer i et konkursbo, jf. konkursloven § 160, og advokat som er ansatt i en banks juridiske avdeling, jf. forretningsbankloven § 18. Brudd på slik taushetsplikt kan straffes med bøter og fengsel etter de respektive lovene.

Advokaters taushetsplikt er også forankret i Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK), der artikkel 8 gir et generelt vern om hjem, privatliv og korrespondanse. Når det gjelder

advokaten i rollen som forsvarer i straffesaker, kan kravet om taushetsplikt også forankres i EMK artikkel 6.

Videre er advokaters taushetsplikt omtalt i reglene for god advokatskikk i advokatforskriften kapittel 12. Advokatforskriften er en forskrift til domstolloven kapittel 11 (forskrift 20. desember 1996 nr. 1161). Forskriften slår fast at en advokat skal overholde den taushetsplikt som han er pålagt gjennom lovgivning. I tillegg framkommer det at opplysninger advokaten blir kjent med i sitt virke som advokat, må behandles fortrolig også når opplysningene ikke omfattes av hans lovbestemte taushetsplikt. Brudd på reglene er grunnlag for disiplinære følger for advokaten.

Reglene for god advokatskikk har også en internasjonal forankring, ved at de er harmonisert med reglene som den europeiske advokatororganisasjonen (CCBE) vedtok i 1988, CCBE Code of Conduct. CCBE-reglene er tiltrådt av medlemsforeningene i 31 europeiske land, blant dem Norge, og gjelder for advokatvirksomhet over landegrensene.

Europarådet har i sin rekommandasjon av 25. oktober 2000 om fri utøvelse av advokatvirksomhet fastslått at alle nødvendige tiltak må tas for å sikre respekten for fortroligheten i advokat-klient-forholdet, og at unntak fra dette prinsippet bare bør tillates når det er forenelig med rettsreglene.

Videre er viktigheten av at advokaters taushetsplikt respekteres framhevet i en rekke avgjørelser fra EF-domstolen. I avgjørelsene Akzo Nobel, Wouters og AM&S gis det prinsipielle uttalelser om anerkjennelse av prinsippet om advokaters taushetsplikt i europeisk rettstenkning. Det uttales blant annet at enhver person uten hinder må ha adgang til å oppsøke advokat for å få uavhengige råd, og at taushetsplikten sikrer denne retten. Konfidensialiteten er videre en grunnforutsetning for advokaters utøvelse av sitt yrke og advokaters avgjørende rolle i rettsystemet.

Taushetsplikten gjelder ikke uten unntak. Som andre har advokater en opplysningsplikt når det gjelder å forhindre alvorlige forbrytelser, jf. straffeloven § 139, og for å hindre at uskyldige blir straffet, jf. straffeloven § 172 og straffeprosessloven § 119 tredje ledd. Også ellers i lovgivningen er det spredte eksempler på opplysnings- eller meldeplikt som gjelder uavhengig av taushetsplikten. I advokatforskriften § 4-5 om Tilsynsrådets kontroll med advokatvirksomhet er det i annet ledd fastsatt at en advokat plikter å gi Tilsynsrådet de opplysninger som er nødvendige for kontrollen uten hinder av taushetsplikt. Hvitvaskingsloven (lov 20. juni 2003 nr. 41) har bestemmelser om plikt til rapportering av mistenkelige forhold som med visse begrens-

ninger også gjelder for advokater, jf. punkt 9.5.2 nedenfor.

9.2.1.3 Hensyn bak advokaters taushetsplikt

Det er en rekke hensyn som begrunner advokaters taushetsplikt. Det er et generelt, grunnleggende prinsipp at enhver skal kunne oppsøke advokat for å ivareta og utnytte sin rettslige stilling uten at fortrolig informasjon som meddeles advokaten, kommer videre til uvedkommende. Taushetsplikten formål er å legge forholdene til rette for et tillitsforhold mellom advokat og klient. Den skal muliggjøre en fortrolig gjennomgang og drøftelse av klientens samlede problemkompleks. Klienten skal ikke være redd for å gi advokaten et utfyllende bilde av saken.

Advokatuavhengighet er ansett som en grunnleggende rettssikkerhetsgaranti. Det er nødvendig at advokatene er uavhengige og kan påta seg alle typer saker uten frykt for represalier, og verken styres eller kontrolleres av utenforstående i sin bistand til klientene. Taushetsplikten er en forutsetning for slik uavhengighet.

Rettsystemet forutsetter også i stor grad profesjonell bistand, og når rettsystemet legger opp til et slikt avhengighetsforhold til advokatstanden er det derfor nødvendig å legge forholdene til rette for at det rettssøkende publikum har tillit til profesjonen. Domstolen er også i stor grad avhengig av advokatfunksjonen. I straffesaker representerer advokaten det offentlige interesse i at ingen uskyldig blir domfelt og at ingen blir behandlet strengere enn det som anses nødvendig. I sivile saker er det som regel opp til partene å sørge for sakens opplysning, og domstolens avhengighet av advokatfunksjonen er enda mer framtrædende. Advokater har for det første en kvantitetsmessig funksjon, ved at antall «håpløse» saker som bringes inn for domstolene reduseres. Samtidig har de en kvalitetsmessig funksjon, ved at sakens faktiske og rettslige sider blir tilrettelagt på en skikkelig måte, noe som igjen sikrer effektivitet i domstolene og riktige avgjørelser.

Også når en advokat opptrer som partsrepresentant i forvaltningssaker har advokaten en viktig funksjon i å sikre kvaliteten på klager og annen korrespondanse med forvaltningen, og ikke minst sørge for at riktig informasjon blir sendt rett instans.

Advokaters bistand består av rådgivning, formuleringsbistand og partsrepresentasjon. Advokaters innsats for å forebygge tvister er vel så viktig som å bidra til å løse allerede oppståtte konflikter. Taushetsplikten er derfor ikke begrenset til bare å

gjelde i forbindelse med rettssaker og andre konflikter, men er også viktig i den tidlige rådgivnings- og bistandsfasen.

9.2.1.4 Taushetsplikten innhold

Straffeloven § 144 er hovedbestemmelsen som slår fast at advokater har taushetsplikt og at overtredelse av denne kan medføre straffansvar. I utgangspunktet framtrer taushetsplikten etter straffeloven § 144 som absolutt.

Straffebudets rettsstridsreservasjon åpner imidlertid for en viss relativisering. For det første innebærer reservasjonen en henvisning til regler utenfor straffebudet selv. Det kan være andre lovregler hvor advokaten er pålagt en opplysningsplikt som går foran taushetsplikten, men også sedvanemessige oppfatninger om hva taushetsplikten nærmere består i, blant annet det som framgår av de advokatetiske regler og Advokatforeningens uttalelser om god advokatskikk. For det andre er det bare de utilbørlige overtredelsene som kan belegges med straff. I den forbindelse kan nevnes det alminnelige strafferettslige tolkningsprinsipp som framheves av Staffelovkommisjonen i NOU 1983:57 side 122: «Ethvert straffebud må leses med reservasjonen for unntakstilfeller hvor handlingen etter en alminnelig sosialetisk vurdering bør være tillatt.» For det tredje kan rettsstridsreservasjonen ses som en henvisning til de alminnelige straffrihetsgrunner. Særlig reglene for straffriende samtykke er her praktisk.

Det eksisterer lite rettskildemateriale som knytter seg direkte til straffeloven § 144. Et naturlig utgangspunkt blir således å tolke straffeloven § 144 ut i fra de øvrige bestemmelsene som regulerer taushetsplikten, herunder prosesslovene. I prosesslovene har vi bestemmelser som regulerer kollisjon mellom taushetsplikt og vitneplikt, og reglene om vitneforbud i straffeprosessloven § 119 og tvisteloven § 22-5 løser dette i favør av taushetsplikten. Selv om prosesslovene direkte gjelder saker under behandling i domstolene, vil taushetsplikten grenser, slik den kommer til uttrykk i prosesslovene, ha betydning for taushetsplikten rekkevidde også på forvaltningsområdet og på rådgivnings- og bistandsstadiet.

Etter dansk rettspleielov § 170 åpnes det for at danske domstoler kan sette advokaters taushetsplikt til side ved en interesseavveining. Bare vernet om taushetsplikt for forsvarere i straffesaker er absolutt. I norsk rett ble spørsmålet om hvorvidt domstolen kan sette advokaters taushetsplikt til side gjennom en interesseavveining avgjort i Rt.

1983 side 430 (Rekstendommen). Høyesterett fant under dissens ikke hjemmel for en slik interesseavveining, og fastslo at taushetsplikten ikke kunne settes til side for å avdekke formuesgoder. Det er ikke helt utelukket at spørsmålet om interesseavveining kan bli vurdert annerledes i en sak om ikke-økonomiske verdier, for eksempel hvor en advokat har opplysninger av sentral betydning for et barns liv og oppvekstvilkår i en barnefordelings-sak.

Vitneforbudet gjelder direkte for rettslige prosesser, men gir også et sterkt signal om at taushetsplikten må veie tungt i andre sammenhenger. Dette vil for eksempel gjelde der offentlige forvaltningsorganer krever opplysninger. Hovedregelen er derfor at det kreves uttrykkelig hjemmel for å gjøre unntak fra taushetsplikten.

Dersom en advokat sitter inne med opplysninger som ikke er beskyttet av straffeprosessloven eller tvisteloven, eller klienten samtykker i at forklaring kan gis, dokumenter framlegges, beslag kan tas eller dokumenter utleveres, vil advokaten ha plikt til å avgi informasjon på lik linje med andre. I tilfeller hvor det er grunn til å anta at advokaten besitter informasjon som ikke er beskyttet av straffeprosessloven eller tvisteloven, og klienten ikke samtykker til at informasjonen avgis, vil det oppstå spørsmål om hvilken framgangsmåte som kan følges for å avgrense taushetsplikten i forhold til opplysningsplikten. Problemet her ligger i at bestrebelsene for å avdekke informasjon som ikke er beskyttet av taushetsplikt, ofte kan innebære en risiko for at man samtidig krenker taushetsplikten.

9.2.1.5 Hvem som vernes av taushetsplikten

Et grunnleggende vilkår for taushetsplikt er at det er noen som har krav på hemmelighet av de opplysninger advokaten mottar. Straffeloven § 144 har ingen nærmere presisering av hvem dette er. Utgangspunktet er at det er innehaveren av det rettsgode, eller en slik interesse som vedkommende straffebud tar sikte på å beskytte, som vernes av taushetsplikten. Det må antas at straffebestemmelsen her er sammenfallende med vitneforbudene i straffeprosessloven § 119 og tvisteloven § 22-5, som verner «den som har krav på hemmelighet». Et selvfølgelig utgangspunkt er at advokatens klienter beskyttes av taushetspliktbestemmelsene, da det er nettopp tillitsforholdet mellom advokat og klient som ligger til grunn for taushetsplikten.

Taushetsplikten beskytter både fysiske og juridiske personer.

9.2.1.6 Hvilke opplysninger som omfattes av taushetsplikten

Straffeloven § 144 er begrenset til å omfatte de «hemmeligheter» som betros advokaten. I straffeprosessloven § 119 og tvisteloven § 22-5 brukes formuleringen «noe som er betrodd». Verken forarbeidene eller reelle hensyn tilsier at dette innebærer en forskjell mellom bestemmelsene.

For at taushetspliktbestemmelsen skal komme til anvendelse, må advokaten ha opptrådt som advokat på det tidspunkt opplysningen tilfløt ham. Taushetsplikten følger således ikke advokattittelen alene. Spørsmålet om når en advokat opptrer som advokat, må avgjøres ut i fra stillingsbegrepet i taushetspliktsbestemmelsene. I straffeloven § 144 framkommer det at taushetsplikten omfatter det advokaten får vite «i stillings medfør». Opplysningene må videre være «betrodd» advokaten. Hovedskillet går således mellom opplysninger advokaten er meddelt i egenskap av sitt yrke og som ledd i et klientforhold på den ene side, og opplysninger advokaten har mottatt som privatperson på den annen side.

En enstemmig Høyesterett uttalte i Rt. 2006 side 1071 avsnitt 18 ff. følgende om hvilke opplysninger som er vernet av taushetsplikten:

«Straffeprosessloven § 119 fastsetter at retten ikke, uten samtykke fra den som har krav på hemmelighold, må ta imot forklaring fra blant annet advokater «om noe som er betrodd dem i deres stilling». Bestemmelsen unntar visse særskilt oppregnede yrkesgrupper fra den alminnelige vitneplikten som påhviler alle etter straffeprosessloven § 108.

Saken reiser derfor spørsmål om hvilke opplysninger som kan anses «betrodd» en advokat etter § 119 første ledd. Påtalemyndigheten har gjort gjeldende at begrepet ikke omfatter opplysninger som er innhentet fra tredjemenn, men bare det klienten selv har stilt til rådighet for advokaten, eller har anmodet om at det innhentes. Jeg er kommet til at det ikke er grunnlag for en slik begrensning.

Det er på det rene at begrepet betroelser ikke bare omfatter informasjon gitt i fortrolige samtaler mellom klient og advokat. I forarbeidene til den tilsvarende bestemmelsen i tvisteloven § 205 understrekes det uttrykkelig at begrepet ikke kan tas så bokstavelig, jf. Ot.prp.1910 nr.1 side 181, der det heter:

«Foranlediget ved bemerkningerne i lægelovkommissionens innstilling (1908) side 71, hvor «betroelse» forståes i en snevrere betydning, finder departementet at burde tilføie, at man anser det selvsagt, at betroelse kan ske ikke bare i ord, men ogsaa i gjerning, f.eks. der-

ved at en person lar seg undersøke av en læge eller overgir dokumenter til en sakfører til gjenemsyn»

Skoghøy i Tvistemål (2001) side 572 uttrykker det slik at bestemmelsen er begrenset til å gjelde opplysninger en yrkesutøver har fått fra eller har innhentet på vegne av den som har søkt behandling eller råd hos yrkesutøveren, og det er også et vilkår at vedkommende er blitt kontaktet i egenskap av yrkesutøver. Opplysninger som yrkesutøveren har fått på annen måte, for eksempel privat eller uoppfordret fra personer som ikke opptrer på vegne av pasienten eller klienten, faller således utenfor. Videre sier han:

«Som opplysninger som er «betrodd» en lege, en prest, en advokat m.v., kan ikke bare anses det som er blitt fortalt for vedkommende, men også det som fremgår av overleverte eller innhentede dokumenter, av det at vedkommende yrkesutøver er blitt kontaktet, og av situasjonen for øvrig. Dette må bl.a. innebære at taushetsplikten også må omfatte om yrkesutøveren har hatt en bestemt person som pasient eller klient. Også opplysninger som yrkesutøveren i anledning av oppdraget har innhentet fra tredjemann, må anses omfattet av taushetsplikten.»

Etter mitt syn må dette være den riktige betraktningmåten. Det som er betrodd, blir dermed det advokaten i egenskap av sitt yrke og som ledd i et klientforhold innhenter eller får tilgang til på vegne av klienten.»

I Rt. 1999 side 1066 ble det lagt til grunn at siden formålet med tvistemålsloven § 205, jf. § 250 første ledd, ikke er å beskytte den som er pålagt taushetsplikt, men å sikre at opplysninger ikke kommer ut, må dokumenter som inneholder opplysninger som det er forbudt å motta vitneprov om, nektes framlagt uten hensyn til hvem som besitter dokumentet.

I Rt. 1999 side 1248 ble kjennelsen i Rt. 1999 side 1066 fulgt opp. Det ble vist til at framleggelsesplikten i tvistemålsloven § 250 ikke gjelder når dokumentet «indeholder noget, som parten efter reglerne om vidnesbyrd vilde være utelukket fra eller fritat for at gi forklaring om». Advokaten, i dette tilfellet kommuneadvokaten, hadde etter tvistemålsloven § 205 taushetsplikt i relasjon til skriftlige og muntlige råd han hadde gitt sin klient, her kommunen, som part i en sak. Advokaten var dermed avskåret fra å forklare seg om innholdet i det aktuelle brevet så lenge klienten ikke fritok for forklaringsplikten. Motparten kunne da heller ikke kreve at klienten framla det aktuelle dokumentet.

I Rt. 2000 side 1139 hadde en klient sendt sin advokat en telefaks med opplysninger om saken.

Ved en feil ble dette dokument av advokaten oversendt motparten. Høyesteretts kjæremålsutvalg bemerket at det var på det rene at advokaten hadde taushetsplikt i forhold til sin klient om innholdet i bilaget, og ikke kunne framlegge dette for retten eller forklare seg om innholdet uten klientens samtykke, jf. tvistemålsloven § 205 første ledd, et samtykke som ikke var gitt. Høyesterett kjæremålsutvalg framhevet følgende:

«Lovgrunnen for det forbud som er satt i tvistemålsloven § 205 første ledd mot at retten uten samtykke av den som har krav på hemmelighold, mottar forklaring blant annet fra en advokat om noe som er betrodd ham, tilsier etter utvalgets mening at heller ikke et betrodd dokument som er nådd tredjemann ved en feil fra advokaten side, bør kunne fremlegges for retten.»

Da dokumentet det var tale om var et brev fra klienten til selskapets advokat, innebar dette at motparten heller ikke kunne begjære dokumentet framlagt direkte fra selskapet i henhold til tvistemålsloven § 250 første ledd. Det ble vist til Rt. 1970 side 831, Rt. 1998 side 83, Rt. 1999 side 1066 og Rt. 1999 side 1248.

I Rt. 2004 side 1668 (som gjaldt betroelser til en lege) viste rettens flertall på tre til Rt. 1999 side 1066, og la til grunn at dokumenter omfattet av kallsmessig taushetsplikt måtte kunne nektes framlagt også i de tilfeller det er den som har krav på hemmelighold som besitter dokumentet, jf. tvistemålsloven § 250, jf § 205. Flertallet viste til at begrunnelsen for § 205 er at folk skal kunne søke profesjonell behandling, hjelp og råd fra de yrkesutøvere som omfattes av bestemmelsen, uten at de opplysninger de i den forbindelse gir, skal komme ut eller bli gitt videre. Når det er dette som er begrunnelsen for bestemmelsen, må dokumenter som inneholder opplysninger som er omfattet av kallsmessig taushetsplikt, nektes framlagt selv om det er den som har krav på hemmelighold som besitter dokumentet. Ellers vil bestemmelsen ikke gi den som har krav på hemmelighold en effektiv beskyttelse. Det er opp til den som har krav på hemmelighold om betroelsene skal kunne meddeles retten og motparten. Flertallet la imidlertid til grunn at dersom det ut fra forholdene i saken må legges til grunn at parten ikke har noen aktverdige grunn til å nekte å framlegge taushetsbelagte dokumenter som han har hånd om eller med letthet kan framskaffe, må det ved den frie bevisvurderingen kunne legges betydelig vekt på at han har motsatt seg å framlegge dokumentene.

Mindretallet mente at det ikke burde etableres en generell regel om at dokumenter som inneholder opplysninger som tredjemenn har taushetsplikt om etter tvistemålsloven § 205, kan nektes framlagt av parten også i tilfeller der partens interesse i at opplysningene ikke kommer ut ikke er beskyttelsesverdige. Dette synet førte imidlertid ikke fram, da flertallet vektla at det er selve kommunikasjonen og fortrolighetsforholdet mellom den som betror seg og den som mottar betroelsen som er beskyttet. Denne kommunikasjonen har klienten krav på at det blir bevart taushet om, selv om opplysningene finnes i dokumenter som klienten selv besitter.

De nevnte dommene omhandler prosesslovene og gjelder således rekkevidden av taushetsplikten under rettergang. Imidlertid vil tolkningen av taushetspliktens grenser slik den framkommer i dommene også kunne få betydning for taushetspliktens rekkevidde på øvrige områder hvor hensynene bak advokaters taushetsplikt gjør seg gjeldende, herunder forvaltningsområdet. På skatte- og avgiftsområdet medfører dette blant annet at det blir spørsmål om framleggelsesplikten etter ligningsloven § 4-10 kommer i konflikt med advokaters taushetsplikt i den grad det dreier seg om dokumenter som stammer fra det fortrolige advokat-klient-forholdet.

9.2.2 Revisorer

9.2.2.1 Revisors taushetsplikt etter revisorloven

Det følger av lov om revisjon og revisorer (revisorloven) § 6-1 at revisor og revisors medarbeidere har taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til med mindre annet følger av lov, eller den opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Taushetsplikten gjelder også etter at revisjonsoppdraget er avsluttet.

Uten hinder av taushetsplikten kan imidlertid revisor avgi forklaring og framlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak, jf. revisorloven § 6-1 fjerde ledd. Revisor kan videre underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester framkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

Det er også gjort unntak når en revisor foretar kontroll av en annen revisors revisjonsoppdrag, og mellom revisorer som reviderer ulike konsernselskaper, jf. revisorloven § 6-1 annet og tredje ledd.

I tillegg til de unntak fra taushetsplikten som er nevnt ovenfor, stadfester revisorloven § 6-2 i visse tilfeller en plikt til å gi opplysninger som revisor har fått kjennskap til under revisjonen. Dette gjelder når det kreves av en aksjeeier på generalforsamlingen, en deltaker på et selskapsmøte, medlem av bedriftsforsamlingen, kontrollkomiteen eller styret, daglig leder eller en gransker. Opplysningsplikten gjelder ikke dersom de opplysningene som kreves ikke kan gis uten uforholdsmessig stor skade for den revisjonspliktige.

Unntakene fra taushetsplikten stadfester som hovedregel en *plikt* til å gi informasjon; revisor kan ikke selv bruke skjønn på spørsmålet om informasjon skal gis eller ikke. Hva som er relevant informasjon i den konkrete situasjon, vil imidlertid kunne bli skjønnspreget. Prinsippet om at revisor skal ha *plikt* til å gi informasjon innenfor konkret angitte områder blir likevel brutt på ett område: Etter revisorloven § 6-1 fjerde ledd om adgang til å innberette straffbare forhold til politiet, gis revisor en forklarings- og informasjonsrett hvor det overlates til revisor selv å vurdere om, i tilfelle når og i hvilket omfang informasjon skal gis.

9.2.2.2 Taushetspliktens utstrekning

Som nevnt har revisor og revisors medarbeidere taushetsplikt om «alt de under sin virksomhet får kjennskap til», mens reglene om informasjonsplikt er begrenset til «det som faller innenfor rammen av revisors oppgaver». Det blir følgelig et «gap» mellom taushetsplikten og opplysningsplikten. Revisorlovens formulering «alt» gir liten veiledning i spørsmålet om hva som omfattes av taushetsplikten. Det er derfor nærliggende å sammenligne med bestemmelsene om taushetsplikt i forvaltningsloven § 13 første ledd som sier:

«Enhver som utfører tjeneste eller arbeid for et forvaltningsorgan, plikter å hindre at andre får adgang eller kjennskap til det han i forbindelse med tjenesten eller arbeidet får vite om:

- 1) noens personlige forhold, eller
- 2) tekniske innretninger og fremgangsmåter samt drifts- eller forretningsforhold som det vil være av konkurransemessig betydning å hemmeligholde av hensyn til den som opplysningene angår.»

I forvaltningsloven nevnes mer konkret hvilke interesser som reglene om taushetsplikt skal verne. Forvaltningslovens regler har blant annet som siktemål å hindre at spredning av opplysnin-

ger skal føre til økonomisk tap for foretak, eller at konkurrenter utnytter opplysningene i egen virksomhet. Reglene kan være en rettesnor for revisor.

I forhold til taushetsplikten er det i utgangspunktet uten betydning hvordan revisor har fått sin informasjon, gjennom egne revisjonshandlinger eller gjennom informasjon fra tredjeperson, så lenge opplysningene er framkommet som følge av revisors virksomhet, også når forholdet faller utenfor revisjonens egentlige formål.

Selv om revisor har taushetsplikt innenfor disse rammer, er det imidlertid som nevnt ovenfor regler som begrenser taushetsplikten, og i visse situasjoner instituerer informasjonsplikt.

9.2.3 Regnskapsførere

Regnskapsførers taushetsplikt er regulert i lov om autorisasjon av regnskapsførere § 10. Det følger av denne bestemmelsen at regnskapsfører og regnskapsførers medarbeidere har taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til, med mindre annet følger av eller i medhold av lov, eller den opplysningene gjelder, har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Taushetsplikten gjelder også etter at oppdraget er avsluttet.

Et viktig unntak fra taushetsplikten framgår av bokføringsloven § 14. Etter denne bestemmelsen plikter regnskapsfører i likhet med oppdragsgiveren å gi offentlige kontrollmyndigheter nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet og stille til disposisjon nødvendig utstyr og programvare for dette.

Taushetsplikten er heller ikke til hinder for at regnskapsfører kan avgi forklaring og framlegge dokumentasjon vedrørende regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester for domstol, eller til politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak.

Regnskapsfører kan videre underrette politiet dersom det i forbindelse med regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester framkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

En regnskapsfører kan også gi opplysninger og dokumentasjon til ny regnskapsfører uten hinder av taushetsplikten når den nye regnskapsføreren ber om det og dette har betydning for regnskapsføreroppdraget. Videre kan en regnskapsfører som foretar kontroll av en annen regnskapsførers regnskapsføreroppdrag, gis opplysninger og dokumentasjon uten hinder av den andre regnskapsførers taushetsplikt.

9.3 Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) artikkel 8

Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) er gjennom menneskerettsloven § 2 nr. 1 gjort til norsk rett, med forrang overfor annen lovgivning, jf. § 3.

EMK artikkel 8 lyder:

«1. Enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse.

2. Det skal ikke skje noe inngrep av offentlig myndighet i utøvelsen av denne rettighet unntatt når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter.»

Det følger av praksis fra Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD) at advokaters taushetsplikt er beskyttet av EMK artikkel 8 nr. 1. Dette innebærer at inngrep bare kan skje for de formål som er nevnt i artikkel 8 nr. 2, og på de vilkår som er angitt i bestemmelsen. Dette framkommer blant annet av sakene *Niemietz vs. Tyskland* av 16. desember 1992 (Application no. 13710/88), *Petri Sallinen vs. Finland* av 27. desember 2005 (Application no. 50882/99) og *Société colas Est and others vs. Frankrike* av 16. april 2002 (Application no. 37971/97) og er også presisert i mindretallsvotumet i Rt. 2008 side 158 avsnitt 141.

For at et inngrep skal være i overensstemmelse med artikkel 8, må det være i overensstemmelse med loven, søke å oppnå et av formålene opplistet i artikkel 8 nr. 2 og anses nødvendig i et demokratisk samfunn. Ved inngrep må loven være presis og tilgjengelig, og det må være forholdsmessighet mellom tyngden av inngrepet og dets formål.

Et inngrep er i samsvar med loven når tiltaket for det første har basis i intern rett, for det andre at loven er tilgjengelig for den personen den gjelder og for det tredje at det er mulig for vedkommende å forutse konsekvensene.¹ Når det gjelder vilkåret om at inngrepet må ha basis i intern rett, er det framhevet at det med lov må forstås den rettsregel som domstolene vil legge til grunn i en gitt sak.

Videre må loven være forutsigbar i den forstand at den må være tilstrekkelig klar, slik at den på en adekvat måte indikerer under hvilke omstendigheter og på hvilke betingelser de offentlige

myndigheter kan foreta inngrep i rettighetene etter artikkel 8.²

Når det gjelder kravet om at inngrepet må søke å oppnå et av formålene i artikkel 8 nr. 2, vil ivaretagelsen av «landets økonomiske velferd» være aktuelt på skatte- og avgiftsområdet.

I vilkåret om at inngrepet må være nødvendig i et demokratisk samfunn, ligger det et krav om at inngrepet må være proporsjonalt sett i forhold til det målet som skal oppnås. Statene innrømmes en viss skjønnsmargin i avgjørelsen av behovet for å gjøre inngrep, men adgangen til å gjøre inngrep etter artikkel 8 nr. 2 skal tolkes snevert, og behovet for inngrepet må være overbevisende fastslått.³

9.4 Utenlandsk rett

9.4.1 Redegjørelse for såkalte skattepakkeordninger mv. i andre land

9.4.1.1 Innledning

I det følgende vil det bli redegjort for ordninger i andre land som retter seg mot skatterådgivere. Først redegjøres det for ordninger hvor skatterådgivere er pålagt en automatisk opplysningsplikt, herunder ordningene i USA, Canada og Storbritannia. Deretter gis det en oversikt over systemet med forhåndsuttalelser som enkelte land har innført, herunder såkalte produktuttalelser. Dette er en ordning som gir skattemyndighetene informasjon om aggressiv skatteplanlegging, samtidig som ordningen kan benyttes til å påvirke skattyters og rådgivers atferd og på den måten fungere som et verktøy både for avdekking og avskrekking. Til slutt redegjøres det for Australias ordning med «Promoter Penalty Regime», som er en sanksjon som retter seg mot skatterådgivere som deltar i markedsføringen og utviklingen av skatteutnyttelsesopplegg (tax exploitation scheme).

9.4.1.2 Opplysningsplikt for skatterådgivere

Canada, Storbritannia og USA har innført regler som pålegger en plikt til å opplyse om visse former for skatteplanleggings- eller skatteomgåelsesordninger. USA var først ut med innføringen av slike regler i 1984, og Canada fulgte etter i 1989. Storbritannia innførte opplysningspliktrekler i 2004 og foretok en betydelig revisjon i 2006. Under revisjo-

¹ *Petri Sallinen vs. Finland* av 27. desember 2005 (Application no. 50882/99) avsnitt 76.

² *Sallinen* avsnitt 82.

³ *Société colas Est and others vs. Frankrike* av 16. april 2002 (Application no. 37971/97) avsnitt 47 og 48, og *Niemietz v. Tyskland* av 16. desember 1992 (Application no. 13710/88) avsnitt 37.

nen ble også indirekte skatter inkludert. USAs og Canadas regler gjelder kun føderale inntektskatter.

I de landene som har innført en ordning med obligatorisk opplysningsplikt, er det en rekke grunnleggende spørsmål som må besvares for å avgjøre hensikten og gjennomføringen av opplegget. Kort sagt må det spesifiseres hvem som skal rapportere, hva og når. Opplysningsplikten reiser også spørsmål om konsekvensene av ikke-etterlevelse.

a) Hvem som skal rapportere

I alle de tre landene som har en slik ordning, er det skatterådgiveren som er forpliktet til å rapportere transaksjonen til skatteadministrasjonen. Skatteadministrasjonen utsteder deretter et unikt identifikasjonsnummer for den rapporterte transaksjonen og skatterådgiveren gir dette nummeret videre til skattyteren som benytter opplegget (Canada og Storbritannia). Den som benytter opplegget må deretter påføre referansenummeret på sin selvangivelse eller på en separat redegjørelse som vedlegges selvangivelsen. I motsetning til Canada og Storbritannia, krever USA at alle brukere gir detaljert tilleggsinformasjon om opplegget og den forventede skattefordelen på eget opplysnings-skjema.

Storbritannia har spesielle regler som tilsier at plikten til å opplyse ligger hos skattyteren selv for visse opplegg som er utviklet «in-house» (det vil si uten hjelp av en ekstern rådgiver) eller for opplegg hvor rådgiveren er utenfor Storbritannia og unnlater å oppfylle opplysningsplikten. Brukeren er videre forpliktet til å gi opplysninger i de tilfellene hvor rådgiveren er en advokat og er forhindret på bakgrunn av «legal privilege» å oppgi den informasjonen som er nødvendig for å oppfylle den fulle opplysningsplikten.

Verken Canada eller USA har tilsvarende regler, men for USAs del kan dette trolig forklares ved at brukeren der uansett plikter å gi detaljert informasjon om den rapporteringspliktige transaksjonen. I Canada er det imidlertid slik at der hvor et skatteplanleggingsopplegg er solgt før et identifikasjonsnummer er blitt utstedt, kan ikke de som benytter opplegget kreve skattefordelen opplegget skal fremme.

Canada og Storbritannia benytter uttrykket «promoter» om skatterådgiverne og USA uttrykket «material advisor».

I Canada er en skatterådgiver definert som en person som i næringsøyemed (course of a business) selger, utsteder eller markedsfører et salg,

en utstedelse eller en ervervelse av opplegg for å unngå eller redusere skatteforpliktelser, som opptrer som en agent eller rådgiver for slike aktiviteter, eller mottar vederlag for opplegg for å unngå eller redusere skatteforpliktelser, enten som hovedperson (principal), agent, megler (broker) eller rådgiver.

I Storbritannia er en rådgiver definert som en person som i lys av å tilby tjenester relatert til skatt, utarbeider eller gjør tilgjengelig for gjennomføring, forslag og arrangementer av en type som er nærmere regulert i lovgivningen. I noen begrensede tilfeller kan en promoter også være en person som organiserer eller tar hånd om gjennomføringen av et opplegg. Det gjelder noen unntak, slik at personer som bare har hatt perifer befatning med opplegget ikke omfattes.

I USA er en rådgiver definert som hvilken som helst person som gir hjelp av materiell art, assistanse eller råd i forhold til organisering, forvaltning, markedsføring, salg, implementering, gå god for («insuring») eller gjennomføring av enhver rapporteringspliktig transaksjon og som direkte eller indirekte mottar en bruttoinntekt av dette over et visst grensebeløp. I følge foreslåtte regler varierer dette grensebeløpet fra USD 10.000 til USD 250.000, avhengig av hvilken type rapporteringspliktig transaksjon det er tale om.

Alle tre landene har regler om håndtering av rapporteringspliktene i situasjoner hvor mer enn én skatterådgiver er involvert.

b) Hva som skal rapporteres

I Canada gjelder opplysningsreglene bare for et lite antall transaksjoner, som blir referert til som «tax shelters» som inkluderer:

- Anskaffelse av eiendom hvor det blir anført at tapene eller fradragene de første fire årene vil overstige eller samsvarer med kostnadene til eiendommen
- Visse gavearrangementer hvor skattefordelen overstiger nettokostnaden av arrangementet

I USA og Storbritannia er det mange flere transaksjoner som er rapporteringspliktige. I USA er det totalt seks kategorier av rapporteringspliktige transaksjoner:

- Opplistede transaksjoner
- Konfidensielle transaksjoner
- Transaksjoner med kontraktsfestet beskyttelse (contractual protection)
- Transaksjoner med underskudd
- Transaksjoner hvor aktiva kun eies en kort periode

- Transaksjoner som IRS har identifisert som interessante for nærmere vurdering

I Storbritannia avhenger spørsmålet om en transaksjon er rapporteringspliktig for det første av om transaksjonen involverer en skatterådgiver eller er et såkalt «in-house»-opplegg. Dersom opplegget involverer en skatterådgiver, må det rapporteres dersom hovedfordelen med opplegget er skattefordelen og opplegget faller inn under en av seks kategorier:

- Konfidensialitet
- Honorar basert på bonussystemer (premium fee)
- Uvanlige markedsbetingelser/prisfastsettelse av produktet (off-market terms)
- Standardiserte skatteprodukter
- Underskuddsopplegg
- Leasingarrangement

I de tilfellene arrangementet er utviklet «in-house» foreligger det ikke rapporteringsplikt for små eller mellomstore foretak. I alle andre tilfeller foreligger det en rapporteringsplikt hvis hovedfordelen med opplegget er skattefordelen og opplegget faller inn under en av de følgende tre kategoriene:

- Konfidensialitet
- Honorar basert på bonussystem
- Leasingtransaksjon

Utformingen av reglene for rapporteringspliktige transaksjoner i Storbritannia og USA er forskjellige i den forstand at USA benytter en ett-skritt tilnærming, hvor Storbritannia opererer med flersteg eller filtertilnærming. I USA er en transaksjon som faller inn under en av de seks kategoriene rapporteringspliktig. Etter reglene i Storbritannia må man gjennom flere trinn før det kan avgjøres om en transaksjon er rapporteringspliktig. Det første steget, eller filteret, er om hovedformålet med ordningen er å oppnå en skattefordel. Hvis svaret er bekreftende, blir det neste spørsmålet om transaksjonen involverer en skatterådgiver eller om den er utformet «in-house». Er en skatterådgiver involvert, er den rapporteringspliktig dersom den faller inn under en av seks kategorier. Er den utviklet «in-house», er den bare rapporteringspliktig dersom den involverer et foretak som ikke er lite eller mellomstort, og faller inn under en av tre kategorier.

Ser man på kategoriene isolert, er det betydelige likheter, i hvert fall på et begrepsmessig nivå (for eksempel konfidensialitet, kontraktsmessig beskyttelse, bonushonorarer, underskuddstransaksjoner). Det er imidlertid også betydelige forskjeller, den mest framtrædende er antakeligvis

inkluderingen av «opplistede transaksjoner» og «rentetransaksjoner» i USA og «standardiserte skatteprodukter» i Storbritannia.

c) Når det skal rapporteres

I Storbritannia må en rådgiver som er forpliktet til å rapportere et opplegg, gjøre dette innen fem dager etter at opplegget er gjort tilgjengelig for implementering av en annen person. I de tilfellene hvor det er skattyter selv som må rapportere, må dette skje innen fem eller 30 dager, avhengig av type transaksjon, før den første transaksjonen i opplegget gjennomføres. I Canada må skatteopplegget opplyses om før det blir solgt, utstedt eller rådgiveren godtar vederlag for opplegget. Delta-gere i et skatteopplegg som det er ikke er opplyst om, kan ikke kreve skattefordelen opplegget skal fremme. I USA må en skatterådgiver opplyse om en rapporteringspliktig transaksjon til IRS innen den siste dagen i måneden som følger slutten av det kalenderkvartalet som rådgiveren ble en «material advisor» («by the last day of the month that follows the end of the calendar quarter»). En rådgiver blir en material adviser når vedkommende avgir en skatteerklæring, mottar eller forventer å motta et minimumshonorar og transaksjonen er påbegynt. Videre må enhver skattyter i USA som deltar i en rapporteringspliktig transaksjon til selvangivelsen vedlegge en særskilt erklæring med opplysninger for angjeldende skatteår.

d) Konsekvensene av ikke-etterlevelse

I det følgende avgrenses det mot ordinær straffefølgning, normalt idømt av retten (criminal penalties), som det er lite sannsynlig vil komme til anvendelse utelukkende på bakgrunn av manglende etterlevelse av opplysningsplikten.

I Canada blir rådgivere som sender inn uriktige eller villedende opplysninger på søknaden om et skatteplanleggingsnummer, eller som selger, utsteder eller godtar vederlag for et skatteplanleggingsopplegg før et identifikasjonsnummer er utstedt, ilagt en bot på CAD 500 eller 25 prosent av mottatt vederlag, alt etter hva som utgjør det høyeste beløpet. Investorer som gir uriktige opplysninger eller unnlater å gi opplysninger i selvangivelsen angående skatteplanleggingsinvesteringer, risikerer en sanksjon på generelt grunnlag (a penalty of general application) som fastsettes i forhold til underrapporteringen av skatt.

I Storbritannia kan en rådgiver som misligholder opplysningsplikten utløse en innledende bot på GBP 5000. Denne følges deretter av dagbøter på

GBP 600 dersom opplysningsplikten fortsatt misligholdes. I de tilfellene det er skattyteren som benytter opplegget som plikter å opplyse om det, og ikke rådgiveren, risikerer skattyteren sanksjon dersom vedkommende ikke overholder opplysningsplikten og det ikke foreligger noen gyldig unnskyldningsgrunn. Sanksjonens størrelse er her den samme som for rådgiverne. En skattyter som benytter et opplegg kan videre risikere en sanksjon dersom vedkommende unnlater å opplyse om oppleggets referansenummer med GBP 100 for den første feilen, GBP 500 for den andre og GBP 1000 for den tredje og etterfølgende feil.

I USA varierer sanksjonen for manglende etterlevelse av opplysningsplikten fra USD 10 000 til USD 200 000. Sanksjon kan også ilegges for enhver underrapportering av opplysningspliktig transaksjon. I tillegg plikter «publicly traded companies» å opplyse om enhver slik sanksjon som er ilagt til «securities regulator» (verdipapirtilsynsmyndighetene) og denne informasjonen er offentlig tilgjengelig.

9.4.1.3 Uttalelser (rulings)

Uttalelssystemene er forskjellige fra land til land og varierer fra generelle skatteuttalelsesordninger, til spesielle godkjenningprosesser, til vurderinger foretatt av skatteadministrasjonen om særskilte transaksjoner eller foreslåtte transaksjoner. Det de har til felles er at de gir skattyteren en viss grad av sikkerhet med hensyn til skatteadministrasjonens syn på hvordan loven er å forstå i forhold til et gitt faktum. Videre har tre land, Australia, Nederland og New Zealand, produktuttalelser. En rekke land, for eksempel Italia og Frankrike, har spesielle uttalelssystemer i forhold til anvendelsen av generelle anti-unngåelses (anti-avoidance) eller misbruksregler.

En «produktuttalelse» er enhver uttalelse gitt med det formål å kunne legges til grunn ikke bare av den personen som anmodet om uttalelsen, men av enhver person eller nærmere klassifiserte personer som kan tenkes å investere i et spesielt produkt. Uttalelsen er således knyttet til produktet og ikke en bestemt skattyter.

Australia introduserte et system med produktuttalelse i 1998. Uttrykket «produkt» er ment å omfatte et opplegg eller arrangement hvor flere skattytere på individuell basis trer inn i det som i all vesentlighet er de samme transaksjonene med en felles enhet eller gruppe av enheter (common entity or group of entities). I motsetning til en privat uttalelse, som bare retter seg mot den enheten som anmoder om uttalelsen, vil en produktutta-

lelse gjelde for enhver enhet som er nærmere klassifisert og som velger å tre inn i opplegget beskrevet i uttalelsen. Produktuttalelsen utstedes til rådgiveren og er for tiden tilgjengelig for investeringsopplegg med skattevirkninger (tax effective investments) på fire industriområder: landbruk, skogbruk, finans- og filmindustrien.

Videre innførte Australia i 2006 et system med rådgiversanksjonering (promoter penalty regime) hvor rådgivere under visse forutsetninger kan ilegges en betydelig bot for såkalte skatteutnyttelsesopplegg (tax exploitation schemes), men som ikke kommer til anvendelse der en produktuttalelse er blitt innhentet for opplegget. Det australske produktuttalelsesregimet har to hovedfordeler:

- Det gjør det mulig for den australske skatteadministrasjonen å få informasjon på et tidlig stadium om de ulike typene skattereduserende opplegg som er tilgjengelig på markedet.
- Det har skapt en situasjon hvor det framstår som om folk flest generelt sett ikke vil investere i massemarkedsførte skatteprodukter, med mindre de har fått en godkjennende uttalelse i sin favør fra den australske skatteadministrasjonen. Systemet med rådgiversanksjonering har skapt nok en grunn for rådgivere til å benytte seg av produktuttalelssystemet.

9.4.1.4 Et system for sanksjonering av skatterådgivere

Et system med sanksjonering av skatterådgivere på nærmere angitte vilkår, har man blant annet i Australia.

Det australske «Promoter Penalty Regime» som ble introdusert i 2006, kommer til anvendelse i to tilfeller:

- når en rådgiver opptrer på en måte som resulterer i at vedkommende eller en enhet (entity) blir en markedsfører (promoter) av et skatteutnyttelsesopplegg (tax exploitation scheme), eller
- når en person eller enhet implementerer et opplegg som er markedsført å være i overensstemmende med en produktuttalelse på en måte som er materielt forskjellig fra det som er redegjort for i produktuttalelsen.

Et opplegg er et skatteutnyttelsesopplegg (tax exploitation scheme) når det på det tidspunktet opplegget blir markedsført:

- er rimelig å konkludere med at en enhet som trer inn i eller gjennomfører opplegget har som eneste formål eller hovedformål å oppnå en fordel ved opplegget, og

- det er udiskutabelt at fordelene ved opplegget ikke følger av skattelovene.

En enhet, inkludert personer, anses som «promoter» av et skatteutnyttelsesopplegg hvis:

- enheten markedsfører opplegget eller på andre måter fremmer utviklingen av, eller interessen for opplegget
- enheten eller en medhjelper direkte eller indirekte mottar vederlag for denne markedsføringen eller utvikling, og
- det etter å ha sett hen til alle relevante momenter, er rimelig å konkludere med at enheten har hatt en betydelig rolle i forhold til markedsføring og utvikling.

En finansiell rådgiver, skatteagent, revisor og regnskapsfører, advokat eller annen person eller enhet, blir ikke ansett som en «promoter» bare fordi vedkommende har gitt råd om opplegget.

Straff etter disse reglene kan gis av den føderale retten i Australia. Straffen utgjør AUD 550 000 for personer og AUD 2,75 millioner for foretak, eller dobbelt av vederlaget som er mottatt eller mulig å motta direkte eller indirekte, alt etter hva som utgjør det høyeste beløpet. Dette nye sanksjonsregimet innbærer en betydningsfull endring i risikobelønningen for rådgivere. Rådgiveren får her en sanksjon separat og uavhengig av hvilken sanksjon som eventuelt blir ilagt en skattyter som benytter opplegget.

9.4.2 Danske regler om skatterådgiveres utleveringsplikt

Den danske skattekontrollloven § 6 hjemler en adgang for danske skattemyndigheter til å kreve regnskapsmateriale med bilag samt andre dokumenter utlevert, når disse kan ha betydning for ligningen. Denne plikten påhviler enhver ervervsdrivende som fører regnskap og inkluderer også enhver juridisk person, enten vedkommende er ervervsdrivende eller ikke. Skattemyndighetene kan bruke opplysningene som framgår av regnskapsmaterialet mv. ved kontrollen av andre skattyteres skattefastsettelse. Skattemyndighetene har således mulighet for å innhente opplysninger til bruk ved kontroll av andre skattyteres ligningsmessige forhold.

Ordlyden i skattekontrollloven § 6 er vid. Skatteministeriet ved Skatteretsrådet har i notat av 30. september 2005 foretatt en gjennomgang av forståelsen av skattekontrollloven § 6 og plikten til utlevering. Notatet redegjør også for i hvilken utstrekning materiale kan kreves utlevert fra rådgivere.

Skatteretsrådet uttaler i notatet at skatteligningen skal baseres på autentiske dokumenter, opplysninger og forklaringer. Det er derfor opplysninger av denne karakter myndighetene kan kreve utlevert. På bakgrunn av disse originale, faktiske opplysningene skal skattemyndighetene foreta de nødvendige vurderinger for å se om de er enige i virksomhetens oppgitte inntekter.

I motsetning til dette står opplysninger av vurderende eller rådgivende karakter, som er gitt den skattepliktige fra dennes rådgivere. Etter rådets oppfatning er ikke disse opplysninger som myndighetene kan kreve utlevert. Rådgiveres notater og andre betenkninger som inneholder vurderinger, rådgivning og forbehold mv. bygger på originale dokumenter og opplysninger, men er kun framkommet til bruk for virksomheten. Hva rådgiverne kommer fram til er for så vidt uten betydning for skatteligningen. Myndighetene må på basis av de originale, faktiske opplysninger selv foreta de nødvendige vurderingene for å se om de er enige i den oppgitte inntekten. Skattemyndighetene har således ikke grunnlag for å kreve utlevert dokumenter og opplysninger av rådgivende og vurderende karakter.

Det er innholdet av det enkelte dokument som er avgjørende for spørsmålet om utlevering, og ikke selve dokumenttypen. Det vil imidlertid være dokumenttyper som det har formodningen for seg at er utleveringsrelevante på grunn av innholdets karakter, og andre hvor det motsatte vil være tilfellet. Det sistnevnte vil for eksempel gjelde styrereferater og rådgivernotater. Ut fra et rettssikkerhetsmessig synspunkt er det vesentlig at skattyterne er kjent med hvilke opplysninger og dokumenter myndighetene kan kreve utlevert. Videre er det dokumentets innhold, og ikke dokumenttypen som er avgjørende for utleveringsplikten. Det reiser et spørsmål om hvem som skal ta stilling til om dokumentet skal utleveres i sin helhet, om kun en del skal utleveres, eller om det ikke kan kreves utlevert overhodet.

Skatteretsrådet uttaler at en enkelt virksomhet og skattyter bør kunne henvende seg til advokat og revisor, uten at dennes rådgivning skal kunne kreves utlevert. Det ville være paradoksalt dersom de virksomheter som har fått den beste rådgivning om skattemessige forhold, skal stilles dårligst. Det ville kunne være tilfellet dersom dokumenter hvor skattemessige overveielser er beskrevet i sin fulle bredde skal kunne kreves utlevert, da dette vil være å «forære» skattemyndighetene deres argumentasjon mot virksomheten.

Rådgivning til klienter er ikke faktiske opplysninger, og den har derfor ikke den nødvendige

betydningen for skatteligningen. Det bør derfor kun kreves dokumenter med faktiske opplysninger. Det vil si at de faktiske dokumenter som har ligget til grunn for for eksempel en advokats rådgivning naturligvis skal kunne kreves utlevert, men ikke advokatens svar. Hva advokaten har skrevet i sitt svar til klientens bruk er irrelevant for myndighetenes bedømmelse av saken. Denne bedømmelsen skal bygge på sakens faktiske opplysninger, ikke på rådgivning om skatt eller etterfølgende beskrivelser av det faktiske forløp.

Due diligence-rapporter er et eksempel i denne forbindelse. Due diligence er undersøkelser som gjennomføres i forbindelse med fusjoner og virksomhetsovertagelser. Formålet er å innhente og etterprøve opplysninger om virksomheten, og gi kjøperen en innsikt i virksomhetens forhold til bruk for vurdering og gjennomføring av kjøpsforhandlingene, samt strukturering og integrasjon av virksomheten etter overtakelsen. Due diligence-rapporter kan således også inneholde rådgivers vurdering av eventuell skattemessig risiko som en kjøper påtar seg ved kjøpet av virksomheten. Det er i disse tilfellene ofte eksplisitt gitt uttrykk for «worst case scenarier» og blant annet beskrevet hva som taler imot mulighetene for å vinne en skattesak og en beskrivelse av svake punkter. Det danske Skatteretsrådet uttaler at myndighetene ikke bør kunne ta utgangspunkt i slike vurderinger.

En del rådgiverdokumenter har også likhetstrekk med interne notater i forvaltningen. Interne notater er unntatt offentlighet. Dette er begrunnet med hensynet til at myndighetene internt og i forhold til sine rådgivere skal kunne utveksle synspunkter og overveielser før en beslutning treffes, uten at offentligheten kan kreve å få kjennskap til disse overveielsene. Hvis tilsvarende hensyn ikke skal anerkjennes i forhold til private virksomheter, vil det være en betydelig asymmetri mellom hva myndighetene forlanger utlevert og hva de selv utleverer i lignende situasjoner.

9.5 Vurderinger og forslag til nye opplysningspliktregler

9.5.1 Opplysningsplikt om såkalte skattepakker mv.

Det vises til gjennomgangen av ordningene i andre land i punkt 9.4.1. Utvalget finner at ordningene, slik de er blitt redegjort for her, ikke framstår som særlig relevante for norske forhold. Utvalget kjenner ikke til at skatterådgiverne i Norge i dag i noe omfang av betydning tilbyr standardiserte skatte-

reduserende løsninger til flere klienter. Etter utvalgets vurdering oppstår utfordringene knyttet til skatterådgivernes rolle primært ved bistand til klienter i forbindelse med ulike enkeltsaker – og ikke knyttet til standardiserte produkter. Utvalget finner derfor ikke grunnlag for å foreslå innføring av særskilte tiltak for å fange opp uakseptable standardiserte skattereduserende løsninger.

9.5.2 Rapporteringsplikt ved mistanke om skatteunndragelser

9.5.2.1 Innledning

Hvitvaskingsloven (lov 20. juni 2003 nr. 41 om tiltak mot hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger mv.) har i dag bestemmelser om plikt til rapportering av mistenkelige forhold til Økokrim fra blant annet revisorer og regnskapsførere og – med visse særskilte begrensninger – fra advokater. Meldinger etter hvitvaskingsloven vil i en del tilfeller kunne inneholde informasjon som kan brukes til å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. Dette er informasjon som i dag danner grunnlag for politimessig etterforskning. Informasjonen vil imidlertid også kunne være anvendelig i skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid med å avdekke unndragelser. Utvalget har derfor vurdert om Økokrim skal gis anledning til å formidle opplysninger mottatt etter hvitvaskingsloven videre til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Utvalget har også vurdert om det er behov for en særskilt rapporteringsordning direkte til skatte- og avgiftsmyndighetene, slik at skatterådgivere pålegges en undersøkelses- og rapporteringsplikt dersom de har mistanke om skatteunndragelse som kan rammes av straffebestemmelsene i skatte- og avgiftslovgivningen.

9.5.2.2 Nærmere om hvitvaskingsloven

Hvitvaskingsloven ble innført for å gjennomføre Norges EØS-forpliktelser. Loven bygger på første hvitvaskingsdirektiv⁴ med endringsdirektiv (annet hvitvaskingsdirektiv)⁵. Det er nå vedtatt et tredje hvitvaskingsdirektiv⁶ som er foreslått gjennomført i norsk rett, jf. Ot.prp. nr. 3 (2008-2009), med forslag til ny hvitvaskingslov.

Formålet med hvitvaskingsloven er å forebygge og bekjempe hvitvasking av utbytte fra straffbare handlinger, jf. hvitvaskingsloven § 1. I forslaget til ny hvitvaskingslov § 1 er formålet

⁴ Rådsdirektiv 91/308/EØF.

⁵ Europaparlaments- og rådsdirektiv 2001/97/EF.

⁶ Europaparlaments- og rådsdirektiv 2005/60/EF.

angitt noe bredere til «å forebygge og avdekke transaksjoner med tilknytning til utbytte av straffbare handlinger eller med tilknytning til terrorhandlinger».

Etter hvitvaskingsloven § 7 har rapporteringspliktige en undersøkelses- og rapporteringsplikt dersom de har mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller til forhold som rammes av straffeloven § 147 a eller § 147 b (terrorfinansiering). Som rapporteringspliktig regnes blant annet statsautoriserte og registrerte revisorer, autoriserte regnskapsførere og advokater. I forslaget til ny hvitvaskingslov er rapporteringsplikten hjemlet i § 18.

Undersøkelses- og rapporteringsplikten innebærer at ved mistanke om at en transaksjon har tilknytning til utbytte av en straffbar handling eller til terrorfinansiering, skal rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven foreta nærmere undersøkelser for å få bekreftet eller avkreftet mistanken. Dersom undersøkelsene ikke har avkreftet mistanken, skal den rapporteringspliktige av eget tiltak oversende opplysninger til Økokrim. Plikten etter hvitvaskingsloven følger således en tretrinns stige: mistanke, enkle undersøkelser og rapportering. Først når det foreligger mistanke, er det en plikt til videre undersøkelser.

Den mistanken gjelder eller tredjepersoner skal ikke gjøres kjent med at det er blitt oversendt opplysninger til Økokrim, jf. hvitvaskingsloven § 7 tredje ledd, jf. også forslaget til ny hvitvaskingslov § 21.

I forhold til begrepet «mistanke» skal det legges til grunn en lav terskel. Enhver mistanke vil i utgangspunktet kunne oppfylle kriteriet, også «diffus» mistanke.

«Transaksjon» i hvitvaskingsloven skal tolkes vidt,⁷ og er definert som «enhver overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder». Det er ikke et vilkår for undersøkelsesplikt at den rapporteringspliktige forestår transaksjonen, og undersøkelsesplikten kan etter omstendighetene omfatte framtidige transaksjoner i tillegg til transaksjoner som allerede er foretatt. Dersom en revisor eller advokat for eksempel får mistanke om at klienten skal overføre midler unndratt fra beskatning til utlandet, vil det normalt oppstå undersøkelsesplikt. Det er et vilkår for undersøkelsesplikt at den aktuelle transaksjonen «har tilknytning til» utbytte av en straffbar handling. Dette innebærer at det ikke er tilstrekkelig til å utløse undersøkelsesplikt at det foreligger mistanke om

en straffbar handling eller mistanke om at det foreligger utbytte fra en straffbar handling.

Med utbytte menes noe som har vært framskaffet ved en straffbar handling eller som på annen måte står i nær sammenheng med en straffbar handling. Uttrykket «straffbar handling» omfatter enhver straffbar handling, uten avgrensning, og inkluderer både forbrytelser og forseelser. Også avgifts- og skatteunndragelse omfattes. Hvorvidt undersøkelsesplikt utløses, vil bero på en konkret vurdering av transaksjonen, kunden og forholdene for øvrig.

Det er i hvitvaskingsloven § 12 gjort et ganske vidtrekkende unntak for advokaters rapporteringsplikt. Advokater har ikke rapporteringsplikt når det gjelder forhold som de har fått kjennskap til gjennom arbeidet med å fastslå klientens rettsstilling, eller om forhold som de har fått kjennskap til før, under og etter en retts sak, når forholdet har direkte tilknytning til rettstvisten. Unntaket har sin bakgrunn i at et EU-direktiv åpnet for et slikt unntak for advokater. I direktivet var det lagt opp til at den enkelte stat selv kunne velge om det skulle gjøre unntak for rapporteringsplikten for advokater basert på særstillingen mellom advokater og klienter. Finansdepartementet fant etter en høringsrunde at denne muligheten burde benyttes basert på det særlige forholdet mellom advokat og klient.⁸ Unntaket er videreført i forslaget til ny hvitvaskingslov § 18 annet ledd.

9.5.2.3 Adgang for Økokrim til å videreformidle informasjon

Gjennom rapportene om mistenkelige transaksjoner etter hvitvaskingsloven (MT-rapporter) mottar Økokrim en rekke opplysninger om mulige skatteunndragelser. Disse vil kunne danne grunnlag for politietterforskning. Mye av den informasjonen som mottas vil imidlertid også være relevant som grunnlag for videre kontrollundersøkelser fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side eller som grunnlag for fastsettelse og innkreving av skatte- og avgiftsgrunnlag.

Økokrim kan i dag gi etterretningsopplysninger framkommet gjennom rapportering etter hvitvaskingsloven til skatte- og avgiftsmyndighetene dersom dette er nødvendig for Økokrims egen innhenting av informasjon i forbindelse med behandling av rapportene eller etterforskning av straffbare forhold. Videre kan etterretningsinformasjon formidles til skatte- og avgiftsmyndighetene dersom det anses å være rimelig grunn til å undersøke om

⁷ Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) pkt. 4.3.

⁸ Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) pkt. 6.3.4.

det foreligger straffbart forhold, jf straffeprosessloven § 224.

Det foreligger imidlertid ikke adgang for Økokrim til å videreformidle slik informasjon til skatte- og avgiftsmyndighetene når opplysningene kun skal brukes til å forfølge disse etatenes oppgaver, med mindre det også foreligger straffbare overtredelser. Etter utvalgets oppfatning er dette uheldig. Blant annet ut fra ressursmessige prioriteringer vil det være begrenset hvilken informasjon som kan følges opp med etterforskning fra politiets side. Selv om meldingen ikke følges opp av politiet, vil det imidlertid kunne være informasjon som er av interesse for skatte- og avgiftsmyndighetene med sikte på å avdekke mulige skatte- og avgiftsunndragelser. Økokrim mottok 4 893 MT-rapporter i 2005, 7 042 rapporter i 2006 og 7 543 i 2007. Etter dagens system formidles opplysninger i relativt få tilfeller videre til skatteetaten. Skatteetatens erfaringer er at opplysninger som faktisk mottas gir gode kontrollimpulser.

Utvalget foreslår derfor at Økokrim får adgang til å formidle informasjon mottatt gjennom rapportering etter hvitvaskingsloven videre til skatteetaten og til toll- og avgiftsetaten. Informasjonen vil der kunne anvendes til å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser, og dermed bidra til å styrke innsatsen mot skatteunndragelser.

Adgangen til å videreformidle informasjon vil omfatte både informasjon mottatt fra skatterådgivere og informasjon fra andre som er omfattet av rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven.

Opplysninger som skatteetaten og toll- og avgiftsetaten mottar ved slik videreformidling av informasjon fra Økokrim, vil være omfattet av etatenes ordinære taushetsplikt. Det er derfor ikke behov for særskilte taushetspliktregler knyttet til disse opplysningene. Det bør imidlertid utarbeides rutiner som sikrer at opplysningene slettes hos mottakeretaten i samsvar med hvitvaskingsloven § 10.

Hjemmelen til videreformidling bør gi en adgang til å videreformidle opplysninger der Økokrim finner dette hensiktsmessig. Det vil således ikke foreligge noen automatikk i at opplysningene videreformidles; dette vil bero på en vurdering av blant annet hensiktsmessighet, forholdet til eventuell egen etterforskning fra politiets side mv.

En generell innvendig mot videreformidling av opplysninger er faren for spredning av opplysninger. Utvalget vil i den forbindelse peke på at opplysningene gis til etater som selv er vant til og har rutiner for å håndtere taushetsbelagt informasjon. Forslaget inneholder som nevnt kun en *adgang* for Økokrim til å videreformidle opplysningene.

Det er videre innbakt et relevanskriterium i lovteksten ved at det oppstilles som vilkår for videreformidling at opplysningene skal være til bruk i skatteetatens og toll- og avgiftsetatens arbeid med skatt, avgift eller toll.

Som nevnt kan en rapporteringspliktig skatterådgiver ikke gjøre sin klient oppmerksom på at det er gitt opplysninger i henhold til hvitvaskingsloven til Økokrim, jf. hvitvaskingsloven § 7. I forslaget til den tilsvarende bestemmelsen i ny hvitvaskingslov § 21, er det i tredje ledd foreslått uttrykkelig lovfestet at forbudet mot å røpe rapporteringen ikke er til hinder for at en revisor, regnskapsfører eller advokat «forsøker å få en klient til å avstå fra å begå en ulovlig handling». Forbudet mot å røpe rapportering etter hvitvaskingsloven vil dermed ikke være til hinder for at den rapporteringspliktige gir råd til sin klient med sikte på å få klienten til å oppfylle sine forpliktelser etter skatte- og avgiftslovgivningen.

En ordning med adgang til videreformidling av relevante opplysninger er etter utvalgets syn et hensiktsmessig virkemiddel i arbeidet mot skatteunndragelser. En slik adgang for Økokrim er etter utvalgets vurdering et bedre alternativ enn å pålegge skatterådgiverne en ytterligere, særskilt rapporteringsordning direkte til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, jf. punkt 9.5.2.4 nedenfor.

Hjemmelen kan tas inn i forslaget til ny hvitvaskingslov som § 30 nytt annet ledd, med følgende ordlyd:

«Økokrim kan gi opplysninger som Økokrim mottar etter bestemmelsene i denne lov til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten til bruk i deres arbeid med skatt, avgifter og toll.»

Et mindretall ved utvalgsmedlemmene Tverrån og Mulstad mener at Økokrim, der de anser det formålstjenelig, også bør ha hjemmel til å gi melding direkte til skatteoppkreverne til bruk for deres arbeid med kontroll og innkreving.

9.5.2.4 Rapporteringsplikt direkte til skatte- og avgiftsmyndighetene

Etter hvitvaskingsloven foreligger det en undersøkelses- og rapporteringsplikt dersom den rapporteringspliktige har mistanke om at en transaksjon har tilknytning til en straffbar handling. Utvalget har vurdert om det bør innføres en tilsvarende rapporteringsplikt på skatte- og avgiftsområdet, som innebærer at skatterådgivere må rapportere dersom de har mistanke om at en klient ikke har oppfylt opplysningsplikten sin overfor skatte- og

avgiftsmyndighetene, kombinert med en undersøkelsesplikt.

En slik rapporteringsplikt kan være et alternativ til videreformidling av opplysninger fra hvitvaskingsmeldingene fra Økokrim.

Rapportering etter en slik bestemmelse vil også kunne gi skatte- og avgiftsmyndighetene kjennskap til mulige unndragelser, som grunnlag for videre undersøkelser og kontroll.

Utvalget legger til grunn at i den utstrekning en slik rapporteringsplikt ikke går lenger enn rapporteringsplikten som kan fastsettes i henhold til EUs hvitvaskingsdirektiver (jf. omtalen av hvitvaskingsloven i punkt 9.5.2.2 ovenfor), vil ikke rapporteringsplikten komme i strid med bestemmelsene i EMK.

Den eksisterende rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven omfatter også skatteunndragelser. Dersom en revisor eller advokat for eksempel får mistanke om at klienten vil overføre midler unndratt fra beskatning til utlandet, vil det normalt oppstå undersøkelses- og rapporteringsplikt etter dagens lovverk.

Det må foretas en transaksjon av utbyttet, det vil si en overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder, for at det skal oppstå en undersøkelses- og rapporteringsplikt om skatteunndragelsen. Mistanke om en skatteunndragelse i seg selv, eller mistanke om at det foreligger utbytte fra en slik handling utløser ingen rapporteringsplikt.

Det kan spørres om utbytte fra skatteunndragelser stort sett vil bli overført, formidlet eller plassert, slik at de fleste skatteunndragelser faktisk vil bli fanget opp av gjeldende regelverk, særlig når «transaksjon» i hvitvaskingsloven § 7 tolkes vidt. I så fall vil en ny egen rapporteringsplikt etter modell av hvitvaskingsloven gi lite ekstra informasjonstilgang. Med andre ord er spørsmålet om det er en så nær indre sammenheng mellom selve skattebruddet og transaksjonen, at de fleste skatteunndragelser faktisk vil falle inn under den eksisterende rapporteringsplikten i hvitvaskingsloven (såfremt det ikke faller inn under unntaket for advokater).

Det vises i den forbindelse til at det ikke er et vilkår for undersøkelsesplikt at den rapporteringspliktige selv forestår transaksjonen. Undersøkelsesplikten kan etter omstendighetene også omfatte framtidige transaksjoner. Hvorvidt undersøkelsesplikt utløses, vil som nevnt bero på en konkret vurdering av transaksjonen, klienten og forholdene for øvrig.

Rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven favner således svært vidt i dag, og etter utvalgets

vurdering er det tvilsomt om en ny rapporteringsordning vil klare å fange opp tilstrekkelige mange nye tilfeller til å rettferdiggjøre innføringen av en ny plikt. En adgang for Økokrim til å videreformidle opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene, uten en selvstendig rapporteringsplikt direkte til disse, vil også medføre en mindre belastning på de rapporteringspliktige, som kan nøye seg med å forholde seg til en rapporteringsordning som allerede er på plass med et uutnyttet potensial i kampen mot skatteunndragelser.

9.5.2.5 *Utvidelse av ordningen hvor revisor unnlater å underskrive på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen*

I NOU 2008:12 *Revisjonsplikten for små foretak* side 62 beskriver flertallet i revisorpliktutvalget revisors rolle i skattekontrollen slik:

«Revisor har flere attestasjonsoppgaver av betydning for skatte- og avgiftsmyndighetene. De mest sentrale er attestasjon av

- næringsoppgaven, jf. ligningsloven § 4-5 nr. 5, og
- kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp, jf. ligningsloven § 6-16 b og forskrift 23.12.1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave § 7.

[...] Revisors underskrift, eller manglende underskrift, av næringsoppgave og kontrolloppstilling gir skatte- og avgiftsmyndighetene viktig informasjon i kontrollarbeidet. Hvis revisor har underskrevet, tilsier det at revisor har funnet å kunne akseptere oppgaven samt at det ikke er vesentlige brudd på bokføringsreglene. Motsatt, dersom revisor har unnlatt å underskrive, er dette et tydelig signal til myndighetene om at det bør iverksettes ytterligere undersøkelser hos den aktuelle skattyteren/ arbeidsgiveren. I slike tilfeller plikter også revisor å redegjøre for den manglende underskriften i form av et nummerert brev til klienten, jf. revisorloven § 5-2 fjerde ledd nr. 5. Dette brevet kan myndigheten innhente fra klienten eller, hvis dette ikke lar seg gjøre, direkte fra revisor, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

På denne måten brukes revisors attestasjon/manglende attestasjon av oppgavene aktivt i forhold til utvelgelse av kontrollobjekter fra myndighetenes side.»

Skatteunndragelsesutvalget mener at dagens system, hvor revisor signaliserer overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen og bokføringslovgivningen ved å unnlate å attestere næringsoppgaven og kontrolloppstillingen, bør fortsette. Utvalget foreslår i tillegg at det innføres et krav i revisorlo-

ven § 6-2 om at revisors nummererte brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor oppgaven ikke er underskrevet, sendes med kopi til skatteetaten. Dette sikrer at skatte- og avgiftsmyndighetene får direkte tilgang til begrunnelsen for den manglende underskriften, slik at det umiddelbart kan iverksette hensiktsmessige tiltak.

9.6 Andre vurderinger og forslag

9.6.1 Medvirkningsansvar – administrativ reaksjon overfor medvirkere

Et mulig tiltak overfor medvirkning til skatteunndragelser er å utvide reaksjonssystemet for medvirkning.

Med medvirkningsansvar forstås de tilfeller hvor en tredjepart kan bli selvstendig ansvarlig for råd eller bistand som er gitt en skatte- eller avgiftspliktig. Den omvente situasjonen hvor den skatte- eller avgiftspliktige selv blir ansvarlig for tredjeparts handlinger gjennom identifikasjon (se eksempelvis merverdiavgiftsloven § 73 annet ledd) blir ikke videre omtalt her.

I dag er medvirkningsansvaret knyttet til straffebestemmelsene i ligningsloven § 12-1 og § 12-2, merverdiavgiftsloven § 72, tolloven § 16-1 tredje ledd og skattebetalingsloven § 18-1 og § 18-2. I særavgiftslovgivningen er det ikke straffebestemmelser som dekker medvirkning. Innenfor tollovgivningen kan det forekomme tilfeller hvor en medvirker kan ilegges tilleggsskatt og tilleggsavgift, da flere aktører kan få status som «tollskyldner». De administrative sanksjonene, som bestemmelsene om tilleggsskatt og tilleggsavgift, rammer ikke medvirkning, selv om det er nær inder sammenheng mellom de administrative sanksjonene og straffebestemmelsene. Utvalget viser blant annet til at forhøyet tilleggsskatt er et alternativ til og substitutt for ordinær straffefølgning, og at de subjektive vilkårene for illeggelse av tilleggsavgift og straffefølgning er tilnærmet like.

Det er lite rettspraksis hvor medvirkningsansvaret i skatte- og avgiftslovgivningen er gjort gjeldende. Av høyesterettspraksis kan nevnes Rt. 2008 side 468 (drosjesaken), Rt. 1999 side 223, Rt. 1996 side 391 og Rt. 1984 side 515. Manglende rettspraksis kan indikere at medhjelpere i liten grad risikerer sanksjoner i Norge.

Medvirkere kan også i alvorlige tilfeller risikere å miste bevilling til å utøve sin profesjon, for eksempel advokatbevilling. Det vises i den sammenheng til punkt 9.6.3 hvor utvalget foreslår å innføre en rapporteringsrett for skattemyndighetene til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet.

Utvalget har vurdert behovet for endring av de eksisterende straffebestemmelsene som omfatter medvirkning. Et problem kan være at gjerningsbeskrivelsen i disse straffebestemmelsene ikke dekker «bredt» nok fordi gjerningsbeskrivelsen er «den som forsettlig eller uaktsom gir uriktige eller ufullstendige opplysninger». En person som legger til rette for at en annen kan gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, er ofte ikke tett nok opptil selve den straffbare handlingen til å bli rammet av medvirkningsbestemmelsen. Bestemmelsen kan etter omstendighetene ramme en regnskapsfører eller en revisor som deltar i for eksempel utfylling av oppgaver, men dekker ikke nødvendigvis en som er fjernere fra handlingen.

Utvalget finner likevel ikke grunnlag for å foreslå endringer i de eksisterende gjerningsbeskrivelsene. Utvalget foreslår heller ikke endringer i strafferammene.

Det er etter utvalgets oppfatning grunn til å stille spørsmål ved om de eksisterende hjemlene benyttes i tilstrekkelig grad. En årsak til at det ikke er mer rettspraksis på området kan være at det ikke er tradisjon for å se medvirkerne ved skatteunndragelser, men at det kun fokuseres på skattyterne direkte. Drosjesaken i Rt. 2008 side 468 er imidlertid et godt eksempel på hvor viktig det er å reagere overfor medvirkeren. I saken la en autorisert regnskapsfører forholdene til rette for skatteunndragelsene. Saken gjaldt medvirkning til omfattende grovt skattesvik begått av en rekke drosjeeiere. Som det ble presisert i dommen er det ofte medvirkeren som muliggjør skatteunndragelsene, og en reaksjon overfor medvirkeren er dermed en effektiv måte å hindre nye skatteunndragelser på. Videre kan det også være av betydning at en forfølgning av det straffbare forhold forutsetter tilgjengelige ressurser og prioritering hos politiet. Trolig ligger forklaringen på den manglende rettspraksisen i en kombinasjon av disse forholdene.

En skattyter risikerer i dag tilleggsskatt og straff for råd gitt av medvirkeren, dersom rådene medfører at skattyteren overtrer opplysningsplikten etter ligningsloven. En medvirker som gir råd som medfører at skattyter ilegges tilleggsskatt eller straff, vil kunne bli avkrevd kompensasjon av skattyteren eller tilby det på eget initiativ for ikke å skade sitt omdømme. Etter utvalgets vurdering er ikke muligheten for slike konsekvenser tilstrekkelig til å dekke behovet for et effektivt medvirkeransvar. Utvalget anser det derfor som ønskelig at rådgivere som medvirker til skatteunndragelser i større grad enn i dag blir møtt med en reaksjon som kan bli prøvet for domstolene for å ivareta hensynet til rettsikkerhet.

I NOU 2003:15 *Fra bot til bedring* er det drøftet fordeler og ulemper ved administrative sanksjoner sammenlignet med straff. Særlig hensynet til å begrense bruken av straff, hensynet til effektiv håndhevelse og behovet for et mer helhetlig og fleksibelt sanksjonssystem taler for å benytte administrative sanksjoner i større grad enn nå. Mothen-synet er først og fremst kravene til rettsikkerhet. Administrative sanksjoner vil normalt være mer effektive enn straff ved at man sparer tid og kostnader, samtidig som håndhevelsen bedres. Kostna-den reduseres (totalt sett) ved at saken normalt behandles i én etat (forvaltningen) istedenfor i to eller tre (forvaltningen, politiet/påtalemyndighe-ten og eventuelt domstolene). Behandlingen i for-valtningen vil dessuten ofte være enklere enn i strafferettsapparatet. Med den samme totale res-sursinnsats fra samfunnets side kan man derfor følge opp og eventuelt sanksjonere flere overtredelser enn i dag, noe som vil bidra til økt etterleveelse. Administrative sanksjoner kan normalt ileg-ges raskere enn straff. Kort tid mellom overtredelse og sanksjon er viktig for sanksjonens preven-tive virkning. Også ved handlinger som oppfyller kvalifikasjonskravet i straffebudet, kan det godt tenkes at en administrativ sanksjon vil være mer hensiktsmessig enn straff i den konkrete sak. Hen-synet til å begrense bruken av straff tilsier at det da bør være adgang til å ilegge administrativ sank-sjon.

Riksadvokaten har i innspill til ny handlings-plan mot økonomisk kriminalitet foreslått at det ses på mulighetene for å bruke mer administrative reaksjoner slik som Sanksjonsutvalget har fore-slått, for å frigjøre ressurser i politiet og påtalemyndigheten.⁹

Utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlem-mene Brandsås, Mulstad, Nilsen og Aarseth, har kommet til at det som tillegg til gjeldende medvir-keransvar bør innføres en mulighet for å ilegge medvirkere en administrativ sanksjon fordi det vil muliggjøre en hyppigere sanksjonering av medvir-kere. En større sanksjonsrisiko for medvirkere vil også kunne virke preventivt når det gjelder uøn-sket skatterådgivning.

En administrativ sanksjon vil videre ilegges av skatteetaten eller toll- og avgiftsetaten i stedet for av politiet, og således avhjelpe ressursituasjonen hos politiet, og bidra til at flere tilfeller av medvirkning til skatteunndragelser faktisk blir sanksjo-nert.

Rettsikkerhetshensyn kan tale mot utvidet adgang til sanksjonering administrativt, men kla-geadgang og mulighet for å bringe saken inn for rettsapparatet bidrar etter flertallets syn til at retts-sikkerheten blir tilstrekkelig ivaretatt. Det vises til at det i dag blir ilagt tilleggs-skatt og tilleggsavgift administrativt. Etter flertallets vurdering forelig-ger det ikke særlige hensyn som gjør det mer betenkelig ut fra rettsikkerhetshensyn å anvende en administrativ sanksjon overfor medhjelpere.

Flertallets vurdering er at den administrative sanksjonen bør ilegges der noen forsettlig eller grovt uaktsomt har medvirket til at det er gitt urik-tige eller ufullstendige opplysninger til skattemyn-dighetene. Som ved straffebestemmelsen i lig-ningsloven § 12-1, bør det imidlertid være tilstrek-kelig at medvirkeren forsto eller burde forstått at opplysningssvikten kunne ført til skattemessige fordeler. En bestemmelse om administrativ sank-sjon ved medvirkning kan tas inn som ny § 10-9 i ligningsloven:

«1. Den som forsettlig eller grovt uaktsomt medvirker til at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en lig-ningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller burde forstå at dette kan føre til fastsetting av for lav skatt eller avgift, kan av skattemyndighetene ilegges et overtredelsesgebyr.

2. Vedtak om overtredelsesgebyr etter nr. 1 kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.»

En tilsvarende bestemmelse bør gis ved med-virkning til unndragelse av merverdiavgift, andre avgifter og toll.

Flertallet finner det ikke hensiktsmessig at sanksjonens størrelse knyttes til prosentsats av den unndratte skatten, eller en standardisert bot som fastsettes i loven. Den beste løsningen antas å være at medvirkersanksjonen utmåles på bak-grunn av grovheten av medvirkningen og beløpets størrelse.

I utgangspunktet bør reaksjonen overfor med-virkeren i stor grad tilsvare den reaksjonen som ilegges skattyteren ved tilleggs-skatteordningen. Det er også i overensstemmelse med hvordan skat-tesvikbestemmelsene i ligningsloven er bygd opp. I den bestemmelsen kan medvirker straffes på lik linje med skattyter. Ofte kan medvirkeren være vel så mye å bebreide som skattyter selv, slik at det ved utmålingen ikke bør legges til grunn at medvirke-ren alltid bør behandles lempeligere enn skattyter selv.

⁹ Riksadvokatens brev til Justisdepartementet 13. november 2008.

Overtredelser som nevnt vil også kunne falle inn under skattesvikbestemmelsen i § 12-1, jf. nr. 2 som rammer medvirkning. Utvalget legger til grunn at forholdet til EMK protokoll nr. 7 art. 4 om forbudet mot dobbelt straffeforfølgning vil måtte løses på tilsvarende måte som for tilleggsskatt og tilleggssavgift etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Ileggelse av overtredelsesgebyr vil således sperre for en straffesak om skattesvik for den samme medvirkningshandlingen slik som tilleggssavgift og forhøyet tilleggsskatt etter gjeldende rettstilstand sperrer for straffesak om skattesvik for den samme handlingen.

Mindretallet, utvalgsmedlemmene Brandsås, Mulstad, Nilsen og Aarseth, er enig i at det bør legges større vekt på å ramme medvirkere enn hva tilfellet er i dag. Dette gjelder også medvirkning i form av skatterådgivning hvor rådgiver forsettlig eller grovt uaktsomt har medvirket til skatteunndragelse. Disse medlemmene mener imidlertid at det ikke vil være betryggende ut fra rettssikkerhetshensyn at reaksjon mot slike overtredelser ilegges administrativt. Det vises til at utvalget ikke har funnet å kunne anbefale standardiserte satser i medvirkningstilfellene, men mener at medvirkningssanksjonen bør utmåles på bakgrunn av grovheten av medvirkningen og beløpets størrelse. Dette vil være en langt mer sammensatt vurdering enn dagens illeggelse av tilleggsskatt. Det må antas at tilfellene hvor det er aktuelt å legge medvirkningsansvar er nokså begrenset. De dissenterende medlemmene vil gå inn for at reaksjon mot medvirkning skal følge vanlige straffeprosessuelle regler.

9.6.2 Hjemmel som begrenser advokaters og andre skatterådgiveres taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet

Av alle yrkesgrupper som gir skatteråd, er advokater underlagt den strengeste taushetsplikten, og den følgende redegjørelsen tar derfor utgangspunkt i denne.

Det er et grunnleggende prinsipp å sikre fortrolighetsforholdet mellom advokat og klient, jf. redegjørelsen under punkt 9.2.1. Taushetsplikten er begrunnet i behovet for å kunne konferere med sin juridiske rådgiver, uten frykt for at opplysningene blir brakt videre.

Likevel kan de hensyn som begrunner advokaters taushetsplikt i visse tilfeller stride mot andre hensyn av stor samfunnsmessig betydning. Et slikt hensyn er samfunnets legitime behov for å sikre skattefundamentet og bekjempe skatteunndragelser. Velferdssamfunnet er bygget opp rundt prin-

sippet om at alle borgere må bidra til fellesskapet, og for å sikre at regelverket etterlevs, er det behov for opplysningspliktregler.

I de tilfeller hensynene bak taushetsplikten krysser hensynene bak opplysningsplikten, må det tas stilling til hvilke hensyn som skal ha forrang.

Prinsippet om advokaters taushetsplikt er generelt utformet og skiller ikke mellom betroelser av mer privat karakter og opplysninger gitt i forretningsmessig sammenheng.

Skatteunndragelser representerer et alvorlig samfunnsproblem med økende omfang. Muligheten for å innhente opplysninger til kontroll av de opplysninger skattyter selv har gitt ligningsmyndighetene er derfor av stor betydning for å kunne avdekke hvorvidt skattepliktige midler holdes utenfor beskatning.

Utvalget har vurdert om det bør innføres en generell bestemmelse i skatte- og avgiftsregelverket som i visse tilfeller tilsidesetter advokaters, og eventuelt andre skatterådgiveres taushetsplikt slik at skatte- og avgiftsmyndighetene får tilgang til opplysninger fra disse.

I mandatet deles skatterådgivningen inn i tre stadier: det tidlige rådgivnings- og bistandsstadiet fram til den skatte- og avgiftspliktiges primære oppgavegiving til det offentlige, rådgivning og bistand på det etterfølgende kontrollstadium og til slutt rettsak med behov for en fortrolig forsvarer eller prosessfullmektig. Mandatet understreker at temaet dreier seg om mulig opplysningsplikt (som går foran taushetsplikten) på rådgivnings- og bistandsstadiet fram til den skatte- eller avgiftspliktiges primære oppgavegiving til det offentlige.

Utvalget legger til grunn at de opplysninger skatte- og avgiftsmyndighetene vil kunne etterspørre i medhold av en slik hjemmel, ikke omfatter opplysninger som skattyter selv ikke plikter å oppgi til myndighetene. Skattyters egen opplysningsplikt etter ligningsloven synes ikke å omfatte rene skatterettslige vurderinger som han selv har gjort, og heller ikke de nærmere råd av skatterettslig art som han har mottatt fra andre og eventuelt fulgt. I de tilfellene det er snakk om rådgivning om transaksjonsvalg der, skattemessige hensyn inngår i overveielser, kan det være spørsmål om dette skal rubriseres som transaksjonsrådgivning eller skatterådgivning. Ren skatterådgivning plikter man ikke opplyse om, men skattyters egen opplysningsplikt anses å inkludere motivasjonsgrunnlaget for valgte transaksjoner, der dette er relevant for den skatterettslige vurderingen av transaksjonen.

Mange advokater og andre skatterådgivere bistår skattemyndighetene ved forespørsel. Denne

bistanden vil normalt involvere taushetsbelagte opplysninger, og forutsetter dermed samtykke fra klienten. Det er imidlertid grunn til å anta at det kan være behov for en hjemmel for å få opplysninger om forretningstransaksjoner mv., som myndighetene ikke får fatt i hos den de har kontroll hos, herunder innsyn i kontrakter og andre dokumenter.

Advokaters taushetsplikt er ikke nærmere regulert i skatte- og avgiftslovgivningen i dag. Utvalget har vurdert å innføre en hjemmel som fastsetter at skatterådgivere – herunder advokater – med nærmere angitte unntak plikter å framlegge slike opplysninger i samme utstrekning som skattyteren selv plikter å legge disse fram.

Utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlemmene Mulstad, Nilsen og Aarseth, mener at en slik ordning vil kunne være egnet til å framskaffe nødvendige opplysninger i tilfeller hvor skattyter selv ikke bidrar til at saken blir tilstrekkelig opplyst. Etter flertallets vurdering bør hensynet til å framskaffe opplysninger som grunnlag for en riktig fastsettelse av skatter og avgifter medføre at taushetsplikten i slike tilfeller bør vike.

Flere argumenter taler for at advokaters taushetsplikt ikke bør ha like stor gjennomslagskraft som i dag. Ikke minst på skatte- og avgiftsområdet bør andre hensyn tillegges større vekt på bekostning av taushetsplikten.

Flertallet er ikke uenige i at det i utgangspunktet er nødvendig med vern omkring advokater taushetsplikt, men mener at taushetspliktens gjennomslagskraft på det aktuelle området er for sterk. Slik situasjonen er i dag, vil man effektivt kunne avskjære myndighetenes tilgang til informasjon gjennom bruk av skatterådgivere, særlig advokater. Konsekvensen er at faktum ikke kommer til myndighetenes kunnskap slik at ligningen blir uriktig og skatteunndragelser ikke oppdages.

De hensyn som ligger til grunn for taushetsplikten, kan ikke ses uavhengig av i hvilken egenkap advokaten opptrer. For eksempel vil de ulike hensyn måtte veies annerledes for en forsvarer i en straffesak enn for en advokat som bistår en klient med planlegging og gjennomføring av en transaksjon eller med skatterådgivning. En total taushetsplikt for advokater i skatte- og avgiftssaker begrunnes gjerne med et generelt og prinsipielt standpunkt om at advokaters taushetsplikt må vernes. Imidlertid må man etter disse medlemmenes oppfatning se på de underliggende realiteter, og da vil hensynet til vern om skattefundamentet og avdekking av skatteunndragelser måtte veie tyngre enn det rene prinsipp.

I denne sammenheng viser flertallet også til dansk rett, hvor vitneforbudet i visse tilfeller er

relativt, i den forstand at taushetsplikten kan undergis en konkret interesseavveining.

Videre vil flertallet framheve det paradoksale i at man skal vurdere en opplysningsplikt til skattemyndighetene i de aktuelle tilfeller ut fra hvem som har bistått den skattepliktige, og ikke ut fra hva slags bistand som er gitt og hvilke opplysninger som kan bidra til sakens oppklaring. Det er for eksempel vanskelig å peke på noen god begrunnelse for hvorfor en advokat som bistår en klient med skattemessige disposisjoner, skal være underlagt absolutt taushetsplikt, mens andre som har ytet den samme bistand i utgangspunktet har full opplysningsplikt.

På den annen side er det behov for å sikre fortrolighet i andre situasjoner. For ikke å komme i strid med retten til fri beskyttet kommunikasjon med advokat, foreslår disse medlemmene at det innføres et unntak slik at advokater og andre som ervervsmessig eller stadig yter rettshjelpsvirksomhet, ikke har plikt til å gi opplysninger om forhold som de har fått kjennskap til før, under og etter en rettssak, når forholdet har direkte tilknytning til rettstvisten. Unntaket korresponderer med hvitvaskingsloven § 12 første ledd, dog slik at hvitvaskingsloven også har unntak for forhold man har fått kjennskap til gjennom arbeidet med å fastslå klientens rettsstilling. Etter disse medlemmenes oppfatning bør ikke slike forhold unntas fra en opplysningsplikt overfor skatte- og avgiftsmyndighetene, da hensynet til fastsetting av korrekte skatter og avgifter og avdekking av skatteunndragelser bør gå foran de motstridende hensyn.

Utvalgets flertall foreslår at ny bestemmelse inntatt i ligningsloven § 6-8 utformes slik:

«Uten hinder av den taushetsplikt som man ellers har, plikter enhver som har bistått skattyter med planlegging eller gjennomføring av en transaksjon eller med skatterådgivning, etter krav fra myndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og andre faktiske forhold i samme utstrekning som skattyter er pliktig til å gi slike opplysninger.

Advokater og andre som ervervsmessig eller stadig yter rettshjelpsvirksomhet, har ikke plikt til å gi opplysninger om forhold som de har fått kjennskap til før, under og etter en rettssak, når forholdet har direkte tilknytning til rettstvisten.»

Tilsvarende bestemmelser bør fastsettes i lovgivningen for merverdiavgift, særavgifter og toll.

Mindretallet, utvalgsmedlemmene Mulstad, Nilsen og Aarseth, mener at utvalget under sitt arbeid ikke har avdekket at advokaters taushetsplikt representerer noe problem i det praktiske lig-

ningsarbeidet. De råd advokater gir som ledd i sin rådgivning er ikke en del av det faktiske grunnlaget for ligningen og omfattes således heller ikke av den plikt skattyter selv har til å gi opplysninger. Når det gjelder framleggelse av dokument i form av inngåtte kontrakter, selskapsavtaler mv. har en ikke erfaring om at taushetsplikt påberopes som grunnlag for å holde tilbake slike dokumenter.

En bestemmelse som begrenser advokaters taushetsplikt vil bidra til å uthule taushetsplikten for rådgivere, og kunne være til hinder for at skattytere søker råd i fortrolighet vedrørende sin rettsstilling. Disse medlemmene viser i den forbindelse til omtalen av hensynene bak taushetsplikten i punkt 9.2.

En slik bestemmelse vil også kreve at det trekkes en praktikabel grense mellom opplysninger som fortsatt skal være vernet av taushetsplikten, og opplysninger som kan kreves framlagt etter den foreslåtte bestemmelsen. Dette skillet vil i praksis være vanskelig å trekke, og det vil også kunne forekomme sammenblandingstilfeller, hvor noe av advokat-klient-korrespondansen vil være vernet mot innsyn, mens noe annet kan utleveres.

En slik hjemmel er ikke kjent fra de øvrige skandinaviske land eller engelsk rett.

Disse medlemmene går derfor mot at det innføres et slikt unntak fra taushetsplikten.

9.6.3 Rapporteringsrett til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet

Når skattemyndighetene har avdekket kritikkverdige forhold hos advokater i form av brudd på plikter etter domstolsloven med tilhørende forskrifter, blant annet god advokatskikk, blir forholdene i dag ikke innberettet til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet fordi dette ikke er mulig uten å røpe taushetsbelagte opplysninger om de konkrete tilfellene.

Etter ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b er ikke taushetsplikten etter nr. 1 til hinder for at ligningsmyndighetene gir opplysninger til «offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenstepensjon, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, valutaregulering eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet».

Bestemmelsen gir ligningsmyndighetene mulighet til å gi opplysninger til Kredittilsynet som tilsynsmyndighet for klanderverdige forhold hos regnskapsførere og revisorer. I forarbeidene til bestemmelsen ble adgangen til å rapportere overtredelser av lovgivningen om regnskapsplikt og revisjon begrunnet med at disse «har direkte betydning for ligningsmyndighetenes eget arbeid, og overtredelser vil ofte være ledd i overtredelse av ligningslovens regler om opplysningsplikt».¹⁰

Ved lov 14. april 2000 nr. 29 ble § 3-13 nr. 2 bokstav b utvidet til også å gjelde opplysninger om brudd på regnskapsførerloven. I forarbeidene ble dette begrunnet med at det ville gi en mer målrettet og effektiv kontroll med at regnskapsførere overholder lovbestemte krav i henhold til ordningen med autorisasjon av regnskapsførere,¹¹ jf. regnskapsførerloven (lov 18. juni 1993 nr. 109). I tillegg ville det være et virkemiddel for å bidra til å avdekke økonomisk kriminalitet. Det ble i den sammenheng uttalt at

«[d]et foreligger indikasjoner på at økonomisk kriminalitet er en type kriminalitet som over tid har økt både i omfang og kompleksitet. Samfunnet har satt inn store ressurser på å bekjempe denne typen kriminalitet. Dette gjelder både i forhold til politi og påtalemyndighet og i forhold til forvaltningen for øvrig. Et virkemiddel som kan bidra til å avdekke økonomisk kriminalitet, kan være å åpne for at ellers taushetsbelagte opplysninger kan utleveres til offentlige kontrollorganer i kontrollsammenheng».¹²

Etter utvalgets vurdering er det behov for å kunne innberette advokater til tilsynsmyndigheten i samme grad som for regnskapsførere og revisorer, og utvalget kan ikke se tungtveiende hensyn som taler mot en slik innberetning.

Utvalget foreslår derfor å utvide unntaket i ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav b slik at ligningsmyndighetene får adgang til å gi Tilsynsrådet for advokatvirksomhet opplysninger om advokater som har overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift.

Tilsvarende bestemmelser bør fastsettes i lovgivningen for merverdiavgift, særavgifter og toll.

¹⁰ Ot.prp. nr. 78 (1978-1979) side 74.

¹¹ Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) side 38.

¹² Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) side 38.

Kapittel 10 Andre tiltak

10.1 Innledning

I dette kapitlet behandles følgende temaer:

- 10.2 Tiltak mot skatteunndragelser som følge av kontantøkonomi
- 10.3 Tiltak for å redusere privatmarkedets kjøp av svart arbeid mv.
- 10.4 Tiltak for bedre kontroll med norskregistrerte utenlandske foretak (NUF)
- 10.5 Interessefellesskap og skatteparadis
- 10.6 Tiltak mot merverdiavgiftsunndragelser
- 10.7 Særlig om styrets ansvar i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- 10.8 Offentlighet ved ilagt tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll
- 10.9 Informasjon og holdningsskapende virksomhet
- 10.10 Ressurser, prioriteringer og samarbeid
- 10.11 Erstatningskrav og arrest som virkemiddel mot skatteunndragelse

Under disse punktene omtales dels tiltak hvor utvalget har konkrete forslag og dels enkelte andre tiltak som utvalget mener det er grunn til å rette særlig oppmerksomhet mot.

10.2 Tiltak mot skatteunndragelser som følge av kontantøkonomi

10.2.1 Innledning

I bransjer hvor det er en betydelig andel kontanter, som drosjenæringen, frisørnæringen, dagligvarebransjen, restauranter og byggebransjen, er det gjennom kontroller avdekket uoppgitte inntekter, uregistrerte ansatte og svart innkjøp av varer og tjenester.

Så vel skatteunndragelser som annen kriminalitet knyttet til kontantøkonomien forenkles jo større pålydende pengeseddene har. Utvalget har under punkt 10.2.3.2 pekt på at det kan være et virkemiddel mot valutasmugling å fjerne 1000-kroneseddelen. Dette kan være et gunstig tiltak også i forhold til annen kriminalitet hvor kontanter benyttes som betalingsmidler.

Kontant betaling vanskeliggjør myndighetenes arbeid med å avdekke og dokumentere skatteunndragelser. I en artikkel inntatt i Penger og Kreditt 4/2000 om kontantenes plass i det norske betalingssystemet er det vist til at bruken av betalingsmidler som konkurrerer med kontanter, spesielt betalingskort, har økt betydelig på 1990-tallet.¹ Samtidig viser tall for publikums bruk av kontanter de siste år knapt noen endring. Publikums beholdninger av kontanter, justert for inflasjonsutviklingen, har til og med økt på 1990-tallet. Artikkelen drøfter dette tilsynelatende paradokset og konkluderer med at kontanter ikke bare brukes til de normale transaksjonsformål: det kan være en betydelig, og muligens økende bruk av kontanter til formuesoppbevaring i den svarte økonomien.

Kontanter er ikke lenger det dominerende betalingsmiddel ved fysisk handel i Norge. Betalingskort har overtatt den rollen. Bruken av kontanter var lav i Norge i 2007, både i forhold til tidligere år og i forhold til andre land (Gresvik & Haare, «Staff Memo no 6/2008 – Payments habits at the point of sale».)² Likevel generer håndteringen og bruk av kontanter store kostnader. En studie som den svenske Riksbanken har gjennomført viser at en kontantbetaling i gjennomsnitt er 35 prosent dyrere enn betaling via kort.³ I en nettbankundersøkelse gjennomført av Sparebankforeningen i 2007 er det videre antatt at bankenes kontantkostnader er over en milliard kroner pr. år og at kostnadene i handels- og servicenæringen trolig er noe tilsvarende.⁴ I årsrapporten om betalingssystemer fra Norges Bank 2007 er det vist til at kostnadene i liten grad blir veltet over på kundene gjennom priser.⁵ Ytterligere stimulans til å velge betaling via bank kan eventuelt oppnås ved at kostnadene ved bruk av kontanter synliggjøres i

¹ http://www.norges-bank.no/upload/import/publikasjoner/penger_og_kreditt/2000-04/storberg.pdf

² http://www.norges-bank.no/templates/article_72500.aspx

³ <http://www.riksbank.se/templates/Page.aspx?id=28120>

⁴ <http://www.sparebankforeningen.no/index.gan?id=15138&subid=0>

⁵ http://www.norges-bank.no/upload/publikasjoner/betalingsystem/noregs_bank_betalingsystem07.pdf

større grad og ved å gjøre tilgangen til kontanter mindre tilgjengelige.

Betaling med kontanter sikrer brukeren en anonymitet og at betalingen ikke kan spores. Utvalget mener det er viktig å vurdere i hvilken grad krav om betaling via bank og andre tiltak for å stimulere til betaling via bank, kan øke sporbarheten og dermed bidra til å redusere skatteunndragelser.

Ved beløp av en viss størrelse er betaling via bank det normale. Bruk av kontanter vanskeliggjør avdekking av svart omsetning fordi kontanttransaksjoner er vanskelig å etterkontrollere. For blant annet å demme opp mot bruk av kontanter foreslår utvalget i punkt 10.2.2 at fradragsrett for næringsdrivende avskjæres der større beløp er betalt kontant. Et flertall foreslår i tillegg et generelt forbud mot kontanter ved større transaksjoner. Et mindretall forutsetter som vilkår for privates fradragsrett for visse hjemmetjenester at betaling ikke skjer kontant (punkt 10.3.4.5). Tiltak for å stimulere til betaling via bank, der kjøper av varer og tjenester ikke er næringsdrivende, omtales under tiltak for å redusere privatmarkedets kjøp av svart arbeid og svarte tjenester (punkt 10.3.4.6). En særlig utfordring som vil oppstå ved innføring av et krav om betaling via bank er den økende tendensen til at norske skatte- og avgiftspliktige velger å benytte utenlandske finansielle aktører, jf. punkt 3.5.3.

Kontanter fungerer i dag som et grunnleggende premiss for svart økonomi også gjennom smugling av kontanter. Muligheten for å spore bruk av kredittkort og pengeoverføringer pr. bank antas å være en hovedårsak til at valutasmugling forekommer. Under punkt 10.2.3 omtales enkelte forhold knyttet til toll- og avgiftsmyndighetenes kontroll og muligheter for sanksjoner ved valuta-smugling.

I Sverige er enkelte utfordringer knyttet til kontantomsetningsbransjene møtt med et krav om umiddelbar journalføring av personalet i restaurant- og frisørnæringen. Med tiltaket tas det sikte på å motvirke den svarte sektoren innenfor de aktuelle bransjer. Under punkt 10.2.4 er den svenske ordningen nærmere omtalt. Det er der også inntatt en vurdering av om en tilsvarende ordning kan være aktuell i Norge.

Sverige har videre innført krav om at det fra 1. januar 2010 kun skal være lov til å benytte sertifiserte og plomberte kassaapparater. Forslaget er nærmere omtalt under punkt 10.2.5.

10.2.2 Næringsdrivendes transaksjoner med kontanter

10.2.2.1 Innledning

For å begrense næringsdrivendes ikke sporbare inn- og utbetalinger med kontanter, kan det utformes et påbud i eksempelvis sentralbankloven eller i hvitvaskingsloven om at betaling over en viss sum skal skje via bank. Alternativt kan bestemmelsen utformes som en regel som avskjærer fradragsrett i skatteloven og i merverdiavgiftsloven ved kontantbetaling over et bestemt beløp. Det kan også være aktuelt med en kombinasjon, der sentralbankloven eller hvitvaskingsloven inneholder et påbud om betaling via bank, og skatteloven og merverdiavgiftsloven inneholder en bestemmelse som avskjærer fradragsrett når betaling ikke har skjedd i henhold til en slik ordning.

Betaling via bank er det normale i de aller fleste legale forretningsforhold i Norge i dag der beløpet er av en viss størrelse. Bruk av kontanter vanskeliggjør avdekking av svart omsetning, herunder bruk av fiktive og falske fakturaer der betaling oppgis å være gjort ved kontanter. I tillegg medfører håndteringen av kontanter andre kostnader for næringslivet.

Kontanttransaksjoner er svært vanskelig å kontrollere i ettertid. Det er grunn til å anta at dersom alle betalinger til og fra næringsdrivende over et visst beløp foretas via bank, vil dette redusere omfanget av den svarte økonomien, fordi betaling via bank vil være sporbart, og dermed gi skattemyndighetene mulighet til kontrollere korrektheten i innrapporterte opplysninger. I tillegg kan det bli vanskeligere å hvitvaske penger fra kriminell virksomhet.

Utvalget foreslår som et tiltak for å styrke innsatsen mot skatteunndragelser, at det for næringsdrivende blir et vilkår for fradrag etter skatteloven og merverdiavgiftsloven at betaling ikke har skjedd med kontanter for beløp over 10 000 kroner, altså et sterkt skattemessig incentiv til ikke å betale kontant fordi kontanttransaksjoner over dette beløpet ikke gir fradragsrett. Et flertall i utvalget vil i tillegg forby kontanttransaksjoner som næringsdrivende er part i over et visst beløp.

Nedenfor behandles ulike betalingsmidler og betalingsinstrumenter samt statistikk over bruken av disse (10.2.2.2), gjeldende rett (10.2.2.3), utvalgets vurderinger og forslag (10.2.2.4) og en nærmere beskrivelse av forslaget om å avskjære fradragsrett for kontantbetalinger over 10 000 kroner (10.2.2.5).

Boks 10.1 Oversikt over betalingsinstrumenter:

Giro

Giro benyttes vesentlig til regningsbetalinger. Betalinger kan skje fra konto til konto som kreditoverførsler ved at de initieres av betaleren, eller som debetoverførsler ved at de initieres av betalingsmottakeren. I tillegg kan girobeløp innbetales kontant over skranke og til mottakere uten konto. Ved betalinger med giro vil det foreligge opplysninger om betalerens og betalingsmottakerens navn, adresse og kontonummer (bortsett fra ved kontante innbetalinger og utbetalinger som beskrevet nærmere nedenfor). Giro brukes om en rekke betalinger både i tilfeller hvor det utstedes giroblanketter og når betalingene skjer elektronisk. Nedenfor gis en inndeling av ulike blankettbaserte og elektroniske girotjenester:

- *Elektroniske kreditoverførsler – webbaserte løsninger:*

Nettbank: Webbaserte betalingsløsninger hvor betalinger registreres over internett og ved bruk av PC/terminal/ mobiltelefon både for privatpersoner (Nettbank person) og bedrifter (Nettbank bedrift) til enkeltbetalinger og masseutbetalinger av beløp til betalingsmottakere med og uten konto, samt kontoreguleringer o.a.

Mobilbank: Webbaserte betalingsløsninger hvor betalinger registreres ved bruk av mobiltelefon.

- *Elektroniske kreditoverførsler utenom internett:*

Telegiro: Konto til konto-overføringer ved bruk av telefon og utenom webbaserte løsninger.

Bedriftsterminalgiro: En gruppebetegnelse for betalingsløsninger for bedrifter utenom internett.

Andre elektroniske kreditoverføringer: Betalinger som ikke er basert på bruk av standardiserte girotjenester, men lokalt utviklede løsninger til betalinger fra kundekonti til andre kundekonti og kontoer ellers i den samme banken, som faste oppdrag mv.

- *Blankettbaserte kreditoverførsler:*

Brevgiro: Blankettgiro som sendes i konvolutt i posten via banken eller direkte til Bankenes Betalingsentral.

Giro innlevert på ekspedisjonssted – kontobelastninger: Blankettgiro som blir betalt over skranke fra betalerens konto.

Giro med anvisning: Elektronisk initierte betalinger og betalinger med giroblanketter der betalingsmottakerens kontonummer ikke er oppgitt. Fordi kontonummer mangler utsteder Bankenes

Betalingsentral en anvisning som sendes mottakeren i posten. Mottakeren kan motta kontanter ved å heve anvisningen i en hvilken som helst bank.

- *Debetoverføringer:*

Autogiro og avtalegiro: Dette er betalinger som initieres av betalingsmottakeren i henhold til avtaler inngått mellom betaleren og betalingsmottakeren, deres bankforbindelser og eventuelle (øvrige) tilbydere av den aktuelle debiteringstjeneste.

- *Giro innlevert på ekspedisjonssted – kontante betalinger:*

Giroblanketter der betalerens kontonummer ikke er påført, men hvor beløp i stedet innbetales kontant til betalingsmottakere med eller uten konto. I sistnevnte tilfelle fraktes beløpet utelukkende via bankenes interimskonti, og overførselen vil gjelde både forsendelse og mottak av kontanter.

Betalingskort

Betalingskort benyttes både til kontantuttak fra banker (over skranke eller fra minibanker) og til betalinger ved kjøp av varer og tjenester. Betalinger genererer opplysninger om betalerens og betalingsmottakerens navn og kontonummer ved bruk av samtlige typer betalingskort. Ved bruk av *debetkort* belastes betalerens bankkonto med en gang. Ved *faktureringskort* benyttes en kreditt som registreres på en reskonto hos kortutstederen. Denne kreditten skal betales i sin helhet ved forfall etter som regel ca. seks uker. Med *kredittkort* kan betaleren benytte en kreditt opp til en viss grense som kan nedbetales i rater, uavhengig av kortbruken.

Sjekker og bankremisser

Sjekker og bankremisser benyttes i første rekke til varekjøp. Ved betaling med sjekk belastes betalerens konto. Ved bruk av bankremisser kjøper betaleren først en bankremisse (som eventuelt kan betales kontant), og når betalingen finner sted trekkes beløpet fra en konto tilhørende den utstedende banken. Dermed foreligger det ingen andre opplysninger om betaleren enn navnet. Når det gjelder betalingsmottakeren, er navnet den eneste opplysningen, både ved bruk av bankremisser og sjekker. Mottakeren kan enten sette beløpet inn på konto eller heve beløpet kontant. Sjekker kan også endosseres, det vil si benyttes til betalinger i flere ledd.

10.2.2.2 Betalingsmidler og betalingsinstrumenter

a) Oversikt over ulike betalingsmidler og betalingsinstrumenter

Det er to typer betalingsmidler som brukes allment i Norge i dag; kontanter (sedler og mynter) og kontopenger. Kontanter er formelt sett fordringer på sentralbanken, og betalinger skjer ved at sedlene og myntene overleveres fysisk til mottakeren. Kontopenger er fordringer på banker, og ved betaling fra konto til konto skjer det en overføring slik at betalerens fordring på sin bankforbindelse reduseres og mottakerens fordring på sin bankforbindelse øker.

Et tredje forholdsvis nytt og foreløpig ikke så utbredt betalingsmiddel er e-penger, det vil si penger som kan overføres fra et elektronisk medium (for eksempel kort) til et annet elektronisk medium uten å være knyttet opp mot noen konto. Det elektroniske mediet kan «fylles opp» med verdi, for eksempel fra kontanter eller kontopenger, som overføres fra brukeren til utstederen av e-engekortet. Det elektroniske mediet har da en egenverdi som «tappes» ved betalinger.

Det brukes ulike typer betalingsinstrumenter til å overføre kontopenger. De viktigste hovedgruppene som brukes innenlands er giro, betalingskort og sjekk. En nærmere oversikt over ulike betalingsinstrumenter for kontopenger er gitt i boks 10.1.

b) Statistikk over bruken av forskjellige betalingsmidler og betalingsinstrumenter

Det finnes ingen oversikt over alle betalinger med ulike betalingsmidler i Norge da andelen betalinger med kontanter er ukjent. Ut fra en undersøkelse som ble gjennomført i 2007 anslo Norges Bank at kontanter ble benyttet i oppgjør på handlesteder i 23 prosent av tilfellene, og at kontanter utgjorde mellom 14 prosent og 38 prosent av verdien ved oppgjør på handelssteder.

Tabell 10.1 viser betalingsmidler disponert av publikum ved utgangen av årene 2005 – 2007.

Kontopenger, herunder innskudd på transaksjonskonti, utgjør en stadig økende andel av tilgjengelige betalingsmidler i Norge. I 2007 utgjorde kontopenger 94 prosent av betalingsmidler i alt (summen av kontanter i omløp og kontopenger).

I tabell 10.2 gis en oversikt over antall transaksjoner og beløp ved bruk av betalingsinstrumenter i 2007.

Betalinger utføres i stadig større utstrekning elektronisk i stedet for med blanketter. I 2007 ble mindre enn fire prosent av betalingene med kontopenger utført med blankettbaserte betalingsinstrumenter.

En dominerende andel av verdien av betalingene (92 prosent) gjelder regningsbetalinger med giro selv om andelen slike betalinger er mer beskjeden (29 prosent) fordi regninger ofte kan gjelde store beløp. Bruken av Nettbank person har økt på bekostning av bruk av brevgiro og telebank siden tjenesten ble innført, mens Nettbank bedrift i stor grad har erstattet bedriftsterminalgiro. I dag betales de fleste regninger ved bruk av nettbank. I 2007 gjennomførte personkunder 154 millioner nettbankbetalinger.

Den største andelen giroblanketter, 71 prosent av transaksjonene og 46 prosent av omsetningen, ble sendt som brevgiro i 2007.

Betalingskortene har i stor grad erstattet sjekk som betalingsmiddel. Betalingskortene er den gruppen instrumenter som benyttes mest til kontantuttak og betalinger (i 61 prosent av tilfellene). Beløpet utgjør imidlertid en beskjeden andel av omsetningen (4 prosent) fordi det gjerne er langt lavere enn ved regningsbetalinger. Den dominerende andelen av betalingene skjer ved bruk av debetkort.

Sjekker benyttes i svært liten utstrekning i dag til betalinger, men beløpene med sjekker er ofte forholdsvis store.

Tabell 10.1 Betalingsmidler disponert av publikum (ved årets slutt, millioner kroner)

	2005	2006	2007
Betalingsmidler i alt (M1)	552 246	679 426	763 318
Sedler og mynt	46 530	48 247	49 542
Innskudd på transaksjonskonti	505 716	631 179	713 776
Andre innskudd	435 529	471 941	558 525
Banksertifikater og aksjer i pengemarkedsfond	97 602	81 129	120 415

Kilde: Norges Banks årsrapport om betalingssystemer 2007

Tabell 10.2

Instrument	Mill. trans.	Mrd. kr
Bruk av innenlandske betalingsinstrumenter i alt	1 582,8	10 971,0
<i>Giro:</i>	510,7	10 428,8
Kreditoverføringer	453,5	10 149,4
Elektroniske:	412,7	9 992,5
Bedriftsterminalgiro	46,1	2 921,4
Nettbank	318,8	6 496,3
Telegiro	13,9	31,0
Andre elektroniske kreditoverføringer	33,8	543,8
Blankettbaserte:	40,8	156,9
Anvisninger	1,7	15,7
Brevgiro	29,0	72,0
Giro innlevert på ekspedisjonssted, konto til konto	10,1	69,2
Direkte debiteringer	49,6	219,7
Giro innlevert på ekspedisjonssted, innbetalt kontant	7,6	59,7
<i>Betalingskort:</i>		
Bruk av norske kort i Norge og utlandet til		
- varekjøp	967,0	398,1
- kontantuttak (utenom ved varekjøp)	104,6	131,2
Bruk av utenlandske kort i Norge	22,4	15,2
<i>Sjekk:</i>	0,5	12,9

Kilde: Norges Banks årsrapport om betalingssystemer 2007

Det er i dag forholdsvis få betalingstransaksjoner ved bruk av inn- og utbetalingsblanketter hvor det er lite opplysninger om betaler og/eller mottaker. Med dette siktes det til bruk av inn- og utbetalingsblanketter, såkalt rosa giro. Bare vel én prosent av transaksjonene og omsetningen med ikke-kontante betalingsinstrumenter i 2007 gjaldt kontante innbetalinger, anvisninger og sjekker.

10.2.2.3 Gjeldende rett

a) Innledning

Å begrense adgangen til å velge betalingsform, direkte gjennom forbud eller indirekte som fradragvilkår, berører en rekke lovregulerte områder. Som bakgrunn for utvalgets vurderinger redegjøres det i det følgende for b) sentralbankloven, finansavtaleloven og konkurranseloven, c) e-pengeforetaksloven, vekselloven og sjekkløven, d) valutaregisterloven, e) bokføringsloven og tolloven med forskrift, f) fradragretten etter merverdiavgiftsloven, g) fradragretten etter skatteloven, og h) kontantforbud i noen andre land.

b) Sentralbankloven, finansavtaleloven og konkurranseloven

Etter lov 24. mai 1985 nr. 28 om Norges Bank og pengevesenet mv. (sentralbankloven) § 13 har Norges Bank enerett til å utstede norske pengesedler og mynter. Etter sentralbankloven § 14 første ledd er bankens sedler og mynter tvungent betalingsmiddel i Norge.

Dette innebærer at betaleren som utgangspunkt har rett til å betale med sedler og mynter, og at betalingsmottakeren kan kreve å få oppgjøret i sedler og mynter. I prinsippet betyr det at hvis debitor ikke tilbyr oppgjør med tvungent betalingsmiddel kan kreditor avvise betalingen med den virkning at debitor kommer i mora. Omvendt vil uberettiget avvisning fra kreditors side lede til en kreditormorasituasjon – debitor fritas ikke fra betalingsforpliktelsen, men kreditor kan ikke iverksette misligholdssanksjoner.

Sentralbankloven er imidlertid ikke preseptorisk, og parter i kravforhold kan fritt avtale eksempelvis kontooverføringer pr. nettbank eller ved giro.

Også lov 25. juni 1999 nr. 46 om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) § 38 har regler av betydning for betalingsoppgjøret. Bestemmelsen regulerer i hvilken grad en betaler har rett til å gjøre opp en fordring ved betaling gjennom et betalingssystem, og i hvilken utstrekning mottakeren kan pålegge betaleren å gjøre opp på en bestemt måte.

Etter finansavtaleloven § 38 første ledd kan betaling foretas ved overføring av beløpet til mottakerens konto med mindre annet er avtalt eller mottakeren har bedt om utbetaling med kontanter. Bestemmelsen er formulert slik at prinsippet i sentralbankloven § 14 om at bare sedler og mynter er tvungne betalingsmidler opprettholdes. Bestemmelsen innebærer imidlertid at en kreditor på forhånd må ha bedt om betaling i tvungne betalingsmidler dersom et annet betalingstilbud skal kunne avvises. Det følger av Ot. prp. nr. 41 (1998-99) side 49 at dette likevel ikke vil være til hinder for at betaler kan bruke betalingsmidler som sjekk, bankremisse eller advisert giro.

Av finansavtaleloven § 38 annet ledd framgår det at betalingsmottakeren kan gi nærmere anvisning om betalingsmåten, dersom dette ikke medfører vesentlig merutgift eller andre vesentlige utgifter for betaleren. Ved vurderingen av om et gebyr utgjør en vesentlig merutgift, skal det blant annet ses hen til hvor stort gebyret er i forhold til hovedfordringen, jf. Ot.prp. nr. 41 (1998-99) side 49 og Justisdepartementets lovavdelings uttalelser JDLOV-2001-8796a og JDLOV-2001-8796c.

Det følger av finansavtaleloven § 38 tredje ledd at en forbruker alltid har rett til å foreta oppgjør med tvungne betalingsmidler hos betalingsmottakeren. Dette gjelder selv om en annen betalingsmåte ikke medfører vesentlig merutgift eller vesentlig ulempe etter annet ledd, jf. Ot.prp. nr. 41 (1998-99) side 49 og Justisdepartementets lovavdelings uttalelse JDLOV-2001-8796c.

Avtalefriheten, herunder betalingsmottakers adgang til å gi anvisning på betalingsmåte, jf. finansavtaleloven § 38 annet ledd, modifiseres av lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven). Etter konkurranseloven § 1 første ledd er lovens formål å «fremme konkurranse for derigjennom å bidra til effektiv bruk av samfunnets ressurser». Avtalevilkår mellom parter kan være forbudt etter konkurranseloven § 10 hvis de har til «formål eller virkning å hindre, innskrenke eller vri konkurransen.» Forutsatt at en kjøper ikke kan skaffe seg en vare eller tjeneste på annen måte, kan forbudet tenkes å ramme selgers betingelser om betalingsmåte som kjøper ikke kan

eller har vanskelig for å oppfylle. Tilsvarende kan forbudet tenkes å gjelde der kjøper i praksis er henvist til å benytte en betalingsmåte som selger ikke vil tilby, hvis dette fører til at kjøper ikke får skaffet seg varen eller tjenesten.

c) E-pengeforetaksloven, vekselloven og sjekkloven

Lov 13. desember 2002 nr. 74 om e-pengeforetak (e-pengeforetaksloven) regulerer adgangen til å starte og utøve virksomhet som består i å utstede elektroniske penger, og tilsynet med foretak som driver slik virksomhet.

Elektroniske penger er forhåndsbetalt kjøpekraft, i form av en lagret pengeverdi på en elektronisk innretning. Formålet med elektroniske penger er å tilby et alternativ til tradisjonelle betalingsmåter, som bruk av kontokort eller kontanter. Elektroniske penger er ikke tvungent betalingsmiddel, jf. sentralbankloven § 14, og det er derfor opp til de enkelte brukerstedene (selger av varer og tjenester) om de vil akseptere bruk av elektroniske penger som betalingsmiddel.

Loven gjennomfører EØS-regler som svarer til direktiv 2000/46/EF (e-pengedirektivet) om adgangen til å starte og utøve virksomhet. I direktivets artikkel 8 paragraf 1 framgår en beløpsgrense på 150 euro for e-pengeinstrumenter, jf. også unntaksbestemmelsen i e-pengeforetaksloven § 1-2.

E-penger vil derfor i utgangspunktet ikke utgjøre noen viktig oppgjørsform for transaksjoner som vil omfattes av utvalgets forslag.

For helhetens skyld vises det til lov 27. mai 1932 nr. 2 om vekslere og lov 27. mai 1932 nr. 3 om chekker. I følge statistikk fra Norges Bank for 2007 er sjekker det minst brukte betalingsmidlet av de som er tatt med i statistikken, mens vekslere ikke er tatt med. Begge er betalingsmidler som innebærer en viss overføring via bank, jf. punkt 10.2.2.2 a.

d) Valutaregisterloven

Lov 28. mai 2004 nr. 29 om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge (valutaregisterloven) er nå den primære lovgivningen når det gjelder registrering og rapportering av valutatransaksjoner.

Etter valutaregisterloven § 3 skal det føres et sentralt elektronisk register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge. Etter valutaregisterloven § 4 er foretak som kan drive valutavirksomhet etter lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner rapporteringspliktige til registeret.

Nærmere bestemmelser om hvem som er rapporteringspliktige og for hvilke beløp står i forskrift av 6. desember 2004 nr. 1573 om register over opplysninger om valutaveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge (valutaregisterforskriften).

Det skal rapporteres når beløp overføres via bank og andre finansinstitusjoner inn eller ut av Norge. For overføring fra Norge av beløp over 100 000 kroner eller tilsvarende i annen valuta skal det rapporteres hva overføringen gjelder og betalingsart.

Det skal videre rapporteres når utenlandskutstedte kort benyttes i Norge, og når norskutstedte kort benyttes i utlandet. Det skal rapporteres mer detaljert når beløpet er over 25 000 kroner eller tilsvarende beløp i annen valuta.

Det skal også rapporteres når det tas ut mer enn 5 000 kroner eller tilsvarende beløp i annen valuta med et utenlandskutstedt kort, samt når det foretas valutaveksling for kunder av beløp større enn 5 000 kroner eller tilsvarende i annen valuta.

I følge valutaregisterforskriften § 13 skal fysisk inn- og utførsel av deklareringspliktige betalingsmidler rapporteres av toll- og avgiftsetaten. Plikten til å deklare er regulert i tolloven og tollforskriften.

e) Bokføringsloven og tolloven med forskrift

Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) og forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) har bestemmelser om salgsdokumentasjon, men inneholder ikke bestemmelser om hvordan betaling skal skje. Etter bokføringsloven § 7 siste ledd skal kontanttransaksjoner registreres daglig, med mindre det benyttes fast kasse. I følge bokføringsforskriften § 5-11 skal dokumentasjon av betalingstransaksjoner som ikke vedrører kontante kjøp og salg vise betaler og mottaker av betalingen. Se for øvrig nærmere om dokumentasjonskrav etter bokføringsforskriften i avsnitt f om merverdiavgift nedenfor.

Etter forskrift 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften) § 3-1-2 skal personer som bringer norske og utenlandske sedler og mynt tilsvarende et beløp større enn 25 000 kroner til eller fra tollområdet, uoppfordret oppgi eller legge disse fram for tollmyndighetene ved inn- og utførsel. Likestilt med sedler og mynter er reisesjekker og andre sjekker som kan utbetales til ihendehaver, ihendehaverveksler, ihendehavergjeldsbrev og andre fysiske verdipapirer hvis rettigheter kan utøves av ihendehaveren.

f) Fradragsretten etter merverdiavgiftsloven

Om varen eller tjenesten er betalt, er som hovedregel uten betydning for retten til å fradragsføre inngående avgift og plikten til å innbetale utgående merverdiavgift.

Dokumentasjonskrav

Det følger av merverdiavgiftsloven § 25 at inngående avgift som ikke kan legitimeres ved bilag, ikke er fradragsberettiget. For at et bilag skal kunne legitimere inngående avgift, må bilaget oppfylle kravene til salgsdokumentasjon som følger av bokføringsforskriften §§ 5-1 flg.

I bokføringsforskriften § 5-1-2 er det bestemt at angivelse av kjøper minst skal inneholde kjøpers navn, og adresse eller organisasjonsnummer. Selger kan fravike kravet om angivelse av kjøper ved kontantsalg (salg der kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering, jf. bokføringsforskriften § 5-3-1) fra detaljist. Dette gjelder likevel ikke når kjøper er bokføringspliktig og varen eller tjenesten er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse, eller der betalingen skjer med kontanter for et beløp på 40 000 kroner eller mer inklusive merverdiavgift. Selger plikter i alle tilfelle å angi kjøper på dennes dokumentasjon dersom kjøper anmoder om dette. Angivelse av selger skal minst omfatte selgers navn og organisasjonsnummer. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, skal organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet ved representant etter merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, skal også representantens navn og adresse framgå av salgsdokumentet.

Salgsdokumentasjon skal ifølge bokføringsforskriften § 5-1-3 være forhåndsnummerert på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens, eller være merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkel måte.

Av bokføringsforskriften § 5-2-1 følger at salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift. Bokføringspliktig som kjøper varer eller tjenester fra ikke-bokføringspliktig selger, kan likevel utstede salgsdokumentasjonen på vegne av selger i visse nærmere angitte tilfeller.

Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet ved representant etter merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, skal representanten påføre salgsdokumentet merverdiavgift av vederlaget. Representanten skal også påføre den utenlandske

næringsdrivendes organisasjonsnummer i henhold til bokføringsforskriften § 5-1-2, samt sitt eget navn og adresse.

Dokumentasjon av kjøp skal etter bokføringsforskriften § 5-5 være salgsdokumentasjonen som selger har utstedt, og skal inneholde de opplysningene som framgår av forskriftens § 5-1.

Periodisering

Det framgår av merverdiavgiftsloven § 32 at avgiften skal periodiseres etter gjeldende bokføringsregler. Etter bokføringsloven er det fakturadato som gir grunnlag for periodisering av merverdiavgiften. Selgers innberetning av utgående merverdiavgift og kjøpers fradrag for inngående merverdiavgift skal bokføres i samme termin.

Regnskapsmessig skal inntekter resultatføres etter opptjeningsprinsippet, det vil si at de skal periodiseres til det tidspunkt de anses opptjent. For utgifter gjelder et sammenstillingsprinsipp, som tilsier kostnadsføring i samme periode som tilhørende inntekt. Dette følger av de grunnleggende regnskapsprinsipper i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. kapittel 4.

Regelverket forutsetter at avgiftsposteringen hos selger og kjøper bygger på ett og samme salgsdokument. Dette innebærer at salg og kjøp etter bokføringsloven henføres til den periode salgsdokumentet er utstedt, ved at fakturadato og ikke leveringsdato legges til grunn for bokføringen.

Om varen eller tjenesten er betalt, er som hovedregel uten betydning for periodisering av både inngående og utgående merverdiavgift.

g) Fradragsretten etter skatteloven

Hovedregelen om fradragsrett i skatteloven følger av § 6-1 første ledd der det står at det «gis fradrag for kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Bestemmelser som presiserer, utvider eller innskrenker fradragsretten står videre i skatteloven kapittel 6.

I skatteretten bestemmer tidfestingsreglene hvilket inntektsår de forskjellige inntekter og kostnader skal henføres til. Hovedregelen for tidfesting er realisasjonsprinsippet, som innebærer at en kostnad skal fradragsføres når det oppstår en ubetinget forpliktelse til å dekke kostnaden, jf. skatteloven § 14-2. Realisasjonsprinsippet gir vanligvis samme periodisering som de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven.

Enkelte kostnader kommer til fradrag etter kontantprinsippet. I så fall kommer kostnader til fradrag i det inntektsår de betales, jf. skatteloven

§ 14-3. Etter kontantprinsippet er det altså ikke tilstrekkelig at kostnaden er pådratt eller påløpt.

Kontantprinsippet kommer først og fremst til anvendelse for mottakere av lønnsinntekter og pensjoner. Utgifter knyttet til skattepliktig virksomhet vil som hovedregel komme til fradrag etter realisasjonsprinsippet.

h) Kontantforbud i noen andre land

Enkelte EU-land har innført forbud mot at forhandlere av gjenstander mottar kontantbetaling hvis transaksjonen overstiger en nærmere angitt beløpsgrense. Frankrike og Belgia har innført slikt forbud mot kontantbetalinger på EUR 15 000 eller mer, mens Danmark har innført forbud mot kontantbetalinger på DKK 100 000 eller mer. Av den danske hvitvaskingsloven § 2 om kontantforbud følger det at «[f]orhandlere af genstande samt auktionsholdere må ikke modtage kontantbetalinger på 100.000 kr. eller derover, hvad enten betalingen sker på én gang eller som flere betalinger, der ser ud til at være indbyrdes forbundet.»

Kontantforbudet som er innført i Danmark medfører altså at forhandlere av gjenstander ikke skal motta kontantbetalinger på DKK 100 000 eller mer. Dette forbudet fører også til at disse forhandlerne ikke er underlagt rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven.

10.2.2.4 Utvalgets vurderinger og forslag

a) Innledning

Restriksjoner på kontant betaling mellom næringsdrivende kan utformes på ulike måter. Dette kan skje ved å lovfeste et forbud mot kontanttransaksjoner over et visst beløp, for eksempel i sentralbankloven, med tilhørende sanksjonsbestemmelser. Som et alternativ eller som et supplement til et slikt forbud, kan en avskjære retten til fradrag etter skatteloven og fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven. Et samlet utvalg foreslår å avskjære retten til fradrag i inntekt etter skatteloven og fradrag for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven.

Flertallet i utvalget, Brandsås, Finneide, Ileby, Kristiansen, Lindrup, Pedersen, Pettersen og Aas, mener det i tillegg må vurderes mer omfattende tiltak for å begrense skatteunndragelser ved transaksjoner hvor vederlaget er kontanter. Avskjæring av fradragsrett vil være effektivt for transaksjoner mellom næringsdrivende, men vil etter flertallets vurderinger ha begrenset virkning for kontante transaksjoner mellom næringsdrivende og private.

Flertallet mener det bør foreslås endringer i lov om Norges Bank slik at kontanter begrenses som gyldig betalingsmiddel innenfor en gitt beløpsgrense for næringsdrivendes transaksjoner både med andre næringsdrivende og med privatpersoner. Dette er gjort i flere land som for eksempel Danmark, Belgia og Frankrike der det er innført forbud mot at forhandlere av gjenstander kan motta kontant oppgjør over DKK 100 000/EUR 15 000.

For transaksjoner med store beløp skjer oppgjør normalt i annet vederlag enn kontanter og en begrensning i kontantbruken vil ikke være noen vesentlig ulempe. Den positive virkning vil overstige de negative konsekvenser.

Forslaget synes også å oppfylle Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet punkt 11.2.5, men går videre enn dette forslaget ved å inkludere transaksjoner mellom næringsdrivende og private.

Flertallet foreslår derfor at det innføres beløpsmessige begrensninger i sentralbankloven § 14 første ledd i tillegg til nektelse av fradrag. Beløpets størrelse må vurderes nærmere, men bør ligge mellom nevnte handlingsplans forslag om 5-10 000 kroner og andre lands grenser på noe over 100 000 kroner.

Et mindretall i utvalget, utvalgsmedlemmene Glærum Kleppe, Mo, Mulstad, Nilsen, Omholt, Tverråen og Aarseth, har valgt å begrense forslaget til å nekte fradragsrett. Dette innebærer at det ikke vil være forbudt for næringsdrivende å gjennomføre en transaksjon med oppfyllelse i kontanter, men dersom dette skjer, faller fradragsretten etter skatteloven og fradragsretten for inngående avgift i merverdiavgiftsloven bort.

I de tilfellene der den næringsdrivende nektes fradragsrett ved kontanttransaksjoner, legger disse medlemmene til grunn at nektelsen av fradragsrett er en tilstrekkelig sanksjon, og at det ikke er behov for et sanksjonert forbud i sentralbankloven i tillegg.

En løsning som begrenses på denne måten, vil imidlertid være noe mindre omfattende enn et forbud, og vil ikke begrense kontanttransaksjoner der kjøperen ikke har rett til inntektsfradrag eller fradrag for inngående merverdiavgift, for eksempel dersom kjøperen er en privatperson. Etter mindretallets vurdering er likevel en nektelse av fradragsretten et tilstrekkelig tiltak for å begrense bruken av kontanter ved næringsdrivendes transaksjoner. Et generelt forbud i sentralbankloven mot kontanttransaksjoner over et visst beløp som omfatter alle transaksjoner hvor en næringsdrivende er part enten som selger eller kjøper, reiser også en del grunnleggende spørsmål vedrørende betalings-

systemet og pengevesenet i Norge som etter mindretallets vurdering bør utredes i større bredde enn dette utvalget har kunnet gjøre. Et mindretall, utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen, viser til punkt 10.3.4.5 hvor de har forutsatt som vilkår for privates fradragsrett for visse hjemmetjenester, at det ikke betales med kontanter.

b) Begrunnelse for og effekter av restriksjoner på kontantbruken

Skatte- og avgiftsmyndighetene bruker mye ressurser på ulike typer kontrollvirksomhet for å forbygge og avdekke skatteunndragelser. En viktig del av kontrollen er knyttet til å kontrollere regnskaper mot de oppgaver og opplysninger som innleveres til skatte- og avgiftsmyndighetene. Effektiviteten av slik kontrollvirksomhet er avhengig av at regnskaper etc. er riktig dokumentert, at utarbeidede dokumenter er oppbevart og at transaksjonene er dokumentert og i ettertid lar seg kontrollere. Ofte innhentes opplysninger fra uavhengige parter (banker, leverandører, kunder etc.) for å verifisere at de oppgaver og opplysninger som framlegges er korrekte. Det vises i denne sammenheng til omtalen i kapittel 7 og 8 om tredjepartsopplysninger og forslag til nye bestemmelser om tredjeparters opplysningsplikt.

Kontanttransaksjoner gir imidlertid særlige utfordringer sett ut i fra et kontrollperspektiv. Det er vanskelig i ettertid med sikkerhet å fastslå at kontantene faktisk ble overlevert fra den ene part til den annen. Ut over den formelle registrering i regnskapssystemet som foretas av virksomheten selv, setter slike transaksjoner normalt ikke spor som gjør det mulig å benytte tredjepartsopplysninger for å få verifisert transaksjonen. Det skjer ingen registrering av slike transaksjoner hos noen tredjepart eller i elektronisk register. Dette i motsetning til når en betaling blir gjort via banksystemet hvor man i ettertid kan verifisere om betalingen faktisk har skjedd ved kontrollopplysninger fra banker. En slik kontroll vil i de fleste tilfeller også kunne dokumentere hvem som er mottakeren av pengene. Denne sporbarheten er en vesentlig forutsetning for å kunne gjennomføre en effektiv kontroll av en transaksjon i ettertid. På ulike måter utnyttes denne manglende muligheten til kontroll av kontanttransaksjoner til å unndra skatt eller avgift.

Etter utvalgets vurdering vil begrensninger i bruken av kontanter kunne forebygges og gjøre det lettere å avdekke en del typer transaksjoner som har skatteunndragelser som formål. Utvalget er ikke er tvil om at slike begrensninger vil ha en posi-

tiv og kriminalitetsforebyggende effekt innenfor det området utvalget har fått i mandat til å vurdere. Som eksempler kan nevnes svart avlønning og fiktiv fakturering (urettmessig fradrag for kostnader og inngående avgift). Uregistrerte virksomheter vil også kunne bli vanskeligere å drive i den grad disse også handler med registrerte virksomheter, fordi seriøse kjøpere ikke vil akseptere å betale med kontanter ettersom kjøper har behov for å sikre sin egen fradragsrett. Dermed blir det vanskeligere å holde virksomhetenes aktiviteter skjult for skatte- og avgiftsmyndighetene.

Utvalget antar også at en slik ordning i noen grad vil kunne forebygge og gjøre det lettere å avdekke hvitvasking av penger som følge av at det blir vanskelig å kanalisere kontanter inn i «den legale del» av virksomheten. Begrensninger på kontantbruken kan også forbygge og vanskeliggjøre annen økonomisk kriminalitet, for eksempel brudd på bokførings- og regnskapslovgivningen og trygdesvindel. Både skatteunndragelser og de sistnevnte lovbrudd må antas i noen grad også å ha sammenheng med kriminalitet av annen karakter slik at forslaget kan ha en positiv effekt på det generelle omfanget av kriminaliteten i samfunnet.

Ved vurderingen av om en slik ordning skal innføres er det grunn til å se hen til hvilke konsekvenser en begrensning i kontantbruken vil få for næringslivet. Utvalgets vurdering av dette følger i punkt c og d nedenfor. Som nevnt der er det utvalgets vurdering at det ikke er grunnlag for å anta at ulempene blir vesentlige dersom det legges opp til at forbudet bare inntreffer ved transaksjoner over en viss beløpsgrense. Hvor høyt denne beløpsgrensen skal settes, er nærmere vurdert i punkt 10.2.2.5 d nedenfor.

c) Forholdet til avtalefrihet og næringslivets behov for å benytte kontanter som betalingsmiddel

Restriksjoner på kontantbruk vil begrense partenes frihet til å velge oppgjørsform, og dermed innebære et inngrep i avtalefriheten mellom partene, jf. beskrivelsen av gjeldende rett ovenfor i punkt 10.2.2.3. Også en avskjæring av fradragsretten vil i praksis innebære et inngrep i avtalefriheten til partene, også om det ikke innføres noe formelt lovforbud mot betaling i kontanter. Det er imidlertid liten grunn til å tro at dette inngrepet vil oppleves særlig tyngende for næringslivet. I forarbeidene⁶ til finansavtaleloven ble det framholdt at årsaken til at en stor andel av oppgjør av pengeforpliktelse skjer

på annen måte enn ved kontanter er at andre betalingsmåter for betaleren framstår som praktiske og betryggende og ikke medfører unødvendige kostnader, og på den annen side at mottakeren får kanalisert betalinger inn i bestemte former for å oppnå effektivitet og kostnadsbesparelse.

Det kan imidlertid være både kostnadseffektivt og praktisk hensiktsmessig å gjøre mindre kjøp ved bruk av kontanter. Behovet for kontroll er heller ikke knyttet til transaksjoner der beløpene er små. Utvalget foreslår derfor at fradragsretten bare skal avskjæres for transaksjoner over et visst beløp, og foreslår at denne grensen settes til 10 000 kroner, jf. punkt 10.2.2.5 d.

Det er grunn til å anta at et stort flertall av pengeoverføringene mellom næringsdrivende over denne beløpsgrensen allerede i dag gjøres opp ved betaling via bank fordi dette er hensiktsmessig, sikkert og effektivt. Omfanget at de ulike betalingsinstrumenter framkommer av statistikken under punkt 10.2.2.2 b foran. Bruk av kontanter er ikke lenger nødvendig fordi kjøper enten foretar betaling på forskudd eller selger yter kreditt. Effektivitetshensyn tilsier i slike tilfeller at betaling skjer ved overføring via bank. Økningen av omfanget av e-handel i næringslivet gjør også bruk av kontanter mindre aktuelt. I følge Statistisk sentralbyrå har andelen elektroniske salg i forhold til næringslivets totale omsetning økt fra om lag 6 prosent i 2003 til i underkant av 20 prosent i 2007.

Utvalget antar at det praktiske behovet for bruk av kontanter er størst i de tilfeller selger ikke er villig til å yte kreditt og kjøper enten må ha varen eller tjenesten levert straks, eller ikke ønsker å betale på forskudd slik at kontant betaling er et praktisk alternativ. Ofte vil oppgjør også i slike tilfeller kunne skje uten bruk av kontanter, for eksempel fordi selger har betalingsterminal og kjøper har betalingskort.

Det er imidlertid grunn til å tro at de fleste næringsdrivende har faste forbindelser som benyttes ved større innkjøp som inkluderer muligheten for kreditt. Det vil dermed være ved mindre innkjøp at det kan oppstå situasjoner hvor kontanter er et praktisk alternativ. Slike innkjøp vil ofte falle utenfor forbudet på grunn av minstegrensen som foreslås.

Næringsdrivende som har liten kredittverdighet vil kunne oppleve begrensninger på bruken av kontanter som utfordrende dersom en stor del av den daglige omsetningen utgjør kontanter. Dersom innkjøp må gjøres daglig og i det vesentlige foregår etter ytelse-mot-ytelse-prinsippet, vil de være avhengig av muligheten til raskt å få overført kontanter til bank. Samtidig må leverandører mv.

⁶ Ot. prp. nr. 41 (1998-1999) Om lov om finansavtaler og finansoppdrag (finansavtaleloven) punkt 8.8.4.2.

gi mulighet til alternative oppgjørsformer som for eksempel via betalingsterminaler.

Utvalget legger imidlertid til grunn at de begrensede deler av næringslivet hvor det skulle være et legitimt stort praktisk behov for bruk av kontanter som betalingsmiddel, vil kunne innrette seg ved bruk av betalingsterminaler. Om kostnadene knyttet til dette vises det til den nærmere redegjørelsen av konsekvensene for næringslivet av et kontantforbud nedenfor.

Etter utvalgets vurdering er det liten grunn til å anta at begrensninger på bruken av kontanter vil ha praktiske konsekvenser for næringslivet som ikke kan kompenseres for med forholdsvis enkle tiltak. De praktiske konsekvenser av forslaget for næringslivet gir derfor ikke tungtveiende argumenter mot å innføre begrensninger på bruk av kontanter over en viss beløpsgrense.

d) Konsekvenser for næringslivet

Begrensninger i kontantbruken som skissert vil innebære at enkelte virksomheter må gjøre endringer i sine rutiner og betalingsløsninger. Mange virksomheter vil måtte anskaffe betalingsterminaler for å kunne gjennomføre salg etter ytelse-mot-ytelse-prinsippet uten bruk av kontanter. Bruken av betalingskort ved varekjøp er forholdsvis høy, se punkt 10.2.2.2 b. I enkelte bransjer antas dekningsgraden å være tilnærmet hundre prosent. Dette gjelder for eksempel vare- og faghandel og hotell- og restaurant. Det er mer usikkert hvor utbredt det er med betalingsterminaler for virksomheter som i hovedsak driver salg til næringsdrivende og da i hovedsak ved kredittsalg. For å kunne gjennomføre salg med fradragsrett for kjøper i tilfeller hvor det ikke ytes kreditt, vil det være behov for å anskaffe betalingsterminaler. Betalingsterminaler fås også levert med tilknytning til mobilnettet slik at også virksomheter som driver levering av varer med kontant betaling på leveringsstedet, vil ha mulighet til å la betaling skje via bankterminaler.

Utvalget har innhentet et eksempel på kostnadene knyttet til ulike typer betalingsterminaler (basert på DnB NORs standardtilbud), se tabell 10.3.

For de som i dag er avhengig av å benytte kontanter ved pengeoverføring vil ordningen kreve at virksomheten innretter seg slik at de kan gå over til å benytte betalingskort. Kostnadene knyttet til det enkelte betalingskort basert på informasjon fra DnB NOR vises i tabell 10.4.

Det antas at enkelte virksomheter har behov for at flere av de ansatte gis tilgang til betalingskort knyttet til virksomhetens kontoer. En slik ordning innebærer en viss risiko for misbruk på samme måte som det er en viss risiko ved å la ansatte disponere virksomhetens kontanter eller å gi ansatte myndighet til å disponere virksomhetens bankkontoer.

En konsekvens av en begrenset mulighet til bruk av kontanter vil kunne være et økt behov for eller press på selger til å yte kreditt eller for kjøper å betale på forskudd. For selger vil ytelse av mer kreditt innebære økte muligheter for tap som følge av betalingssvikt og økt behov for likviditet. Det er generelt knyttet en viss risiko til forskuddsbetaling dersom selgeren før levering får betalingsproblemer. Ved alvorlige leveringsproblemer vil tiden fra forskuddsbetaling fram til levering, eventuelt tilbakebetaling kunne bli lang og øke risikoen. I tillegg vil kjøper ved alvorlige leveringsproblemer kunne ha behov for å gjøre dekningskjøp før tilbakebetaling har skjedd. Som nevnt vil behovet for kredittransaksjoner kunne unngås gjennom bruk av betalingsterminaler.

Utvalget antar imidlertid at antallet tilfeller hvor problemene oppstår som følge av den ordning som foreslås vil være begrenset til unntakstilfeller, og konsekvensen være størst for de virksomheter som allerede har problemer knyttet til lav kredittverdighet og vansker med å skaffe likviditet. Over tid vil næringslivet måtte innrette seg etter en slik ordning som en del av de alminnelige rammevilkårene for å drive næringsvirksomhet.

Tabell 10.3

Leie av stasjonær terminal – avhenger av type	Fra kr 175 pr. terminal pr. mnd.
Kjøp av stasjonær terminal – avhenger av type	Fra ca. kr 4 000 og oppover
Leie av mobil terminal – avhenger av type	Fra kr 250 pr. terminal pr. mnd.
Kjøp av mobil terminal – avhenger av type	Fra ca. kr 6 500 og oppover
Etableringskostnader – avhenger av antall og support	Fra ca. kr 1 100
Abonnement BankAxept	Kr 125 pr. mnd. + 15 øre pr. transaksjon
Abonnement Visa, MasterCard ¹	Kr 100 pr. mnd. + 2 prosent av omsetning

¹ Her vil prisene variere en del avhengig av omsetning. I tillegg kan kunden velge servicenivå for eksempel ved bytte av terminal. Kostnaden her avhenger av ønsket responstid. I tillegg må kunden ha nødvendig telekommunikasjon.

Tabell 10.4

Årsavgift	Kr 200 – 600 avhengig av korttype
Varekjøp pr. transaksjon	Kr 2,50 – kunder utenfor program
Valutapåslag ved bruk av kortet i annen valuta	1,75 prosent
Fakturagebyr	Kr 0 – 50

Ordningen vil innebære at bruken av kontanter reduseres. Utvalget har ikke funnet informasjon som gjør det mulig å beregne hvor stor denne reduksjonen vil være. Kontanthåndtering innebærer kostnader i form av sikker oppbevaring, transport og innløsning i bank. Samlet sett antar derfor utvalget at forslaget vil innebære at næringslivets og bankenes kostnader ved kontanthåndtering vil bli redusert uten at det kan fastslås hva gevinsten blir.

10.2.2.5 Nærmere utforming av forslaget om å avskjære fradragsrett for kontantbetalinger

a) Innledning

Å innføre betaling på annen måte enn med kontanter som et vilkår for fradragsrett, reiser flere spørsmål om utformingen. Nedenfor drøfter utvalget spørsmål om b) hvem som skal omfattes av reglene, c) hvilke transaksjoner som rammes, d) beløpsmessig avgrensninger, e) eventuelle unntak og f) nærmere om avskjæring av fradragsretten.

b) Hvem som skal omfattes av fradragsbegrensningen

Formålet med ordningen er å redusere bruken av kontanter for de som driver næringsvirksomhet. I utgangspunktet bør derfor alle pengeoverføringer fra den som driver næringsvirksomhet omfattes, uavhengig av hvem som er betalingsmottaker. I og med at forslaget er utformet som en regel om avskjæring av fradrag og ikke som en forbudsregel det er knyttet sanksjoner til, vil valget av betalingsmåte ikke ha konsekvenser for betalingsmottakeren. På denne bakgrunn er det liten grunn til å avgrense ordningen til betaling mellom næringsdrivende. Dette innebærer at også en næringsdrivendes kjøp av varer og tjenester fra privatpersoner og offentlige organer vil være omfattet, såfremt det for øvrig foreligger fradragsrett.

I tillegg har flertallet, alle unntatt utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen, i punkt 10.3.4.6 foreslått at private kjøpere som ikke betaler større beløp via bank gjøres ansvarlig for skatt og merverdiavgift som selger unndrar.

For selger vil det i utgangspunktet ikke spille noen rolle om betaling skjer kontant eller via bank. Likevel vil selger for ikke å miste kunder, måtte legge forholdene til rette for at kjøper skal kunne betale større beløp via bank fordi kjøper etter disse reglene vil kreve dette for selv å unngå fradrag-snekt (som næringsdrivende) eller ansvarliggjøring (private).

c) Hvilke typer transaksjoner

Forslaget vil omfatte transaksjoner knyttet til varer og tjenester mv. som gir fradragsrett etter skatteloven eller fradragsrett for inngående merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven.

Ordningen vil dermed også omfatte slike kjøp selv om betalingen skjer til mottaker i utlandet. Ved overføringer til utlandet kan det bli utfordrende for skatte- og avgiftsmyndighetene ved en kontroll å finne ut hvem mottaker er, men betalingen ved overføring via bank dokumenterer at betalingen faktisk er foretatt og har en selvstendig nytteverdi for kontrollen.

d) Beløpsmessig avgrensninger

Som nevnt tidligere mener utvalget at ordningen bare skal gjelde for transaksjoner over en viss størrelse.

I regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet uttales det i punkt 11.2.5 at det skal vurderes om det bør innføres regler om at næringsdrivende normalt må benytte bank ved betaling til andre næringsdrivende. I den forbindelse ble det antydnet at en slik regel bare skulle gjelde for transaksjoner på beløp over 5-10 000 kroner.

Etter hvitvaskingsloven § 4 annet ledd nr. 8 er forhandlere av gjenstander omfattet av loven ved transaksjoner som omfatter kontanter på 40 000 kroner eller mer, eller et tilsvarende beløp i utenlandsk valuta.

Den belgiske og franske hvitvaskingsloven har som nevnt et forbud mot kontantbetalinger over EUR 15 000, og den danske hvitvaskingsloven har et forbud mot at forhandlere av gjenstander samt auksjonsforretninger mottar kontantbetalinger på DKK 100 000 eller mer.

Bokføringsforskriften fastslår at kjøpers navn under enhver omstendighet skal angis i dokumentasjonen dersom betalingen skjer med kontanter for et beløp på 40 000 kroner eller mer inklusive merverdiavgift.

Utvalget antar at beløpsgrensen bør fastsettes ut fra en avveining mellom hensynet til å forebygge og gjøre det lettere å avdekke skatteunndragelser, og hensynet til at beløpsgrensen bør settes slik at de praktiske og økonomiske konsekvenser for næringslivet reduseres mest mulig.

Ut fra en samlet vurdering er utvalget kommet til at beløpsgrensen bør settes til 10 000 kroner. Dette er samme beløpsgrense som utvalget har foreslått under forslaget om ansvar for kjøper i punkt 10.3.4.6 b.

Ved løpende eller periodiske avtaler (som løper fram til de blir sagt opp av en av partene) oppstår spørsmålet hvordan disse skal beregnes i forhold til beløpsgrensen. Eksempler på slike avtaler er telefoni, lisenser, vakthold, husleie, vedlikeholdsavtaler, revisjon og regnskapsføring. For kunder som har løpende avtale om levering av varer og tjenester vil avtalens samlede verdi kunne overstige grensen for kontantbetaling. I praksis vil oppgjør for slike varer og tjenester enten være knyttet til en ordning med forskuddsbetaling eller at selger yter kreditt. Behovet for å foreta oppgjør for slike ytelser ved bruk av kontanter er svært begrenset. Utvalget foreslår at det i slike tilfeller er den samlede verdien av tjeneste- og vareleveransen som periodiseres i løpet av et år som legges til grunn.

Også i andre tilfeller kan det av omgåelseshensyn være grunn til å ikke legge den enkelte betaling til grunn i forhold til beløpsgrensen. Hva som er betaling for et og samme forhold kan ikke fastsettes i detalj. Utvalget foreslår at flere betalinger som gjelder samme vareleveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som en betaling i forhold til beløpsgrensen. Dette innebærer at avbetalinger og a-kontobetaling skal anses som en betaling i forhold til beløpsgrensen. Det vil likevel i noen grad være nødvendig å legge til grunn hvordan faktureringen for det enkelte forhold skjer. I tilfeller av illojale tilpasninger kan den generelle ulovfestede regelen om skattemesig gjennomskjæring tenkes å komme til anvendelse.

e) Unntak og begrensninger

En slik regel må være relativt firkantet for å kunne virke etter sin hensikt. Likevel vil det i helt særegne situasjoner kunne være behov for unntak.

Det kan tenkes unntakssituasjoner i form av beredskapssituasjoner, streik i finanssektoren, og lignende hvor det vil oppstå et stort samfunnsmessig behov for å kunne gjennomføre kontanttransaksjoner også over den foreslåtte beløpsgrensen. Utvalget foreslår derfor at Finansdepartementet gis hjemmel til å fritta for kravet om betaling via bank som forutsetning for fradragsrett i slike situasjoner.

Det vil oppstå enkelttilfeller, hvor det ikke er mulig å betale på andre måter enn ved kontanter fordi elektroniske betalingsløsninger svikter, for eksempel ved strømstans, feil ved elektronisk kommunikasjon eller ved feil ved det tekniske utstyret. Utvalget har vurdert om det er behov for lovbestemte unntak i slike tilfeller, for eksempel å gi fradragsrett ved kontant betaling dersom det ble sannsynliggjort at det ikke var mulig å betale via bankterminal på oppgjørstidspunktet. Utvalget legger imidlertid til grunn at behovet for et slikt unntak er svært begrenset, samtidig som det vil gi en mindre klar regel som kan åpne for omgåelser. Utvalget vil derfor ikke foreslå unntak for slike situasjoner.

f) Nærmere om avskjæring av fradragsretten

Etter gjeldende rett er fradragsretten ikke betinget av at skyldig beløp som er pådratt ved en anskaffelse er betalt til selger, jf. beskrivelsen av periodiseringsreglene i skatteloven og merverdiavgiftsloven ovenfor i punkt 10.2.2.3 f og g.

I ytelse-mot-ytelse-tilfellene er det straks klart hvordan betaling har skjedd.

Ved omsetning på kreditt, kan periodiseringsreglene medføre at omsetningsoppgave eller selvangivelse skal leveres før betaling er skjedd. Det er derfor behov for å regulere en plikt til reversering av fradrag dersom betaling av et allerede fradragsført beløp skjer med kontanter.

Utvalget foreslår at det innføres en plikt til inntektsføring/tilbakeføring. Bestemmelsen kan utformes slik at den løpende fradragsføringen er lovlig, men at den næringsdrivende har en selvstendig plikt til å tilbakeføre beløpet dersom beløpet i ettertid viser seg å bli betalt ved bruk av kontanter. Inntektsføringen eller tilbakeføringen foreslås periodisert til betalingstidspunktet.

g) Lovforslag

På bakgrunn av drøftelsene ovenfor foreslår flertallet i utvalget følgende lovfesting i henholdsvis skatteloven og merverdiavgiftsloven:

«§ 6-51. *Fradragsrett ved kontant betaling*

Frdrag i virksomhet gis ikke for varer og tjenester etter dette kapittel når betaling helt eller delvis skjer ved kontanter og betalingen samlet utgjør mer enn 10 000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme vareleveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som en betaling i forhold til beløpsgrensen. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til frdrag samme år.

Er frdrag for ett år gitt før betaling har funnet sted og betaling senere skjer slik at fradragsrett ikke foreligger etter denne bestemmelse, skal tidligere frdragsført beløp tas til inntekt i det året betalingen skjer.

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder nærmere bestemmelser om hvilke betalingsmåter som likestilles med kontant betaling, anvendelse av beløpsgrensen og om krav til dokumentasjon.

Når sterke samfunnsmessige hensyn gjør det nødvendig, kan departementet bestemme at første ledd ikke kommer til anvendelse.

§ 21a. Frdrag for inngående avgift av varer og tjenester gis ikke når betaling helt eller delvis skjer ved kontanter og betalingen samlet utgjør mer enn 10 000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme vareleveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som en betaling i forhold til beløpsgrensen. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til frdrag samme år.

Er et beløp frdragsført i en termin før betaling har funnet sted og betaling senere skjer slik at fradragsrett ikke foreligger etter denne bestemmelse, skal tidligere frdragsført beløp tilbakeføres i den termin betalingen skjer.

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder nærmere bestemmelser om hvilke betalingsmåter som likestilles med kontant betaling, anvendelse av beløpsgrensen og om krav til dokumentasjon.

Når sterke samfunnsmessige hensyn gjør det nødvendig, kan departementet bestemme at første ledd ikke kommer til anvendelse.»

I forslaget til ny merverdiavgiftslov kan bestemmelsen tas inn som ny § 9-8, jf. høringsnotat fra Finansdepartementet våren 2007.

10.2.3 Tiltak mot valutasmugling

10.2.3.1 Innledning

Inn- og utførsel av valuta med mer enn 25 000 kroner er deklarasjonspliktig og skal via toll- og

avgiftsetaten registreres i valutaregisteret. Ved deklareringsen blir det registrert blant annet hvem som fører pengene inn og ut av landet, hvor grensepasseringen finner sted og hvilket beløp som medtas. Valutaregisteret inneholder også en rekke andre opplysninger, herunder opplysninger om banktransaksjoner m.m., se omtale av dette under punkt 5.7.2 og 10.2.2.3 d. Slike opplysninger fra banker m.m. er med på å synliggjøre pengeflyten. Denne rapporteringen fanger som utgangspunktet ikke opp transaksjoner med kontante betalingsmidler, det vil si der transaksjonene ikke går via bank eller andre finansinstitusjoner. Pengeflyten ved bruk av kontante betalingsmidler er vanskelig å spore. Dette gjelder både ved bruk av kontanter innenlands og over landegrensene. For å spore pengeflyten inn og ut av landet er det av stor betydning at regelverket om deklareringsen av kontanter blir etterlevd i praksis.

Tollmyndighetene kommer i sine kontroller relativt ofte over valuta som ikke er deklartert ved innførsel eller utførsel. Det er grunn til å anta at beslagstallene er svært lave i forhold til hva som smugles. Toll- og avgiftsetaten har gjennomført tidsavgrensede kontrollaksjoner som underbygger denne antagelsen. I den sammenheng kan det vises til en aksjon mot valutasmugling foretatt av toll- og politimyndigheter i 23 EU-land, Norge, Kroatia, Tunisia, Algerie og Marokko i perioden 10-17. september 2008. Aksjonen førte til avdekking av ikke deklartert valuta til en verdi av ca. 7,6 millioner EURO (60 millioner kroner). I Norge beslagla tollmyndighetene ca. 2,1 millioner kroner i forbindelse med aksjonen. I tillegg til beslagene ble det tillatt etterdeklartert 5,6 millioner kroner. Det største beslaget var på hele 880 000 kroner. I 2008 ble det beslaglagt totalt 19,2 millioner kroner i valuta.

Toll- og avgiftsetaten har forsøkt å kartlegge omfanget av inn- og utførsel av valuta i 2007. Tall fra tellesentralene NOKAS og Loomis, som håndterer distribusjon av penger i Norge og retur av valuta til Norge, og opplysninger om valutakjøp over 25 000 kroner, sammenholdt med tall fra Valutaregisteret, indikerer at om lag 1,5 milliarder kroner i valuta enten ble smuglet ut eller tatt med som fribeløp. De største valutaene er EUR, USD, SEK, GBP og DKK. De fleste som har kjøpt valuta for over 25 000 kroner er privatpersoner. Det er om lag 400 millioner kroner som deklarerer ved utførsel til 114 land, hvorav utførsel til Pakistan utgjør ca. 35 prosent. Gardermoen er størst når det gjelder både antall deklarasjoner og beløp ved utførsel.

En tilsvarende analyse for innførsel indikerer at ca. 700 millioner kroner i valuta enten er smuglet inn eller tatt med som fribeløp. Det deklarerer om

lag 250 millioner kroner inn fra 61 land. Det deklarerer inn mest fra Sverige. Etter Sverige er Bolivia det land som det deklarerer inn mest fra. Valutaene som oftest deklarerer ved innførsel er NOK, USD og EUR. Svinesund er grensepasseringsstedet hvor det er flest deklareringer og størst beløp ved innførsel.

Valutasmugling er et betydelig internasjonalt problem. Erfaringer viser at udeklarte beløp ofte er relatert til skatteunndragelser. I en del tilfeller kan valutasmugling også knyttes til annen alvorlig kriminalitet. Overtrederne er gjerne enten næringsdrivende eller personer tilnyttet kriminelle miljøer. Manglende deklaring av betalingsmidler er dermed ofte ledd i alvorlige overtredelser. Konsekvensen av valutasmugling er også at myndighetene mister muligheten for oversikt over valutafløyten ut og inn av landet, hvilket er hensikten bak opprettelsen og driften av valutaregisteret.

10.2.3.2 *Generelt om tiltak mot valutasmugling*

Av St.prp. nr. 1 (2008-2009) Finansdepartementet side 64 framgår det at toll- og avgiftsetaten i 2009 vil satse mer på å forhindre utførsel og innførsel av valuta som ikke er rettmessig beskattet eller deklart og at det er bevilget midler til å øke kontrollinnsatsen på dette området. At økt kontrollvirksomhet er viktig viser blant annet den nevnte aksjonen mot valutasmugling foretatt av toll- og politimyndigheter i 23 av EU-landene, Norge, Kroatia, Tunisia, Algerie og Marokko i perioden 10 – 17. september 2008. Utvalget er positiv til den satsing som er gjort på dette området. En god og effektiv kontroll vil bidra til å øke oppdagelsesrisikoen. Dette kan få flere til å velge å avstå fra smugling av valuta. Effektive sanksjoner er imidlertid også en viktig premiss for at økt kontroll skal få en slik virkning. Et forslag fra utvalget om strengere og mer effektive sanksjoner behandles under punkt 10.2.3.3.

Et annet virkemiddel som utvalget vil peke på kan være å fjerne 1000-kroneseddelen. Valutasmuglerne skjuler sedler blant annet i koffertene, på og i kroppen og klærne. Dersom denne typen sedler fjernes, vil det bli vanskeligere å skjule kontanter ved smugling ut av landet, og dette kan derfor være et tiltak som kan bidra til at slik smugling i større grad blir avdekket.

Utvalget vil også påpeke at tellesentralene NOKAS og Loomis ikke definerer seg som rapporteringspliktige etter valutaloven og hvitvaskingsloven. Tellesentralene samler og lagrer derfor ikke informasjon som kan være relevant i forhold til valutasmugling eller hvitvasking, og anser seg heller ikke som undersøkelses- og varslingspliktig

dersom de ser noe i sin virksomhet som kan synes å ha tilknytning til en straffbar handling. Tellesentralene NOKAS og Loomis håndterer til sammen retur av ca. 12 milliarder norske kroner årlig fra utlandet. Dette beløpet tilsier utførsel av 57 millioner kroner hver dag og at 2191 fribeløp på 25 000 kroner utføres daglig. Trenden de siste årene er at nordmenns bruk av kort som betalingsform oftere og oftere benyttes både i Norge og i utlandet. På VG Nett 11. juni 2008 er det vist til at kortbruken i utlandet har økt fra 11,5 milliarder kroner i 2006 til forventet 15 milliarder kroner i 2008.⁷ Økt kortbruk tilsier etter utvalgets syn at det er lite troverdig at over to tusen fribeløp på 25 000 kroner utføres daglig. En av tellesentralene hadde en hypotese om at mye av den vekslende valutaen ble utført av arbeidsinnvandrere ved hjemreise. En mulig forklaring kan være at arbeidsinnvandrere ikke ønsker å synliggjøre lønn i hjemlandet og veksler derfor til seg valuta i Norge før hjemreise. Pengene kan stamme fra både hvitt og svart arbeid. Dette er en hypotese som ikke er testet videre.

Utvalget har ikke gått nærmere inn på en vurdering av i hvilken grad en rapporteringsplikt eller undersøkelses- og varslingsplikt for tellesentralene kan bidra til å avdekke valutasmugling. Det vil imidlertid bemerke at tellesentralene sitter i en meget sentral rolle når det gjelder forflytting og håndtering av valuta inn og ut av Norge. Innenlands forflytter de valutaen mellom Norges Bank og de forskjellige banker, butikker, bensinstasjoner og lignende. Tellesentralene sitter på informasjon om hvem som bestiller mye valuta, hvilken type valuta og hyppigheten av bestillingene. Utvalget mener derfor at en mulig rapporteringsplikt eller undersøkelses- og varslingsplikt for tellesentralene er et forhold som bør utredes nærmere. Utvalget mener det også bør vurderes om de utenlandske aktørene som tellesentralene mottar valuta fra, bør ha en legitimasjonsplikt eller krav om et sporbarhetssystem som viser hvor pengene kommer fra. Ved å kreve at tellesentralene må inneha denne type informasjon, må de utenlandske aktørene tilrettelegge for dette ved valutahandel med Norge.

10.2.3.3 *Nærmere om sanksjoner som virkemiddel mot valutasmugling*

a) Gjeldende rett og praksis

Valuta i form av kontanter og andre betalingsmidler over 25 000 kroner kan utføres eller innføres dersom de er korrekt deklart. Deklarasjonsplik-

⁷ <http://www1.vg.no/pub/vgart.php?artid=513047>

ten er hjemlet i forskrift 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften) § 3-1-2, jf. tolloven § 3-1. Etter bestemmelsen skal personer som bringer norske og utenlandske sedler og mynt tilsvarende et beløp større enn 25 000 kroner til eller fra tollområdet, uoppfordret oppgi eller legge fram disse for tollmyndighetene ved inn- og utførsel. Likestilt med sedler og mynt er reisesjekker og andre sjekker som kan utbetales til ihendehaver, ihendehaverveksler, ihendehavergjeldsbrev og andre fysiske verdipapirer hvis rettigheter kan utøves av ihendehaveren.

Overtredelse av grensen på 25 000 kroner uten deklarasjon er straffbar etter tolloven §§ 16-2 og 16-5. I forbindelse med tollmyndighetenes kontroll av den fysiske valutautførselen kan tollmyndighetene etter tolloven § 16-13 beslaglegge vare som det kan bli tale om å inndra der det foreligger skjellig grunn til mistanke om overtredelse. Valuta anses som en vare, men i denne relasjonen er det ikke pålydende verdi som utgjør tollverdien. Av den grunn er det gitt egne regler om plikten til å deklare valuta ved inn- og utførsel. Det er lagt til grunn at tollmyndighetene i medhold av § 16-13 (tidligere tollov § 73) kan ta beslag i valuta, på linje med andre varer som unndras tollkontroll. I tilfeller hvor det reises tiltale, blir også beløpet inndratt i medhold av straffelovens inndragningsbestemmelser.

Vanlig sanksjon der saker anmeldes er at politiet gir et forelegg som tilsvarende en mindre andel av beløpet, og at valutaen deretter utleveres. I Eidsivating lagmannsretts dom av 27. juni 2008 (LE-2007-138919) er det uttalt fra aktors side at 3 prosent av det ikke deklarerte beløp blir benyttet som et utgangspunkt, men at den boten som på den måten utmåles, under enhver omstendighet blir vurdert og eventuelt justert i samsvar med prinsippet i straffeloven § 27.

På grunn av at inndragning som hovedregel bare kan finne sted for «utbytte av en straffbar handling», blir den beslaglagte valutaen som oftest ikke inndratt. Betalingsmidler som etter overtredelse av tollforskriften § 3-1-2 er beslaglagt av tollmyndighetene etter tolloven § 16-13, skal leveres tilbake til den som hadde betalingsmidlene med seg ved inn- eller utførsel dersom inndragning ikke finner sted. Før tilbakebetaling av beslaglagt beløp skal det undersøkes om tollmyndighetene eller annen offentlig etat har utestående krav. For utenlandske borgere blir ovenstående undersøkelser mer begrenset. Gjennom oppslag i merverdiavgiftssystemet eller lignende undersøkes det om personen driver virksomhet. Videre undersøkelser skal i så fall også omfatte slike foretak. I tillegg til

at tollmyndighetenes egne registre sjekkes, kontaktes skatteoppkreverkontoret og i særskilte tilfeller skattekontoret, Statens innkrevingssentral og NAV. Bot som er ilagt i forbindelse med overtredelse av bestemmelsen kommer til fradrag før tilbakelevering, jf. tollforskriften § 16-8-1 første ledd. Dersom tollmyndighetene ikke oppnår kontakt med den som hadde med seg betalingsmidlene, tilfaller betalingsmidlene statskassen ett år etter at spørsmålet om inndragning ble avgjort av påtalemyndigheten, jf. tollforskriften § 16-8-1 annet ledd.

På grunn av politiets ressursituasjon blir langt de fleste overtredelser ikke sanksjonert, og der det ilegges bot, er reaksjonen svært lav. Så lav at hvis det er utbytte av svart arbeid, er det en liten pris å betale.

b) Utvalgets vurderinger og forslag

Etter utvalgets oppfatning er det lite tilfredsstillende at brudd på deklarasjonsreglene ikke blir fulgt opp med sanksjoner der saker grunnet politiets ressursituasjon ikke blir anmeldt. Dette mener utvalget bør avhjelpest ved at tollmyndighetene gis hjemmel til å ilagge gebyr i de tilfeller beløp over 25 000 kroner ikke blir deklart. De mest alvorlige sakene, for eksempel saker hvor det er indikasjoner på at valutaen stammer fra narkotikahandel, bør fortsatt overlates til politiet. I forhold til de mer alvorlige sakene som anmeldes vil utvalget påpeke viktigheten av at disse følges opp av politiet. Utvalget vil også påpeke at bøtenivået er lavt i disse sakene og at mulig endring av bøtenivået her bør ses i sammenheng med utvalgets forslag om illeggelse av gebyr.

Utvalget har spesielt vurdert om valuta som ikke deklarerer, bør beslaglegges på linje med andre varer som smugles. Det må imidlertid påpekes visse forskjeller mellom valuta og vanlige varer. Vanlige varer som smugles er ofte belagt med høye toll- og avgiftssatser. Dette gjelder for eksempel alkohol, tobakk og landbruksvarer. Valuta derimot er toll- og avgiftsfri ved innførsel og utførsel. Valuta er heller ikke belagt med innførsels- eller utførselsforbud, men kun med en deklarasjonsplikt. Overtredelsen er således ikke motivert av at toll og avgifter skal unndras. Derimot er deklarasjonsbestemmelsene innført for å sikre at overføring av valuta skjer i kontrollerbare former. Overtredelsen av deklarasjonsplikten er dermed i utgangspunktet kun en overtredelse av en formforskrift. Ønsket om å sanksjonere overtredelsen er knyttet til at manglende deklarasjon gjerne skjer for å dekke over eller sikre utbyttet av en annen straffbar handling. Rutinemessig beslag og påfø-

gende inndragning, slik som for eksempel ved manglende deklarerings av alkohol og tobakk, kan derfor i mange tilfeller være en altfor streng reaksjon. Denne forskjellen er også nedfelt i rettspraksis.

Ved overføring av større valutabeløp mellom to land, er det i dag normalt og praktisk å benytte seg av for eksempel banktjenester som ivaretar rapporteringen til valutaregisteret. Det har derfor i utgangspunktet formodningen mot seg at forflytning av større kontantbeløp eller andre fysiske betalingsmidler har et aktverdig formål. I slike tilfeller vil det være stor sannsynlighet for at midlene kan knyttes til straffbare forhold. Formålet med fysisk valutatransport vil ofte være å unngå sporing av pengeflyten.

Sakene kan likevel ha forskjellig karakter, og det kan derfor tilsi at det åpnes for en skjønnsmessig vurdering av hvilken reaksjon som skal ilegges i den konkrete sak. Det kan hevdes at en person som ikke deklarerer større valutabeløp, bør kunne avkreves en forklaring på hvorfor det ikke er blitt gjort. For å unngå forskjellsbehandling bør imidlertid gebyr som et utgangspunkt ilegges etter faste satser. Bøtenivået blir som nevnt ovenfor normalt satt til rundt 3 prosent av det ikke deklarte beløp. Etter utvalgets syn vil et gebyr på 3 prosent være en alt for mild reaksjon. Utvalget foreslår derfor at det gjennom gebyrordningen gis adgang til å øke denne prosentsatsen betydelig. Etter utvalgets vurdering bør det være adgang til å ilegge gebyr med inntil 50 prosent.

Bestemmelsen om ilegging av gebyr foreslås utformet som en kan-regel. Dette gir tollmyndighetene mulighet til å vurdere om gebyr skal ilegges eller om saken bør politianmeldes. Dersom det er sannsynlig at valutaen stammer fra kriminell virksomhet, for eksempel narkotikaovertrædelser, bør saken politianmeldes. I andre sammenhenger kan politiet eller skattemyndigheter varsles om en mulig bakenforliggende overtrædelse, selv om det ilegges gebyr.

For å bøte på mulige urimelige utslag av forslaget om ilegging av gebyr bør det etter utvalgets vurdering være adgang til å utsette ilegging av gebyr slik at denne vurderingen kan løftes opp i systemet. Dette bør derimot ikke utelukke at gebyr kan ilegges på stedet i mer kurante tilfeller. Nærmere regler om hvem og når avgjørelse om ilegging av gebyr skal treffes og retningslinjer for gebyrenes størrelse, herunder behovet for graderte satser, bør fastsettes i forskrift. Utvalget foreslår at tollmyndighetene skal ha adgang til å sette ned eller frafalle gebyr i særlige tilfeller.

I dag reguleres adgangen til å foreta beslag av bestemmelsen i tolloven § 16-13. Denne bestemmelsen omtaler varer, men det er i praksis antatt at bestemmelsen også gir adgang til beslag av valuta. Adgangen til å beslaglegge betalingsmidler bør etter utvalgets mening komme tydeligere fram av lovgivningen. Utvalget foreslår at det presiseres at tollmyndighetene kan beslaglegge betalingsmidler. Dessuten bør det framgå at betalingsmidler kan tilbakeholdes i forbindelse med en hjemmel for tollmyndighetene til å ilegge gebyr.

En bestemmelse om ilegging av gebyr ved smugling av betalingsmidler kan etter dette gis følgende ordlyd:

«(1) Ved brudd på deklarasjonsplikten for kontanter og andre betalingsmidler gitt i eller med hjemmel i denne lov, kan tollmyndighetene fastsette et gebyr på inntil 50 prosent av betalingsmiddelets pålydende.

(2) Tollmyndighetene kan tilbakeholde udeklarte betalingsmidler til sikring av gebyr som kan ilegges etter første ledd. Det kan tas beslag i tilbakeholdte midler, dersom tollmyndighetene kommer til at forholdet skal politianmeldes.

(3) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om utmålingen av gebyret og om hvem som skal ha avgjørelsesmyndighet etter første og annet ledd.»

De positive virkningene av å stanse ukontrollert kontantflyt antas å være store. Den foreslåtte gebyrhjemmelen kan være med på å redusere alvorlig kriminalitet, så vel skatteunndragelser som annen økonomisk kriminalitet som preges av kontantstrømmer over landegrensene.

En gebyrhjemmel for udeklart valuta og andre betalingsmidler bør plasseres i tolloven kapittel 16 om straff og andre reaksjoner. Dette kapitlet regulerer tollovgivningens alminnelige straffetrusler (§§ 16-1 til 16-7) og tollmyndighetenes adgang til å ilegge tollskyldnere administrativ tilleggstill (§ 16-10). Dette står i en nær sammenheng med en eventuell hjemmel til å inndra valuta og andre betalingsmidler. Utvalget anser det som mest nærliggende å utforme en bestemmelse om ilegging av gebyr og om tilbakehold av udeklarte betalingsmidler til sikring av gebyr som en egen bestemmelse. I tilknytning til bestemmelsen anser utvalget det som naturlig at det etableres en hjemmel som gir departementet adgang til å fastsette nærmere regler om utmålingen av gebyret og om hvem som skal ha myndighet til å treffe beslutning om ilegging av gebyr, nedsettelse av gebyr og tilbakehold av udeklarte betalingsmidler.

Utvalget forslår at en slik bestemmelse inntas i to-loven § 16-15, jf. utkast til bestemmelse i kapittel 12.

10.2.4 Umiddelbar journalføring av personale

10.2.4.1 Innledning

Utvalget foreslår å innføre en ordning hvoretter visse bransjer plikter å føre en ajourført oversikt over personalet, det vil si en personaljournal. Et slikt tiltak vil bidra til at skatte- og avgiftsmyndighetene ved kontroll på arbeidsplassen lettere kan identifisere svart arbeid.

En ordning med personaljournal er innført i Sverige, se nedenfor under punkt 10.2.4.2. Behovet for en lignende ordning i Norge som den i Sverige må ses i sammenheng med de ordninger om alt foreligger i Norge. En oversikt over ordninger slik som meldeplikt om arbeidstakere, plikt til å føre oversiktliste og id-kort er inntatt i punkt 10.2.4.3. Utvalgets vurdering av om det bør innføres en ordning med umiddelbar journalføring i Norge, er inntatt under punkt 10.2.4.4.

10.2.4.2 Svensk rett

I Sverige er det innførte en ordning som innebærer at den som driver virksomhet innen restaurant- og frisørbransjen plikter å føre en ajourført oversikt over personalet som til enhver tid er tilstede på arbeidsplassen (personalliggare). Bestemmelser om føring av personalliggare er tatt inn i «Lag om særskild skattekontroll i vissa branscher».

Fra de svenske lovreglene gjengis:

«Personalliggare

5 § I virksomheter som omfattas av denna lag skall en personalliggare föras. Skyldigheten att föra personalliggare omfattar dock inte enskild näringsverksamhet där endast näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma. Motsvarande gäller för fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där endast företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma.

6 § Personalliggaren skall innehålla uppgifter om näringsidkarens namn och, om sådant nummer finns, personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer. Därutöver skall för varje verksamhetsdag antecknas

1. namn och, om sådant nummer finns, personnummer eller samordningsnummer på personer som är verksamma i näringsverksamheten, och

2. tidpunkten då respektive persons arbetspass påbörjas och avslutas.

Uppgifterna skall antecknas i omedelbar anslutning till att arbetspasset påbörjas respektive avslutas.

Uppgifterna i personalliggaren skall bevaras två år efter utgången av det kalenderår under vilket det för näringsverksamheten gällande beskattningsåret gått ut.

7 § Personalliggaren skall finnas tillgänglig för Skatteverket i verksamhetslokalen.

8 § Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om personalliggarens form och hur den skall föras.»

I tilknytning til disse bestemmelsene er det vedtatt en forskrift (*Skatteverkets föreskrifter om personalliggare SKVFS 2006:22*) som gir ytterligere detaljer. Her framgår det at «personalliggaren» skal føres løpende og daglig, og at den kan være manuell eller elektronisk. Benyttes manuell registrering, skal det skje i en innbundet bok med forhåndsnummererte sider. Dersom det er foretatt rettelsler, skal det framgå hvem som har gjort det og tidspunktet for rettelsen. Rettelsler foretatt i en elektronisk personalliggare skal loggføres. Personalliggare i elektronisk form skal kunne skrives ut på papir.

Av personalliggaren, som skal føres løpende, skal dermed følgende opplysninger framgå:

- foretakets navn og personnummer/organisasjonsnummer,
- navn og personnummer på dem som arbeider den dagen og
- klokkeslett for når hver enkelte persons arbeid starter og slutter.

Også ulønnede personer og innleid personal fra bemanningsforetak skal skrives inn i personalliggaren. Eksempel på ulønnet personale er praktikanter eller slektninger som hjelper til gratis. Derimot behøver føringen i personalliggaren ikke å omfatte for eksempel en servicetekniker fra et annet foretak som tilfeldig utfører arbeid hos foretak som driver virksomhet i restaurant- og frisørbransjen.

Personalliggaren skal oppbevares i to år etter utgangen av beskattningsåret.

Det gjelder enkelte unntak fra kravet om å føre en ajourført oversikt over personalet. For eksempel er det gjort unntak for den som driver «enskild virksomhet, ett fåmansföretag eller ett handelsbolag» der bare «näringsidkaren» eller «företagsledaren», dennes ektefelle eller barn under 16 år er virksomme.

I forarbeidende til loven (prop. 2005. 2005 / 06:169) er det vist til at hensikten med dette systemet er at Skatteverket gjennom kontrollbesøk

direkte på arbeidsplassene, der også det svarte arbeidet forekommer, skal gis en bedre mulighet til lettere å oppdage skatteunndragelser gjennom svart arbeid.

Det vises i forarbeidene til at kontrollen i første hånd ikke bør «inriktes på å kontrollere historiske oppgifter, for å stamme av en læmnad deklaration». Dette begrunnes med at når det gjelder svart arbeid, er det naturlig at arbeidet ikke dokumenteres, og at avkastningen som den svarte omsetningen gir ikke deklarerer. Det anføres derfor at: «[f]ør å kunne komme til problemet kreves en dokumentasjon av arbeidskraften for å på så måte kunne kontrollere redoviserte inkomster, skatteavdrag og arbeidsgivaravgifter. En sådan dokumentasjon kan ske gjennom at næringsidkaren for en liggare over personalen.»

Brudd på bestemmelsen om «personalliggare» er sanksjonert med kontrollavgift på SEK 10 000 ved første gangs overtredelse, og SEK 20 000 ved gjentatt overtredelse. I tillegg kommer SEK 2 000 for hver ansatt som påtreffes uten å være registrert.

Svenske skattemyndigheter hadde som mål at 80 prosent av de berørte virksomheter skulle kontrolleres i løpet av 2007. Dette tilsa at 30 000 foretak ville motta besøk fra skattekontrollører i lovens første virkeår. Allerede ved utgangen av mars var det foretatt 12 000 kontrollbesøk, og i følge lederen for Skatteverkets restaurantprosjekt hadde innbetalingen av arbeidsgiveravgift økt med «sensasjonella siffror». Under årets tre første måneder økte innrapporteringer av lønn med 16 prosent. Av de besøkte stedene var hele 25 prosent nyregistrert som arbeidsgiver. Utfallet for 2007 ble drøyt 32 000 kontrollbesøk. Innføringen av personalliggare har fått et eget avsnitt i det svenske statsbudsjettet for 2008. Erfaringene fra Sverige er at ordningen fungerer godt, og at den preventive effekten virker sterkt. Når det gjelder erfaringer fra det første året med personalliggare (2007) gjengis følgende fra Skatteverkets *Delrapport av arbeidet med personalliggare* i februar 2008:

«Skatteverkets bedømmning er at effektene av den nye lagstifningen er gode, ikke minst ved galler redoviserte løner og arbeidsgivaravgifter. Dessa effekter kan sannolikt tilskrivas såvel lagstifningen som den massive kontrollen, der de fleste næringsidkarna fått besøk.

I samband med lagens inførande registreres ett stort antal restauranger og frisører som arbeidsgivere, hvilket er 92 respektive 118 prosent flere än motsvarande period föregående år. Antal restauranger som redovisat löner har också ökat markant, mellom 600 och 800

flere än förväntat per månad under perioden februari –december 2007.

I restaurangbranschen ökade löneredovisningarna också beloppsmässigt starkt kring årsskiftet. Höjningen har varit bestående under året. För 2007 har redovisat underlag för arbetsgivaravgiften inom branschen ökat med 15 % jämfört med 2006. Detta är 8 procentenheter mer än vad man hade kunnat förvänta sig utifrån utvecklingen i restaurangbransjen 2005-2006 och förändringen i den privata sektorn totalt sett 2006-2007. (...) Den omedelbara ökningen av redovisade löner och antalet arbetsgivarregistreringar, inom restaurangbranschen vid årsskiftet, talar dock enligt vår bedömning för att ökningen domineras av en effekt kopplad till personalliggarna.

Differensen ovan motsvarar ca 570 miljoner kronor i skatt räknat (arbetsgivaravgifter och inkomstskatt) eller ca 900 miljoner kronor i underlag för arbetsgivaravgifter och källskatter. Om årslönen för en restauranganställd antas vara 215.000 kronor motsvarar denna differens knappt 4200 heltidsanställda. Den nya lagstiftningen om personalliggare kan därför uppskattas ha medfört att ca. 4 000 tidigare «svarta» arbetstillfällen blivit «vita» under 2007. Ökningen är störst bland små företag (företag med en omsättning mindre än 2 mkr/år).

Inom frisörbranshen har den största effekten varit att Skatteverket genom oanmälda besök, kunnat identifiera tidigare inte kända utövare. Skatteverket har uppfattat att frisörerna såg över sina registreringar som arbeidsgivare och avtal om hyrstolar vid årsskiftet.

Totalt för bägge branscherna har 700 företag registrerats som arbeidsgivare efter besök. Till detta kommer ca. 200 næringsidkare som bedömts bedriva näring. Dessa har tidigare inte varit kända hos Skatteverket.»

I 2009 skal det på den svenske regjeringens oppdrag gjøres en vurdering av systemet med personalliggare. Etter gjennomført evaluering, skal muligheten for og konsekvensene av en utvidelse av systemet til også å gjelde bransjene bygg og renhold vurderes.

10.2.4.3 Ordninger i Norge – meldeplikt om arbeidstakere, plikt til å føre oversiktsliste og id-kort

a) Meldeplikt om arbeidstakere

I Norge har vi bestemmelser om meldeplikt om arbeidstakere til arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (AA-registeret), jf. forskrift 18. august

2008 nr. 942 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret. AA-registeret administreres av Arbeids- og velferdsetaten. Formålet med registeret er å tjene Arbeids- og velferdsetatens og andre offentlige myndigheters behov for opplysninger i forbindelse med deres oppgaveløsning.

Melding til AA-registeret skal sendes senest fredag i uken etter at arbeidsforholdet tar til. Når arbeidsforholdet opphører, skal det sendes melding om dette. Det gjelder enkelte unntak fra meldeplikten til AA-registeret. For det første er arbeidsoppdrag som ikke antas å vare mer enn seks dager eller innebære mer enn gjennomsnittlig tre timers arbeid pr. uke unntatt fra meldeplikt. For det andre gjelder det et unntak fra meldeplikten dersom det er plikt til å gi opplysninger om arbeidstakeren etter ligningsloven § 6-10, jf. nedenfor. Det finnes i tillegg noen særregler for rapportering av arbeidstakere til sjøs og på kontinental-sokkelen.

Det følger av ligningsloven § 6-10 nr. 1 at skattekontoret skal få opplysninger om arbeidstakere som er ansatt hos oppdragstakere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Det skal gis opplysninger for hvert enkelt oppdrag arbeidstakeren deltar på, og rapporteringsplikten påhviler både oppdragstakeren (arbeidstakerens arbeidsgiver) og alle oppdragsgiverne i kontraktskjeden. Opplysningene skal gis senest 14 dager etter at arbeidet på det enkelte oppdraget er påbegynt.

For oppdrag som ikke utføres på plass for bygge- og monteringsvirksomhet gjelder det et unntak fra rapporteringsplikt dersom oppdraget ikke skal utføres på et sted som oppdragsgiver kontrollerer, jf. ligningsloven § 6-10 nr. 2. I forskrift er det også fastsatt et generelt unntak fra rapporteringsplikt for små oppdrag under 10 000 kroner.

b) Plikt til å føre oversiktliste

I forskrift 21. april 1995 nr. 377 om sikkerhet, helse og arbeidsmiljø på bygge- og anleggsplasser (byggeherreforskriften) § 14 er det oppstilt krav om at det føres lister med oversikt over alle som utfører arbeid på bygge- og anleggsplasser. Forskriften er gitt med hjemmel i arbeidsmiljøloven.

Ansvar for å føre oversiktslisten påhviler en såkalt «koordinator» utpekt av byggeherren. Koordinatoren kan både være en fysisk og en juridisk person og er ansvarlig for å utføre forskriftsfastsatte oppgaver for å sikre et forsvarlig arbeidsmiljø under prosjektgjennomføringen, jf. forskriften § 2.

Oversiktslisten skal føres og kontrolleres daglig. Listen skal inneholde opplysninger om bygge-

og anleggsplassen, byggeherren, oppdragstakere, registreringspliktige virksomheter og alle arbeidstakerne som utfører arbeid på bygge- og anleggsplassen.

Oversiktslisten skal være tilgjengelig og på oppfordring vises arbeidsgiver, verneombud og Arbeidstilsynet. Listen må lagres i minst seks måneder etter føringsdato. Ligningsmyndighetene har adgang til å få oversiktslisten utlevert.

c) Identitetskort

Alle som utfører arbeid på bygge- og anleggsplasser skal bære identitetskort, jf. forskrift 30. mars 2007 nr. 366 om identitetskort (id-kort) på bygge- og anleggsplasser. Formålet med id-kortordningen er å ivareta sikkerhet, helse og miljø på bygge- og anleggsplasser.

Det er arbeidsgiver som plikter å sørge for at arbeidstakerne har id-kort. Det er blant annet et vilkår for utstedelse av id-kort at en del opplysningsplikter til offentlige registre er oppfylt, herunder meldeplikten til Enhetsregisteret, arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret, merverdiavgiftsmanntallet og rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6-10. I tillegg må arbeidstakeren være registrert i folkeregisteret.

Id-kortet skal bæres godt synlig ved opphold på bygge- og anleggsplasser, og skal på oppfordring vises til tilsynsmyndighetene, verneombud, koordinator for sikkerhet, helse og miljø og bedrift med ansvar for samordning av vernetiltak etter arbeidsmiljøloven § 2-2.

Ordnningen med id-kort på bygge- og anleggsplasser ble innført med virkning fra 1. januar 2008. I St.prp. nr. 1 (2008-2009) Arbeids- og inkluderingsdepartementet side 118 ff. er det vist til at Regjeringen mener at ordningen med id-kort også vil være et hensiktsmessig og virkningsfullt tiltak i forhold til utfordringene i renholdsbransjen. Det framgår at Regjeringen vil utrede hvilke krav som bør stilles for å gjøre id-kort til et egnet virkemiddel mot sosial dumping i renholdsbransjen og at Regjeringen også vil vurdere om id-kort vil være hensiktsmessig i andre bransjer.

10.2.4.4 Bør det innføres en ordning med umiddelbar journalføring i Norge

På bakgrunn av de positive erfaringene svenske skattemyndigheter har hatt med ordningen med journalføring av personale, bør det også i norsk rett vurderes om det i tillegg til de ordninger som gjelder i dag kan være aktuelt å innføre en ordning med journalføring av personale.

En praktisk problemstilling i dag er at kontrollmyndighetene når de kommer på kontroll kan bli møtt med at alle som ikke er innmeldte «akkurat har begynt». Et krav om umiddelbar journalføring av personalet bør derfor utformes slik at personalets navn og personnummer og arbeidets påbegynnelse og slutt blir registrert daglig. For å utgjøre et effektivt instrument i skattemyndighetenes kontroll bør personaljournalen videre være tilgjengelig i virksomhetslokalet ved kontrollundersøkelsen (stedlig kontroll). Det bør være mulig å tillate at personaljournalen føres elektronisk. Uansett hvilken løsning som velges må mulighetene til å manipulere opplysningene minimaliseres.

Et slikt tiltak vil være av særlig interesse overfor virksomheter i bransjer hvor økt kontroll på arbeidsplassen kan gjøre det mulig å identifisere svart arbeid. Identifisering av svart arbeid forutsetter at kontrollmyndighetene har tilstrekkelige ressurser til å følge opp at reglene følges. I Sverige er det til sammenligning lagt til grunn at effekten av reglene er avhengig av at det blir gjennomført kontroller med at virksomhetene etterlever reglene. De svenske reglene omfatter derfor ikke hele næringslivet siden dette ville gitt en risiko for at den tilsiktete effekten ikke nås som følge av at tilgjengelige ressurser blir spredt «för tunt över kontrollobjekten». Det er også anført at en begrensning av reglenes omfang gjør det enklere å foreta en vurdering av systemets effektivitet samtidig som systemet ikke drar med seg altfor store kostnader med tilpassning, informasjon etc. før det er konstatert i hvilken grad den tilsiktete effekten faktisk oppnås.

Identifisering av svart arbeid gjennom et krav om umiddelbar journalføring av personale kan være en aktuell ordning innenfor en rekke bransjer. En slik ordning bør imidlertid forbeholdes virksomheter i bransjer hvor svart arbeid er særlig utbredt, og hvor kontroller på arbeidsplassene på et effektivt vis kan bidra til å motvirke den svarte sektoren innenfor de aktuelle bransjer. For at kontrollen skal bli effektiv er det viktig at det avsettes ressurser til kontroll og at sanksjonene er effektive. Ressurshensyn tilsier derfor at ordningen også i Norge i første omgang innføres innenfor enkelte mer begrensede bransjer. Ved vurderingen av i hvilke bransjer en slik ordning kan være aktuell, bør det ses nærmere på om de ulike bransjer har andre eksisterende ordninger som kan bidra til å avdekke svart arbeid. Behov for en ordning med personaljournal i bransjer hvor det finnes andre etablerte ordninger må vurderes særskilt. Det må også vurderes i hvilken grad en ordning med per-

sonaljournal vil være praktikabel innenfor de ulike bransjer.

Et krav om føring av personaljournal vil egne seg best for bransjer hvor arbeid utføres i tilknytning til fast forretningssted/virksomhetslokaler. I Sverige er tilknytningen til virksomhetslokaler benyttet som argument for å avgrense forslaget mot drosjenæringen. Avgrensningen mot drosjenæringen er i Sverige videre begrunnet med at det innenfor denne bransjen er innført en rekke andre tiltak. Tilsvarende kan legges til grunn hos oss. For drosjenæringen i Norge er det innført en form for id-kort for å kunne ta i bruk taksameteret. Justervesenet arbeider med nye regler om taksametre som forventes å gjelde fra 2010. For bransjen gods-transport på vei er det krav om diagramskiver (kjøre- og hviletid) for biler over 7,5 tonn etter EØS-reglene. Problemet her er at oppbevaringstiden kun er ett år. På grunn av de særlige ordninger som er innført og de praktiske problemer som vil oppstå ved gjennomføring av kontroll av ansatte i transportnæringen, mener utvalget at en ordning med personaljournal bør avgrenses både mot drosjenæringen og bransjen godstransport på vei.

Det vil videre være naturlig å avgrense mot bygge- og anleggsbransjen. Det foreligger også her en ordning med id-kort. I tillegg skal det i bygge- og anleggsbransjen føres en oversiktliste over ansatte. Ordningen med oversiktliste over ansatte har flere likhetstrekk med den svenske ordningen med «personalliggare». Blant annet skal oversiktslisten føres daglig og inneholde opplysninger om navn og fødselsdato på alle som utfører arbeid på bygge- og anleggs-plassen. Selv om id-kortordningen og oversiktslisten primært skal ivareta sikkerhet, helse og miljø på bygge- og anleggsplasser, vil ordningene også ha en innvirkning på skattekontrollen. Et problem som har vært oppe i forhold til id-kort er at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke har klar hjemmel til å kreve id-kort framvist. Dette mener utvalget vil løses gjennom nye kontrollhjemler, jf. punkt 8.3.3.2 b.

Regjeringen har som nevnt under punkt 10.2.4.3 c uttalt at en ordning med id-kort tilsvarende ordningen i bygge- og anleggsbransjen også vil være et hensiktsmessig og virkningsfullt tiltak i forhold til utfordringene i renholdsbransjen. Utvalget foreslår derfor at det også avgrenses mot renholdsbransjen og andre bransjer der hvor en ordning med id-kort eventuelt måtte bli innført. En ordning med id-kort vil i stor grad gi samme kontrollmuligheter som en ordning med personaljournal og kan samtidig være en mer praktisk ordning for enkelte bransjer. Behovet for en ordning med personaljournal ved siden av allerede eksisterende

ordninger i bygge- og anleggsbransjen eller en id-kortordning i renholdsbransjen mv., bør derfor undergis en særskilt vurdering.

Utvalget vil anbefale at en ordning med personaljournal utprøves i enkelte andre bransjer enn transportnæringen, bygge- og anleggsnæringen og renholdsbransjen. Ordningen bør som nevnt i første omgang utprøves i noen få bransjer. Dette gjør det mulig å se hvordan ordningen virker innenfor enkelte mer begrensede bransjer før ordningen eventuelt utvides til å omfatte også andre bransjer. En tilsvarende tilnærming er valgt i Sverige. I første omgang foreslår utvalget at ordningen innføres i bransjer som driver med bilpleie/bilverksted, skjønnhetspleie og restaurantvirksomhet.

En gjennomføring av forslaget kan skje uten lovendring. Bokføringsloven § 16 gir hjemmel for å gi forskrifter som utfyller bestemmelsene i bokføringsloven og fastsette ytterligere krav, når det finnes nødvendig av hensyn til skatte- og avgiftskontroll. En nærmere regulering av hvilke bransjer som skal omfattes av ordningen kan derfor inntas i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 8. Departementet bør vurdere nærmere hvordan en slik forskrift skal utformes.

Utvalget mener også at det bør innføres tilsvarende sanksjoner som i Sverige ved brudd på kravet om føring av personaljournal, men legger til grunn at eventuelle bestemmelser om dette bør inntas i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven på samme måte som reglene om bokføringspålegg og tvangsmulkt.

Kontroll med bruken av svart arbeid innenfor bilpleie- og bilverkstedbransjen, skjønnhetspleibransjen og restaurantbransjen må kunne gjennomføres uten at kontrollen varsles på forhånd. Dersom kontrollen varsles på forhånd vil resultatet fort bli at det ikke finnes svart arbeidskraft i lokalene når kontrollen utføres. Varsling på forhånd i disse tilfellene vil medføre at formålet med undersøkelsen settes i fare, og unntaksreglene om unnlatt varsling vil derfor komme til anvendelse.

10.2.5 Krav om sertifiserte og plomberte kassaapparater

Bokføringsreglene stiller strenge krav til dokumentasjon av kontantsalg, det vil si salg der kjøpers betalingsforpliktelse overfor selger gjøres opp ved levering, for eksempel ved bruk av kontanter, bankkort eller kredittkort. Hovedregelen er at kontantsalg skal registreres fortløpende på kassaapparat, terminal eller likeverdig system og dokumenteres daglig ved daterte, nummererte summe-

ringsstrimler (kassaruller) eller tilsvarende rapport, jf. forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) §§ 5-3-2 og 5-3-3. Automatiserte ordre- og faktureringsystemer tilfredsstiller kravene til likeverdig system. Bokføringspliktige som normalt selger på kreditt, trenger derfor ikke gå til anskaffelse av et kassaapparat for å håndtere eventuelle kontantsalg. Andre løsninger som anses som likeverdige er kassaprogramvare for PC, taksameter i taxier og lignende. Systemet skal kunne skrive ut en kvittering til kunden. Hvis beløpet som registreres på kassasystemet ikke er lett synlig, skal kvittering alltid skrives ut, jf. bokføringsforskriften § 5-3-2 annet ledd. Begrunnelsen for disse kravene er at de vil virke preventivt i forhold til svart omsetning ved at kunden ser det dersom omsetning ikke registreres på kassaapparatet.

Bokføringsreglene stiller ikke særskilte krav til selve kassaapparatet utover at det skal produsere summeringsstrimler, at kvitteringene fra kassaapparatet skal inneholde bestemte opplysninger og at det skal foreligge en lettfattelig systembeskrivelse av kassasystemets oppbygging og funksjoner. Det er ikke satt konkrete krav til hva systembeskrivelsen skal inneholde, og de kassaapparatene/systemene som er på markedet er ikke godkjent av noen offentlig instans.

Skatteunndragelser i kontantbransjene er mulig gjennom manipulasjon av kassaapparater, for eksempel ved krymping av den virkelige omsetningen, eller gjennom muligheten til å holde inntekter utenfor beskatning ved overhodet ikke å registrere transaksjonen i kassaregisteret. Krympingen av omsetningen gjennomføres ved at kassaapparatene manipuleres slik at det ikke er de tallene som er slått inn som vises i ettertid. Manipulering skjer ofte ved hjelp av programvare. Gjennom undersøkelser og kontroll i Sverige og Norge er det konstatert at manipulasjon av kassaapparater er mulig for alle typer kassaapparater, og at det gjennom manipulasjon kan unndras enorme summer. Tips og kontroller både i Norge og Sverige har avdekket at kassaapparatleverandørene i stort omfang er med på svindelen. Enkelte forhandlere av kassaapparater «reklamerer» også med at deres merke er egnet til manipulering av omsetningen.

Svenskene har for å imøtekomme problemet med manipulerbare kassaapparater innført bestemmelser mot manipulering av kassaapparater i «Lag om kassaregister m.m.». De svenske reglene er vedtatt, men de viktigste delene av loven vil først tre i kraft 1. januar 2010. De nye reglene stiller blant annet krav om en årlig godkjennelsesordning av kassaapparater (sertifisering). Fra 2010

skal lovlig utnevnte organ sertifisere kassaapparatene og foreta årlige tekniske kontroller. Alle gamle kassaapparater må byttes ut innen lovens ikrafttreden og de nye apparatens registre skal plomberes. Mangel på oppfølging av regelverket medfører en kontrollavgift på SEK 10 000 ved første gangs overtredelse av vesentlige bestemmelser, og SEK 20 000 ved gjentagelse. I motsetning til bestemmelsene om personalliggare som foreløpig omfatter restaurantbransjen og frisørbransjen (punkt 10.2.4.2), gjelder den nye loven om kassaregister praktisk talt alle som selger varer og tjenester mot kontant betaling.

I Norge har vi ingen tilsvarende godkjennelsesordning, men det arbeides med en kontrollordning av taksametre, hvor Justervesenet er foreslått som kontrollinstans. Videre har Bokføringsstandardstyret i Norsk Regnskapsstiftelse på oppdrag fra Finansdepartementet avgitt en delrapport om en godkjennelsesordning for kassasystemer. I rapporten foreslår Bokføringsstandardstyret at dagens regelverk om bruk av kassaapparat bør endres slik at reglene bedre sikrer fullstendig registrering og dokumentasjon av kontantsalg. Bokføringsstandardstyret tar ikke stilling til om de svenske reglene om godkjenning av kassasystemer fullt ut bør innføres i Norge eller om mindre kostnadskrevenne løsninger kan gi tilfredsstillende sikkerhet. Bokføringsstandardstyret foreslår likevel at de norske reglene vurderes med utgangspunkt i de svenske reglene. Bokføringsstandardstyret uttaler at en slik utredning bør foretas i samarbeid med fagpersoner som har teknisk kompetanse. Rapporten går grundig gjennom metoder for å unndra kontantsalg fra beskatning og avgiftsberegning, de nye reglene i Sverige og behovet for bedre kontroll med kontantomsetning. Utvalget er kjent med at Finansdepartementet vil vurdere anbefalingen fra Bokføringsstandardstyret før det eventuelt går videre med en nærmere utredning. Utvalget anser det som positivt at det nå er satt i gang et slikt arbeid, og støtter opp om en utredning av om innføring av krav til kassaapparat også bør innføres i Norge.

10.3 Tiltak for å redusere privatmarkedets kjøp av svart arbeid mv.

10.3.1 Innledning

Utvalget mener det er viktig å fokusere på mulige tiltak for å redusere privatmarkedets kjøp av svart arbeid og svarte tjenester og varer. Målet for de tiltak som settes inn bør være at disse skal bidra til å

gjøre større deler av den svarte økonomien på dette området «hvit». En viktig forutsetning for å klare det er å understøtte den frivillige etterlevelsen. Dette kan skje gjennom å gjøre det enklere og mer lønnsomt å handle riktig. Samtidig bør det bli vanskeligere for de som ønsker å kjøpe eller drive «svart».

Størst mulig effekt oppnås ved å ta i bruk et vidt spekter av virkemidler. Dette innbefatter informasjons- og veiledningstiltak, herunder holdnings- skapende arbeid, ulike kontrolltiltak og forenklinger i regelverk og rapporteringsrutiner.

Nedenfor har utvalget foretatt en gjennomgang av gjeldende regelverk og prosedyrer for lønnet arbeid i private hjem og fritidsboliger, før det går over til å vurdere behovet for endringer både når det gjelder regelverket generelt, aktuelle beløpsgrenser og i forhold til selve oppgjørsordningen for skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

10.3.2 Nærmere om markedet for arbeid og tjenesteyting i private hjem

10.3.2.1 Hva og hvem som omfattes av begrepet privatmarkedet

a) Innledning

Det private markedet for kjøp av ulike typer arbeid og tjenester er sammensatt. Hva slags type arbeid som utføres, hvem som utfører det og i hvilket omfang det skjer varierer.

Det må avgrenses mot rene vennetjenester, det vil si skattefritt gratisarbeid hvor det ikke er snakk om kjøp av arbeid eller tjenester. Det er først når vennetjenester i realiteten er avtalt byttarbeid at det anses som arbeid utført mot vederlag, slik at verdien blir skattepliktig.

Variasjonen innen privatmarkedet gjør at det ikke finnes en ensartet løsning på problemet med svart arbeid. Et regelverkstiltak som kan ha ønsket effekt overfor én gruppe, kan være uten betydning overfor andre. Tiltak som isolert sett kan ha en positiv effekt på et avgrenset område, kan ha uheldige bieffekter på andre områder.

Før gjeldende regelverk og mulige tiltak vurderes, kan det være grunn til å beskrive nærmere noen kjennetegn ved det private markedet for arbeid og tjenester. Det er særlig på tilbydersiden, det vil si den som utfører arbeidet eller tjenesten, at variasjonen er størst.

b) Hvilke tjenester som etterspørres

De typiske tjenestene private husholdninger etterspør er forskjellige håndverkstjenester, rengjøring

og barnepass. Etterspørselen etter barnepass må antas å ha nær sammenheng med hvor godt utbygget barnehagetilbudet er. Når stadig flere får tilbud om plass i barnehage, påvirker dette også etterspørselen etter privat pass av barn. Innenfor de to øvrige tjenestekategorier vil etterspørselen kunne variere over tid, gjerne avhengig av husholdningenes økonomiske situasjon. I tillegg vil sosiale forhold kunne ha betydning. Det er for eksempel blitt mer sosialt akseptert å ha privat vaskehjelp, noe som bidrar til høyere etterspørsel.

Statistisk sentralbyrås forbruksundersøkelse fra 2007 viser at en gjennomsnittlig norsk husholdning årlig brukte 7571 kroner på tjenester knyttet til reparasjon av bolig. På «lønnen husarbeid» ble det brukt 1007 kroner. I Norge er det ca. 2 millioner husholdninger, slik at det samlet pr. år kan anslås at ca. 15 milliarder kroner blir brukt på tjenester knyttet til reparasjon av bolig og ca. 2 milliarder kroner på kjøp av ulike typer husarbeid.

c) Kjøpere

Privatmarkedet omfatter i denne sammenhengen kun private husholdningers kjøp av arbeid eller tjenester knyttet til hjem eller fritidsbolig. Dette medfører at den mer organiserte svarte økonomien, slik man kjenner det fra for eksempel bygge- eller restaurantbransjen, faller utenfor vurderingen i denne omgang.

d) Tilbydere

- Næringsdrivende

Det er grunn til å anta at den største gruppen av tilbydere av arbeid og tjenester til private, er næringsdrivende. Dette vil være større næringsvirksomheter eller enkeltpersoner som driver virksomhet som selvstendig næringsdrivende. Det sentrale ved næringsvirksomhet er at vedkommende driver virksomheten for egen regning og risiko. Det innebærer blant annet at det er den næringsdrivende selv som er fullt ut ansvarlig for korrekt innberetning og -betaling av skatter og avgifter til det offentlige. Kjøperen har ingen plikter i forhold til dette.

- Private arbeidstakere

Dersom den som utfører arbeidet ikke faller inn under kategorien næringsdrivende, er vedkommende i relasjon til skatte- og avgiftsregelverket å regne som arbeidstaker. Et privat arbeidsoppdrag foreligger når en person engasjeres til å utføre et arbeid eller en tjeneste, og vedkommende ikke

gjør dette som ledd i sin næringsutøvelse eller som ansatt hos en annen enn den som får arbeidet/tjenesten utført. Dette kan for eksempel være når en privatperson tar i oppdrag å male et hus, drive med rengjøring eller pass av barn. I relasjon til en del annet regelverk går det også et skille mellom arbeidstakere og ikke-ansatte arbeidstakere, jf. punkt 10.3.3.7. I forhold til skatte- og avgiftsregelverket er ikke dette skillet relevant. Ved å engasjere en privat arbeidstaker vil kjøperen ha plikter som arbeidsgiver.

- Grensetilfellene

Mellom de klare situasjonene der man står overfor enten en arbeidstaker eller næringsdrivende, finnes det tilfeller som kan være vanskeligere å kategorisere. Årsaken til dette er at grensen for når man regnes for å drive virksomhet i skattemessig (og avgiftsmessig) forstand ikke er klart og entydig definert, men beror på en helhetsvurdering av en rekke ulike momenter. Utfallet av denne vurderingen har betydning for hvilke regelsett det enkelte tilfelle faller inn under.

Et eksempel kan være en person som driver med rengjøring i et privat hjem. Vedkommende er ansatt og får betalt pr. time. Kjøperen holder vaske-midler og annet nødvendig utstyr. Den som utfører arbeidet vil her være arbeidstaker, og kjøperen vil ha plikter som arbeidsgiver. Dersom arbeidstakeren etter hvert tar oppdrag hos flere, selv bringer med seg det nødvendig utstyr rundt til de forskjellige oppdragene osv., blir det spørsmål om vedkommende i realiteten har gått over til å drive næringsvirksomhet. Hvis så er tilfelle, har ikke lenger kjøperen plikter som arbeidsgiver. Den som utfører tjenesten får derimot selv det hele ansvaret for å ivareta forpliktelsene i forhold til skattemyndighetene.

- Oppsummering

Det er viktig å være oppmerksom på forskjellen mellom det å være arbeidstaker og det å være næringsdrivende når mulige regelendringer skal identifiseres. En av grunnene til dette er at dersom regelverket i for stor grad stimulerer til for eksempel å ta private arbeidsoppdrag, kan det ha som indirekte virkning at det blir så gunstig å jobbe for den som får arbeidet/tjenestene utført («private» arbeidsgivere) at færre ønsker å være ansatt i en virksomhet. Dersom omfanget av antall arbeidsoppdrag blir tilstrekkelig stort, blir det spørsmål om man i realiteten driver næringsutøvelse og dermed faller inn under regelverket som gjelder for næringsvirksomhet.

10.3.2.2 Innrapportering av private arbeidsoppdrag

En av pliktene en arbeidsgiver har, er å innrapportere til skatteetaten utbetalt lønn og annen godtgjørelse. De innrapporterte tallene fra «private» arbeidsgivere kan således si noe om hvor stort det «hvite» markedet for private arbeidsoppdrag er.

Hovedregelen er at utbetalt lønn og annen godtgjørelse for arbeid som ikke er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet skal innberettes i lønns- og trekkoppgavekode 111-A. Det er imidlertid særlig koder for privat barnepass og andre typer arbeidsoppdrag i oppdragsgivers hjem.

Lønn for privat barnepass utført i barnets hjem når barnet ikke har fylt 12 år, eller er 12 år eller eldre og har særlig behov for omsorg og pleie, innberettes under kode 134. Godtgjørelse til privatpersoner for andre arbeidsoppdrag i oppdragsgivers hjem innberettes i kode 140. Dette gjelder også godtgjørelse for pass av andre barn i barnets hjem, dersom vilkårene i folketrygdloven § 23-2 syvende ledd er oppfylt. Er ikke disse vilkårene oppfylt skal godtgjørelsen innberettes i kode 111-A.

Tabell 10.5 viser at det for 2007 totalt ble innberettet ca. 6200 lønnsutbetalinger. Antallet personer som har levert lønnsinnberetning er imidlertid lavere enn dette, da lønn kan rapporteres inn flere ganger i året. Skattedirektoratets tall indikerer at ca. 4500 personer innrapporterte lønnsutbetalinger ved private arbeidsoppdrag i 2007. Samlet godtgjørelse utgjør ca. 103 millioner kroner.

10.3.2.3 Omfanget av privates kjøp av svart arbeid

Det finnes ingen sikre anslag over hvor stort omfanget av privates kjøp av svart arbeid og svarte tjenester faktisk er. Stiftelsen Frischsenteret for samfunnsøkonomisk forskning ved Universitetet i Oslo har forsket på ulike sider ved svart arbeid. I rapporten «Svart arbeid fra 1980 til 2001» ble det slått fast at det hadde skjedd en nedgang i tilbøyeligheten til å jobbe svart i den undersøkte perioden. Det ble derimot ikke konstatert noen nedgang i svarte inntekter i samme tidsperiode. Frischsenterets anslag over svarte arbeidsinntekter i 2001 er på ca. 11 milliarder kroner.

Skattedirektoratet og Samarbeid mot svart økonomi (SMSØ) gjennomførte høsten 2006 undersøkelsen «Privates kjøp av svart arbeid». Denne viser at 13 prosent av befolkningen over 18 år faktisk har kjøpt svart arbeid de siste to år og ytterligere 17 prosent har vurdert å gjøre det samme. I en undersøkelse Synovate MMI gjennomførte for Skattebetalerforeningen i 2007 svarte imidlertid hele 37 prosent av de spurte at de har kjøpt tjenester på det svarte markedet. Sett i sammenheng med at 45 prosent i Skattedirektoratets undersøkelse svarte at de kjente noen som hadde kjøpt svart arbeid, er det mye som tyder på at den reelle andelen av befolkningen som har kjøpt «svart» ligger nærmere 40 prosent enn 13 prosent hvis man ser det over noen flere år.

Dette underbygges også av tallene over innrapporterte lønnsutbetalinger ved private arbeidsoppdrag. Mens forbruksundersøkelsen til Statistisk sentralbyrå omtalt under punkt 10.3.2.1 b indikerer at norske husholdninger i 2006 brukte ca. 2 milliarder kroner på tjenester som faller inn under kategorien «lønnet husarbeid», er det bare innrapportert ca. 100 millioner kroner i lønnsutbetalinger. Det indikerer at underrapporteringen på området er betydelig. Her bør det riktignok tilføyes at mye av privatmarkedets kjøp av tjenester skjer fra selvstendig næringsdrivende, og denne omsetningen fanges ikke opp av tallene for lønnsinnberetninger. Fra bransjehold hevdes det imidlertid at det private markedet er svært lite eller tilnærmet ikkeeksisterende i mange håndverksbransjer og kanskje særlig innenfor rengjøring. En av forklaringene på dette er det betydelige omfanget av kjøp av svart arbeid og svarte tjenester blant privatpersoner. Under kapittel 3 er det redegjort nærmere for enkelte av disse undersøkelsene.

10.3.2.4 Hvorfor folk kjøper svart arbeid

Årsaken til at folk velger å kjøpe svart arbeid kan være flere. Det er imidlertid én begrunnelse som går igjen som sentral. I undersøkelsen Skattedirektoratet og Samarbeid mot svart økonomi (SMSØ) gjennomførte i 2006, svarte over halvparten av de som har kjøpt svart arbeid at de gjorde det fordi det

Tabell 10.5 Antall innberetninger for årene 2005-2007

	Kode 134		Kode 140	
	Antall innberetninger	Beløp	Antall innberetninger	Beløp
2005	2420	62 013 746	3380	39 310 820
2006	2323	60 553 321	4029	49 263 643
2007	2024	51 156 724	4180	51 987 774

var billig. Den nest viktigste grunnen som ble oppgitt var at arbeidet ble utført av en bekjent eller et familiemedlem. I Skattebetalerforeningens undersøkelse oppga 73 prosent av dem som hadde kjøpt svart arbeid at årsaken var den lavere kostnaden. Det økonomiske aspektet er således av sentral betydning for å forstå omfanget av det svarte markedet.

Dette henger sammen med et viktig trekk ved samfunnsutviklingen i Norge de senere år; det økte velstandsni vået. De fleste nordmenn har opplevd en jevnt stigende reallønn og dermed fått økt kjøpekraft. Høy aktivitet i bygg- og anleggsbransjen har gjort at mange har opplevd at det er vanskelig å få tak i håndverkere som ønsker å utføre mindre arbeider «hvitt». Samtidig har liberaliseringen av arbeidsmarkedet i Europa gitt markedet tilgang på kvalifisert og billig arbeidskraft. Særlig gjelder dette arbeidskraft innen forskjellige håndverksfag. En stor del av denne arbeidskraften har dekket etterspørselen i det «svarte» privatmarkedet.

I tillegg til dette bør også det nærmest totale fraværet av opplevd risiko knyttet til det å kjøpe «svart» trekkes fram. Så lenge kjøperen (og selgeren) ikke opplever at det fra myndighetens side er sannsynlig å bli utsatt for kontroll, langt mindre sanksjoner ved overtredelser av regelverket, er et viktig hinder mot å kjøpe «svart» borte. Trolig opplever de manglende forbrukerrettighetene ved kjøp av svart arbeid som et vesentlig større risikomoment enn skatteetatens kontroller og mulige sanksjoner.

En annen faktor som gjør seg gjeldende er befolknings holdning til det å kjøpe «svart». I Skattebetalerforeningens undersøkelse svarte 46 prosent av de spurte at det var greit å kjøpe svart arbeid ved mindre arbeider på bolig eller hytte. Når en så stor andel ikke har motforestillinger mot å bruke svart arbeidskraft, sier det noe om at det generelt i befolkningen er stor aksept for å omgå skatte- og avgiftsregelverket på dette området. En slik aksept gjør at det i svært liten grad er noen sosial kontroll som hindrer folk i å kjøpe svart arbeid. For en nærmere redegjørelse for disse undersøkelsene vises det til kapittel 3.

10.3.3 Dagens regelverk vedrørende private arbeidsoppdrag

10.3.3.1 Innledning

Private arbeidsoppdrag i hjemmet, der den som utfører arbeidet er å anse som arbeidstaker og kjøperen som arbeidsgiver, berører regler knyttet til

skatt, arbeidsgiveravgift, folketrygdavgift, forsikningspremie, lønnsinnberetning og oppgjør av skattetrekk. Siden regelverket er såpass fragmentert, kan det lett framstå som uoversiktlig og vanskelig å få oversikt over.

10.3.3.2 Skatteplikt for mottaker

Lønn og andre godtgjørelser opptjent ved private arbeidsoppdrag i hjemmet, er skattepliktig arbeidsinntekt for mottaker, jf. skatteloven §§ 5-1 og 5-10.

Etter skatteloven § 5-15 første ledd bokstav i) er arbeidsvederlag som ikke er virksomhetsinntekt, skattefri inntekt når beløpet er under grensen for lønnsinnberetningsplikt, jf. forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten gitt med hjemmel i ligningsloven § 6-16, jf. § 6-2.

I § 1 i forskriften heter det at «[n]år samlede lønnsutbetalinger til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1.000 kreves dette ikke lønnsinnberettet. Samlede lønnsutbetalinger som ikke overstiger kr 4.000 kreves likevel ikke innberettet når utbetalingene bare gjelder arbeid i tilknytning til betalerens eget hjem eller fritidsbolig. Overskrides beløpsgrensene etter første eller annet punktum, skal hele beløpet innberettes.[...].»

For arbeidstaker vil dermed en lønnsutbetaling fra samme arbeidsgiver som ikke overstiger 1 000 kroner i løpet av et inntektsår, være skattefri. Gjelder det vederlag for arbeid i arbeidsgivers hjem eller fritidsbolig, er det skattefrie beløpet 4 000 kroner. Sistnevnte beløpsgrense ble hevet med virkning fra og med inntektsåret 2009. Dagens regler innebærer dessuten at en person kan motta inntil beløpsgrensen i lønn flere ganger i året fra ulike arbeidsgivere uten beskatning. Begrunnelsene for det skattefrie beløpet er hovedsakelig praktiske, slik at private arbeidsgivere og arbeidstakere skal slippe å forholde seg til regelverket ved utbetaling av bagatellmessige beløp.

Det kan for sammenligningens skyld nevnes at den tilsvarende grensen for skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner etter skatteloven § 2-32 første ledd er 4 000 kroner.

10.3.3.3 Arbeidsgiveravgift

Etter folketrygdloven § 23-2 skal det betales arbeidsgiveravgift av lønn og annen godtgjørelse til arbeidstaker.

Et viktig unntak fra dette gjelder for privat pass av barn som ikke har fylt 12 år før utgangen av inn-

tektsåret, eller for barn som har særlig behov for omsorg og pleie. Etter § 23-2 sjette ledd skal det ikke beregnes arbeidsgiveravgift av lønn for slikt arbeid.

Etter § 23-2 syvende ledd skal det heller ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig når lønnen ikke gir fradragsrett for arbeidsgiveren og arbeidet ikke er en del av arbeidstakerens næring. Fritaket er begrenset til en samlet årlig lønnsutbetaling, herunder eventuelle feriepenger og verdien av fri kost og losji, på 60 000 kroner pr. *husstand*. Dersom grensen overskrides, skal husstanden beregne arbeidsgiveravgift av hele lønnsutbetalingen, også den delen av utbetalingen som er under 60 000 kroner.

Bestemmelsen utfylles av forskrift 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjuende ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv.

10.3.3.4 Oppgjør av skattetrekk

Hovedregelen etter skattebetalingsloven § 5-4 er at arbeidsgiver plikter å trekke skatt av lønn og annen godtgjørelse ved utbetaling til arbeidstaker. Forskuddstrekket skal settes inn på en egen skattetrekkkonto, jf. § 5-12, og innbetaling til det offentlige skal skje i seks årlige terminer, jf. § 10-10 og § 5-11.

Dersom utbetalingen til en person ikke overstiger 1 000 kroner eller det samlede trekkbeløpet ikke overstiger 200 kroner i terminen, trenger arbeidsgiver ikke å trekke skatt, jf. forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) § 5-4-3 første ledd. En arbeidsgiver plikter heller ikke å foreta forskuddstrekk når samlet lønn i et privat arbeidsoppdrag ikke overstiger 4 000 kroner pr. år, jf. forskriften § 5-4-3 annet ledd.

I tillegg til hovedregelen finnes det i dag to alternative ordninger for oppgjør av skattetrekk.

Etter skattebetalingsforskriften § 10-10-3 første ledd er det mulig å innbetale trukket skatt en gang i året (den 15. januar året etter utbetalingsåret).

Private arbeidsgivere som betaler lønn for pass av barn under 12 år eller for pass av eldre barn med særlige behov eller som utbetaler lønn og godtgjørelse for andre typer arbeid i tilknytning til eget hjem eller fritidsbolig, kan bruke denne ordningen dersom den årlige utbetalingen ikke overstiger 60 000 kroner.

Den andre forenklete oppgjørsmåten framgår av skattebetalingsforskriften § 10-10-3 tredje ledd. Etter denne bestemmelsen kan arbeidsgiver innbetale trukket skatt ved hver lønnsutbetaling ved å benytte skjemaet RF-1049 (elektronisk eller på

papir). Ved bruk av denne ordningen trenger arbeidsgiveren ikke å opprette skattetrekkkonto. Det gjelder en årlig grense på 60 000 kroner pr. husstand for å benytte ordningen.

10.3.3.5 Innberetning av lønnsopplysninger

Arbeidsgiver skal etter bestemmelsen i ligningsloven § 6-2 sende inn oppgave over lønn og andre godtgjørelser som er ytet til den enkelte mottaker innen 31. januar året etter inntektsåret. Denne plikten er begrenset etter forskriften nevnt under punkt 10.3.3.2. Ved å benytte en av de to forenklete oppgjørordningene nevnt under punkt 10.3.3.4, vil arbeidsgiver ha ivarettatt innberetningsplikten.

Ved innberetning skal kodene 134 (privat pass av barn i barnets hjem når barnet ikke har fylt 12 år, eller er 12 år eller eldre og har et særlig behov for omsorg og pleie) eller 140 (annet privat arbeid) benyttes, med visse unntak for pass av andres barn i barnets hjem, jf. punkt 10.3.3.4.

10.3.3.6 Sanksjoner

Etter bestemmelsene i ligningsloven kapittel 10 og 12 kan det ilegges tilleggsatt eller straff i form av bøter og fengsel dersom det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Ved for sent eller ikke levert lønns- og trekkoppgaver kan det ilegges gebyr.

For arbeidsgivere er det straffbart å ikke gjennomføre pliktig skattetrekk, jf. skattebetalingsloven kapittel 18. Det er videre straffbart å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med beregning, fastsettelse eller endring av arbeidsgiveravgift.

Hvis det ikke er trukket skatt av lønnsutbetaling eller trukket beløp ikke blir betalt i samsvar med reglene er arbeidsgiveren ansvarlig for beløpet, jf. skattebetalingsloven § 16-20. Kan arbeidsgiveren godtgjøre at unnlåtelsen av å foreta pliktig trekk ikke skyldes forsømmelse eller mangel på forsvarlig aktsomhet, vil ansvaret falle bort.

10.3.3.7 Andre arbeidsgiverplikter

Som arbeidsgiver er det også andre forpliktelser enn de skatte- og avgiftsmessige som skal ivaretas. I tillegg til de skattemessige pliktene er det særlig følgende plikter en privat arbeidsgiver bør være klar over:

- Pliktene etter folketrygdloven, det vil si plikt til å betale sykepenger i sykepengeperioden mv.
- Pliktene etter ferieloven, det vil si plikt til å utbetale feriepenger, og feriefritid.

- Plikt til å ha yrkesskadedekning.
- Gjelder det en utenlandsk ansatt må vedkommende skaffe oppholds- og arbeidstillatelse på vanlig måte.

10.3.4 Utvalgets vurderinger og forslag

10.3.4.1 Innledning

Utvalget har nedenfor vurdert enkelte tiltak som kan bidra til at det blir enklere å handle riktig. Tiltak som tilrettelegger for praktiske forenklinger ved kjøp av privat arbeidskraft vurderes under punkt 10.3.4.2. Utvalget har videre vurdert om det kan være aktuelt i større grad å benytte formidlingssentraler som kan formidle oppdrag fra kjøpere av tjenester (privatpersoner) til små næringsdrivende. Tanken med en slik sentral er at sentralen overtar noen av pliktene som de næringsdrivende har, og at sentralen gjennom dette bidrar til at regelverket i større grad etterlevs. Forslaget er nærmere omtalt under punkt 10.3.4.3.

Økonomiske virkemidler kan også være aktuelle for å stimulere til økt etterlevelse. Utvalget har vurdert om det kan være aktuelt å øke beløpsgrensen for skattefritt arbeid, jf. punkt 10.3.4.4. Videre vurderer utvalget under punkt 10.3.4.5 om det kan være aktuelt å foreslå at det innføres en ordning med fradragsrett for å stimulere kjøpere i privatmarkedet til å følge skattereglene.

Utvalget har også vurdert om det kan være aktuelt med tiltak som kan bidra til å øke risikoen for oppdagelse og sanksjoner ved kjøp av svarte varer og tjenester i privatmarkedet. Oppdagelsesrisikoen i privatmarkedet kan i mange tilfeller oppleves å være tilnærmet fraværende. En sentral problemstilling her er hvor langt det er ønskelig at skatte- og avgiftsetaten skal kunne gå i sin kontrollvirksomhet. Oppsøkende kontroll i private hjem vil være kontroversielt, se punkt 8.3.3. En annen utfordring rundt kontroll er i hvilken grad det kan forsvares at ressurser brukes på å drive kontroller overfor privatmarkedet, da dette må avveies mot hensynet til å avdekke større og mer alvorlige omgåelser. Økt oppdagelsesrisiko er imidlertid viktig. Det er videre av avgjørende betydning at man har en effektiv sanksjonering av de overtredelsene som avdekkes. Et aktuelt tiltak som kan bidra til å øke oppdagelsesrisiko for selger og kjøperens risiko der kjøper bidrar til at handelen kan skje svart, vil være å gjøre kjøperen medansvarlig for deler av selgerens skatte- og avgiftsforpliktelser. Et forslag om ansvarliggjøring av kjøperen er nærmere omtalt under punkt 10.3.4.6.

I tillegg til regelverkstiltak bør det vurderes i hvilken grad informasjon kan bidra til økt etterlevelse av regelverket, jf. punkt 10.9. Det bør for eksempel overfor private arbeidsgivere fokuseres mer på arbeidsgiveransvaret blant annet knyttet til yrkesskader slik at husholdninger som opptrer som arbeidsgivere i større grad blir klar over denne delen av arbeidsgiveransvaret. Slik informasjon kan bidra til at flere private velger å bruke næringsdrivende istedenfor selv å opptre som arbeidsgiver. Dette kan etter utvalgets syn være et viktig tiltak mot skatteunndragelser siden det er mye som tyder på at husholdninger som opptrer som private arbeidsgivere i liten grad etterlever regelverket og at disse gjennom unnlattelse av å overholde sine arbeidsgiverplikter er med på å legge til rette for svart arbeid i privatmarkedet.

10.3.4.2 Praktiske forenklinger ved kjøp av privat arbeidskraft

Når det gjelder prosedyrene man som privat arbeidsgiver må forholde seg til, har man i dag etablert en mulighet til å innberette lønn elektronisk via Altinn. Arbeidsgiver (som faller inn under den forenklete ordningen) kan dermed oppfylle sine forpliktelser på en enkel måte via Internett. Under forutsetning at man skal bevare arbeidsgivers plikt til å trekke skatt og innberette lønn, er det vanskelig å se at det ligger muligheter for vesentlige forenklinger i selve den praktiske gjennomføringen av oppgjørsordningen. Det bør imidlertid vurderes om informasjonen rundt ordningen kan bli bedre.

Satsene for fritak for arbeidsgiveravgift og for å benytte de forenklete oppgjørsordningene for skattetrekk, er økt og samordnet til en samlet lønnsutbetaling på 60 000 kroner pr. husstand pr. år. Dette beløpet må anses for å være såpass høyt at det i utgangspunktet dekker de typiske tilfellene av arbeid i private hjem. Også i denne sammenhengen vil konkurransehensyn mellom private arbeidsforhold og næringsdrivende gjøre seg gjeldende, slik at man bør være forsiktig med å sette beløpsgrensene for høyt.

Som en forenkling kan man tenke seg en løsning der pliktene som arbeidsgiver fjernes helt eller reduseres vesentlig for private. Trolig er det mange i denne situasjonen som opplever det som fremmed å vurdere seg selv som arbeidsgiver. Dette kan være medvirkende til at etterlevelsen er såpass lav som den er i dag.

Å fjerne arbeidsgiverpliktene for private vil innebære et det skapes et vesentlig skille mellom regelverket for private og for andre arbeidsgivere. Dette krever at det trekkes opp en mest mulig klar

grenselinje mellom de to kategoriene. Å fjerne forpliktelsene helt løser imidlertid ikke utfordringen med å få beskattet lønnsutbetalingene. Man blir da helt avhengig av at lønsmottakeren selv oppgir tallene på sin selvangivelse. En fjerning gir ikke arbeidstakeren selv en større oppfordring til å innberette beløpene. Dersom lønnsutbetalingen oppgis av mottakeren, vil beregningen og kravet om innbetaling av skatt komme til dels lang tid etter selve utbetalingen. Sett fra et innfordringsperspektiv kan dette være ugunstig.

I et bredere perspektiv kan det også stilles spørsmål ved om det er heldig å frita private arbeidsgivere fra de skatte- og avgiftsmessige forpliktelsene uten samtidig også å gjøre noe med de øvrige pliktene en arbeidsgiver har, jf. punkt 10.3.3.7.

En forenkling for arbeidsgiverne kunne være å gjøre det mulig med innberetning av utbetalt lønn i forbindelse med den årlige leveringen av selvangivelsen. Det kan imidlertid stilles spørsmålstegn ved i hvor stor grad dette representerer en forenkling. Godtgjørelsen må like fullt innberettes, men bare på et annet tidspunkt. Utfordringen med skatteberegning og innbetaling til dels lang tid etter utbetalingen vil også gjøre seg gjeldende i denne sammenheng. Av ytterligere motforestillinger mot et slikt forslag kan nevnes at forslaget vanskeliggjør arbeidet med forhåndsutfyllt selvangivelse og at et forslag som det skisserte, vil kreve manuell behandling i ettertid hos ligningsmyndighetene.

Videre vil en vesentlig lettelse i arbeidsgiverpliktene kunne ha en uheldig effekt i et konkurransemessig perspektiv mot selvstendig næringsdrivende. Private ansettelser vil da konkurrere mot virksomheter som i praksis utfører de samme tjenestene, men som har vesentlig flere plikter å forholde seg til, herunder blant annet beregning av arbeidsgiveravgift.

Ut fra en samlet vurdering er det vanskelig å se at det i regelverket rundt dagens oppgjørsordning, eller i den praktiske gjennomføringen av denne, er tiltak som kan bidra til å gi vesentlig økt etterlevelse. Når et flertall av de som har kjøpt svart arbeid oppgir at den viktigste grunnen til dette var lavere kostnader, er det grunn til å anta at det ikke er arbeidsgiverpliktene i seg selv som er årsaken til den manglende etterlevelsen.

10.3.4.3 Formidlingsentral

Utvalget har vurdert om det bør innføres en ordning med formidlingssentraler som formidler oppdrag fra private kjøpere til små næringsdrivende. Hensikten med forslaget er at denne sentralen skal

overta noen av pliktene som de næringsdrivende har og at forslaget således skal bidra til å få flere små aktører til å velge å registrere seg som næringsdrivende i stedet for at de opptrer som arbeidstakere i privatmarkedet.

Utvalget mener at det i utgangspunktet er lite heldig at husholdninger har et arbeidsgiveransvar blant annet som følge av en rekke andre plikter dette kan få enn de rent skattemessige, herunder ansvar for yrkesskader m.m. Det er videre mye som tyder på at svart arbeid i stor grad muliggjøres av at mange husholdninger som opptrer som private arbeidsgivere, ikke overholder sine skattemessige arbeidsgiverplikter. Dersom flere registrerer seg som næringsdrivende, vil dette medføre at private husholdninger i mindre utstrekning opptrer som arbeidsgivere. Utvalget har derfor vurdert om det er mulig å forenkle byrdene for de næringsdrivende, slik at flere tilbydere finner det attraktivt å selge sine tjenester til privatmarkedet som næringsdrivende.

Utvalget er kjent med at det i dag foreligger formidlingssentraler på en rekke områder, herunder drosjesentraler, transportsentraler, barnevaktssentraler og diverse former for bygdeservice hvor bønder leier ut arbeidskraft og maskiner. Det finnes også sentraler for formidling av utenlandsk arbeidskraft. Kjennetegnet ved disse er at de opptrer som de næringsdrivendes "ansikt" utad i form av et felles sted å henvende seg. Utover dette har de svært forskjellige oppgaver. Drosjesentralen har hatt funksjon som oppbevaringssted for opplysninger fra kredittkjøring. Dette har vært svært viktig i opprullingene av drosjevindelsakene i Oslo.

Siden det allerede foreligger en rekke formidlingssentraler i dag, viser dette at små næringsdrivende selv har funnet det hensiktsmessig å opprette og benytte seg av slike sentraler. Ettersom slike sentraler også kan ha en positiv effekt i forhold til å redusere skatteunndragelser, ønsker utvalget å belyse muligheten for å opprette flere slike sentraler.

Utvalget har vurdert hvilke type tjenester slike sentraler bør formidle. De typiske tjenestene private husholdninger etterspør er forskjellig håndverkertjenester, rengjøring og barnepass. Sentralene må imidlertid selv kunne bestemme hvilke type tjenester de ønsker å formidle, for eksempel om de ønsker å tilby et bredt spekter av tjenester, eller kun spesialisere seg på oppfølging og formidling av *en* type tjenester.

Når det gjelder hvilke oppgaver sentralen skal påta seg på vegne av de små næringsdrivende, vil dette kunne variere etter hvilke type tjenester sentralen formidler og behovet hos den enkelte

næringsdrivende. Det er imidlertid naturlig å se for seg at sentralen kan ta ansvar for formidling av oppdrag, regnskapsføring, innberetning til myndighetene, identifisering og registrering av personene, opplæring, registrering og oppbevaring av dokumentasjon på oppdraget og eventuelt også (kopi av) vedkommende faktura. Eventuelt kan det også være en årlig innberetningsplikt for de leverandører etc. som har utført oppdrag via formidlingssentralen.

Når det gjelder spørsmålet om sentralene bør opprettes i privat eller offentlig regi, finner utvalget at det i utgangspunktet er mest hensiktsmessig at sentralene drives i privat regi, eventuelt med en offentlig godkjenningsordning.

Det antas mest naturlig at sentraler i privat regi er selvfinansierende, ved innbetalinger fra de næringsdrivende som deltar i ordningen. Betalingen kan knyttes til en prosentandel av den næringsdrivendes omsetning eller til en mer direkte betaling for det arbeidet sentralen utfører for den enkelte næringsdrivende. At de næringsdrivende selv må bekoste utgiftene til en formidlingssentral, er ikke urimelig ettersom sentralen ivaretar en del av forpliktelsene til den næringsdrivende. På den annen side er målgruppen i dette tilfellet de små næringsdrivende som alternativt vurderer å opptre som arbeidstakere på privatmarkedet, hvor de har få forpliktelser. Det er dermed viktig at sentralene utformes slik at de framstår som et så attraktivt tilbud for de små næringsdrivende at de velger denne løsningen. Dersom prisen for å delta i sentralen blir for høy, vil det neppe framstå som et attraktivt tilbud for små næringsdrivende som ønsker å tilby sine tjenester på privatmarkedet. For å avhjelpe dette kan det alternativt vurderes om sentralene delvis bør subsidieres av det offentlige. Offentlige myndigheter kan også bidra til å gjøre en slik sentral attraktiv ved å utarbeide standardavtaler og konsepter for organisering og drift som fritt kan benyttes. Det er dessuten mulig å anse formidlingssentraler som har tilstrekkelige funksjoner som et omsetningsledd med rett til å avregne oppgjør med tjenesteyter med merverdiavgift og gjøre fradrag for denne inngående avgiften for omsetning fra tjenesteyter før denne blir registreringspliktig (de første 50 000 kroner), tilsvarende ordning som for samvirkeforetak, jf. merverdiavgiftsloven § 26 annet ledd og forskrift 12. mars 1970 nr. 9404 (nr. 26) om avregning av inngående avgift for samvirkelag mv. Tjenesteyter beholder da momsens som et ekstra vederlag.

En innvending mot å innføre flere formidlingssentraler er at det vil fordyre tjenestene og antakelig for en stor del bare omfatte de som ville yte tjenester

hvitt uansett. Det antas at et system som dette i hovedsak vil ha effekt overfor den ellers lovlydige del av privatmarkedet og for de ellers lovlydige håndverksbedrifter etc. Videre kan sentraler, dersom de ikke gis funksjoner som regnskapsføring og innberetning, gi inntrykk av en hvit fasade uten å være det. På den annen side vil formidlingssentraler kunne gi myndighetene et godt bidrag til å identifisere hvem som utfører tjenester. For den næringsdrivende vil den umiddelbare fordelene være «tilgangen til markedet», altså oppdragstilfanget.

I prinsippet kunne man tenke seg en plikt for små næringsdrivende til å registrere seg i en formidlingssentral. Dette antas å kunne fange opp en rekke «svarte» oppdrag. Forbrukerne må da i utgangspunktet bestille tjenester via formidlingssentraler. Det kan også åpnes for at kjøpere kan bestille tjenester direkte fra tjenesteytere, for eksempel en rørlegger, mot at tjenesteyteren utstyres med et bevis på at vedkommende er registrert i en formidlingssentral. Registreringsbeviset pliktes da forevist kunden før arbeidet utføres. Kjøperen vil også kunne kontrollere at tjenesteyteren er registrert i en formidlingssentral via Internett eller ved telefon.

Utvalget foreslår at departementet vurderer om det offentlige bør stimulere til at slike formidlingssentraler, eventuelt gjennom offentlige støtteordninger, i større grad blir etablert.

10.3.4.4 Øke beløpsgrensen for skattefritt arbeid

Et økonomisk virkemiddel for å stimulere til økt etterlevelse kan være å øke grensen for lønnsinnberetning for private arbeidsoppdrag i hjemmet, og gjennom det grensen for skattefritt arbeid. Dagens beløpsgrense på 4 000 kroner i året er ment å fange opp enkeltstående arbeidsoppdrag og sporadisk sysselsetting, som for eksempel kveldsbarnevakt. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet innberettes. Beløpsgrensen ble økt fra 1 000 kroner til 2 000 kroner i 2007 og er økt ytterligere til 4 000 kroner i 2009. I St.prp. nr. 1 Skatte-, og avgifts- og tollvedtak (2008-2009) side 29 er denne siste økningen begrunnet med at en beløpsgrense på 2 000 kroner ved arbeid knyttet til hjem og fritidsbolig fortsatt anses for å være relativt lav i forhold til det som regnes som vanlige, mindre utgifter til denne type tjenester. Det vises til at for eksempel utgifter til barnevakttjenester lett vil overstige 2 000 kroner i løpet av et år, og at både praktiske hensyn og rimelighetshensyn tilser at grensen for lønnsoppgaveplikt ved private arbeidsoppdrag i hjem og fritidsbolig heves fra 2 000 kroner til 4 000 kroner.

Utvalget antar at den økning som er foretatt med virkning fra og med 2009 vil kunne medvirke til at

regelverket i større grad samsvarer med det skattyterne oppfatter som passende i forhold til dagens lønns- og kostnadsnivå. En ytterligere økning vil forsterke mulighetene til å oppnå betydelige skattefrie inntekter ved å ta arbeid for flere arbeidsgivere, og dermed åpne for større tilpasningsmuligheter. Utvalget vil derfor ikke foreslå noen ytterligere økning av fritaksgrensen for lønnsoppgaveplikten for arbeid knyttet til hjem og fritidsbolig.

Utvalget ser at et system som tillater skattefrie utbetalinger fra flere arbeidsgivere vil kunne føre til tilpasninger, siden det blir mer lønnsomt å fordele arbeidsinnsats på flere arbeidsgivere, framfor å ha én hovedarbeidsgiver. Konkurranseshensynet i forhold til næringsdrivende innebærer at det derfor må legges vekt på å begrense skattefritaket slik at mer markante vridninger unngås.

For å hindre at arbeidstakere i for stor grad tilpasser seg ved å fordele arbeidsinnsats på flere arbeidsgivere, og dermed oppnår skattefri arbeidsinntekt med betydelige beløp, mener utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlemmene Mulstad, Nilssen og Omholt, at det bør vurderes om dagens beløpsgrense for skattefritak på henholdsvis 1 000 og 4 000 kroner kan kombineres med en særskilt begrensning i forhold til hvor stor den samlede skattefrie arbeidsinntekten kan være. Flertallet foreslår at denne grensen settes til 20 000 kroner i året. Dette vil kun begrense hvor stort samlet skattefritt beløp kan være. Reglene om fritak for lønnsinnberetningsplikt blir ikke påvirket av dette. Konsekvensen vil dermed være at utbetalinger som ikke skal lønnsinnberettes, likevel blir skattepliktig for det beløp som overstiger 20 000 kroner pr. år. En slik endring kan inntas i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav i, se kapittel 12.

Mindretallet støtter ikke dette forslaget. Etter mindretallets vurdering vil en slik ordning ikke fungere i praksis. Fordi det må være trekk- og lønnsinnberetningsfritak for den enkelte arbeidsgiver for beløp opp til 4 000 kroner, også om samlet beløp hos arbeidstakeren overstiger 20 000 kroner, vil det være den enkelte skattyter som må oppgi det skattepliktige beløpet i sin selvangivelse. Hvis det overstigende beløpet ikke oppgis, vil skatteetaten i praksis ikke ha noen effektiv mulighet til å kontrollere dette og fange opp beløpet til beskatning.

10.3.4.5 Fradragsrett

a) Innledning

Et annet økonomisk virkemiddel er å bruke en form for fradragsrett for å stimulere kjøpere i privatmarkedet til å følge regelverket når det gjelder

arbeidsoppdrag. En fradragsrett medfører at kjøperen må dokumentere fradragsretten. Kjøperen får en økonomisk gevinst ved å synliggjøre tjenesten, og fradragsretten gir dermed kjøperen et incitament til å bidra til at selger opptrer hvitt og følger regelverket. Kravet til dokumentasjon for å kunne få fradrag vil gjøre at skatteetaten i større grad enn i dag vil få kunnskap om skattepliktige inntekter knyttet til arbeids- og tjenesteoppdrag i private hjem.

En slik fradragsrett vil sjelden utligne hele forskjellen til den «svarte» prisen, men den kan bidra til å redusere lønnsomheten av svart arbeid da fradragsretten vil medføre at forskjellen mellom den pris kjøper må betale for henholdsvis hvitt og svart arbeid reduseres. Dette vil gjelde både for arbeid og tjenester utført av selvstendig næringsdrivende og av andre, altså både hvor kjøperen har arbeidsgiverforpliktelser og hvor han eller hun gir oppdrag til en selvstendig oppdragstaker.

Utvalget har nedenfor foretatt en vurdering av om en ordning med fradragsrett kan være aktuell i Norge. Først gis det en oversikt over tilsvarende ordninger i enkelte andre land under bokstav b nedenfor. Flere av de landene som har innført en fradragsordning, har brukt dette som et konjunkturpolitisk virkemiddel og som tiltak for å redusere arbeidsledighet. Hvilken betydning en fradragsrett kan ha som et konjunkturpolitisk virkemiddel i Norge er ikke nærmere vurdert. Dette ligger etter utvalgets syn utenfor utvalgets mandat.

Under bokstav c redegjøres det for to mulige alternative utforminger av en mulig norsk ordning. Under bokstav d er de antatte økonomiske virkningene av disse ordningene nærmere beskrevet. Deretter redegjøres det for utvalgets vurderinger og forslag under bokstav e.

b) Tilsvarende ordninger i andre land

Flere europeiske land har en form for inntekts- eller skattefradrag ved kjøp av husarbeidstjenester mv. Så vidt vi har kunnet bringe på det rene, finnes slike ordninger i Sverige, Finland, Danmark, Frankrike, Italia, Tyskland, Belgia og Østerrike. Blant disse antas ordningene i Danmark, Sverige og Finland for å være de mest relevante ved utformingen av en eventuell norsk ordning.

Sverige

Sverige har en ordning hvor det blir gitt skattefradrag for visse former for hus- og omsorgsarbeid.

Den svenske ordningen ble innført med virkning fra og med 1. juli 2007, og gjelder for fysiske personer fylt 18 år som har hatt utgifter til husar-

beid. Husarbeidet som omfattes av skattereduksjonen er rydding, rengjøring, vask og stell av klær og andre hjemtekstiler (hjemme eller i vaskeri). I tillegg omfattes omsorg, tilsyn og personlig hjelp til barn, funksjonshemmede, syke og eldre. Også snømåking og enklere hagearbeid omfattes. Arbeidet skal utføres av en næringsdrivende (krav om såkalt F-skattseddel), og kan ikke utføres av en virksomhet som er nærstående til skattyter.

Det aktuelle husarbeidet skal som regel være utført i eller i nær tilknytning til bolig eller fritidsbolig innenfor EØS-området som eies eller leies av skattyter, eller av skattyters foreldre dersom disse er bosatt i Sverige.

Skattyter får et *fradrag i skatten* på 50 prosent av utgiftene, inntil en skattereduksjon på SEK 50 000 pr. år. Fradrag gis ikke for mindre årlige utgifter enn SEK 500. Skattereduksjonen må søkes om i forbindelse med selvangivelsen, det vil si i året etter inntektsåret. For 2007 var det ca. 52 000 svensker som søkte skattereduksjon på dette grunnlaget før fristens utløp 5. mai 2008.

I forbindelse med den økonomiske situasjonen og spesielt nedgangen i byggenæringen, er det innført fradrag for utgifter til vedlikeholds- og påkostningsarbeid på bolig som del av ovennevnte fradrag fra og med 2009.

Fradragsretten slik den er utformet fra og med 2009, er av svenske myndigheter anslått til å gi et provenytnap på 3,5 mrd. svenske kroner.

Det er nå foreslått at dette systemet endres, jf. SOU 2008:57. Forslaget går ut på at en privatperson som kjøper en husarbeidstjeneste av en næringsdrivende bare skal betale halv pris, og at Skatteverket skal utbetale den andre halvparten (det vil si skattefradraget) til den næringsdrivende. Det foreslås også at man skal kunne kjøpe husarbeidstjenester fra personer som ikke er næringsdrivende. Minstegrensen på SEK 500 foreslås opphevet. Endelig foreslås at fradrag også skal gis ved kjøp av tjenester fra nærstående foretak, dog ikke hvis noen i husholdningen utfører arbeidet selv.

Finland

Finland har en ordning hvor det både blir gitt fradrag i skatt for kostnader til visse typer hus- og omsorgsarbeid, og for vedlikeholdsarbeid på bolig.

Ordningen omfatter betaling for husarbeid, omsorg og vedlikehold mv. av bolig som skattyter eier eller leier. Husarbeid omfatter for eksempel matlaging, rydding, vask og stell av klær, innkjøp, hagestell, snømåking og annet renhold. Omsorg omfatter pleie, vask, påkledning, mating og annen hjelp til barn, syke, funksjonshemmede og eldre. Vedlikehold omfatter reparasjon av kjøkken, bad

og andre rom, VVS og elektrisk anlegg, utvendig maling og reparasjoner, samt hellelegging på gårdsplass.

Ordningen ble innført i 2001 for å øke sysselsetningen i en tid med stor arbeidsledighet.

I 2005 ble ordningen utvidet til å omfatte også betaling for slikt arbeid i bolig tilhørende foreldre, svigerforeldre, adoptivforeldre, fosterforeldre og disses slektninger i rett oppstigende linje, samt deres ektefeller.

Skattereduksjon bevilges ikke om skattyter til det samme arbeidet har mottatt annen offentlig støtte. Videre må betalingen for arbeidet gå til en privatperson eller et selskap, og ikke til en kommune.

Skattereduksjonen kan utgjøre 60 prosent av merverdiskattepliktig arbeidsbetaling når tjenesten er kjøpt fra en næringsdrivende som er skattepliktig og som er registrert i «förskotts- og suppbördsregisteret». Ved betaling for vanlig husarbeid og omsorgsarbeid utført av allmenntilganglige foreninger, kan reduksjonen utgjøre 60 prosent av arbeidsbetalingen. Om det er en ansatt som utfører arbeidet, utgjør skattefradraget 30 prosent av lønnen.

Skattereduksjon gis med inntil EUR 2 300 pr. person for husarbeid og omsorg og inntil EUR 1 150 pr. person for vedlikehold, men maksimalt EUR 2 300 totalt pr. person årlig. Utgiftene må overstige EUR 100 årlig for å gi fradrag.

For å få skattereduksjon må man søke på en særskilt blankett som vedlegges selvangivelsen. Dokumentasjon skal ikke innsendes, men oppbevares i tilfelle kontroll.

Danmark

Danmark har siden 1996 hatt et system med såkalt Hjemmeservice, som alle husholdninger har kunnet bruke. Fra og med 2004 er loven endret, slik at den bare gjelder om det i husholdningen finnes minst én person som har fylt 65 år eller er pensjonist.

Bakgrunnen for innstramningen i den danske ordningen var at den primært ble utnyttet av velstående personer, at arbeidsledigheten var redusert, at målet om flere innvandrere ansatt i husarbeidssektoren ikke var nådd, og at det svarte arbeidet bare var minsket med 7 prosent siden systemet ble innført, jf. SOU 2008:57.

Det er betaling for vanlig rengjøring i hjemmet som gir grunnlag for støtte. Arbeidet skal utføres i Danmark, men foretaket som utfører arbeidet behøver ikke å være juridisk etablert i Danmark.

Støtten gis med 40 prosent av prisen for arbeidet (inkl. mva). Av praktiske årsaker gis det ikke som fradrag i skatt, men utbetales direkte til sel-

skapet som utfører arbeidet. Maksimal årlig støtte er DKK 24 000 pr. husholdning og selger. Arbeidet må være fakturert.

For å få støtten må foretaket som utfører arbeidet være godkjent og registrert for husarbeidsvirksomhet hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Betalingen av 60 prosent av prisen for arbeidet fra kjøper til selger må gå via Erhvervs- og Selskabsstyrelsen for at de ekstra 40 prosent skal utbetales.

c) Mulig utforming av en norsk ordning

Ved utforming av en mulig fradragsordning i Norge må det tas stilling til følgende:

- Hvilke kostnader det skal gis fradrag for, herunder avgrensning mot andre fradragsordninger.
- Om fradraget skal gis som et inntekts- eller skattefradrag. Dersom det skal gis som et inntektsfradrag, må det avgjøres hvilket eller hvilke inntektsgrunnlag fradrag skal gis i.
- Om det skal være noen begrensning i fradragsretten («tak»).
- Hvem som skal ha fradrag.
- Hvordan ordningen skal gjennomføres i praksis.

Nedenfor skisseres to måter å utforme en mulig ordning med fradragsrett i Norge. En mulig løsning kan være å gi fradrag både for kostnader til ulike typer arbeid på egen bolig og kostnader til husvask og andre typer husarbeid. En slik ordning tilsvarende den finske ordningen. En annen mulig løsning kan være å avgrense en fradragsrett mot vedlikeholdsarbeid på egen bolig, en parallell til den svenske ordningen.

En ordning med fradragsrett som bygger på den finske ordningen, vil innebære at det gis fradrag for vedlikeholdsarbeid på bolig i form av reparasjon av kjøkken, bad og andre rom, VVS-anlegg og elektrisk anlegg, utvendig maling og reparasjoner, samt hellelegging på gårdsplass. Videre vil ordningen medføre at det gis fradrag for kostnader til husarbeid som omfatter matlaging, rydding, renhold, vask og stell av klær, innkjøp, hagestell og snømåking, samt omsorgsoppgaver for barn og eldre mv.

En fradragsordning etter modell av den svenske ordningen slik den var til og med 2008, vil kun omfatte kostnader til husarbeid, herunder matlaging, rydding, renhold, vask og stell av klær, innkjøp, hagestell og snømåking, samt omsorgsoppgaver for barn og eldre mv. En slik fradragsrett vil være uavhengig av om skattyter eier eller leier sin bolig.

For å sikre en enhetlig praksis og god forutberegnelighet, vil det for begge fradragsordningene være ønskelig med en uttømmende kasuistisk oppregning av hvilke konkrete arbeider og tjenester det skal gis fradrag for. Å lage en uttømmende oppregning vil imidlertid kunne være vanskelig. Det bør derfor framgå at en slik oppregning ikke er ment å være uttømmende. Dette kan for eksempel framgå ved at det ved utforming av lovtekst tilføyes «og lignende».

Et hovedspørsmål i forhold til en fradragsrett etter modell av den finske ordningen er om både vedlikeholdsarbeid og påkostninger på egen bolig skal gi rett til fradrag. Den finske ordningen omfatter i utgangspunktet vedlikeholdsarbeid, men ikke påkostninger. Det samme utgangspunktet bør legges til grunn hos oss. Erfaringene fra beskatning av egen bolig viser imidlertid at den skattemessige grensen mellom påkostninger og vedlikehold kan være vanskelig å trekke i mange tilfeller. I den grad man ønsker en innretning av ordningen kun mot vedlikehold, taler mye for at dette bør skje gjennom hvilke konkrete arbeider som listes opp, og ikke ved at det tas inn noe generelt forbehold om at arbeidet kun skal gjelde for vedlikehold. En kasuistisk avgrensning vil da i en del tilfeller også kunne gi fradrag for rene påkostninger. Eksempelvis vil hellelegging av gårdsplass anses som vedlikehold dersom det gjelder utskifting av tilsvarende utslitt beleg, men være påkostning dersom det erstatter singel eller lignende.

Dersom vilkårene for skattefri bruk av egen bolig ikke er oppfylt, jf. skatteloven § 7-1, skal boligen direkte lignes. Alle bruttoinntekter skal da inntektsføres og tilknyttede kostnader fradras. I slike tilfeller vil det ikke være aktuelt å gi fradrag for de samme kostnadene i noen annen sammenheng.

Frdrag for kostnader til stell og pass av barn reiser særlige spørsmål. Dette gjelder i forhold til begge alternativer. I dag gis fradrag for stell og pass av barn gjennom det såkalte foreldrefradraget, jf. skatteloven § 6-48. En fradragsrett for tjenester i hjemmet bør avgrenses slik at den ikke omfatter kostnader som dekkes av foreldrefradraget. Dersom den ikke avgrenses slik, må reglene om foreldrefradrag endres, slik at det ikke blir dobbelt fradrag for slike kostnader.

Det er også vurdert mulige løsninger med hensyn til hvordan fradrag kan gis. En mulighet er å gi inntektsfradrag for aktuelle kostnader ved beregning av alminnelig inntekt. Effekten av et inntektsfradrag som nevnt vil være at de aktuelle fradragene gir en skattereduksjon med 28 prosent av fradragets størrelse (24,5 prosent i Nord-Troms og Finnmark). I det følgende legges det til grunn at

ordningen baseres på et slikt inntektsfradrag. Et alternativ som ikke vurderes nærmere nedenfor, kan være et skattefradrag med for eksempel 50 prosent av de aktuelle kostnadene. Sistnevnte fradragssats representerer et gjennomsnitt av skattefradragssatsen i Sverige, Danmark og Finland.

Det legges til grunn at det skal være en maksimalgrense for fradragsretten. I Sverige er maksimal skattereduksjon ca. 45 000 kroner (SEK 50 000) – dobbelt for par, i Danmark ca. 28 000 kroner (DKK 24 000) og i Finland ca. 20 000 kroner (EUR 2 300). I den videre framstillingen legges det til grunn et fradrag på omtrent samme nivå som i de andre nordiske landene med et inntektsfradrag på maks 80 000 kroner. Dette vil gi en skattereduksjon på ca. 25 000 kroner.

Det legges videre til grunn at den enkelte selv skal kunne bestemme hvordan pengene skal anvendes innenfor beløpsgrensene, slik at det ikke blir egne beløpsbegrensninger for fradrag for henholdsvis vedlikeholdsarbeid mv. på bolig og på husarbeid. Det legges til grunn at ektefeller kun skal ha rett til ett fradrag (ektefelleidentifikasjon).

Ordningen kan gjennomføres på ulike måter. Det antas at det vil være mest hensiktsmessig at de enkelte kostnadene spesifiseres på et eget skjema, og at sluttsommen overføres til ordinær eller forhåndsutfylt selvangivelse. Skattyter må vedlegge kvittering og faktura som dokumentasjon. Skatteetaten må foreta stikkprøvekontroller for å undersøke om fradragskravene korresponderer med inntektsføring hos den som har utført oppdraget.

d) Økonomiske konsekvenser ved valg av løsninger som nevnt i bokstav c

De økonomiske konsekvensene i form av provenyeffekt av et inntektsfradrag vil være beheftet med stor usikkerhet. Provenytapet ved å innføre en slik ordning vil avhenge av hvilke begrensninger som legges på omfanget av ordningen, og vil derfor bli størst i forhold til en ordning tilsvarende den finske siden den er mest omfattende.

Provenytapet ved å innføre en fradragsordning som den i Finland eller Sverige er knyttet til at en rekke tjenester det i dag betales skatt av, kommer til fradrag i skattemessig inntekt. Dette reduserer provenyet med 28 prosent av verdien av inntektsfradraget. Samtidig kan provenyet øke ved at tjenester som i dag utføres svart, blir skattlagt. Dette vil bidra til å øke skatteinngangen. Størrelsen på denne virkningen er imidlertid usikker, ettersom det fortsatt vil være langt rimeligere å få utført en tjeneste svart enn hvitt.

Nedenfor er det ved beregningen av forventet provenytab tatt utgangspunkt i et inntektsfradrag på maksimalt 80 000 kroner.

Både den finske og svenske modellen vil omfatte kostnader til husarbeid, herunder matlagning, rydding, renhold vask og stell av klær, innkjøp, hagestell og snømåking, samt omsorgsoppgaver for barn og eldre mv. I følge Statistisk sentralbyrå (SSB) ble det i 2007 brukt om lag 2 mrd. kroner på denne typen tjenester (lønnet husarbeid). Dersom en antar at halvparten av denne omsetningen vil bli inkludert i en eventuell fradragsordning, medfører dette at selve fradraget gir et provenytab på 300 mill. kroner.

Etter den finske modellen kommer i tillegg provenytab som følge av at ordningen også omfatter fradrag knyttet til vedlikeholdstjenester. I følge SSBs forbruksundersøkelse for 2007 brukte landets 2 millioner husholdninger i gjennomsnitt 7 571 kroner hver på tjenester knyttet til reparasjon av egen bolig, til sammen 15 mrd. kroner (varer knyttet til reparasjon er holdt utenfor). Det er da ikke skilt mellom hva som er vedlikehold og hva som er påkostning. I følge en undersøkelse fra Opinion om nordmenns oppussingsvaner gjengitt i Aftenposten 31. mai 2007, har mer enn 40 prosent av norske husholdninger planer om å pusse opp de nærmeste 12 månedene, noe som tilsvarer i overkant av 800 000 husholdninger. Dersom det nøkternt antas at en firedel av denne gruppen igjen faktisk gjennomfører oppussing med kjøp av hvite håndverkertjenester, bruker det gjennomsnittlige beløpet på oppussing/vedlikehold og samtidig benytter fradragsretten, gir dette et provenytab på om lag 400 mill. kroner knyttet til vedlikeholdsutgifter.

Et usikkert anslag på det samlede provenytabet ved å innføre en fradragsordning etter modell av Finland er dermed 700 mill. kroner, mens en ordning tilsvarende den svenske ordningen som gjaldt fram til 2008 (uten fradrag for vedlikeholdsarbeid) gir et provenytab på minst 300 mill. kroner.

Svenske myndigheter har til sammenlikning anslått provenytabet ved å inkludere vedlikeholdsarbeid i en fradragsordning til om lag 3,5 mrd. svenske kroner. Dette kan indikere at provenyanslaget over er for lavt. Justeres det svenske provenytabet for befolkning og valutakurs, indikerer det at det norske provenytabet ved en fradragsordning for både hjemme- og vedlikeholdstjenester vil bli på om lag 1,4 mrd. kroner. Provenytabet vil bli redusert i den utstrekning flere tjenester som utføres svart, blir skattlagt.

e) Utvalgets vurderinger og forslag

Utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen, legger til grunn at en ordning med fradragsrett ikke vil fjerne lønnsomheten av svart arbeid, men en slik ordning vil medføre at differansen i pris mellom hvitt og svart arbeid reduseres. For oppdragsgiveren vil skattebesparelsen måtte veies opp mot at den annen part må betale full inntektsskatt, eventuelt også arbeidsgiveravgift og at tjenesten i de aller fleste tilfeller vil være merverdiavgiftspliktig. I tillegg må det tas i betraktning at fakturering på ordinær måte medfører merarbeid og ekstrakostnader. Det siste vil i praksis kunne ha stor betydning ved mindre enkeltoppdrag. For å dekke merkostnadene i tilknytning til dette hos den som utfører arbeidet, må prisen på oppdraget øke mer enn skattebesparelsen hos arbeidstaker.

For å illustrere prisforskjellene ved å utføre en tjeneste hvitt og svart, og hvordan et inntektsfradrag virker på prisen, har flertallet tatt utgangspunkt i to ulike eksempler. I det første eksempelet antar flertallet at den som tar en vaskejobb kun jobber svart (ikke urimelig i forhold til renholdstjenester i private hjem, der svart arbeid er svært utbredt), se boks 10.2. I det andre eksempelet tar flertallet utgangspunkt i en næringsdrivende som jobber svart på en del oppdrag, se boks 10.3.

Flertallet antar at omfanget av svart arbeid vil kunne bli noe redusert som følge av at prisdifferan-

Boks 10.2 Eksempel 1:

En person skal ha hjelp til å vaske huset og har fått tilbud om å få gjort jobben svart for 150 kroner timen. Huseieren kan kjøpe den samme tjenesten hvitt fra en selvstendig næringsdrivende. Den selvstendig næringsdrivende vaskeren har en marginalskattesats på 51 prosent. Dersom den næringsdrivende skal sitte igjen med den samme nettoinntekten som vedkommende som vil gjøre jobben svart, må timeprisen være 306 kroner eks. mva. Inkl. mva. er timeprisen oppdragsgiveren står overfor 383 kroner.

Dersom det innføres en adgang til å få *fradrag i inntekt* for utgifter til vedlikehold i hjemmet, tilsvarer inntektsfradraget en rabatt på 28 prosent av den hvite prisen. Huseieren overfor betaler en reell pris etter inntektsfradrag på 275 kroner, noe som fortsatt er nesten dobbelt så mye som om han skulle kjøpt tjenesten svart.

Boks 10.3 Eksempel 2:

En person skal koble til en oppvaskmaskin, og får en regning på 1 200 kroner eks. mva, eller 1500 kroner inkl. mva. Vedkommende får tilbud om å slippe å betale merverdiavgift ved kontant oppgjør. Rørleggeren som utfører arbeidet oppgir ikke inntekten og sparer skatt (ca. 600 kroner dersom rørleggeren har en marginalskatt på 51 prosent.), slik at begge parter tjener på avtalen. Staten taper merverdiavgift og skatt på inntekt/overskudd hos den næringsdrivende.

I dette tilfellet vil inntektsfradraget isolert sett gjøre det rimeligere å betale hvitt – nettoprisen for oppdragsgiver hadde blitt 1080 kroner. Dersom partene deler den samlede skatte- og avgiftsbesparelsen likt mellom seg, betaler oppdragsgiver 1050 kroner i stedet for 1500 kroner. Det vil i dette eksempelet fortsatt være rimeligere å betale svart enn hvitt.

sen mellom svart og hvitt arbeid reduseres. Det vises i den forbindelse til de ovenfor refererte undersøkelsene (punkt 10.3.2.4), hvor et flertall av dem som hadde kjøpt svart arbeid oppga at årsaken var den lavere kostnaden. Siden det i de fleste tilfeller fortsatt vil være billigere å kjøpe tjenesten svart, kan det imidlertid ikke forventes at alt svart arbeid med en slik fradragsordning blir hvitt. Ved denne vurderingen må det også legges vekt på at en fradragsordning vil påføre staten et betydelig provenyutap som følge av at en fradragsrett også vil omfatte dem som i dag opererer innenfor lovens rammer.

Siden fradrag må dokumenteres, kan en slik ordning bidra til å «hvitvaske» og synliggjøre tjenester og tjenesteytere som i dag opererer svart. En fradragsrett kan også føre til økt grad av profesjonalisering ved utførelsen av ulike oppgaver, ved at det blir lettere å sette bort arbeidsoppgaver til profesjonelle. For bestilleren vil den frigjorte tiden kunne utnyttes til økt arbeidsinnsats innenfor eget fagfelt.

Forslaget vil videre gi ligningsmyndighetene kontrollimpulser og kontrollmuligheter på områder hvor det bare har vært en teoretisk mulighet i dag. En ulempe med ordningen i et kontrollperspektiv er imidlertid at en fradragsordning kan føre til at det må brukes ressurser på å kontrollere at betingelsene for fradrag er oppfylt. Fradrag baserer seg på egenopplysninger og det må derfor foretas kontroller for å undersøke om fradragspos-

tene korresponderer med inntektsføring hos den som har utført oppdraget. Det må også brukes kontrollressurser for å avdekke uberettigede fradrag der slike fradrag kreves uten at arbeid er utført og hvor den som påstås å ha utført arbeidet er involvert i framsettelse av uberettiget fradrag. En fradragsordning kan derfor føre til at det må brukes betydelige kontrollressurser hos ligningsmyndighetene for å unngå at ordningen i seg selv ikke åpner for nye former for skatteunndragelser gjennom framsettelse av uberettigete krav om fradrag.

Forslaget vil videre ha uheldige fordelings effekter fordi de med lavest inntekt ikke har råd til å få disse tjenestene utført uansett om det betales svart eller hvitt. Det er rimelig å anta at behovet for lønnet hjelp til vedlikeholdsarbeid mv. generelt vil øke med boligens størrelse. Muligheten for og viligheten til å benytte lønnet hjelp til arbeid på egen bolig, må antas å øke med husstandens inntekt og formue, også med tilknyttet fradragsrett. Arbeid på egen bolig vil videre ikke være aktuelt for de som leier bolig.

Nøytralitetsprinsippet i skattesystemet tilsier at man ikke gjør boligbeskatningen enda gunstigere. Beskatning av bolig representerer et unntak fra nøytralitetsprinsippet, det vil si prinsippet om at skattesystemet skal likebehandle likeartede tilfeller slik at skattesystemet i minst mulig grad påvirker investeringsbeslutninger. En ordning med fradrag for kostnader knyttet til vedlikehold (og eventuelt visse påkostninger) på egen bolig vil innebære fradragsrett på et område som er unntatt fra inntektsbeskatning, og hvor skattereglene allerede er gunstige blant annet gjennom fradraget for gjeldsrenter. Forslaget vil bidra til å gjøre det enda gunstigere å investere i bolig, og forsterke de vridningseffektene som ligger i gjeldende system.

Flertallet finner med bakgrunn i det ovennevnte ikke å kunne gå inn for en fradragsrett. De prinsipielle hensynene og fordelings effektene må veie tyngre enn muligheten for at en fradragsrett skal føre til en viss reduksjon i lønnsomheten og omfanget av svarte tjenester. Flertallet vil også påpeke at en løsning som foreslått vil påføre staten et betydelig provenyutap og at ordningen vil føre til at det oppstår nye og store kontrollutfordringer for skatteetaten.

Mindretallet, ved utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen, mener at en fradragsordning som omtalt kan bidra til:

i. å redusere lønnsomheten av svart arbeid. Som det framgår av de ovenfor refererte undersøkelsene (punkt 10.3.2.4), oppga et flertall av dem

som hadde kjøpt svart arbeid at årsaken var den lavere kostnaden.

- ii. å redusere omfanget av svart arbeid. Fradragsrett med tilknyttet dokumentasjonsplikt vil «hvitvaske» og synliggjøre tjenester og tjenesteytere som i dag opererer svart.
- iii. å legitimere en utvidet opplysningsplikt, dokumentasjonsplikt, oppbevaringsplikt og ikke minst krav om at betaling av større beløp heller ikke i privatmarkedet gir fradragsrett hvis det skjer kontant, jf. forslaget vedrørende næringsdrivende i punkt 10.2.2.5.
- iv. å gi kontrollimpulser og kontrollmuligheter på områder hvor det bare har vært en teoretisk mulighet i dag.
- v. økt grad av profesjonalisering ved utførelsen av ulike oppgaver. En fradragsrett kan føre til at det blir lettere å sette bort arbeidsoppgaver til profesjonelle. For bestilleren vil den frigjorte tiden kunne utnyttes til økt arbeidsinnsats innenfor eget fagfelt.

Etter mindretallets syn vil positive incitamenter i kombinasjon med og som forutsetning for økte forpliktelse, inngrep og sanksjoner samlet sett kunne være en mer legitim og forståelig tiltakspakke enn kun ansvarliggjørende tiltak. Mindretallet mener at hensynet til å legitimere og skape forståelse for skjerpede forpliktelser, sammen med en redusert lønnsomhet ved kjøp av svarte tjenester og mulighetene for en reduksjon i omfanget av svarte tjenester, samlet sett veier tyngre enn mothensynene. Til tross for visse prinsipielle innvendinger og fordelings effekter, bør det derfor vurderes å innføre en begrenset fradragsrett for visse tjenester i hjemmet. Fradragsretten bør inkludere vedlikeholdsarbeider i form av håndverkstjenester knyttet til bolig, idet undersøkelser viser at de største problemene med svart økonomi knyttet til privatmarkedet er nettopp her.

Mindretallet mener videre at det også bør vurderes om et skattefradrag vil være mer effektivt enn et inntektsfradrag, eventuelt om det bør vurderes andre ordninger, for eksempel en refusjonsordning.

Mindretallet vil også påpeke at en fradragsrett vil kunne være et mer effektivt incitament til å oppføre hvitt enn det utvalget forutsetter i sine regneeksempler. I eksempel 1 ovenfor vil et skattefradrag på 50 prosent av kostnadene innebære en reell timepris på 192 kroner. Dersom en forutsetter at selger og kjøper ikke bare i eksempel 2, men også i eksempel 1, deler fortjenesten ved å gjøre det svart – fordi selger vil ha betalt for den risiko han påtar seg – så vil selgeren forlange å sitte igjen med

mer netto dersom arbeidet gjøres svart enn om det gjøres hvitt. Det vil si at den «svarte prisen» kanskje vil være 250 kroner (100 av skattefortjenesten til selger og 133 til kjøper). Dermed vil prisen med et skattefradrag for kjøper være lavere enn om det gjøres svart.

10.3.4.6 Ansvarliggjøring av kjøperen

a) Innledning

Utvalget har vurdert om den som kjøper varer og tjenester for beløp over en viss størrelse bør gjøres medansvarlig for selgers forpliktelser overfor skatte- og avgiftsmyndighetene. Idéen er at kjøperen gjøres medansvarlig for at handelen foregår «hvitt» og dermed for at korrekt skatt og merverdiavgift på den tjenesten eller varen vedkommende har kjøpt fra en næringsdrivende blir innrapportert til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Et tiltak som innebærer ansvarliggjøring av kjøperne, retter seg mot de som kjøper varer eller tjenester av næringsdrivende. Ved private arbeidsoppdrag er kjøperen allerede ansvarlig for skatte- og innbetaling av arbeidsgiveravgift.

Et ansvar for tjenester kan omfatte alt fra kjøp av håndverkertjenester, barnepass og rengjøring i selve hjemmet, til for eksempel kjøp av frisør- og skjønnhetsbehandlinger utenfor hjemmet. Varer kan omfatte alt en privatperson kjøper til eget forbruk. Også en kombinasjon av kjøp av tjenester og varer kan være aktuelt. Ved kjøp av håndverkertjenester vil ytelsen ofte også inkludere en viss andel materialer. I slike tilfeller kan det være utfordringer knyttet til hvor stor andel som skal tilskrives varesalget. Dersom man har fått en god pris på tjenesteleveransen, kan det være utfordringer knyttet til å estimere hvilket beløp skatte- og avgiftskravet skal beregnes av. Det må i så fall fastsettes hvorvidt kjøperens medansvar også skal omfatte varesalget.

Et forslag hvor kjøperen blir medansvarlig for selgerens forpliktelser ved kjøp av håndverkertjenester m.m., må kombineres med en mulighet for kjøperen til å fri seg fra ansvaret på en forholdsvis enkel måte. Ulike frigjøringsmåter kan her tenkes. En mulighet er at kjøperen går fri fra ansvar dersom kjøp av varer og tjenester over et vist beløp rapporteres til myndighetene. En annen mulighet er at ansvar inntreer kun dersom kjøper ikke tar imot eller eventuelt oppbevarer kvittering. Et ytterligere alternativ kan være at kjøper går fri fra ansvar dersom kjøp over et vist beløp betales via bank.

Ansvarsfrihet ved rapportering

Ved en rapporteringsplikt til myndighetene om kjøp av varer og tjenester over en viss størrelse må det sikres et mottakerapparat som kan håndtere de innrapporterte kjøpene. Mengden av innrapporteringer vil avhenge av hvor grensen for innrapportering settes, og i hvilken form rapporteringen skal skje. Mulige løsninger er fortløpende rapportering, for eksempel med en frist syv dager etter kjøpet fant sted, eller årlig innrapportering som vedlegg til selvangivelsen. En slik løsning vil påføre private en ny og forholdsvis betydelig oppgave gjennom krav om rapportering, og den vil også kunne være tung å administrere for kontrollmyndighetene. Utvalget vil derfor ikke anbefale en slik løsning.

Ansvarsfrihet ved oppbevaring av kvittering

En adgang for kjøperen til å fri seg fra ansvaret ved å ta imot, og eventuelt oppbevare, kvittering eller annen salgsdokumentasjon vil etter utvalgets syn møte en god del praktiske utfordringer. Dette gjelder særlig dersom en slik løsning skal knyttes opp mot en plikt til å oppbevare kvitteringer for beløp som en stor andel av befolkningen normalt betaler kontant, for eksempel hos frisør, på kafé, restaurant, gatekjøkken og i kiosk.

Det kan vanskelig kreves at private kjøpere skal ha avanserte systemer for oppbevaring av bilag. Dersom kjøperen gis mulighet til å oppbevare kvitteringer på «minside.no» eller lignende, og ansvaret kun omfatter kjøp over en viss størrelse, kan imidlertid oppbevaringsplikten oppleves mindre byrdefull. Dette forutsetter at det legges til rette for at private kan laste opp kvitteringer til et eget lagringssted via minside.no eller Altinn, og at kjøperne har det tekniske utstyret som kreves. Nettbaserte løsninger kan derfor tilsi atplikten til å oppbevare kvitteringer ikke nødvendigvis behøver å være byrdefull. Dersom det stilles krav om å motta og eventuelt oppbevare kvittering, må det imidlertid vurderes om denne plikten også bør innebære en plikt for kjøperen til å sjekke kvitteringens innhold og at den oppfyller visse minimumskrav. I en rekke tilfeller utstedes det kvitteringer som ikke tilfredsstill elementære krav til sporbarhet, herunder at det ikke er oppgitt organisasjonsnummer eller MVA på kvitteringen. Det kan spørres om kjøperen i disse tilfellene har noen berettiget grunn til å tro at selgeren er næringsdrivende. På den annen side er kjøpere i privatmarkedet ikke nødvendigvis kjent med alle kravene som næringsdrivende må forholde seg til. Det kan nok ikke forventes at alle forbrukere skal ha kjennskap til hva en korrekt faktura/kvittering skal inne-

holde. Det kan virke urimelig å pålegge forbrukerne en omfattende undersøkelsesplikt om forhold de ikke har særlig kunnskap om. Spesielt gjelder dette dersom en kjøper pådrar seg et medansvar for selgers forpliktelser på dette grunnlaget. Utvalget vil derfor heller ikke anbefale at ansvarsfrihet knyttes opp mot en plikt til å ta vare på kvitteringer.

Ansvarsfrihet ved betaling via bank

Når det gjelder transaksjoner med større beløp, vil betaling via bank normalt være det mest praktiske. De fleste oppbevarer ikke store kontantbeløp hjemme, og må dersom betaling av et større beløp skal foregå kontant, først ta ut penger i banken. Uttak via minibank med kort har visse beløpsmessige begrensninger med henhold til beløpets størrelse, slik at banken gjerne må kontaktes ved uttak av større beløp. Å pålegge kjøpere å betale større kjøp via bank/ved benyttelse av kort, kan i denne sammenheng ikke anses spesielt byrdefullt. Med et velfungerende banksystem og en formidlingsentral som BBS, samt enkle telefon- og nettbankløsninger, er det videre unødvendig og risikofyllt å ta ut penger i banken som skal oppbevares på eller hos kjøperen før den næringsdrivende krever inn beløpet. Det er etter utvalgets vurdering ikke mange legitime grunner til å betale store summer kontant.

Den løsning som velges må være enkel å gjennomføre og må ikke skape for store byrder for kjøperen. Jo enklere det er for kjøperen å fri seg fra ansvaret, jo mindre betenkelig er det å pålegge en privat kjøper et medansvar for selgerens forpliktelser, og motsatt. Av de ovenfor nevnte frigjøringsalternativer mener utvalget at ansvarsfrihet ved betaling via bank vil være den løsning som er enklest og mest praktikabel både for kjøperne og kontrollmyndighetene. I framstillingen nedenfor legges det derfor til grunn at et eventuelt ansvar for kjøper kombineres med at kjøperen kan fri seg fra ansvar ved å betale via bank. Utvalgets vurderinger knyttet til beløpsgrense som vilkår for å ansvarliggjøre kjøper, hva ansvaret bør omfatte, tilleggsvilkår for å ilegge ansvar utover betaling via bank, praktiske utfordringer m.m. omtales nærmere under bokstavene b til f. Under bokstav g følger utvalgets forslag.

b) Bør kun kjøp over en viss størrelse medføre forpliktelser for kjøper

Etter utvalgets vurdering bør kjøpere i privatmarkedet bare gjøres ansvarlig for selgers forpliktelser ved kjøp over en viss størrelse. Dette både av hen-

syn til kontrollverdigheten og forholdet mellom nytte og byrde.

Utvalget foreslår at den nedre beløpsgrensen settes til 10 000 kroner samlet pr. vare- eller tjenestekjøp. Kontantbetaling av beløp over dette må anses å være unødvendig og upraktisk. Det kan anføres at også kontantbetaling med lavere beløp vil være unødvendig og upraktisk. Imidlertid bør beløpsgrensen være på et visst nivå, da det fortsatt vil være noen som av helt legitime grunner velger å benytte kontanter som betalingsmiddel.

En generell utfordring ved innføring av beløpsgrenser, er muligheten for å dele opp fakturaen, slik at hver faktura faller under beløpsgrensen og således ikke medfører plikter. I Danmark er det innført regler om forbud mot kontantbetaling for beløp over DKK 100 000. Av den danske hvitvaskingsloven § 2 om kontantforbud følger det at «[f]orhandlere af genstande samt auksionsholdere må ikke modtage kontantbetalinger på 100.000 kr. eller derover, hvad enten betalingen sker på én gang eller som flere betalinger, der ser ud til at være indbyrdes forbundet.» For å unngå omgåelser av beløpsgrensen på 10 000 kroner bør det derfor innføres regler tilsvarende de danske reglene. Dette er en kontrollmessig utfordring.

c) Hva kjøper kan bli ansvarlig for

Kjøper vil ved kontant betaling som nevnt ovenfor kunne gjøres ansvarlig for både selgers skattekrav og merverdiavgiftskrav dersom selger ikke innrapporterer omsetningen. Skattekravet kan utmåles som 50 prosent av vederlaget. Merverdiavgiftskravet er den merverdiavgift som skulle vært beregnet av vederlaget.

d) Bør kjøpers ansvar være sekundært

Når kjøperen gjøres medansvarlig for selgerens forpliktelser, er det naturlig å tenke seg at myndighetene først forsøker innfordring hos selgeren før myndighetene eventuelt gjør kjøperens ansvar gjeldende. Spørsmålet er da hvor langt man skal gå i forhold til inndrivning hos hovedskyldner før man gjør medansvar gjeldende. Imidlertid er det ikke selvsagt at kjøperens ansvar bør være sekundært. Kjøperen er ikke nødvendigvis beskyttelsesverdig dersom han har muliggjort «svart» arbeid. Det må ses hen til at kjøperen kun vil bli ansvarlig dersom han ikke har benyttet seg av enkle ansvarsbefriende handlinger. Dette taler for at kjøperen bør kunne gjøres direkte ansvarlig for selgers forpliktelser dersom myndighetene anser dette mest hensiktsmessig i en innfordringssitua-

sjon. Direkte ansvar vil også øke tiltakets preventive effekt.

e) Bør betaling via bank som frigjøringsalternativ stå på egne bein

Det kan stilles spørsmål ved om betaling via bank som frigjøringsalternativet bør stå på egne bein eller kombineres med et krav om grov uaktsomhet/forsett hos kjøper. Ved å operere med et skyldkrav vil kun de tilfeller hvor kjøper bevisst eller grovt utaktsomt medvirker til betaling for svart arbeid rammes. Et slikt skyldkrav vil skape bevisproblemer. Det kan være hensiktsmessig å inkludere tilfeller hvor kjøperen kanskje ikke bevisst går inn for å kjøpe tjenesten svart, men har en unnfallende holdning til om tjenesten er svart eller hvit. Det er etter utvalgets syn lite som taler for at de unnfallende kjøperne er beskyttelsesverdige. Utvalget mener derfor at det til et forslag om ansvar for kjøper ved kontant betaling av varer og tjenester over en viss størrelse, ikke bør stilles vilkår om skyld hos kjøper.

Et annet spørsmål er om kjøperen skal kunne fri seg fra ansvar dersom denne kan framlegge kvittering selv om betaling er skjedd kontant. Ved å sikre seg kvittering har kjøperen sikret seg dokumentasjon på at handelen er gjennomført, og således vanskeliggjort selgerens muligheter for å unnlate å føre opp handelen i sine regnskaper. Utvalget ser at det kan virke strengt dersom man blir ilagt ansvar for selgers forpliktelser også i de tilfellene hvor man har mottatt kvittering. Imidlertid finner utvalget at betaling via bank må anses som så lite byrdefullt at mye taler for at denne plikten bør være absolutt. Hensynet til praktikable regler og faren for falske fakturaer tilsier at ansvarsfritakelse kun bør skje ved betaling via bank.

f) Praktiske utfordringer og konsekvenser

Utvalget legger til grunn at også utenlandske arbeidere kan inkluderes i ordningen, da de også erfaringsmessig har bankkonti. Det er imidlertid noen praktiske utfordringer og gebyrer knyttet til overføring av penger til utenlandske bankkonti med hensyn til swift og IBAN. Det er dessuten praktiske utfordringer knyttet til skatteetatens administrasjon for å utstyre utenlandske arbeidere med de dokumenter (personnummer og d-nummer) de behøver for å opprette en norsk bankkonto. Erfaringsmessig kan dette ta noen uker. I denne perioden må kundene eventuelt betale via utenlandske bankkonti.

Ved et krav om betaling via bank, må de næringsdrivende utstede kredittfaktura framfor å kreve kontant betaling på stedet. Dersom de næringsdrivende ikke ønsker kredittrisikoen ved å utstede en faktura som skal betales i ettertid, kan dette løses enkelt ved at den næringsdrivende anskaffer en bankterminal. En omtale av kostnadene ved anskaffelse av slik betalingsterminal er inntatt under punkt 10.2.2.4 d.

Private som lar utføre arbeid på bygg plikter å føre «byggeregnskap» etter ligningsloven § 6-10A. Dette er imidlertid i liten grad tilstrekkelig for å føre en tilstrekkelig kontroll på dette feltet. Å kunne hente ut kontrollopplysninger via kontoutskrifter etc. er langt mer effektivt og hensiktsmessig. Allerede i dag bygger skatteetaten svært ofte skjønns ligningen av håndverkere på innskudd på bankkonti fordi de ikke har andre holdepunkter. Ved å pålegge kjøperen å betale via bank, sikres det at langt flere av inntektene til håndverkeren kommer til beskatning, da en større andel av inntektene vil finnes igjen på kontoutskrifter. I forhold til håndverkertjenester i private boliger vil dette være en stor fordel da skatte- og avgiftsmyndighetene har kontrollmessige utfordringer når det gjelder tjenester som er utført inne i bygninger.

g) Utvalgets forslag

Utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen, foreslår at kjøper ved kjøp av varer og tjenester for over 10 000 kroner gjøres ansvarlig for skatt og merverdiavgift som selgeren har unndratt, dersom kjøper ikke betaler via bank. En plikt til å betale via bank vil etter utvalgets syn være et godt og effektivt bidrag for å bekjempe svart økonomi.

En bestemmelse om ansvarliggjøring foreslås tatt inn i ligningsloven § 10-7 og merverdiavgiftsloven. Tilsvarende hjemler bør også vurderes inntatt i tolloven m.m. Utvalget har ikke tatt stilling til hvordan bestemmelsene konkret bør utformes.

Mindretallet går imot forslaget om ansvarliggjøring av privat kjøper. Når beløpsgrensen er satt så lavt som 10 000 kroner vil en ansvarliggjøring kunne ramme helt ordinære kjøp. Det gjelder særlig når ansvaret foreslås å gjelde for alle typer kjøp, ikke bare kjøp av tjenester i hjemmet. Forslaget vil for eksempel innebære at bruk av kontanter mottatt i forbindelse med konfirmasjon, bryllup eller annen feiring vil kunne føre til at en intetanende kjøper gjøres ansvarlig for selgers manglende betaling av skatt og avgifter.

Skal det være aktuelt med å oppstille et ansvar for kjøper må beløpsgrensen settes så høyt at det

beløpet ligger *klart* over det som privatpersoner normalt betaler med kontanter. Dessuten bør ansvaret avgrenses til visse kjøp, for eksempel til kjøp av tjenester i hjemmet. Ansvaret må være subsidiært, og forutsette at kjøper visste eller burde vite at selger solgte svart.

10.4 Tiltak for bedre kontroll med norskregistrerte utenlandske foretak (NUF)

10.4.1 Innledning

Adgangen for et utenlandsk selskap til å drive virksomhet i Norge gjennom en avdeling (filial) er gammel, og var regulert allerede i handelsregisterloven av 1890. En generell omtale av norskregistrerte utenlandske selskaper er inntatt i punkt 3.5.5.

Utenlandske foretak som driver næringsvirksomhet her i landet eller på norsk kontinentalsokkel skal registrere seg i Foretaksregisteret, jf. foretaksregisterloven § 2-1 annet ledd. Hvilke opplysninger som skal registreres, er angitt i foretaksregisterloven § 3-8. Foretaksregisterloven § 3-8 første ledd nr. 1 til 5 angir hvilke opplysninger som skal registreres om det utenlandske hovedforetaket, mens nr. 6 til 9 angir hvilke opplysninger som skal registreres om den norske virksomheten. Et NUF vil også bli registrert i Enhetsregisteret. Dette gjelder også der det utenlandske foretaket ikke driver næringsvirksomhet. Hvilke utenlandske foretak som skal registreres i henholdsvis Foretaksregisteret og Enhetsregisteret er nærmere omtalt under kapittel 3. I forbindelse med registreringen i Brønnøysundregistrene (Foretaksregisteret og Enhetsregisteret) gis den norske avdelingen betegnelsen NUF. NUF er en betegnelse som benyttes ved Brønnøysundregistrene, men ikke i skattelovgivningen.

Ved registreringen i Foretaksregisteret krever registeret at det oppgis en kontaktperson i Norge. Dette kravet synes ikke å ha noen direkte hjemmel, men spørsmålet er ikke blitt satt på spissen, og er derfor ikke prøvd rettslig.

NUF kan også være registreringspliktig til andre registre. Næringsdrivende som omsetter merverdiavgiftspliktige varer og tjenester skal på nærmere vilkår registreres i merverdiavgiftsmanntallet. Videre må selskap som har ansatte registrere seg i AA-registeret.

Det kan være flere legitime grunner til at utenlandske selskaper velger å drive sin virksomhet i Norge gjennom et NUF i stedet for å etablere et

eget datterselskap i landet. Som omtalt under punkt 3.5.5 forekommer denne foretaksformen stadig hyppigere. Økningen gjelder imidlertid særlig NUF som kun driver virksomhet i Norge, det vil si såkalte NUN-NUF. I de aller fleste tilfeller etableres slike NUF av og gjennom agenter som gjerne har en aktiv rolle i distribusjon og markedsføring av slike selskaper. Fordelene det annonseres med er blant annet lave kapitalkrav, at det ikke foreligger revisjonsplikt, at selskapet er underlagt gunstige selskapsbeskatningsregler og aksjonærmodellen, at man får status som lønsmottaker, samt at man har krav på sykepenger, ledighetstrygd mv.

De aller fleste utenlandske selskaper som etablerer avdeling i Norge, er organisert som selskaper med begrenset ansvar. Sammenholdt med lave kapitalkrav og lavere kostnader både ved etablering og drift, innebærer dette at det er en særlig lav økonomisk risiko knyttet til å drive virksomhet i Norge gjennom et NUF. Selv om foretaksformen i seg selv er legitim, innebærer dette at foretaksformen lett kan tiltrekke seg useriøse aktører.

En vesentlig del av de som ønsker å etablere virksomhet gjennom NUN-NUF i Norge, foretrekker å etablere selve aksjeselskapet (Ltd) i Storbritannia. Andre velger å etablere aksjeselskapet i stater utenfor EØS, herunder i stater i Karibia, på Seychellene mv. Et kjennetegn ved foretak registrert på Seychellene og andre land med tilsvarende lovgivning er at foretakene ikke har lov til å drive virksomhet i stiftelseslandet. Øvrige trekk ved slik utenlandsk lovgivning er for eksempel at det ikke er noen forpliktelse til å oppgi reell eier, ingen betingelser om minimumskapital, ingen nødvendighet av å oppbevare regnskaper hos registerfører, fortrolighet som er garantert ved lovgivning mv. Dette er forhold som vanskeliggjør skattemyndighetenes kontroll med disse selskapene. Ytterligere kontrollmessige problemer oppstår når selskapene er registrert i land Norge ikke har skatteavtale eller bistandsavtale med. Det finnes ofte ikke noen relevant informasjon å utveksle, herunder regnskapsinformasjon, kontroll av transaksjoner, informasjon om eiere, styremedlemmer etc. når det gjelder land som for eksempel Seychellene. Dette gjør at slike NUF er spesielt velegnet til å skjule skatteunndragelser og annen økonomisk kriminalitet.

Bruken av NUF kan også skape innfordringsmessige problemer. Selv om et NUF er registrert i Foretaksregisteret og har et norsk organisasjonsnummer, er avdelingen av det utenlandske foretaket ikke et selvstendig rettssubjekt. Et NUF vil videre ikke ha partsevne om ikke annet uttrykkelig følger av lov, se Høyesteretts dom 16. desember

2008. Norske myndigheter må derfor i utgangspunktet forholde seg til det utenlandske foretaket (hovedselskapet) ved innkrevingen av skatte- og avgiftskrav.

Som avdeling av et utenlandsk foretak vil et NUF ikke ha egne midler. Disse tilhører det utenlandske foretaket. Dersom det utenlandske selskapet har aktiva i Norge kan det tas utlegg i disse. I motsatt fall må det vurderes innfordring i utlandet. Innfordring i utlandet er avhengig av om Norge har en bistandsavtale med stiftelseslandet til hovedselskapet. Dersom Norge ikke har bistandsavtale med stiftelseslandet, er innfordring tilnærmet umulig. Norge har inngått bistandsavtale med Storbritannia som trådte i kraft 1. juli 2008. Norge har imidlertid ingen bistandsavtale med for eksempel Seychellene.

Konkurs i slike foretak reiser også en rekke problemstillinger blant annet knyttet til registrering av konkurs, opphør etter konkurs og ansvarsforholdene til de involverte partene. Et NUF er ikke et selvstendig rettssubjekt og har ingen egen formuesmasse. Det kan derfor heller ikke slås konkurs. Konkurs må åpnes i det utenlandske selskapet. Utgangspunktet er at hovedselskapet ikke har verneting i Norge, og derfor heller ikke kan slås konkurs ved norske domstoler. I rettspraksis er det imidlertid slått fast at konkursloven § 146, som i utgangspunktet bare regulerer norske domstolers stedlige kompetanse, må forstås slik at den også regulerer norske domstolers internasjonale kompetanse hvor et foretak driver virksomhet i flere stater, se blant annet Borgarting lagmannsretts kjennelse LB-2007-107531 21. august 2007. Dette innebærer at hvor det utenlandske selskapet – hovedselskapet – har sitt «hovedforretningssted» i Norge, kan en konkursbehandling også gjennomføres i Norge. Dette er i samsvar med internasjonal rett, se for eksempel EF-domstolens dom 2. mai 2006 i sak Eurofood IFSC Ltd.

Selv om norske domstoler i visse tilfeller kan åpne konkurs i et selskap som er registrert i utlandet, vil det være et spørsmål om konkursen vil bli anerkjent av myndighetene i registreringslandet. Dette vil være avhengig av hvilke avtaler Norge har med registreringslandet.

Et særlig problem er at NUF ikke blir slettet i Foretaksregisteret etter en konkursbehandling. Hovedselskapet er registrert i utlandet, og Foretaksregisteret har ingen adgang til å bevirke at dette slettes der. Riktignok vil hovedselskapet også bli gitt et eget registreringsnummer i Foretaksregisteret når et NUF registreres, men dette er bare til intern bruk i Brønnøysundregistrene, og kan ikke brukes av eksterne. Når det gjelder den nor-

ske avdelingen som er registrert som et NUF, har man i Foretaksregisteret ansett at denne skal behandles som et selskap med ubegrenset ansvar i likhet med ansvarlige selskaper og enkeltpersonforetak. Spørsmålet om sletting etter en gjennomført konkursbehandling er dermed ansett regulert av foretaksregisterloven § 7-3 annet ledd. Dette innebærer at en melding om avsluttet konkursbehandling ikke fører til sletting, men at registeret tar kontakt med den som er oppført som kontaktperson for vedkommende NUF med spørsmål om avdelingen fortsatt skal stå registrert. Et NUF slettes dermed bare dersom kontaktpersonen ikke gir beskjed om at det fortsatt skal stå registrert. I praksis betyr dette at det i disse tilfellene er opp til kontaktpersonen å avgjøre om et foretak, som faktisk er blitt avvirket gjennom en konkursbehandling, fortsatt skal bestå. Ettersom det er et vilkår for å kunne åpne konkurs at selskapet anses å ha sitt hovedforretningssted i Norge, og ettersom «kontaktpersonen» i disse tilfellene som regel vil være identisk med hovedselskapets eier, er dette en svært uheldig ordning.

Erfaringer viser at det er et økende omfang av ulike typer kriminalitet der NUF brukes som et instrument. Bruken av foretaksformen NUF er nært knyttet til konkurskriminalitet og omgåelse av bestemmelsene om konkursskarantene. I tillegg til skatteunndragelser og problemer forbundet med å innfordre skattekrav, er det eksempler på at det opprettes NUF med det formål å sende fiktive lønnsoppgaver for å oppnå uriktig trygdegrunnlag eller for å få lån fra banker og andre finansieringsforetak.

Den selskapsrettslige, skatte- og avgiftsrettslige og regnskapsrettslige behandlingen av NUF er nærmere omtalt under punktene 10.4.2.1 til 10.4.2.4. Under punkt 10.4.2.5 omtales en særlig selskapsform som har/kan få visse likhetstrekk med NUF.

10.4.2 Gjeldende rett

10.4.2.1 Selskapsrettslig behandling av NUF

Det kan reises spørsmål om i hvilken utstrekning selskaper stiftet i en annen stat kan registrere seg og drive virksomhet i Norge, uten å følge norsk selskapslovgivning. Dette kommer særlig på spissen der selskapet har norske eiere og utelukkende driver virksomhet i Norge. Våre forpliktelser etter EØS-avtalen artikkel 31 flg. slår fast et grunnleggende prinsipp om etableringsfrihet innen EØS-området. Prinsippet om etableringsfrihet innebærer en begrensning i adgangen til å hindre uten-

landske selskaper å registrere seg og drive virksomhet i Norge. Dette kan blant annet utledes av EF-domstolens avgjørelse av 9. mars 1999 - C-212/97: Centros-dommen. Saken har sin bakgrunn i at et dansk ektepar opprettet et selskap i England, som drev virksomhet gjennom filial i Danmark. Danske myndigheter nektet å registrere filialen da de mente at dette var en omgåelse av danske selskapsrettslige regler, blant annet kravet til minste aksjekapital, fordi selskapet aldri var ment å skulle drive noen form for virksomhet i England. EF-domstolen slo da fast at danske myndigheters nektelse av å registrere filialen innebar en ulovlig hindring i den frie etableringsretten.

Det kan reises spørsmål ved om betydningen av EF-domstolens avgjørelse i Centros-dommen for den frie etableringsretten i noen grad modifiseres av EF-domstolens avgjørelse av 12. september 2006 - C-196/04: Cadbury Schweppes-dommen selv om den vedrører skatt. EF-domstolen konkluderte her med at de britiske CFC-reglene er til hinder for den frie etableringsretten, med mindre reglene kan begrunnes i behovet for å bekjempe rent kunstige arrangementer som er etablert med det formål å omgå den nasjonale lovgivning.

De britiske CFC-reglene har klare likhetstrekk med de norske reglene om skattlegging av norske eiere av norsk-kontrollerte selskaper mv. hjemmehørende i lavskatteland, jf. skatteloven §§ 10-60 flg. (NOKUS-reglene). Norske myndigheter har utledet av dommen et vilkår om at NOKUS-reglene ikke kan anvendes der det utenlandske selskapet «er reelt etablert i en EØS-stat og driver reell økonomisk virksomhet i etableringsstaten», jf. Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) Skatte- og avgiftsopplegget for 2008 – lovendringer punkt 14.4.1. Skatteloven § 10-64 er nå i samsvar med lovforslaget fra 2007. Videre har lovgiver trukket den konsekvens at fritaksmetoden kan begrenses tilsvarende, jf. proposisjonens punkt 14.4.2. Det vil si at selskaper utenfor Norge ikke omfattes av fritaksmetoden med mindre de «er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land», jf. skatteloven § 2-38.

For selskaper som er stiftet i en utenlandsk stat utenfor EØS-området, er det usikkerhet om i hvilke tilfeller disse er underlagt norsk selskapslovgivning. Dersom disse selskapene utelukkende driver virksomhet i Norge, og i realiteten har sitt hovedkontor her, kan det reises spørsmål om selskapet er underlagt norsk selskapslovgivning, slik at reglene i den norske aksjeloven om stiftelse, aksjekapital, selskapsorganer mv. kommer til anvendelse. I praksis synes det imidlertid som om

disse foretakene ved registreringen i Foretaksregisteret respekteres og vurderes i henhold til selskapsretten i stiftelseslandet. Når det gjelder selskaper med opprinnelsesland utenfor EØS-området, kan imidlertid Norge fritt fastsette begrensninger i registreringsretten.

10.4.2.2 Skattemessig behandling av NUF

Et utenlandsk selskap som driver virksomhet i Norge, er etter norsk intern rett skattepliktig til Norge for inntekter av denne virksomheten. Det avgjørende for skatteplikten er ikke hvor selskapets hovedsete er registrert, men hvor virksomheten drives.

Selv om selskapet selskapsrettslig er hjemmehørende i en annen stat, kan det skatterettslig være hjemmehørende i Norge. Det vil for eksempel være tilfelle dersom all virksomhet skjer i den norske filialen, det vil si der det utenlandske foretaket kun er registrert i utlandet mens driften og den faktiske ledelse av selskapet (styret) sitter i Norge. Selskapet vil da ha alminnelig skatteplikt til Norge som «hjemmehørende i riket», jf. skatteloven § 2-2 nr. 1. Når et selskap har alminnelig skatteplikt til Norge, vil det som utgangspunkt være skattepliktig til Norge for all inntekt uavhengig av hvor den er opptjent (globalskattepliktig).

Dersom et selskap ikke anses som skattemessig hjemmehørende i Norge, vil det likevel kunne være skattepliktig hit etter reglene om begrenset skatteplikt. Etter skatteloven § 2-3 er således et selskap skattepliktig til Norge for virksomhet som drives her. I de tilfellene der det utenlandske selskapet i tillegg driver virksomhet i utlandet, vil den norske skatteplikten som utgangspunkt bare omfatte inntekt fra den virksomheten som drives i Norge.

Spørsmålet om skatteplikt og hva som skal skattlegges i Norge vil også kunne avhenge av skatteavtale Norge har inngått med det landet der det utenlandske selskapet er hjemmehørende eller med andre stater hvor selskapet har økonomisk aktivitet.

Dersom det er etablert skatteplikt til Norge, vil det utenlandske selskapet ha plikt til å levere selvangivelse og næringsoppgave. I en rapport av 27. mars 2008 som Statistisk Sentralbyrå har utarbeidet etter henvendelse fra Nærings- og handelsdepartementet framgår det imidlertid at det på under halvparten av næringsdrivende NUF registrert i Foretaksregisteret er registrert utlignet skatt eller innbetalt merverdiavgift.

10.4.2.3 Avgiftsmessig behandling av NUF

Merverdiavgiftsplikten er ikke avhengig av selskapsform, men om det etter alminnelig lovgivning er avgiftsplikt på omsetning eller ikke. Avgiftspliktig er det selskap som driver virksomheten. Dette gjelder også for utenlandske selskaper som driver virksomhet i Norge i eget navn, og følgelig blir registrert som NUF. Avgiftspliktig NUF er underlagt samme regler for merverdiavgiftsregistrering og oppgaveinnsendelse som andre norske foretak. For eksempel vil merverdiavgiftspliktige NUF med omsetning som ikke overstiger 1 mill. kroner kunne søke om å levere årsterminoppgave for merverdiavgiften.

For utenlandsk næringsdrivende som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge gjelder det et viktig tilleggsvilkår. Disse aktørene skal når de driver omsetningsvirksomhet her i landet, beregne og betale avgift ved representant, jf. merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd. Representanten må ha hjemsted eller forretningssted i Norge. Den utenlandske næringsdrivende og hans representant er begge ansvarlig for at avgift blir beregnet og betalt, jf. forskrift 31. mars 1977 nr. 4933 (nr. 71) om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant m.v. § 3. Ordningen innebærer at det er to rettssubjekter som hver for seg hefter for avgift som referer seg til den utenlandske næringsdrivendes virksomhet her i landet. Dette innebærer at den ansvarsbegrensning som gjelder for aksjeselskaper, ikke blir reell for NUF som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge. Dersom det utenlandske selskapet eksempelvis slås konkurs, inntreer et personlig betalingsansvar for representanten. Representanten kan være en person bosatt i Norge eller et selskap med forretningssted her i landet.

10.4.2.4 Regnskapsmessig behandling av NUF

Utenlandsk selskap som utøver eller deltar i virksomhet i Norge, og som er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning, er regnskapspliktig i henhold til regnskapsloven (lov 17. juli 1998 nr. 56) § 1-2 første ledd nr. 13. Regnskapsplikten innebærer for det utenlandske selskapet at det skal utarbeides årsregnskap og årsberetning for den norske filialen i henhold til regnskapslovens regler, i tillegg til utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning for det utenlandske selskapet i henhold til hjemstatens regler.

Det skal videre sendes inn regnskap til Regnskapsregisteret, for den del av virksomheten som drives av filialen i Norge, samt regnskap for det

foretaket filialen er en del av. Under forutsetning av at regnskapet for hovedforetaket er innsendt og offentliggjort, er ikke filialregnskapet offentlig, men skal bare gjøres tilgjengelig for kontrollmyndigheter og myndigheter som utarbeider offisiell statistikk. Dette innebærer at alle NUF nå er likestilt med andre selskaper når det gjelder plikt til å føre regnskap og å offentliggjøre disse. Det er imidlertid kjent at en stor andel NUF som driver virksomhet i Norge unnlater å utarbeide og sende årsregnskap til Brønnøysundregistrene.

Regnskapsregisteret har tidligere manglet hjemmel til å innhente opplysninger fra andre offentlige organer, som for eksempel fra skattemyndighetene for å kunne fastslå regnskapsplikt for utenlandske foretak. Dette skyldtes at forskriftshjemmelen i regnskapsloven § 9-3 ikke omfattet utenlandske foretak. Departementet manglet således hjemmel til å gi nødvendig forskrift. Med virkning fra 1. januar 2009 er forskriftshjemmelen i regnskapsloven § 9-3 endret. Et forslag om forskrift har nylig vært på høring. I høringen foreslår Finansdepartementet at det i forskrift fastsettes at forvaltningsorgan, som har opplysninger som kan være egnet til å fastslå om det foreligger regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2, har plikt til å gi disse til Regnskapsregisteret. Opplysningene skal gis uten hinder av taushetsplikt. Forslaget omfatter de fleste NUF og enkelte andre foretak. En slik forskriftsendring er viktig for at Regnskapsregisteret skal kunne kontrollere om et utenlands foretak har regnskapsplikt.

10.4.2.5 Europeiske private selskap – SPE

EU-kommisjonen framla 25. juni 2008 forslag til en forordning som etablerer en ny europeisk selskapsform, europeiske private selskap (SPE). Dette vil være en selskapsform utformet spesielt med tanke på små og mellomstore bedrifter. SPE-selskaper vil ha begrenset ansvar, og vil på samme måte som NUF utgjøre et alternativ til de eksisterende nasjonale aksjeselskapsformene. Minste aksjekapital var opprinnelig forelått til 1 euro, men er pr. januar 2009 foreslått å være minimum 10 000 euro. Et SPE kan være registrert i en hvilken som helt medlemsstat uansett hvor virksomheten drives og hvor virksomheten ledes fra. Under behandlingen av forslag har flere av medlemsstatene foreslått at SPE skal begrenses til selskap med grenseoverskridende aktiviteter. Et SPE skal være underlagt de selskapsrettslige reglene i det landet hvor selskapet har sitt registrerte forretningssted. Når det gjelder andre rettsområder, for eksempel skatterett, konkursrett, regnskap og revisjon, så vil

den nasjonale retten i medlemsstaten gjelde på vanlig måte. Det vil også gjelde spesielle regler for organisering av selskapets ledelse mv.

Etter forslaget vil et SPE innebære et begrenset ansvar for aksjeeierne. Dette kombinert med adgangen til å registrere selskapet i en annen jurisdiksjon enn der myndighetsinteressene og kreditorinteressene knyttet til selskapet i realiteten befinner seg, gir grunn til å reise spørsmål om en slik selskapsform vil kunne medføre lignende problemer som allerede eksisterer i forhold til NUF. Det er antatt at Ministerrådet vil ta endelig stilling til forslaget våren 2009.

10.4.3 Vurderinger og forslag

10.4.3.1 Innledning

NUF skaper forvaltningsmessige utfordringer for en rekke etater, herunder skattemyndighetene. Det ligger utenfor utvalgets mandat å foreta en samlet vurdering av hvilke tiltak, herunder regelendringer, som kan være aktuelle overfor NUF. Enkelte forhold som utvalget mener er viktige for å bekjempe skatteunndragelser og svart økonomi, påpekes nedenfor.

Generelt vil utvalget påpeke behovet for informasjon og kontroll som tilrettelegger for at NUF følger norsk lov og således utarbeider årsregnskap, sender inn selvangivelser og betaler skatt etter norsk intern rett for inntekter av virksomhet i Norge, se punkt 10.4.3.2. Skjerpede krav til registrering av NUF i Brønnøysundregistrene og innføring av krav om revisjonsplikt for NUF vil være to ytterligere tiltak som kan bidra til bedre kontroll og avdekking av skatteunndragelser, se punktene 10.4.3.3 til 10.4.3.6. I tillegg bør samarbeidet mellom ulike kontrollaktører styrkes.

10.4.3.2 Informasjon om og kontroll med at skattemessige plikter overholdes

Mange NUF leverer ikke selvangivelse, og registreringen i Brønnøysundregistrene gir liten veiledning med hensyn til beskatningen. Den skattemessige vurderingen gjøres ved skattekontoret i den utstrekning man får opplysninger om foretaket.

Undersøkelser gjort av Statistisk Sentralbyrå (SSB) viser at en betydelig andel NUF ikke har ført skatt som kostnad i sitt regnskap. Det kan tyde på at mange NUF ikke har ansett seg som skattepliktig eller bevisst ikke forventer å betale skatt. Utvalget vil påpeke at det er viktig med informasjon som kan bidra til at flere NUF overholder sin plikt til å levere selvangivelse m.m. Samtidig er det viktig at

skatteetaten utnytter de ressurser og virkemidler de har til å avdekke NUF som ikke overholder sine forpliktelser.

10.4.3.3 Utsveksling av opplysninger med andre registre

Det er en forutsetning for å få registrert et NUF i Brønnøysundregistrene at det rent faktisk eksisterer et selskap i utlandet på registreringstidspunktet. Det er opp til den som søker om registrering å legge fram de nødvendige papirene på at etableringen m.m. er i orden. Videre vil en norskregistrert avdeling av det utenlandske selskapet reelt sett bare eksistere så lenge det utenlandske selskapet eksisterer.

Det skjer ingen rutinemessig utveksling av informasjon mellom Brønnøysundregistrene og utenlandske registre. Den norske avdelingen av et utenlandsk selskap vil dermed ikke automatisk bli slettet dersom hovedselskapet av noen grunn slettes i etableringslandet, for eksempel fordi det er avvirket ved konkurs.

Det framgår av det som er beskrevet foran under punkt 10.4.1 at det er betydelige problemer forbundet med manglende kontakt mellom Brønnøysundregistrene og selskapsregistrene i de landene hvor hovedselskapene er etablert. Kvaliteten på de utenlandske registrene, og hvilke opplysninger som finnes der, varierer også fra land til land. Konkursrådet har i sin uttalelse nr. 54 om konkursbehandling av norsk avdeling av utenlandsk foretak opplyst at det i svært mange tilfeller ikke finnes opplysninger om at selskapet har avdeling i utlandet – selv ikke i de tilfellene hvor all virksomhet skjer i den norske avdelingen.

Dersom det åpnes konkurs i Norge i hovedselskapet, blir konkursåpningen anmerket på den norske avdelingen i Foretaksregistrert og Enhetsregisteret. Som påpekt under punkt 10.4.1 vil en gjennomført konkurs og avvikling likevel ikke føre til at selskapet blir slettet – verken den norske avdelingen eller hovedselskapet. Konkursrådet har i sin uttalelse nr. 54 opplyst at man erfaringsmessig opplever at de utenlandske registrene heller ikke behandler krav fra de norske bobestyrerne om sletting av hovedselskapet der. Dermed blir hovedselskapet ikke slettet, og det får heller ingen anmerkning om at det har vært gjennomført en konkursbehandling i Norge. Dette innebærer i praksis at hovedselskapet kan fortsette sin virksomhet uten å bli påvirket av en norsk konkurs. Dette er svært uheldig.

Det finnes videre flere eksempler på at NUF er registrert uten at hovedselskaper i utlandet i det

hele tatt eksisterer og er registrert. Dette er uheldig da eksistensen av det utenlandske selskapet vil ha betydning blant annet for innkreving og for konkursbehandling. Det er av stor betydning at det skjer en reell kontroll av opplysningene om hovedselskapet når den norske avdelingen registreres her.

Det vil videre bety en vesentlig forbedring av mulighetene for kontroll av NUF om det etableres en mulighet for utveksling av opplysninger mellom selskapsregistrene over landegrensene. Det er særlig viktig at konkursbehandling av hovedselskapet fører til at dette – med utenlandske avdelinger – slettes i registrene, så vel i etableringsstaten som i de stater hvor det drives virksomhet. Utvalget anbefaler at det igangsettes arbeid med sikte på å etablere slike samarbeidsrutiner, først og fremst innen EØS-området.

10.4.3.4 Krav om reell virksomhet i etableringslandet

Det følger av gjennomgangen under punkt 10.4.2.1 at EØS-avtalen legger begrensninger på adgangen til å nekte å registrere avdelinger av selskaper som er etablert i et EØS-land. De samme begrensninger får ikke betydning for selskaper som er etablert i land utenfor EØS-området.

Utvalget foreslår at det som vilkår for registrering av et utenlandsk selskap i Norge skal stilles krav om reell virksomhet i etableringslandet utenfor EØS-området og om at selskapet må ha sitt reelle hovedsete utenfor Norge. Dette kan for eksempel gjøres ved at det i lov vedtas at selskaper registrert utenfor EØS-området med hovedforrettingssted i Norge eller uten reell virksomhet i stiftelseslandet nektes registrering som NUF. Dersom slike selskaper skal operere i Norge, bør det være et krav om at de er stiftet i henhold til norsk selskapslovgivning og oppfyller aksjelovens krav om selskapskapital, styrende organer, utdeling av utbytte osv. Hvis et slikt selskap likevel er registrert som NUF, for eksempel fordi det ved registreringen ikke ble gitt fyllestgjørende opplysninger om selskapets forhold eller selskapet forhold har endret seg etter registreringen, bør det uttrykkelig lovfestes at selskapets eiere ikke kan påberope seg den ansvarsbegrensningen som følger av aksjeselskapsformen, fordi selskapet ikke oppfyller kravene i norsk aksjelovgivning. Konsekvensen blir da at selskapets kreditorer kan rette sine krav direkte mot de reelle eierne.

Utvalget vil påpeke at det hadde vært ønskelig med et krav om reell etablering og reell økonomisk aktivitet i opprinnelseslandet også innenfor EØS-

området. Dette kan være problematisk i relasjon til EØS-avtalen og utvalget foreslår derfor at det utredes nærmere.

10.4.3.5 Sletting av NUF i norske registre

Som påpekt innledningsvis i punkt 10.4.1 blir et NUF behandlet som et selskap med ubegrenset ansvar av Brønnøysundregistrene, med den konsekvens at avdelingen ikke slettes ved avvikling etter en konkursbehandling. Dette er svært uheldig. Det vises til omtalen foran.

Utvalget foreslår at det ved en endring i foretaksregisterloven gjøres klart at en norskregistrert avdeling av et utenlandsk foretak skal anses å ha den samme heftelsesformen som hovedselskapet. Hvor hovedselskapet er et selskap med begrenset ansvar, skal også det norske NUF anses på samme måte. Dette innebærer at hvor et utenlandsk selskap med begrenset ansvar avvikles etter en konkursbehandling i Norge, skal den norske avdelingen uten videre slettes av registeret på samme måte som et norsk aksjeselskap.

Etter utvalgets syn må det samme gjelde dersom det utenlandske selskapet tvangsavvikles i Norge av andre grunner, som for eksempel at plikten til å ha revisor ikke er oppfylt.

Utvalget foreslår ikke noen egen lovbestemmelse om dette, men anbefaler at det umiddelbart igangsettes et arbeid med sikte på å få gjennomført en slik lovendring så tidlig som mulig.

10.4.3.6 Revisjonsplikt for NUF

Et NUF er regnskapspliktig for virksomhet som drives i Norge (filialregnskapsplikt) dersom det utenlandske foretaket utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel og foretaket er skattepliktig til Norge etter norsk intern lovgivning, jf. regnskapsloven § 1-2 nr. 13. Det skal videre sendes inn regnskap til Regnskapsregisteret. Dette innebærer at alle NUF nå er sidestilt med andre selskaper når det gjelder plikt til å føre regnskap og å offentliggjøre disse. Det foreligger derimot ingen alminnelig plikt til revisjon av NUF. Revisjonsplikten avhenger av om driftsinntektene overstiger 5 millioner kroner, jf. revisorloven (lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer) § 2-1 annet ledd første punktum.

I NOU 2008:12 *Revisjonsplikten for små foretak* (Revisjonsutvalget) ble det foreslått at NUF med begrenset deltakeransvar likebehandles med aksjeselskaper for så vidt gjelder revisjonsplikten.

Dette innebærer – hvis flertallets forslag om videreføring av revisjonsplikten for samtlige aksje-

selskaper blir fulgt – at samtlige regnskapspliktige NUF med begrenset deltageransvar, får revisjonsplikt. Forslaget er begrunnet med at det ikke kan ses å være noen vesentlig grunn som skulle tilsi at regnskapspliktige NUF med begrenset deltageransvar reguleres på annen måte enn aksjeselskaper i forhold til revisjonsplikt. Flertallets forslag omfatter kun NUF med begrenset deltakeransvar. Det foreslås dermed ikke endringer i reglene om revisjonsplikt for norsk avdeling av foretak uten begrenset ansvar for deltagerne. Revisjonsutvalget viser i den forbindelse til at de fleste filialer av utenlandske foretak i Norge utspringer fra foretak med begrenset ansvar for eierne, og at det er disse filialene som det er naturlig å vurdere å underlegge samme revisjonsplikt som norske aksjeselskaper.

Dersom mindretallets forslag om opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper blir fulgt, innebærer forslaget om likebehandling av NUF med begrenset deltageransvar og aksjeselskaper, i hovedsak en videreføring av gjeldende rett om revisjonsplikt for NUF. Utvalget mener at dette i så fall vil være uheldig da revisjonsplikten her har stor betydning for korrekt skatte- og avgiftsberegning og forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet. Unntak fra revisjonsplikt for små NUF medfører at denne foretaksformen trekker til seg en del stiftere som ønsker å unndra seg den kontroll som revisorer vil utføre i foretak som har revisjon.

Spørsmålet om skattepliktige NUF bør pålegges revisjonsplikt ble utredet i et høringsnotat av 3. oktober 2005 fra Skattedirektoratet. I høringsnotatet la Skattedirektoratet til grunn at revisjonsplikt for NUF måtte forventes å bedre regnskapenes kvalitet og troverdighet, men at de fleste brukere av regnskapene enten har begrenset behov for revisjon eller har mulighet til å sikre seg på annen måte. Det ble der antatt at revisjonsplikt for NUF hovedsakelig ville være til nytte for det offentlige i form av høyere regnskapskvalitet, og til en viss grad i forbindelse med innkreving. I høringsnotatet er det videre uttalt at revisjonsplikt vil medføre ekstra kostnader for mange av virksomhetene som er organisert som NUF, men at disse kostnadene ikke vil utgjøre en merkostnad i forhold til de kostnader som er pålagt norske aksjeselskaper. Skattedirektoratet foreslo på denne bakgrunn at det skulle innføres revisjonsplikt for skattepliktige NUF. Det er i påvente av utredningen fra Revisjonsutvalget ikke gått videre med behandlingen av høringsnotatet. Utvalget foreslår at et forslag om å pålegge NUF revisjonsplikt følges opp videre av Finansdepartementet dersom mindretallets for-

slag om opphevelse av revisjonsplikten for små aksjeselskaper får gjennomslag.

10.5 Interesfefellesskap og skatteparadiser

Transaksjoner mellom parter som står i et nært forhold til hverandre utgjør en særlig utfordring ved fastsettelsen av korrekt inntekt og skatt. Disse partene vil ofte ha en felles interesse i å fastsette prisen på transaksjonen ut fra skattemessige hensyn, og ikke på grunnlag av transaksjonens reelle forretningsmessige verdi. Dette er særlig et problem ved transaksjoner mellom land med ulikt skattenivå, men problemet kan også oppstå internt i Norge, for eksempel ved fordeling av inntekt mellom sokkel og land eller mellom selskap og en personlig aksjonær. I punkt 3.5.6 har utvalget beskrevet utviklingen hvor en stadig økende del av verdenshandelen skjer mellom selskaper i samme konsern. Disse selskapene vil regelmessig ha sammenfallende interesser i å redusere konsernets skattebelastning. Det samme vil gjelde selskaper med felles eierinteresser uten at disse inngår i et konsern.

Utfordringen når det gjelder transaksjoner mellom parter med interesfefellesskap er særlig knyttet til fastsettelsen av pris på varer og tjenester som overdras mellom partene, for eksempel innen et flernasjonalt konsern. Problemstillingen kan dukke opp i flere sammenhenger. Den gjelder ofte fastsettelsen av pris på varer eller tjenester som omsettes mellom selskaper i konsernet. Den kan gjelde fastsettelsen av renter på utlån fra det norske selskapet til et beslektet selskap i utlandet, eller innlån til det norske selskapet fra et utenlandsk selskap. Det kan også være tale om fordelingen mellom lån og egenkapital i selskaper som har en lav egenkapitalandel, og som finansieres ved lån fra et beslektet selskap («tynn kapitalisering»).

Utgangspunktet er at prisen skal fastsettes som om det ikke hadde foreligget interesfefellesskap; den skal fastsettes som om det var «armlengdes avstand» mellom partene. Dette prinsippet er kommet til uttrykk i skatteloven § 13-1, som gir likningsmyndighetene adgang til å fastsette skattyters inntekt eller formue ved skjønn dersom denne er redusert som følge av direkte eller indirekte interesfefellesskap med annen person, selskap eller innretning. Ved skjønnet skal formue eller inntekt fastsettes som om interesfefellesskap ikke hadde foreligget. Bestemmelsen fastsetter videre at dersom den andre personen, selskapet eller innretningen er hjemmehørende i en stat utenfor

EØS, skal reduksjonen anses å være en følge av interessefelleskapet med mindre skattyter godtgjør at dette ikke er tilfellet. Samme regel gjelder i forhold til selskaper etablert i en EØS-stat hvor Norge ikke kan kreve opplysninger om formues- eller inntektsforhold i medhold av folkerettslig overenskomst.

Det er med andre ord likningsmyndighetene som har bevisbyrden for at det foreligger et interessefelleskap mellom partene, og for at formue eller inntekt er blitt redusert. Hvor en av partene hører hjemme i en stat utenfor EØS-området er det derimot skattyter som har bevisbyrden for at reduksjonen ikke skyldes interessefelleskapet.

OECD har gitt ut retningslinjer for internprising, og disse er nå gjennomført i norsk rett. Det vises til punkt 3.5.6, hvor disse er omtalt.

I løpet av 2007 og 2008 er det innført en særlig oppgave- og dokumentasjonsplikt for skattemessig pricing av konserninterne transaksjoner. Formålet er å sikre skattemyndighetene et bedre grunnlag for å vurdere om prisingen er armlengdebasert. Pliktene er hjemlet i ligningsloven § 4-12 med tilhørende forskrifter og retningslinjer. De er avgrenset til å gjelde selskaper og innretninger som står i et nærmere definert tilknytningsforhold til hverandre, og som enten har internttransaksjoner med samlet virkelig verdi over 10 millioner kroner eller som har interne mellomværender over 25 millioner kroner. Fysiske personer er ikke omfattet av disse reglene. Oppgaveplikten innebærer at skattyter skal gi summariske opplysninger i skjema over art og omfang av konserninterne transaksjoner samtidig med selvangivelsen. De særlige dokumentasjonsreglene er omfattende og ressurskrevende å etterleve. De er imidlertid utformet i tråd med det som etter hvert har blitt internasjonale standarder på området, og flernasjonale konsern må uansett forholde seg til slike dokumentasjonskrav. Dokumentasjonen skal leveres etter påkrav fra ligningsmyndighetene innen en frist på 45 dager, men må i praksis ofte være utarbeidet på forhånd.

De særlige dokumentasjonsreglene gjelder i utgangspunktet ikke for transaksjoner mellom selskaper og innretninger som inngår i nærmere definerte «små» konsern. Også selskaper og innretninger som inngår i «små» konsern er imidlertid omfattet av dokumentasjonskravene for så vidt angår transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger som er hjemmehørende i land som Norge ikke kan kreve skatteopplysninger fra i medhold av folkerettslig overenskomst. Forutsetningen er likevel at partene har internttransaksjoner som overstiger 10 millioner

kroner eller har interne mellomværender som overstiger 25 millioner kroner.

Kravet til at transaksjoner mellom konsernselskaper skal skje på vanlige forretningsmessige vilkår følger for norske aksjeselskaper også av aksjeloven/allmennaksjeloven § 3-9. Videre er det i aksjeloven/allmennaksjeloven § 3-8 gitt prosedyregler som må følges for at et aksjeselskap skal være bundet av en avtale mellom selskapet og en aksjonær, et styremedlem eller daglig leder, med (på nærmere vilkår) krav blant annet om godkjenning av generalforsamlingen. Ved transaksjoner mellom selskapet og aksjonær er det ikke noe generelt krav om vanlige forretningsmessige vilkår, men dersom transaksjonen innebærer overføring av en økonomisk fordel til aksjonæren, anses det som hovedregel som aksjeutbytte og må følge utbytteregele, jf. aksjeloven/allmennaksjeloven § 3-6.

Uriktig prisede transaksjoner mv. er en generell kontrollutfordring for skatteetaten, det gjelder også transaksjoner som ikke omfattes av de dokumentasjonsreglene som er beskrevet ovenfor. Omstendighetene omkring slike transaksjoner vil imidlertid variere i stor grad, både med hensyn til hvilke parter som er involvert og hva slags transaksjon det er tale om. Det er også spørsmål om det tilfang av opplysninger skatteetaten på denne måten vil motta, står i forhold til de byrder som pålegges skattyterne. Spørsmålet om dokumentasjonsplikten bør utvides til å omfatte også andre parter og mindre transaksjoner, og eventuelt hvordan en slik dokumentasjonsplikt skulle utformes er dermed alt for omfattende til at utvalget har funnet anledning til å ta dette opp i sin fulle bredde. Utvalget har funnet å måtte konsentrere seg om nærstående-transaksjoner sett i sammenheng med den problematikken som skatteparadisene utgjør.

Problemet med uriktig prisede transaksjoner blir særlig stort når det selskap eller innretning det handles med, hører hjemme i et land som kan karakteriseres som et skatteparadis. Begrepet «skatteparadis» er omtalt i punkt 3.3.4.4. Etter de kriterier som er etablert av OECD vil et skatteparadis kjennetegnes ved lav eller ingen skatt på de inntekter eller formue det er tale om, manglende rett til innsyn i selskapenes eierforhold og økonomi, manglende utveksling av opplysninger for skatteformål, og få eller ingen krav til reell virksomhet i landet. I punkt 3.5.7 har utvalget omtalt bruken av selskaper i skatteparadiser nærmere, og i punkt 3.3.4 og 4.2.7 er det gitt en omtale av det internasjonale arbeidet som gjøres for å få bukt med skatteunndragelser til skatteparadiser (også omtalt som offshore skatteunndragelser).

Som det framgår under punkt 3.3.4.2 finnes det ingen sikre anslag over hvor store beløp som årlig unndras beskatning ved bruk av skatteparadiser. De beregninger som har vært foretatt i internasjonal sammenheng, gir imidlertid godt grunnlag for å tro at det er tale om svært betydelige beløp som unndras, også fra Norge. Av denne grunn er tiltak rettet mot å få skatteparadisene til å samarbeide særlig viktige, og det utføres et betydelig arbeid internasjonalt i denne sammenheng.

Den særlige utfordringen som ligger i transaksjoner mellom nærstående selskaper hvor det ene selskapet er etablert i et skatteparadis, er knyttet til at de overføringer som skjer, i utgangspunktet framstår som legitime. Det er tale om kostnader som er fradragsberettigede etter skatteloven, men hvor unndragelsen ligger i at kostnadenes størrelse ikke er fastsatt på forretningsmessig grunnlag.

Innsatsen mot skatteunndragelser gjennom bruk av selskaper i skatteparadiser må først og fremst skje gjennom internasjonalt samarbeid. Det er bare gjennom et bredt internasjonalt samarbeid at man kan endre skatteparadisenes vilje til å samarbeide med andre lands skattemyndigheter, og dette er en grunnleggende forutsetning for at problemet kan finne en løsning. De samarbeidsfora som er etablert i denne sammenheng, bør opprettholdes og styrkes. Ved siden av OECD, som er omtalt under punkt 3.3.4, vil utvalget framheve de felles nordiske forhandlinger som gjennomføres med stater som har gitt erklæring til OECD om at de vil gjennomføre de standarder som OECD har satt for innsyn i og utveksling av informasjon. Disse forhandlingene har så langt resultert i at det er inngått avtaler med Isle of Man, Jersey og Guernsey, og det pågår forhandlinger med flere stater.

Flere land har etter hvert også gjennomført nasjonale tiltak mot skatteparadiser. Flere av disse er beskrevet under punkt 3.3.4.5.

I Norge fikk vi i 1992 regler i skatteloven §§ 10-60 flg. om skattlegging av eiere av norskkontrollerte selskaper hjemmehørende i lavskattland, de såkalte NOKUS-reglene. Disse innebærer at løpende skatteplikt etableres på deltakerens hånd for inntekt som oppebæres av det utenlandske selskap mv., forutsatt at selskapet kontrolleres av norske deltakere og at selskapet er skattemessig hjemmehørende i et lavskatteland. Formålet er å hindre skatteflukt og sikre skattemessig nøytrale vilkår for norskeid kapital også ved plassering i utlandet. Reglene fjerner den skattefordelen som

deltakerne ellers kunne oppnådd ved å foreta kapitalplasseringer gjennom selskap i «skatteparadis».

NOKUS-reglene og den alminnelige adgangen til skjønnsfastsettelse etter skatteloven § 13-1 gir Norge et i utgangspunktet hensiktsmessig verktøy mot skatteunndragelser i form av inntektsoverføringer mellom nærstående. I tillegg har ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 8-1 på visse vilkår rett til å endre, utelate eller tilføye poster i skattyters oppgaver, for eksempel ved å nekte fradrag hvor det ikke er dokumentert hvem betalingsmottaker er. Videre har ligningsmyndighetene etter ligningsloven § 8-2 adgang til å sette skattyters selvangivelse til side og fastsette inntekten ved skjønn dersom skattyters oppgaver ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge inntektsfastsettelsen på. En tilsidesettelse av skattyters oppgave over fradragsberettigede kostnader forutsetter imidlertid at ligningsmyndighetene i tilstrekkelig grad kan underbygge en påstand om at det foreligger et interessefellesskap og at selskapets inntekt er redusert ved at kostnadene ikke er fastsatt på forretningsmessig grunnlag, eller at det foreligger andre forhold som gir adgang til å sette skattyters opplysninger til side og foreta skjønnsfastsettelse. Dette kan være en vanskelig og tidkrevende oppgave.

En måte å unngå dette problemet på kan være å nekte fradrag for betalinger til selskaper hjemmehørende i stater som står på OECDs liste over ikke-samarbeidsvillige skatteparadiser. En slik regel om å avskjære fradrag kan enten være absolutt, eller kombineres med et krav om at skattyter skal dokumentere tilfredsstillende opplysninger om mottakeren og grunnlaget for prisfastsettelsen. Slike regler er innført i flere land, se omtalen i punkt 3.3.4.5. Utvalget anser at en slik regel om å avskjære fradrag vil være et målrettet tiltak mot skatteunndragelser, i tillegg til at det også vil kunne ha virkning på disse statenes vilje til å oppfylle OECDs standarder.

Utvalget framsetter ikke noe eget forslag om nektelse av fradragsrett. En slik regel reiser flere spørsmål som må utredes nærmere, som hvilke typer kostnader og hvilke stater som skal omfattes, og om fradrag likevel kan innrømmes dersom skattyter framskaffer tilstrekkelig dokumentasjon omkring betalingsmottakeren. Disse spørsmål fortjener en egen utredning. Det er også utvalgets oppfatning at slike nasjonale regler vil gi best effekt dersom de samordnes internasjonalt. Utvalget vil derfor anbefale at spørsmålet utredes separat.

10.6 Tiltak mot merverdiavgiftsunndragelser

10.6.1 Innledning

Unndragelse av merverdiavgift kan skyldes at omsetning ikke blir avgiftsbelagt som følge av at varer og tjenester selges uten at det beregnes merverdiavgift eller ved at merverdiavgiften beregnes og kreves inn fra kjøper, men at selger unnlater å innbetale denne avgiften til staten. Merverdiavgiftssystemet gir også muligheter for unndragelser gjennom uberettigede krav om fradrag. Både internasjonalt og i Norge synes det å være et økende omfang av merverdiavgiftsunndragelser. En nærmere omtale av merverdiavgiftsunndragelser og utfordringene på dette området er inntatt under punkt 3.5.9.2.

Etter merverdiavgiftsregelverket er det som den klare hovedregel selger som har ansvaret for at merverdiavgiften blir innberettet og innbetalt til staten. Det finnes ingen hjemmel i merverdiavgiftsloven til å kreve kjøper for avgiftsbeløp som ikke er innbetalt av selger, men kjøpere som er registrerte næringsdrivende kan i visse situasjoner nektes fradragsrett for inngående merverdiavgiftavgift. Under punkt 10.6.2 er det gitt en nærmere redegjørelse for gjeldende rett.

Under punkt 10.6.3 vurderer utvalget ulike virkemidler ved bekjempelsen av merverdiavgiftsunndragelser. I korte trekk innebærer utvalgets forslag at det inntas en henvisning til bokføringsregelverket i merverdiavgiftsloven § 25 (punkt 10.6.3.1) og at det innføres strengere vilkår for kjøpers fradragsrett (punktene 10.6.3.2 til 10.6.3.4). Skjerpede vilkår for fradragsrett vil bidra til at kjøper bli mer bevisst på om selger opptrer redelig. Utvalget antar at kjøper som en følge av dette i større grad vil velge å forholde seg til den mer seriøse delen av næringslivet, og at forslaget dermed også kan bidra til bedre konkurransebetingelser for denne delen av næringslivet.

Solidaransvar og erstatningsansvar som tiltak mot merverdiavgiftsunndragelser omtales under punkt 10.6.3.5. I tillegg omtales omvendt avgiftsplikt i byggesektoren. En ordning med omvendt avgiftsplikt i byggesektoren er utredet av en arbeidsgruppe nedsatt av Skattedirektoratet. Skattedirektoratet sendte arbeidsgruppens forslag på alminnelig høring 3. februar 2009 med høringsfrist 1. juni 2009. En ordning med omvendt avgiftsplikt har en annen karakter enn bruken av erstatningsansvar og solidaransvar som virkemidler. Omvendt avgiftsplikt omtales likevel sammen med disse temaene under overskriften *kjøpers ansvar* da en

slik ordning medfører at ansvaret for avgiftsberegningen flyttes over fra selger til kjøper.

Utvalget vil påpeke at det i tillegg til å ha fokus på kjøpers forhold er viktig at myndighetene for å bekjempe merverdiavgiftsunndragelser gjennomfører gode og målrettede kontrollerer basert på bransjekunnskap og risikoanalyse. Tett oppfølging av nyregistrerte virksomheter, gjerne i kombinasjon med en orientering om regelverket er viktig for å forhindre urettmessig fradragsføring av inngående merverdiavgift eller at avgift ikke blir innbetalt til staten.

Utvalgets forslag om skjerpede vilkår for kjøpers fradragsrett vil ikke ha direkte virkning på det som tradisjonelt er betegnet som svart arbeid. Dette gjelder både for virksomheter som har unnlatt å registrere seg i avgiftsmanntallet og virksomheter som er registrert, men hvor avgiftspliktig omsetning unndras fra avgiftsberegningen. Overfor virksomheter som driver med svart arbeid vil flere av tiltakene som foreslås ellers i utredningen, herunder forslaget om nye kontrollhemler (kapittel 8) og tiltak mot kontantøkonomien (punkt 10.3) være mer egnede virkemidler.

10.6.2 Gjeldende rett

Næringsdrivende med merverdiavgiftspliktig omsetning har et selvstendig ansvar for at avgiftsbehandlingen er korrekt. Hovedregelen er at selger har ansvaret for å beregne, innberette og innbetale utgående merverdiavgift til staten. Samtidig er merverdiavgiftssystemet basert på at det er symmetri mellom innbetaling av selgers utgående merverdiavgift til staten og fradragsføring av inngående merverdiavgift hos en næringsdrivende kjøper i neste ledd. Svikter denne symmetrien mellom utgående og inngående merverdiavgift påføres staten et avgiftstap.

Etter merverdiavgiftsloven § 10 skal registreringspliktige næringsdrivende beregne og betale til staten utgående merverdiavgift på avgiftspliktige varer og tjenester. Registrerte næringsdrivende kan etter merverdiavgiftsloven § 21 trekke fra inngående avgift på varer og tjenester som er anskaffet til bruk i virksomheten. Dermed er det bare avgift av verditilveksten (merverdien) som skal innbetales til staten fra det enkelte omsetningsledd. Retten til fradrag for inngående avgift er således et sentralt element i merverdiavgiftssystemet, og fører til at det ikke oppstår kumulative avgiftsvirkninger. Avgiftsbelastningen legges således på det endelige forbruket, det vil si på alle kjøpere som ikke har rett til fradrag for inngående avgift.

Merverdiavgiftssystemet er basert på selvdeklarering. Den avgiftspliktige næringsdrivende fyller ut omsetningsoppgaver hvor inngående og utgående avgift framkommer og differansen innbetales til eller utbetales fra staten. En uriktig omsetningsoppgave kan korrigeres, jf. merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2. Manglende innberetning og innbetaling av merverdiavgift er i utgangspunktet et forhold mellom selger og avgiftsmyndighetene. Kjøpers fradragsrett er ikke betinget av at selger innberetter og innbetaler den samme avgiften til staten. Dette utgangspunktet har imidlertid etter gjeldende rett enkelte begrensninger.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 25 at inngående avgift som ikke kan legitimeres ved bilag, ikke er fradragsberettiget. Dokumentasjonen av kjøp skal etter forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften) § 5-5 være salgsdokumentasjonen som selger har utstedt, og skal inneholde de opplysningene som framgår av § 5-1. For at et bilag skal kunne legitimere inngående avgift, må bilaget oppfylle kravene til salgsdokumentasjon som følger av bokføringsforskriften § 5-1.

Etter bokføringsforskriften § 5-1-1 skal salgsdokumentet minst inneholde:

1. nummer og dato for utstedelse av dokumentasjonen,
2. angivelse av partene,
3. ytelsens art og omfang,
4. tidspunkt og sted for levering av ytelsen.
5. vederlag og betalingsforfall, og
6. eventuell merverdiavgift og andre avgifter knyttet til transaksjonen, som kreves spesifisert i lov eller forskrift. Merverdiavgiften skal angis i norske kroner.

Etter bokføringsforskriften § 5-1-2 skal angivelse av kjøper minst inneholde kjøpers navn, adresse eller organisasjonsnummer. Selger kan fravike kravet om angivelse av kjøper ved kontantsalg fra detaljist. Dette gjelder likevel ikke når kjøper er bokføringspliktig og varen eller tjenesten er beregnet for videresalg eller som direkte innsatsfaktor i produksjon eller tjenesteleveranse, eller der betalingen skjer med kontanter for et beløp på kr 40 000 eller mer inklusive merverdiavgift. Selger plikter i alle tilfelle å angi kjøper på dennes dokumentasjon dersom kjøper anmoder om dette. I slike tilfeller skal selger signere og stemple dokumentasjonen.

Angivelse av selger skal minst omfatte selgers navn og organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 23. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, skal organisasjonsnummer etterfølges

av bokstavene MVA. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet ved representant etter merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, skal også representantens navn og adresse framgå av salgsdokumentet.

Salgsdokumentasjon skal ifølge bokføringsforskriften § 5-1-3 være forhåndsnummerert på trykte blanketter eller ved maskinelt tildelte nummer med en kontrollerbar sekvens, eller være merket på annen måte slik at fullstendig registrering av utfakturerte salg kan etterprøves på en enkel måte.

Etter bokføringsforskriften § 5-1-5 skal avgiftspliktig og avgiftsfritt salg, samt salg som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel IV, framgå hver for seg og summeres særskilt. Det samme gjelder dersom avgiftspliktig omsetning avgiftsberegnes etter forskjellige satser.

Av bokføringsforskriften § 5-2-1 følger at salgsdokumentasjonen skal utstedes av selger, med mindre annet er bestemt i lov eller forskrift. Bokføringspliktig som kjøper varer eller tjenester fra ikke-bokføringspliktig selger, kan likevel utstede salgsdokumentasjonen på vegne av selger i visse nærmere angitte tilfeller.

Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet ved representant etter merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, skal representanten påføre salgsdokumentet merverdiavgift av vederlaget. Representanten skal også påføre den utenlandske næringsdrivendes organisasjonsnummer i henhold til bokføringsforskriften § 5-1-2, samt sitt eget navn og adresse.

Det følger av rettspraksis (blant annet Bergen tingretts dom 5. januar 2006 og Borgarting lagmannsretts dom 26. april 2006) og lovens forarbeider (Ot.prp. nr. 28 (1992-1993)) at kjøper har en undersøkelsesplikt med hensyn til om selgers organisasjonsnummer og bokstavene MVA er påført salgsdokumentet.

Rettspraksis slår fast at en registrert næringsdrivende som kjøper en vare eller tjeneste fra en annen registrert næringsdrivende, kan trekke fra inngående avgift på omsetningsoppgaven selv om selger ikke har påført organisasjonsnummer etterfulgt av bokstavene MVA på salgsdokumentet. Det avgjørende vil i disse tilfellene være at kjøpers fradrag faktisk korresponderer med selgers innkreving av avgift og videre innbetaling av denne til staten.

Rettspraksis slår videre fast at dersom selgeren derimot uberettiget har krevd «merverdiavgift», er det et vilkår for at en registrert næringsdrivende kjøper skal kunne kreve fradrag for inngående «merverdiavgift» at det aktuelle salgsdokumentet

er påført selgers organisasjonsnummer i Enhetsregisteret etterfulgt av bokstavene MVA. Hvis salgsdokumentet i slike tilfeller mangler enten organisasjonsnummeret eller bokstavene MVA eller begge deler, kan kjøper ikke kreve fradrag for denne «merverdiavgiften». Når kjøper ikke har oppfylt sin undersøkelsesplikt med hensyn til om selgers organisasjonsnummer og bokstavene MVA er påført salgsdokumentet, er det altså kjøper som bærer tapet hvis det viser seg at selgeren ikke var registrert i avgiftsmanntallet. Det må legges til grunn at en slik undersøkelsesplikt for kjøper også gjelder med hensyn til om salgsdokumentet er i samsvar med alle de andre formelle kravene til salgsdokument som er oppstilt i bokføringsforskriften § 5-1.

Av rettspraksis følger også at dersom salgsdokumentasjonen formelt sett er korrekt, har en registrert næringsdrivende som hovedregel fradragrett for den inngående merverdiavgiften som framgår av salgsdokumentet. Kjøper har for eksempel ingen plikt til å undersøke om det organisasjonsnummer som er oppgitt av selger faktisk er korrekt, eller om selger er registrert i avgiftsmanntallet. Dersom salgsdokumentasjonen som er utstedt av selger er formelt korrekt, kan altså en registrert næringsdrivende stole på at de opplysninger som selger har gitt i salgsdokumentasjonen også stemmer med realitetene. Staten bærer i slike tilfeller et eventuelt tap som følge av at selger ikke er registrert og ikke innbetaler «merverdiavgiften». I Ot.prp. nr. 28 (1992-1993) ble det vurdert å pålegge kjøper en plikt til å undersøke om selger er registrert i avgiftsmanntallet, men departementet fant ikke å ville foreslå en slik undersøkelsesplikt.

Det er imidlertid sikker rett at avgiftsmyndighetene kan tilbakeføre fradragført inngående avgift hos kjøper hvis det kan påvises kvalifisert uaktsomhet eller viten hos kjøperen med hensyn til selgers manglende rett til å beregne merverdiavgift. Dette gjelder selv om selger har utstyrt kjøper med formelt korrekt salgsdokumentasjon.

For det første kan fradragført inngående avgift tilbakeføres hos kjøper der selger er registrert, men hvor salget er fritatt for merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 16 første ledd nr. 6 som ledd i overdragelse av virksomheten. I Rt. 2000 side 268 er det uttalt følgende:

«Spørsmålet blir [...] om det er hjemmel for å etterberegne inngående avgift med samme beløp som BGA uriktig har ført til fradrag, jf. merverdiavgiftsloven § 55 første ledd nr. 2. Fradragretten etter lovens § 21 for inngående

avgift må ta sikte på beløp som oppfyller de materielle kriteriene for avgift.

Staten har imidlertid akseptert at adgangen til å foreta etterberegning i avgiftspraksis har blitt begrenset til tilfeller hvor kjøperen var klar over eller utviste kvalifisert uaktsomhet med hensyn til selgerens manglende rett til å oppkreve avgift. Denne praksis er også omtalt i Ot.prp.nr.28 (1992-1993) side 6-7 i relasjon til et ikke vedtatt forslag om å pålegge selgeren å påføre fakturaen sitt registreringsnummer i avgiftsmanntallet.

I proposisjonen omtales begrensningen som en generell regel, og jeg antar at den må praktiseres enten kjøperens villfarelse gjelder faktiske forhold eller den rettslige vurderingen om hvorvidt det foreligger avgiftsplikt. En slik innstilling har etter min vurdering gode grunner for seg idet partene undertiden kan stå overfor vanskelige tolkingsspørsmål. Dersom de da henholder seg til hovedregelen i lovens § 13, og selgeren senere ikke er i stand til å innbetale avgiften, jf. § 44 tredje ledd, ville tapet ramme kjøperen dersom ansvaret skulle være objektivt.

Staten har imidlertid anført at ovennevnte vilkår ikke kan gjelde i det foreliggende tilfellet hvor selger og kjøper må identifiseres fordi de hadde samme ledelse og langt på vei samme eiere. Jeg er enig i at det kan anføres grunner for at slike tilfeller i denne henseende kan anses å stå i en spesiell stilling, men jeg har likevel blitt stående ved at det ikke er grunnlag for her å oppstille et unntak i forhold til det prinsippet som ellers er ansett for å gjelde. Da kjøper og selger i slike tilfeller må identifiseres med hensyn til kunnskap om de faktiske forhold, vil begrensningen i tilfelle bare være aktuell ved villfarelse av rettslig karakter. Men de hensyn som taler for at adgangen til etterberegning også bør begrenses ved rettslig villfarelse, har samme styrke også når det er et nært forhold mellom selger og kjøper.

Etterberegning er dermed betinget av at BGA v/ —utviste kvalifisert uaktsomhet med hensyn til anvendelsen av merverdiavgiftsloven § 16 nr. 5.»

Høyesterett har i dom inntatt i Rt. 2008 side 727 bekreftet den lovforståelsen som følger av Rt. 2000 side 268.

For det andre kan fradragført inngående avgift tilbakeføres der kjøperen visste at selgeren ikke var registrert i avgiftsmanntallet, eller har utvist kvalifisert uaktsomhet i relasjon til dette. I Høyesteretts kjæremålsutvalgs kjennelse inntatt i Rt. 1994 side 885 uttales følgende om tolkningen av merverdiavgiftsloven § 21:

«Lagmannsretten har lagt til grunn at fradrag for inngående merverdiavgift ikke kan kreves der kjøperen visste at selgeren ikke var registrert i merverdiavgiftsmanntallet og ikke betalte merverdiavgift, og at det samme må gjelde der kjøperen har utvist kvalifisert uaktsomhet i relasjon til dette. Kjæremålsutvalget viser til lagmannsrettens begrunnelse og slutter seg til lagmannsrettens lovforståelse.»

I den påkjærte kjennelsen fra Frostating lagmannsrett, LF-1994-89 K, heter det blant annet:

«Bestemmelsen i § 21 inneholder ingen undersøkelsesplikt for kjøperen med hensyn til om leverandøren er registrert og om han betaler avgift. En rimelig forståelse av merverdiavgiftsloven § 21 og av sammenhengen i avgiftssystemet, tilsier imidlertid at en næringsdrivende ikke kan gjøre fradrag når han var klar over at leverandøren beregnet avgift uten å være registrert i avgiftsmanntallet og at han heller ikke betalte avgift.»

I tillegg er det diskutert om fradragført inngående avgift kan tilbakeføres også hvor selger er registrert, har utstedt formelt korrekt salgsdokumentasjon og omsetningen er avgiftspliktig, men hvor kjøperen vet at selgeren ikke vil innbetale avgiften til staten. I Agder lagmannsretts dom 14. mars 2008 er dette synspunktet lagt til grunn. I dommen er det uttalt følgende:

«Etter bevisføringen for lagmannsretten er det ingen tvil om at Risør Restaurantdrift AS som kjøper allerede på tidspunktet for salgsavtalen og faktureringen hadde positiv kunnskap om at konkursdebitor som selger ikke aktet å innbetale eller innbetale merverdiavgiften. Dette følger ikke bare av at [innehaveren] handlet for begge parter, men også av at kjøpesummene i denne avtalen og en tilsvarende avtale for leiekontrakten til restaurantlokalene, ble satt slik at de sammen med merverdiavgiften tilsvarte konkursdebitors gjeld til [banken]. Summene ble åpenbart fastsatt med henblikk på at den beregnede merverdiavgift ikke skulle betales til staten, men benyttes til å dekke pantegjelden til banken. Hensikten med arrangementet var formodentlig å unngå at Risør Restaurantdrift AS måtte betale en høyere kjøpesum for å dekke pantegjelden, eventuelt at [innehaveren] personlig måtte innfri deler av gjelden som kausionist.

«Dyb-kjennelsen» gjaldt en kombinasjon av unnlatt registrering i merverdiavgiftsmanntallet og unnlatt betaling av merverdiavgift. I forvaltningspraksis er prinsippet gitt anvendelse uavhengig av registreringsspørsmålet der kjøper har opptrådt kvalifisert uaktsomt med hen-

syn til selgers manglende betaling av beregnet merverdiavgift. Eksempler nær beslektet med vår sak er Klagenemndas avgjørelser i klagesak 5156, av 29. juli 2004, og klagesak 5582, av 3. april 2006.

Etter lagmannsrettens oppfatning er den begrunnelse som Høyesteretts kjæremålsutvalg har gitt sin tilslutning til i «Dyb-kjennelsen», minst like treffende på vår sak. Grunnen til at kjøperer gis fradrag for inngående merverdiavgift er at avgiften betales av det foregående omsetningsledd. Når kjøper på avtaletidspunktet har sikker kunnskap om at selger ikke kommer til å betale den beregnede avgift, er det ingen rimelige hensyn som tilsier at kjøper skal kunne fradragføre avgiften. Dette er særlig klart når selger og kjøper har den samme ledelse og de samme eierinteresser.

Konklusjonen er etter dette at staten v/ Skattedirektoratet frifinnes fordi den beregnede merverdiavgift ikke anses fradragberettiget etter merverdiavgiftsloven § 21.»

Ovennevnte dom fra Agder lagmannsrett ble påanket til Høyesterett. Høyesteretts ankeutvalg nektet anken fremmet slik at lagmannsrettens dom er rettskraftig.

10.6.3 Utvalgets vurderinger og forslag

10.6.3.1 Henvisning til bokføringsregelverket i merverdiavgiftsloven § 25

Utvalget har vurdert om det er hensiktsmessig å innta en henvisning til bokføringsregelverket i merverdiavgiftsloven § 25. På denne måten vil det klarere framgå av merverdiavgiftsloven hvilke formelle krav som skal stilles til et bilag for at det skal foreligge rett til fradrag for inngående avgift. En slik henvisning innebærer ingen realitetsendring i forhold til gjeldende forståelse av bestemmelsen, fordi det med *bilag* menes salgsdokumentasjon som tilfredsstillende de formelle kravene som følger av bokføringsforskriften. En slik direkte henvisning kan likevel føre til en skjerpet aktsomhet med hensyn til de formelle kravene til salgsdokumentasjonen. Utvalget foreslår derfor at det inntas en henvisning til bokføringsregelverket i merverdiavgiftsloven § 25.

10.6.3.2 Nektelse av fradrag ved formelle feil ved salgsdokumentasjonen

Retten til fradrag for inngående avgift skal motvirke at omsetning mellom registrerte næringsdrivende skal føre til avgiftskumulasjon. Dette betyr at kjøpers fradragrett skal korrespondere med

selgers innbetaling av avgiftsbeløpet. Det er imidlertid kjøper som må *kreve* fradrag for inngående merverdiavgift etter reglene i merverdiavgiftsloven kapittel VI.

Utgangspunktet etter ordlyden i merverdiavgiftsloven § 25 er at det ikke foreligger rett til fradrag for inngående avgift dersom det hefter formelle feil ved dokumentasjonen for kjøpet, det vil si den salgsdokumentasjonen som er mottatt fra selgeren. Dette gjelder ikke i de tilfeller hvor selger er registrert i avgiftsmanntallet, selv om salgsdokumentet formelt sett ikke er i orden.

Merverdiavgiften er en transaksjonsavgift hvor selger og kjøper i det enkelte tilfelle skal ta stilling til den merverdiavgiftsmessige behandlingen, om transaksjonen er merverdiavgiftspliktig og om det er fradragsrett for avgiften. Kjøper må kunne forholde seg til det dokumentet som selger har utstedt, salgsdokumentasjonen, som grunnlag for sin behandling av merverdiavgiften. Dette følger av reglene i merverdiavgiftsloven § 25 og reglene i bokføringsforskriften. Etter bokføringsforskriften § 5-5 første ledd skal dokumentasjon av kjøp være salgsdokumentasjonen selger har utstedt og inneholde de opplysningene som framgår av § 5-1 (§ 5-1-1 - § 5-1-8). I følge § 5-1-2 siste ledd skal selgers navn og organisasjonsnummer framgå av salgsdokumentet. Dersom selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet, skal organisasjonsnummer etterfølges av bokstavene MVA. Av § 5-5 siste ledd framgår det videre at dersom salgsdokumentasjon er uriktig eller på annen måte ikke tilfredsstillende kravene i § 5-1 (§ 5-1-1 - § 5-1-8), må kjøper kreve ny salgsdokumentasjon.

Som det framgår av disse reglene stilles det strenge krav til kjøpers aktsomhet, og kjøper har handlingsplikt overfor selger dersom dokumentasjonen ikke er i samsvar med regelverket. Utvalget kan derfor vanskelig se at det er et urimelig krav at kjøpers adgang til å få fradrag avkjæres i de tilfeller hvor organisasjonsnummer etterfulgt av bokstavene MVA ikke er oppført på salgsdokumentet. Dette gjelder altså selv om selger har innbetalt avgiftsbeløpet til staten. Kjøper som mottar et salgsbilag som ikke tilfredsstillende de formelle kravene kan be selgeren om ny formriktig salgsdokumentasjon hvor organisasjonsnummer og MVA klart framgår. Utvalget foreslår derfor at det i merverdiavgiftsloven § 25 første ledd nytt annet punktum inntas en bestemmelse som uttrykkelig fastsetter at fradrag skal nektes i de tilfeller hvor en formriktig salgsdokumentasjon ikke foreligger før etter at fradragsretten er gjort gjeldende.

10.6.3.3 Selgers registrering som vilkår for kjøpers fradragsrett

I 1993 ble det innført plikt for selgeren til å påføre sitt registreringsnummer i avgiftsmanntallet på salgsdokumentet. Kravet om at salgsdokumentet skulle inneholde registreringsnummeret i avgiftsmanntallet er senere endret til organisasjonsnummeret tildelt i henhold til lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 23 etterfulgt av bokstavene MVA.

Samtidig med innføringen av plikten for selgeren til å påføre sitt registreringsnummer i avgiftsmanntallet, vurderte departementet å innføre en plikt for kjøperen til å undersøke om selgeren faktisk var registrert i avgiftsmanntallet (altså om registreringsnummeret som selger har oppgitt er korrekt). Bakgrunnen for at departementet vurderte en slik undersøkelsesplikt for kjøper, var forslag fra en arbeidsgruppe som utredet skatte- og merverdiavgiftsregler vedrørende utenlandske oppdragstakere i bygg og anlegg. Arbeidsgruppen foreslo at det ble inntatt et nytt annet ledd i merverdiavgiftsloven § 25 med følgende ordlyd:

«Det påligger mottakeren (kjøperen) av salgsdokumentet (faktura m.v.) å undersøke om utstederen (selgeren) er registrert i avgiftsmanntallet før fradragsretten kan gjøres gjeldende.»

Arbeidsgruppen foreslo å innskrenke bestemmelsen i forskrift til kun å gjelde bygge- og monteringsarbeid. Departementet mente at en slik heving av aktsomhetsnivået eventuelt burde gjennomføres generelt. Det framgår imidlertid av Ot.prp. nr. 28 (1992-1993) at departementet ikke fant å ville foreslå en slik undersøkelsesplikt. Dette skyldtes blant annet at avgiftsmyndighetene på det daværende tidspunkt ikke kunne tilby de næringsdrivende en tilstrekkelig oppdatert oversikt over registrerte næringsdrivende.

Skatteunndragelsesutvalget vil heller ikke foreslå innføring av en formell undersøkelsesplikt, men flertallet, alle unntatt utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen, foreslår at fradrag for kjøper skal kunne nektes dersom selgeren ikke er registrert i avgiftsmanntallet. En slik endring foreslås tatt inn i merverdiavgiftsloven § 25 nytt annet ledd.

I dag som Enhetsregisteret i «Brønnøysundregistrene» er lett tilgjengelig på Internett, er det enkelt for en registrert næringsdrivende kjøper å undersøke om selger er registrert i avgiftsmanntallet eller ikke. Når en kjøper søker opp en enhetsorganisasjonsnummer på Internett-siden www.brreg.no, vil det også komme opp om enhe-

ten er registrert i avgiftsmanntallet. Dette forutsetter at registeret er oppdatert.

Ved å foreta en undersøkelse av om enheten (selger) er registrert i avgiftsmanntallet kan kjøper dermed på en forholdsvis enkel måte sikre seg mot tap av fradragsrett.

Et særskilt spørsmål oppstår i løpende forretningsforhold hvor kjøper tidligere har kontrollert at selger er registrert i avgiftsmanntallet, men hvor registreringen senere er opphørt. Etter flertallets syn bør dette ikke uten videre føre til at kjøpers fradragsrett går tapt. Spørsmålet må løses konkret på grunnlag av en vurdering av hvor lenge det er siden kjøper sist foretok en kontroll av selgers avgiftsmessige status, hvor lenge det er siden selger ble avregistrert, og om det foreligger særlige grunner til at kjøper burde foretatt en ny kontroll. Flertallet anser det ikke nødvendig å innta en regulering av dette forhold i lovteksten, men anser det tilstrekkelig å vise til at avgiftsmyndigheten må utvise et skjønn i slike tilfeller.

Et mindretall ved utvalgsmedlemmene Mulstad og Nilsen støtter ikke dette forslaget. Forslaget anses av mindretallet som et lite målrettet tiltak, kun en ytterligere byrde for de næringsdrivende som allerede bruker store ressurser på avgiftsoppkrevingen. Det er liten hjelp i om det er mulig å undersøke avgiftsregisteret via Internett dersom registrert ikke er oppdatert. Etter det mindretallet er kjent med, er det fortsatt store etterslep i oppdateringen av registeret, for eksempel i forhold til avregistreringer. Mindretallet mener videreutvikling av rutiner samt flere og bedre kontroller vil være det beste tiltaket. Ved tett oppfølging av nyregistrerte selskaper vil man kunne oppnå langt mer enn om selgeren er formelt registrert og dessuten fange opp slike tilfeller som er omtalt nedenfor som transaksjonssvindler og de såkalte karusellsvindlene. I motsetning til næringsdrivende har skattemyndighetene hjemmel til å foreta en reell kontroll av selgers virksomhet.

10.6.3.4 Nektelse av fradrag når kjøper er klar over at selger ikke vil innbetale avgiften

Som nevnt ovenfor under punkt 10.6.2 kan det ikke oppstilles noen generell regel innen merverdiavgiftsretten om at en kjøpers fradragsrett for inngående avgift er betinget av at selger innberetter og innbetaler utgående merverdiavgift til staten.

Utvalget forslår en generell regel i merverdiavgiftsloven § 25 nytt tredje ledd om at fradrag vil være avskåret i de tilfeller hvor kjøper på avtale-tidspunktet er klar over at selger ikke kommer til å innberette og innbetale utgående merverdiavgift

til staten. Ansvarret må også omfatte de tilfeller hvor kjøper har opptrådt grovt uaktsomt. En adgang til å nekte fradrag i disse tilfeller vil kunne være aktuell hvor selger er registrert i merverdiavgiftsmanntallet og kjøper har mottatt korrekt salgsdokument, men hvor kjøper – for eksempel som følge av interessefellesskap med selger – visste eller måtte vite at selger ikke kom til å innberette og innbetale avgiften til staten.

Forslaget reiser en særlig problemstilling ved kjøp av varer som er abandonert til fordel for konkursdebitor, jf. konkursloven § 117b. Beslutning om abandonering innebærer at konkursbeslaget i en eiendel oppheves. Beslutning om dette kan treffes dersom eiendelen er uten økonomisk interesse for boet, for eksempel fordi eiendelene er pantsatt og salg av eiendelene ikke vil gi dekning for annet enn pantegjelden. Et konkursbo skal normalt ikke svare merverdiavgift ved abandoneringen av pantsatte aktiva til konkursskyldner, idet boet i slike tilfeller ikke *omsetter* de abandonerte aktiva. Ved abandonering av pantsatte aktiva får konkursdebitor igjen rådigheten over den abandonerte eiendelen, og konkursdebitor kan dermed i utgangspunktet selge de abandonerte eiendeler. Det foreligger imidlertid normalt begrensinger i konkursdebitors mulighet og rett til å selge en pantsatt eiendel uten panthavers medvirkning og samtykke. I praksis er det derfor vanlig at konkursdebitor og panthaver samarbeider om salg av abandonerte eiendeler, men at salget skjer i konkursskyldnerens navn. Ofte beholder panthaver i slike tilfeller vederlag og merverdiavgift uten å bli ansvarlig for avgiften. Skyldner vil dermed ikke ha midler til å betale merverdiavgiftskravet når det forfaller.

I slike situasjoner vil ofte kjøper være klar over at selger ikke vil innbetale merverdiavgiften. Det er imidlertid lite rimelig å nekte kjøper fradragsrett i disse tilfellene. Utvalget mener dette er et problem som primært bør løses ved at panthaver pålegges en plikt til å innbetale merverdiavgiften til staten. Dersom en slik plikt ikke innføres, mener utvalget at det subsidiært bør inntas et unntak i merverdiavgiftsloven § 25 nytt tredje ledd slik at kjøper ikke nektes fradrag i slike tilfeller.

10.6.3.5 Kjøpers ansvar

a) Omvendt avgiftsplikt

Omvendt avgiftsplikt innebærer at det er kjøperen som skal beregne og innberette utgående avgift av transaksjonen, samtidig som kjøper fradragsfører beløpet som inngående avgift. Avgiftsberegningen flyttes fra selger til kjøper og det skjer dermed

ingen avgiftsbetaling mellom partene slik at risikoen for unndragelser knyttet til denne betalingen blir redusert.

Ordninger med omvendt avgiftsplikt er innført i noen land for å bekjempe avgiftsunndragelser i visse bransjer, herunder byggebransjen. Spørsmålet om innføring av en lignende ordning med omvendt avgiftsplikt i byggesektoren her i landet er utredet av en arbeidsgruppe nedsatt av Skattedirektoratet. Arbeidsgruppen mener at innføring av omvendt avgiftsplikt for bygge- og anleggsbransjen synes å være et effektivt virkemiddel for å motvirke avgiftsunndragelser i bransjen. Etter en helhetsvurdering av de positive og negative sider ved forslaget har arbeidsgruppen derfor valgt å anbefale innføring av en slik ordning. Skattedirektoratet sendte arbeidsgruppens forslag på alminnelig høring 3. februar 2009. Av høringsbrevet framgår det at Finansdepartementet avventer å ta stilling til arbeidsgruppens forslag til etter at utredningen har vært på høring. Utvalget er positiv til at en ordning med omvendt avgiftsplikt i byggenæringen er blitt utredet, men vil ikke gå nærmere inn på de ulike hensyn og problemstillinger en slik ordning kan reise da dette har vært gjenstand for en separat utredning og siden et forslag om innføring av en slik ordning nå er gjenstand for en separat høring.

b) Solidaransvar m.m.

En form for ansvar kan være å gjøre kjøper medansvarlig for avgiften, for eksempel gjennom innføring av et solidaransvar. Et slikt solidaransvar finnes ikke i dag på merverdiavgiftsområdet, men det er eksempler på bruk av solidaransvar andre steder i skatte- og avgiftslovgivningen. Ved manglende etterlevelse av regelverket knyttet til oppbevaring, innberetning og innbetaling av skatte- og avgiftstrekk vil for eksempel arbeidsgiver kunne holdes økonomisk ansvarlig, jf. skattebetalingsloven § 16-20. Ansvaret er i utgangspunktet objektivt. Unntak fra dette utgangspunktet kan forekomme i tilfeller der arbeidsgiveren kan godgjøre at forholdet ikke skyldes forsømmelighet eller mangel på tilbørlig aktsomhet fra arbeidsgiveren eller noen i hans tjeneste, jf. skattebetalingsloven § 16-20 første ledd tredje punktum. Videre foreligger det i dag enkelte muligheter for ansvarliggjøring av en oppdragstaker på lik linje med arbeidsgiver. En slik bestemmelse gjelder ved innleie av arbeidskraft, jf. skattebetalingsloven § 4-1 annet og tredje ledd. Etter ligningsloven § 10-7 kan skattekontoret videre pålegge oppdragsgiver ansvar for oppdragstakers forfalte, men ikke innbetalt skatt, arbeidsgiveravgift eller forskuddstrekk dersom oppdragsgiver

forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å oppfylle opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10. I tillegg er utvalget kjent med at Finansdepartementet har til vurdering et forslag om å gjøre oppdragsgiver i bygge- og anleggsbransjen solidarisk ansvarlig for oppdragstakers forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift dersom oppdragstaker ikke er registrert i et leverandørregister, jf. St.prp. nr. 1 (2008-2009) Finansdepartementet side 16.

Behov for et solidaransvar må ses i sammenheng med utvalgets forslag om skjerpede krav til kjøpers fradragsrett og med muligheten for å gjøre kjøper ansvarlig gjennom krav om erstatning. Erstatningskrav kan fremmes der kjøper ved forsett eller uaktsomhet påfører staten et tap forutsatt at kravene til årsakssammenheng er oppfylt. Erstatning som virkemiddel mot skatteunndragelser er nærmere omtalt under punkt 10.11.

Selv om utvalget ikke vil foreslå konkrete tiltak her, er det likevel knyttet enkelte merknader til det som omtales som transaksjonsvindel nedenfor.

Skattemyndighetene opplever tilfeller av merverdiavgiftssvindel der det foretas transaksjoner mellom ulike selskaper med samme bakmenn, og hvor et (eller flere) ledd i kjeden opparbeider seg avgiftsgjeld som ikke betales. Neste ledd i transaksjonen fradragsfører den inngående avgiften som ved en ordinær anskaffelse. Fortjenesten ved opplegget er den avgiftsgjelden som forutgående ledd ikke innbetaler til staten. Dette omtales som transaksjonssvindel. Dette kan for eksempel skje ved at det ikke-betalende selskapet tappes for midler og opphører før gjelden til skattekontoret betales, eventuelt at det står en stråmann tilbake som ikke har kjennskap til bakmennene, og som ikke er søkegod. Bak hvert ledd i transaksjonen står imidlertid de samme bakmennene, eventuelt ved at noen av leddene i transaksjonen består av «uvitende» virksomheter, såkalte buffere.

«Karusellsvindel» (benevnt på engelsk som «carousel fraud» eller «missing trader fraud») er en særskilt form for transaksjonssvindel. Karusellsvindel går ut på at det konstrueres transaksjoner mellom flere virksomheter etablert i minst to ulike land, og der transaksjonene går i sirkel mellom virksomhetene (derav uttrykket karusell). I sin enkleste form kan karusellsvindel beskrives ved at en av virksomhetene i karusellen står for innførsel og innenlands videresalg (virksomhet A). Denne virksomheten bygger seg opp en avgiftsgjeld uten å gjøre opp for seg. Virksomheten i neste ledd (virksomhet B) fradragsfører den inngående merverdiavgiften ved anskaffelsen og eksporterer ynelsen til neste ledd i karusellen. Siden eksport er null-satset, får B utbetalt den overskytende inngående merver-

diavgiften fra statskassen. Virksomheten i utlandet (virksomhet C) eksporterer samme ytelse til A som igjen importerer og videreselger til B. For hver transaksjon som går gjennom sirkelen av virksomheter tappes statskassen ved at A ikke innbetaler skyldig merverdiavgift, samtidig som B fradragsfører avgiften og får utbetalt overskytende inngående avgift ved eksport til C. Karusellsvindel innebærer rene fiktive transaksjoner – det er ingen sluttbruker i kjeden av transaksjoner, neste ledd i transaksjonen er alltid en annen virksomhet som videreselger ytelsen.

Problemet med denne typen svindel er at den raskt tapper statskassen samtidig som den er vanskelig å avdekke for skatte- og avgiftsmyndighetene. Et annet problem er at modellen for slike karuseller har blitt mer kompleks etter hvert som skatte- og avgiftsmyndighetene har avdekket slike svindler. Innen EU anses karusellsvindel som et betydelig problem, men problemet er ikke begrenset til EU, - karusellsvindel kan forekomme i ethvert land som har et merverdiavgiftssystem.

I en del andre land har man innført solidaransvar som et tiltak mot karusellsvindel. Fra de næringsdrivendes side har det vært reist innvendinger mot solidaransvaret i de landene som har innført dette. EF-domstolen har imidlertid uttalt at dette ikke er i strid med sjette avgiftsdirektiv artikkel 21 (3) dersom hensynet til rettssikkerhet og forholdsmessighet er ivaretatt. EU-kommisjonen har uttalt at den ser på muligheten for å styrke prinsippet om solidarisk ansvar for betaling av merverdiavgift.

I England innførte man solidaransvar (joint and several liability) i 2003 som et tiltak mot karusellsvindel. Solidaransvaret gjelder ved omsetning av avgiftspliktige varer mellom registrerte næringsdrivende. Solidaransvaret er begrenset til å gjelde omsetning av datamaskiner eller - deler med tilbehør, og telefoner eller - deler med tilbehør. Det er nærmere avgrenset i regelverket hva som omfattes. Det er videre et vilkår at kjøper visste eller burde ha visst (knew or had reasonable grounds to suspect) at merverdiavgiften på leveransen, eller på en tidligere eller senere leveranse, ikke ville bli innbetalt til avgiftsmyndighetene. Dersom en virksomhet har kjøpt varen til under laveste markedspris eller til en pris som er lavere enn hva leverandøren har betalt for varen, er dette forhold som vanligvis gjør at solidaransvaret blir gjort gjeldende. Solidaransvaret kan kun gjøres gjeldende etter at avgiftsmyndighetene har gitt kjøper en advarsel (notification), men slik utvalget har forstått det kan solidaransvaret da også gjøres gjeldende i forhold til tidligere transaksjoner.

I Danmark er det også innført solidarisk ansvar for å stoppe de såkalte momskarusellene. Dersom ett av omsetningsleddene er en såkalt missing trader, vil det være de øvrige leddene i omsetningskjeden, og ikke staten, som vil måtte bære avgiftstapet ved svindelen. Ansvarer kan gjøres gjeldende overfor alle leddene i kjeden. Det er følgelig uten betydning hvor i kjeden kjøper befinner seg, om det er i første eller tredje omsetningsledd etter «missing trader» leddet. Solidaransvaret kan kun gjøres gjeldende etter at virksomhetene har fått en advarsel – en såkalt notifikasjon. Hensikten med advarselen er å skjerpe aktsomhetsplikten til kjøper. Etter reglene skal ToldSkat utstede en såkalt notifikasjon til de virksomheter som uaktomt eller i god tro har deltatt i en momskarusell. Notifikasjonen pålegger virksomheten å utvise større aktsomhet ved framtidige handler, og kan inneholde konkrete krav om hvordan virksomheten skal opptre i fremtiden. Dette kan for eksempel være krav om å utvise større aktpågivenhet ved framtidige handler, en rekke konkrete krav til undersøkelse av handelspartnere og krav om å være oppmerksom på usedvanlige handelsmønstre og fysisk varekontroll. De forhold som notifikasjonen stiller krav om å undersøke, vil være forhold som en virksomhet, i tråd med god forretningsførsel, normalt selv vil undersøke. Dersom virksomheten deretter kommer borti forhold som er omtalt i notifikasjonen, må den enten unnlate å gjennomføre handelen eller risikere å måtte hefte for gjelden til «missing trader»-leddet i momskarusellen. Inndrivelsen skjer administrativt, det er ikke nødvendig for avgiftsmyndighetene å anlegge sak for domstolene. Solidaransvaret kan kun gjøres gjeldende overfor danske virksomheter. Videre gjelder solidaransvaret kun i «missing trader» tilfeller. Dersom selger av andre grunner ikke betaler skyldig avgift, for eksempel fordi virksomheten har likviditetsproblemer, kan ansvaret ikke gjøres gjeldende. De danske reglene om solidaransvar er ikke begrenset til bestemte varer eller bransjer, slik det er i det engelske systemet.

Avgiftsmyndighetene kjenner ikke i dag til at det er etablert momskaruseller i Norge med forbindelse til andre land – slik man kjenner dem blant annet fra EU – rettet mot den norske statskassen. Avgiftsmyndighetene kjenner imidlertid til at nordmenn og norske selskaper har vært involvert i slik svindel rettet mot andre land. Utvalget har vurdert om det også i Norge bør innføres solidaransvar, om andre tiltak rettet mot karusellsvindel kan være aktuelle, eller om konkrete tiltak mot slik svindel bør vurderes senere dersom det viser seg at momskaruseller – slik vi kjenner dem fra EU – også

blir etablert med den norske statskassen som skadelidende. Basert på kunnskapen om merverdiavgiftssvindel i Norge, har utvalget ikke funnet at det nå foreligger tilstrekkelig grunnlag for å foreslå en endring som medfører solidaransvar for kjøper.

10.7 Særlig om styrets ansvar i aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper

Etter aksjeloven og allmennaksjeloven begges § 6-12 tilligger forvaltningen av et aksjeselskap styret. Styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og plikter å påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. Styret bærer dermed det overordnede ansvaret for at selskapets regnskaper gir korrekt uttrykk for den økonomiske situasjonen, at selskapets selvangivelse er korrekt, og at selskapets skattemessige forpliktelser blir etterlevd. Paragraf 6-13 i begge lover fastsetter at styret skal føre tilsyn med den daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig.

Styrets oppgaver i denne sammenheng vil i første rekke være å påse at selskapet har kompetente personer i alle sentrale funksjoner som behandler selskapets skatte- og avgiftmessige situasjon. Styret har også det overordnede ansvaret for at selskapet har tilstrekkelig gode rutiner på dette området, og at det er etablert tilfredsstillende systemer for internkontroll. Videre vil det være et viktig ansvar for styret å skape en god bedriftskultur med hensyn til håndteringen av skatter og avgifter. Dette er ikke minst viktig av hensyn til selskapet selv. Det vil selvsagt være av stor betydning at selskapet ikke påføres større skattekostnader enn nødvendig. Men også forhold som fører til at selskapets skatt blir for lavt anslått, kan få store konsekvenser for selskapet. Uriktig rapportering til ligningsmyndighetene og en skattestrategi i grenseland medfører stor risiko for tilleggsskatt og tap av omdømme. I alvorlige tilfeller kan også foretaksstraff være aktuelt.

KPMG foretok i perioden februar til april 2006 en undersøkelse blant de 500 største norske bedriftene for å kartlegge i hvilken grad selskapenes styre var involvert i behandlingen av selskapets skatteplanlegging. 109 av selskapene besvarte undersøkelsen. Undersøkelsen viste at det var løpende kontakt mellom skatteavdelingen og styret bare i en fjerdedel av selskapene. Mye kan tyde på at skatt oppfattes som et så teknisk område at styret overlater dette helt og holdent til administrasjonen.

Selskapets styre undertegner årsregnskapet, og er dermed ansvarlig for at de opplysninger som der gis, er korrekte og fullstendige. Etter ligningsloven § 4-5 skal selvangivelsen for skattepliktig selskap eller innretning leveres av «styret eller dets formann», som etter samme bestemmelse er forpliktet til å forsikre seg om at selvangivelsen inneholder «så fullstendige opplysninger som han kan gi, at de er gitt etter beste skjønn og overbevisning og at han ikke kjenner til at de på noe punkt er uriktige.» Det er styret eller styrelederen som skal undertegne selvangivelsen, og som dermed også innestår for de opplysningene som er gitt.

Styret vil kunne bli personlig ansvarlig for skatter eller avgifter som blir unndratt av selskapet. Ansvaret følger av aksjeloven og allmennaksjeloven begges § 17-1, som fastsetter et alminnelig erstatningsansvar for styremedlemmer for skade som er voldt forsettlig eller uaktsomt. Det samme må følge av alminnelige erstatningsrettslige regler. Det vises til omtalen under pkt 10.11.2.4. Ansvar vil kunne tenkes ikke bare for skatteunndragelser som styret er kjent med og har medvirket til, men også unndragelser som skyldes manglende kompetanse, mangelfulle rutiner og manglende eller mangelfull internkontroll.

Utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlemmene Mulstad, Nilsen og Aarseth, mener det er viktig at styrets ansvar for selskapets skattemessige forhold tydeliggjøres ved at styret pålegges å behandle selskapets skatte- og avgiftmessige forhold minst en gang hvert regnskapsår. Styret vil på denne måten blant annet bli orientert om selskapets strategi for skatter og avgifter, og må i større grad enn i dag måtte forholde seg så vel til de rettslige som de etiske spørsmål som oppstår i denne sammenheng.

Flertallet foreslår derfor at det i nytt annet ledd i aksjeloven § 6-20 og allmennaksjeloven § 6-20 inntas en bestemmelse om at styret minst en gang hvert regnskapsår skal behandle selskapets skatte- og avgiftmessige forhold.

Mindretallet mener styrets ansvar er så klart etter dagens regler, at en lovendring er unødvendig. En særskilt synliggjøring av skatteansvaret vil reise tilsvarende spørsmål ved andre viktige ansvarsområder.

Utvalget har vurdert om det burde inntas en bestemmelse i regnskapsloven §§ 3-3 og 3-3a om at selskapets årsberetning skal inneholde opplysninger om selskapets skattestrategi. Utvalget er blitt stående ved at dette ikke anses nødvendig. Kravene til årsberetningen er allerede omfattende, både for små og større foretak. Det primære hensynet med en endring i aksjeloven og allmennaksjeloven er

etter utvalgets syn å bidra til at vurderingen av selskapets skattemessige forhold reelt skjer i styret. Utvalget forutsetter at styrets behandling av selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold protokolleres. Det vil variere fra selskap til selskap i hvilken utstrekning styrets drøftelser nedtegnes i styreprotokollen. Det må være et minstekrav at det framgår at selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold har vært oppe til behandling, og hvilke beslutninger styret har truffet i denne sammenheng. Hensikten med lovforslaget er å understreke at styret har ansvar for de skatte- og avgiftsmessige disposisjonene som et selskap gjør. I forhold til formålet om å forebygge skatteunndragelser anser utvalget at det er tilstrekkelig at styret gis en foranledning til å drøfte skattestrategi, rutiner og internkontroll i styremøte.

10.8 Offentlighet ved ilagt tilleggs- skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll

10.8.1 Innledning

Utvalget vurderer under dette punktet om det bør være større grad av offentlighet ved ilagt tilleggs-
skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll.

Offentlighet forutsetter at opplysningene ikke er underlagt taushetsplikt. På områder hvor det ikke foreligger særlige taushetspliktbestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen kommer forvaltningslovens bestemmelser til anvendelse. På andre områder må offentlighet ved ilagt tilleggs-
skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll vurderes opp mot de særlige taushetspliktreglene i de enkelte lover, herunder ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven. Taushetsplikten etter disse lovene er mer omfattende enn den som følger av forvaltningsloven. I punkt 10.8.2 er det redegjort nærmere for reglene om offentlighet i forvaltningen og taushetsplikten som begrensning for offentlighet etter forvaltningsloven og skatte- og avgiftslovgivningen.

Under punkt 10.8.3 omtaler utvalget prinsippet om offentlighet i rettspleien, herunder av straffesaker og straffeavgjørelser, og i hvilken grad en straffefølgelse av en sak om skatteunndragelse kan gjøres kjent for allmennheten.

Utvalgets vurderinger og forslag omtales under punkt 10.8.4. Flertallet, alle unntatt utvalgsmedlemmene Brandsås, Mulstad og Nilsen, mener at det bør være adgang til offentlighet ved ilagt tilleggs-
skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll der den skatte- og avgiftspliktige har opptrådt uaktsomt eller forsettlig, og foreslår at vedtak om slike

administrative sanksjoner som utgangspunktet ikke skal omfattes av taushetsplikten i ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 7 og tolloven § 12-1. Fra dette utgangspunktet foreslås det gjort unntak for opplysninger i vedtaket som vil være omfattet av taushetsplikten i forvaltningsloven § 13 første og annet ledd.

Mindretallet mener at det er flere hensyn som tilsier at det ikke bør foretas en slik endring. Disse utvalgsmedlemmene støtter derfor ikke forslaget.

10.8.2 Gjeldende rett

10.8.2.1 Offentleglova

Den alminnelige regulering av offentlighet i forvaltningen finnes i lov 19. mai 2006 om rett til innsyn i dokument i offentlig verksemd (offentleglova). Hovedregelen er at forvaltningens saksdokumenter er offentlige, jf. offentliglova § 3. Et hovedhensyn bak dette prinsippet er å styrke rettsikkerheten i forvaltningen, ved at presse og allmennhetens innsyn i saksbehandlingen kan bidra til saklighet og objektivitet, styrke tilliten til de vedtak som treffes og motvirke forskjellsbehandling og vilkårlighet. Videre bidrar offentlighet til kunnskap om regelverk og forvaltningens virkeområde, samt gir grunnlag for demokratisk kontroll med forvaltningen utover den enkelte sak.

Opplysninger som er undergitt taushetsplikt i eller i medhold av lov er unntatt fra offentlighet. I disse tilfellene foreligger det en plikt til å unnlate offentlighet. En plikt til å unnlate offentlighet omfatter kun de taushetsbelagte opplysningene. Dokumentet for øvrig er offentlig, når ikke disse delene alene gir et åpenbart misvisende bilde av innholdet eller de unntatte opplysninger utgjør den vesentligste del av dokumentets innhold.

Offentleglova gir i en del tilfeller hjemmel til å holde opplysninger tilbake også der disse ikke er undergitt taushetsplikt. For eksempel følger det av offentliglova § 24 første ledd at opplysninger kan unntas fra offentlighet dersom offentlighet vil motvirke offentlig kontroll- eller reguleringstiltak eller andre nødvendige pålegg eller forbud, eller medføre fare for at de ikke kan gjennomføres. Opplysninger hvor unntak er påkrevd fordi offentlighet vil lette gjennomføringen av straffbare handlinger, kan unntas fra offentlighet etter offentliglova § 24 tredje ledd første punktum. Disse unntaksbestemmelsene viderefører tidligere offentlighetslov § 6 første ledd nr. 2 bokstav c og § 6 a første ledd første punktum.

Adgangen til å unnta anmeldelse, rapport eller annet dokument om lovovertrødelser fra offentlig-

het etter tidligere offentlighetslov § 6 første ledd nr. 5 er videreført, men med en noe mer begrenset rekkevidde i offentleglova § 24 annet ledd. Etter offentleglova § 24 annet ledd kan det bare gjøres unntak fra innsyn for «melding, tips eller liknande dokument om lovbrøt frå private. Andre dokument om lovbrøt, blant anna melding og tips frå offentlege organ, kan det gjerast unntak frå innsyn for inntil saka er avgjort.» I Ot. prp. nr. 102 (2004-2005) side 146 er innholdet i bestemmelsen nærmere omtalt. Det vises der blant annet til at det etter andre punktum bare er adgang til å nekte innsyn i dokumentene inntil saken er avgjort. Andre punktum er dermed en regel om utsatt innsynsrett. Det uttales videre at

«[s]aka vil vere avgjort når det er teke avgjerd om å reagere med ein eller annan sanksjon som følgje av lovbrøtet, til dømes straff, tvangsmulkt, tilbakekalling av autorisasjon eller løyve eller liknande. Saka vil òg reknast som avgjort når det er gjort vedtak om førebelse tiltak, slik som suspensjon. Dersom forvaltninga kjem til at det ikkje skal reagerast med sanksjonar, anten fordi det ikkje er gjort noko lovbrøt eller av andre grunnar, vil saka vere avgjort når slik avgjerd er teken. Det kan skape problem for bruken av unntaket at det ikkje alltid blir teke noka formell avgjerd om å avslutte saka. God forvaltningsskikk taler for at forvaltninga sørgjer for å formalisere saka når ho reint faktisk er avslutta. Dersom det går lang tid utan at noko skjer i saka, vil det etter omstenda vere mogleg å sjå saka som avgjort, slik at dokumenta blir gjenstand for innsyn.»

10.8.2.2 Taushetsplikt etter forvaltningsloven

Forvaltningsloven § 13 er den sentrale bestemmelsen om taushetsplikt for enhver som utfører tjeneste eller arbeid for et forvaltningsorgan. Etter § 13 første ledd nr. 1 er det taushetsplikt om «noens personlige forhold». Bestemmelsen gjelder bare opplysninger om fysiske personer. Taushetsplikten for opplysninger om bedrifter mv. reguleres av forvaltningsloven § 13 første ledd nr. 2 om «tekniske innretninger og fremgangsmåter samt drifts- eller forretningsforhold som det vil være av konkurransemessig betydning å hemmeligholde av hensyn til den som opplysningen angår».

Forvaltningsloven § 13 første ledd nr. 1 innebærer ikke at det gjelder taushetsplikt for alle opplysninger om enkeltpersoner. Det må dreie seg om opplysninger som det er vanlig å ville holde for seg selv. Typiske eksempler på opplysninger om enkeltpersoner som vil være underlagt taushetsplikt, er opplysninger om fysisk og psykisk helse,

karakter og følelsesliv, samt visse opplysninger om familie- og hjemforhold. På den annen side er det uttrykkelig sagt i forvaltningsloven § 13 annet ledd første punktum at opplysninger om fødested, fødselsdato og personnummer, statsborgerforhold, sivilstand, yrke, bopel og arbeidssted ikke er underlagt taushetsplikt. Andre opplysninger som kan likestilles med disse, vil heller ikke være underlagt taushetsplikt.

Enkelte overordnede betraktninger omkring taushetspliktens rekkevidde overfor opplysninger om straffbare handlinger og andre lovbrudd er inn tatt i Justisdepartementets «Rettleiar til offentleglova – førebels versjon» punkt 6.2.3.1. Det er der uttalt:

«Tradisjonelt har ein lagt til grunn at opplysningar om at ein person eller ei verksemd har gjort seg skuldig i straffbare handlingar eller andre lovbrøt, er underlagde teieplikt. Dette synet kan ikkje lenger oppretthaldast fullt ut, i alle fall når det gjeld lovbrøt som er skjedd i næringsverksemd. Det er vorte stadig meir vanleg at brot på lover og forskrifter som blir oppdaga av offentlege kontrollinstansar, blir offentleggjorde av kontrollinstansane. Dette gjeld til dømes mattilsynet sine kontrollar av at restaurantar og serveringsstadar følgjer næringsmiddel forskriftene. Opplysningar om at personar er mistenkte for økonomisk kriminalitet i næringsverksemd blir òg ofte offentleg kjende.

Det er vanskeleg å seie eksakt kva opplysningar om straffbare handlingar eller andre lovbrøt som er underlagde teieplikt. Ein må ta omsyn både til karakteren av lovbrøtet og den offentlege interesse i at opplysningane blir kjende. Opplysningar om lovbrøt som er gjort i næringsverksemd eller i samband med utøving av eit yrke som det er knytt ei særleg tillit til, som til dømes helsepersonell, vil som utgangspunkt ikkje vere underlagde teieplikt. Det må likevel leggjast vekt på om opplysningane berre gjeld mistanke om lovbrøt, slik at det kan vere teieplikt på mistankestadiet, men ikkje når lovbrøtet er konstatert, eller om tilhøvet er konstatert og kva tilknytning til næringsverksemda eller yrkesutøvinga lovbrøtet har. Opplysningar om lovbrøt som ein person har gjort seg skuldig i som privatperson, vil som utgangspunkt framleis vere underlagde teieplikt. Dersom opplysningar om slike lovbrøt seier noko om kor eigna ein person er til å utøve eit yrke som det er knytt ein særleg tillit til, kan dette stille seg annleis.

Uavhengig av om lovbrøtet er gjort i næringsverksemd, under yrkesutøving eller som privatperson vil opplysningar om bakgrunnen for eller årsakene til lovbrøtet, til dømes sjukdom, rusmiddelproblem eller andre per-

sonlege problem vere underlagde teieplikt. For personlege eigenskapar hos den som er skuldig i lovbrøtet gjeld det same.

Opplysningar om ein person fyller dei vilkåra lova set for å drive ei bestemt verksemd, til dømes om ein person har advokatløyve, er ikkje underlagde teieplikt. Og opplysningar om at ein person har mista retten til å drive ein bestemt type verksemd, vil falle utanfor teieplikta. Til dømes vil opplysningar om at ein revisor har fått inndrege løyvet sitt, normalt ikkje vere underlagde teieplikt. Det same gjeld informasjon om ein person har gyldig førarkort eller ikkje. Derimot vil opplysningar om at ein person har fått førarkortet inndrege eller beslaglagt vere underlagde teieplikt, fordi slike opplysningar normalt vil indikere at personen har gjort seg skuldig i ei straffbar handling, samtidig som det behovet andre kan ha for opplysningar vil vere tilstrekkeleg ivaretatt ved at det er høve til å informere om at personen har eller ikkje har gyldig førarkort.»

Når det gjelder lovbrudd som er begått i nærings- eller forretningsforhold, uttaler Justisdepartementet at det skal mye til før opplysningene blir omfattet av taushetsplikten. Overfor private legger utvalget til grunn at opplysninger om lovbrudd normalt vil være et personlig forhold og at slike opplysninger dermed vil være underlagt taushetsplikt.

I forhold til ansatte har Justisdepartementet i brev 30. november 2005 uttalt at «[v]i er tilbøyelig til å anta at opplysninger om hvilke ansatte i et foretak som har vært involvert i handlinger som har ført til at foretaket ilegges gebyr for overtredelse av konkurranseloven § 11 ikke vil være underlagt taushetsplikt etter forvaltningsloven § 13. Vi har da særlig lagt vekt på den offentlige interessen i at det blir kjent hvilke posisjoner i foretaket de som var involvert i overtredelsen har. Vi viser også til at det er foretaket som sådan, og ikke de enkelte personer, som har begått overtredelsen, og dessuten til at overtredelsen ikke er straffesaksjonert, men kun kan sanksjoneres med gebyr, jf. konkurranseloven § 29 sammenholdt med § 30. Vi presiserer at vår konklusjon gjelder tilfeller der det er truffet vedtak i saken. Spørsmålet kan stille seg annerledes når saken befinner seg på forberedelsesstadiet.»

Rekkevidden av taushetsplikten etter forvaltningsloven er også vurdert i NOU 2003:15 *Fra bot til bedring* (Sanksjonsutvalget). Det er der lagt til grunn at taushetsplikten etter gjeldende rett neppe kan anses som tilfredsstillende avklart. Det foreslås derfor at taushetsplikten omfang etter forvaltningsloven presiseres slik at denne som utgangs-

punkt ikke skal omfatte opplysning om vedtak om administrative sanksjoner eller om lovovertrødelse et slikt vedtak er eller kan bli basert på. I forvaltningsloven § 13 nytt tredje ledd er følgende bestemmelse foreslått inntatt:

«Taushetsplikten etter første ledd omfatter ikke opplysning om vedtak om administrativ sanksjon som omtalt i § 44 annet ledd, eller om lovovertrødelse som et slikt vedtak er eller kan bli basert på, med mindre slike opplysninger røper et klientforhold eller andre forhold som må anses som personlige eller som omfattes av første ledd nr. 2.»

Sanksjonsutvalget påpeker at behovet for presisering av taushetsplikten omfang først og fremst er relatert til taushetsplikt om «noens personlige forhold» i § 13 første ledd nr. 1. Det foreslås likevel at unntaket formuleres slik at det også dekker annet ledd nr. 2 om «forretningshemmeligheter». Dette gjør det klart at et sanksjonsvedtak eller en opplysning om lovovertrødelse i seg selv ikke skal kunne regnes som et slikt drifts- eller forretningsforhold som omfattes av taushetsplikten i nr. 2.

Unntaket fra taushetsplikt foreslås også å gjelde opplysninger om (mulige) lovovertrødelse som foreligger før vedtaket er truffet. Sanksjonsutvalget antar at det ikke er tilstrekkelige grunner til å formulere unntaket fra taushetsplikten slik at det bare gjelder opplysninger om lovovertrødelsen når vedtaket er endelig truffet. Før dette tidspunktet vil offentliggjøring kunne være betenkelig – saken kan for eksempel ende opp med at det ikke blir ilagt noen sanksjon – men dette kan og bør i følge Sanksjonsutvalget ivaretas ved bruk av bestemmelsene om adgang til å unnta dokumentene fra offentlighet, jf. særlig tidligere offentlighetslov § 6 første ledd nr. 5. Adgangen til å unnta opplysninger fra offentlighet før vedtak er truffet er videreført i offentleglova § 24 annet ledd, se her omtalen under punkt 10.8.2.1.

Forslaget fra sanksjonsutvalget er foreløpig ikke fulgt opp med forslag til Stortinget om endringer i forvaltningsloven.

10.8.2.3 Taushetsplikt etter skatte- og avgiftslovgivningen

Det følger av ligningsloven § 3-13 nr. 1 første punktum at enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til ligningsforvaltningen, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det han i sitt arbeid har fått vite om «noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold».

Taushetsplikten etter bestemmelsen er omfattende og strekker seg lengre enn det som følger av forvaltningsloven § 13. Formues- og inntektshold vil for eksempel omfatte opplysninger om hvem som er eier av en eiendel. Økonomiske eller bedriftsmessige forhold kan være opplysninger om produksjons- eller salgsmetoder, rabattordninger, kundekrets mv.

Et unntak fra taushetsplikten følger av ligningsloven § 3-13 nr. 5. Her framgår det at taushetsplikten ikke omfatter innholdet i skattelister som skal legges ut til alminnelig ettersyn, eller senere endringer i disse.

Opplysninger som er undergitt taushetsplikt etter merverdiavgiftsloven, tolloven og særavgiftsloven er tilnærmet de samme som de opplysningene som er undergitt taushetsplikt etter ligningsloven § 3-13 nr. 1. I merverdiavgiftsloven § 7 er taushetsplikten knyttet opp mot opplysninger om «noens forretnings-, drifts-, formues- og inntektsforhold og om andre økonomiske og personlige forhold», mens taushetsplikten etter tolloven § 12-1 er knyttet opp mot «noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold», det vil si samme formulering som i ligningsloven § 3-13. I Finansdepartementets høringsnotat om forslag til teknisk revidert merverdiavgiftslov er det nå benyttet samme formulering som i tolloven og ligningsloven sitert ovenfor. I særavgiftsloven § 7 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 10 er det en bestemmelse om at taushetsplikten etter tolloven skal gjelde tilsvarende for tollmyndighetenes arbeid knyttet til særavgifter.

Det er lagt til grunn at taushetspliktbestemmelsene i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og tolloven ikke åpner for at opplysninger om ilagt tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll kan offentliggjøres. Dette skyldes at begrunnelsen for illeggelse, og det at det er ilagt tilleggsskatt, tilleggsavgift eller tilleggstoll, er ansett å komme inn under «økonomiske, bedriftsøkonomiske eller personlige forhold». Taushetsplikten er antatt å gjelde både for den aktive offentliggjøring (der forvaltningen av eget tiltak beslutter å offentliggjøre vedtaket) og passiv offentliggjøring (der innsyn gis etter begjæring fra pressen eller andre). Dette innebærer at opplysninger til pressen og til andre utenforstående, for eksempel gjennom foredrag eller artikler, ikke må gis på en slik måte at enkeltskattytere m.m. kan identifiseres. Det må derimot antas at bestemmelsene om taushetsplikt i skatte- og avgiftslovgivningen ikke er til hinder for å offentliggjøre vedtak om ilagt tilleggsskatt dersom dette kan skje uten at den vedtaket gjelder kan identifiseres, for

eksempel dersom opplysninger som kan identifisere vedkommende kan sladdes. Det er imidlertid ikke tilstrekkelig at navn sladdes dersom opplysningene for øvrig i vedtaket kan bidra til å identifisere den vedtaket gjelder.

10.8.3 Offentlighet for straffesaker og straffeavgjørelser

Norsk rettspleie bygger på offentlighetsprinsippet. Domstolloven fastslår i § 124 at rettsmøtene er offentlige og at forhandlingene og rettsavgjørelsene kan gjengis offentlig, hvis ikke annet er bestemt i lov eller av retten i medhold av lov. Dette innebærer at allmennheten, og dermed også pressen, som utgangspunkt kan være til stede under rettsaken, og få tilgang til dommen, og pressen kan som utgangspunkt referere både fra rettsaken og fra dommen. I hvilken grad dette gjøres med bruk av navn, beror på pressens egne normer og vurderinger.

I tillegg til eventuell offentliggjøring av opplysninger i pressen, gjengis regelmessig avgjørelser om skattesaker i juridiske domssamlinger som Rettstidende og Dommer, uttalelser m.m. i skattesaker og skattespørsmål («Utvalget»). I straffesaker gjøres dette normalt i anonymisert form.

I Ot. prp. nr. 55 (1997-1998) punkt 4.1 uttales det at begrunnelsen for offentlighet er å gi allmennheten innsyn i rettspleien. Siktemålet er å sikre betryggende rettspleie gjennom mulighet for kontroll og kritikk og å gi kunnskap om rettsvesenet og rettsregler. Det vises videre til at åpenhet og kunnskap om domstolens virke også kan styrke tiliten til rettspleien.

Offentlighetsprinsippet i rettspleien er knesatt i de sentrale menneskerettighetskonvensjonene, både i Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) artikkel 6 nr. 1 og i FN-konvensjonen om sivile og politiske rettigheter 1966 artikkel 14 nr. 1. Bestemmelsene har i hovedsak samme innhold og gir rett til offentlig rettergang i både straffesaker og sivile saker.

Ileggelse og klagebehandling av tilleggsskatt er som nevnt ovenfor underlagt taushetsplikt. Går skattyteren til rettssak for å prøve illeggelsen av tilleggsskatten for domstolen, vil det være tvistelovens regler om innsyn og reglene om offentlighet i rettspleien som regulerer hvordan opplysningene kan gjøres kjent, jf. ovenfor. Tilsvarende gjelder for saker om tilleggsavgift og tilleggstoll.

Ved straffefølgning (i stedet for forhøyet tilleggsskatt) i en unndragelsessak vil straffeprosesslovens regler om taushetsplikt i tillegg til reglene om offentlighet i rettspleien regulere

offentlighetens tilgang til saken. Pressen kan på forespørsel få tiltalebeslutningen i en sak. Hovedforhandlingen i en straffesak vil som hovedregel være offentlig. Enhver vil kunne kreve utskrift av en straffedom dersom den er yngre enn fem år og den identifiseres på annen måte enn bare å oppgi siktedes navn, jf. forskrift 6. juli 2001 nr. 757 om offentlighet i rettspleien. Tilgangen til kopi av straffesaksdokumenter utover tiltaler og avgjørelser er meget begrenset for andre enn partene.

Om og hvordan politiet eller påtalemyndigheten selv går ut med informasjon eller kommenterer en sak i pressen, reguleres nærmere i rundskriv fra Riksadvokaten. Der er det blant annet understreket at opplysninger om påtalevedtak (henleggelse, påtaleunntak, forelegg og tiltale) så vidt mulig ikke må gis ut før den mistenkte er underrettet om vedtaket. Det er generelt angitt at personvern hensyn og hensyn til den enkelte må veies opp mot pressens kontrollfunksjon. Videre er det angitt at nøktern informasjon fra politiet kan bidra til at saken ikke blir uriktig framstilt med bakgrunn i andre kilder. Det er framhevet at ved vurderingen av om informasjon skal gis eller ikke, er det også sentralt å ta hensyn til den preventive effekten dette kan ha på kort og lang sikt. Dersom det utferdiges et forelegg som vedtas, vil offentlighet om forelegget reguleres av dette rundskrivet.

Opplysninger fra straffesaksregisteret er underlagt en relativt streng taushetsplikt. Bruken av opplysninger fra registeret utenfor strafferettspleien eller i politiets arbeid med å forebygge lovvertrædelser eller hindre at virksomhet blir drevet uforsvarlig, er regulert av bestemmelsene om utstedelse av politiattest.

10.8.4 Utvalgets vurderinger og forslag

Som nevnt ovenfor, vil rettssaker om straff på grunn av overtredelse av skatte- eller avgiftslovgivningen som hovedregel være offentlige. Det samme gjelder domsavgjørelser i slike saker. Det er imidlertid et meget lite mindretall av de sakene hvor det foreligger brudd på skatte- eller avgiftslovgivningen som resulterer i politianmeldelse og eventuell straffesak. De fleste slike saker resulterer i en administrativ sanksjon i form av tilleggs-skatt, tilleggsavgift eller tilleggstoll.

Utvalget har på bakgrunn av dette vurdert om det bør være større åpenhet rundt ileggelse av tilleggs-skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll. Dette vil kreve en endring av taushetspliktsbestemmelsene på skatte, toll- og avgiftsområdet.

Taushetspliktsbestemmelsene på skatte-, toll- og avgiftsområdet er mer omfattende enn de ordi-

nære taushetspliktsbestemmelsene i forvaltningsloven. En endring som innebærer større åpenhet om tilleggs-skatt m.m. vil derfor bringe dette området mer på linje med det som gjelder på andre forvaltningsområder.

Prinsippet om allmennhetens innsyn er et viktig hensyn på ulike forvaltningsområder. Utviklingen går også i retning av mer offentlighet omkring ileggelse av administrative sanksjoner. For eksempel er det blitt mer vanlig at brudd på lover og forskrifter som oppdages av kontrollinstanser blir offentliggjort av offentlige kontrollinstitusjoner. Dette gjelder også der slik offentliggjøring medfører at det gis opplysninger som identifiserer hvilke personer eller virksomheter som har begått straffbare handlinger eller andre lovbrudd, jf. foran under punkt 10.8.2.2.

Viljen til å oppfylle pliktene etter skatte- og avgiftslovgivningen er en viktig forutsetning for å unngå skatteunndragelser. Utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlemmene Brandsås, Mulstad og Nilsen, mener økt åpenhet rundt mangelfull etterlevelse av opplysningspliktene som resulterer i tilleggs-skatt, tilleggsavgift eller tilleggstoll, vil være et viktig bidrag til å opprettholde lovlydigheten på dette området. Det vil kunne vise allmennheten hvilke aktører som legger vekt på å etterleve skatte- og avgiftslovgivningen, og hvilke som ikke gjør det. Manglende evne og vilje til å etterleve skatte- og avgiftslovgivningen henger ofte sammen med evnen og viljen til å etterleve annen lovgivning. Muligheten til å gjøre seg kjent med brudd på skatte- og avgiftslovgivningen vil dermed ha betydning utover skatte-, toll og avgiftsområdet. Åpenhet vedrørende ilagt tilleggs-skatt, tilleggsavgift og tilleggstoll vil også ha en viktig preventiv effekt, ved at skatteunndragelser i større grad enn i dag vil bli kjent og vil kunne føre til tap av omdømme.

En slik åpenhet vil også gi pressen – og derigjennom allmennheten – bedre muligheter til å følge skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid med skattesaker; både i hvilken utstrekning mislighold oppdages og følges, og hvordan de administrative sanksjonene anvendes. Pressen har denne muligheten i dag når det gjelder saker som følges gjennom politianmeldelse og straffesak. Når den alt overveiende delen av brudd på skattelovgivningen følges gjennom administrative sanksjoner, blir det desto viktigere med en tilsvarende åpenhet omkring disse.

På den annen side kan en slik åpenhet medføre at den som ilegges sanksjoner, i større grad enn i dag vil ønske å overprøve vedtaket hos klageorganer, domstolene eller Sivilombudsmannen, og derigjennom øke de administrative omkostningene.

Større grad av offentlighet ved ilagt tilleggs-skatt, tilleggsavgift eller tilleggstill innebærer en lempning av taushetsplikten på skatte-, toll- og avgiftsområdet. Den omfattende taushetsplikten har blant annet vært basert på at det må eksistere et tillitsforhold mellom skattyterne og skattemyndighetene. Gjennom ligningsloven mv. pålegges skattyterne å gi mye informasjon av personlig og økonomisk art til skattemyndighetene og toll- og avgiftsmyndighetene. Dette bør kunne gjøres i tillit til at myndighetene sikrer at denne ikke kommer uvedkommende i hende. Taushetsplikten bidrar på denne måten også til å sikre at myndighetene får den informasjon de skal ha.

Dette tillitsforholdet er basert på at skattyteren oppfylder sine plikter etter ligningsloven mv. Forutsetningen for å ilegge tilleggsskatt m.m. er imidlertid at den skatte- og avgiftspliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene og toll- og avgiftsmyndighetene. I disse tilfellene er dermed dette tillitsforholdet allerede brutt fra den skatte- og avgiftspliktiges side.

Dette tilsier etter flertallets vurdering at adgangen til offentlighet ved tilleggsskattevedtak begrenses til der det er ilagt tilleggsskatt med forhøyet sats. Tilleggsskatt ilegges både når skattyter unnlater å levere selvangivelse og dersom ligningsmyndighetene gis ufullstendige eller uriktige opplysninger. Tilleggsskatt med den ordinære satsen på 30 prosent skal ilegges uten hensyn til om skattyteren har utvist skyld (og det kan anvendes en lavere sats dersom skattyterens forhold er særlig unnskyldelig), jf. ligningsloven § 10-4. Skal det ilegges tilleggsskatt med høyere sats, krever det at skattyter har utvist forsett eller grov uaktsomhet. Offentlighet ved ilagt tilleggsskatt bør begrenses til disse tilfellene.

Etter merverdiavgiftsloven § 73, tolloven § 16-10, særavgiftsloven § 3 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 3 er det et vilkår for å ilegge tilleggsavgift at den avgiftspliktige har opptrådt forsettlig eller uaktsomt. Dokumentavgiftsloven § 4 stiller krav om forsettlig eller grovt uaktsomt overtredelse. Etter flertallets vurdering er det ikke grunnlag for å unnta noen vedtak om ileggelse av tilleggsavgift fra offentlighet.

Utvalgets flertall mener at større åpenhet om administrative sanksjoner bør gis ved at disse som utgangspunkt ikke omfattes av taushetsplikten etter ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 7 og tolloven § 12-1. Dette innebærer at vedtak om tilleggsskatt, tilleggsavgift eller tilleggstill - på linje med andre forvaltningsvedtak - ikke vil kunne unntas offentlighet ved begjæring om utlevering av opplysninger fra for eksempel pressen.

Det kan reises spørsmål om offentligheten bør omfatte bare opplysningen om at det er fattet et vedtak om tilleggsskatt mv., eller om offentligheten også skal omfatte selve forvaltningsvedtaket om tilleggsskatt mv. Det sistnevnte er viktig for at allmennheten skal få tilgang til relevante opplysninger om bakgrunnen for ileggelsen, og vil gi langt bedre forutsetninger for pressen - og dermed allmennheten - til å følge skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid med sanksjoner på skatte-, avgifts- og tollområdet.

Offentlighet også for vedtaket innebærer imidlertid at det må gjøres et videre unntak fra taushetspliktbestemmelsene, jf. nedenfor. Dette vil medføre noe vanskeligere rettslige vurderinger og medføre noe merarbeid for skatte- og avgiftsmyndighetene. Etter flertallets vurderinger taler likevel de beste grunner for at hele vedtaket om tilleggsskatt mv. som utgangspunkt er offentlig, men med et behov for å skjerme enkelte opplysninger av hensyn til den som er ilagt sanksjonen. Skatte-, toll- og avgiftsmyndighetene må sørge for rutiner som gjør at offentlighet ved vedtak om tilleggsskatt m.m. kan gjennomføres uten at dette medfører vesentlig merarbeid for disse.

Vedtaket om tilleggsskatt mv. vil oftest inneholde opplysninger som i dag er unntatt fra offentlighet etter ligningsloven § 3-13, merverdiavgiftsloven § 7, tolloven § 12-1, særavgiftsloven 7 og motorkjøretøy- og båtavgiftsloven § 10. Taushetsplikten etter disse bestemmelsene er videre enn den alminnelige taushetsplikten etter forvaltningsloven, ved at det etter skatte- og avgiftslovgivningen også er en generell taushetsplikt blant annet for noens inntekts- og formuesforhold og andre økonomiske forhold. Samtidig kan vedtaket inneholde opplysninger som det er et klart behov for å unnta fra offentlighet. Dette kan dels være personlige opplysninger - om for eksempel sykdom eller andre personlige forhold - og dels økonomiske opplysninger som det kan ha konkurransemessig betydning for en virksomhet at ikke gjøres kjent. Etter flertallets vurdering bør slike opplysninger fortsatt være unntatt fra offentlighet. Flertallet foreslår at dette gjøres ved at de opplysningene som er unntatt fra offentlighet etter forvaltningsloven § 13 unntas fra offentlighet når vedtak om tilleggsskatt mv. blir offentlig. Dette gjelder opplysninger om personlige forhold, men som personlige forhold regnes ikke blant annet statsborgerskap, bopel, yrke og arbeidssted, jf. forvaltningsloven § 13 andre ledd. Flertallet foreslår at det uttrykkelig lovfestes at opplysningen om at det er ilagt en sanksjon og sanksjonens størrelse uansett ikke skal være unntatt offentlighet.

Taushetsplikten etter forvaltningsloven gjelder også «tekniske innretninger og fremgangsmåter samt drifts- og forretningsforhold som det vil være av konkurransemessig betydning å hemmeligholde av hensyn til den som opplysningene angår». Dette unntaket er likevel betydelig snevrere enn det som følger av ligningsloven mv. I utgangspunkt vil det være opplysningene som sådan som er unntatt fra offentlighet, slik at resten av vedtaket fortsatt er offentlig.

Unntaket fra taushetsplikten vil ikke omfatte de underliggende dokumentene i saken, slik som selvangivelse og vedlegg til denne, bokettersynsrapporter, interne notater fra skatteetaten osv. Opplysninger i disse dokumentene vil fortsatt være vernet av den omfattende taushetsplikten i ligningsloven § 3-13.

Et vedtak om tilleggsskatt vil i noen tilfeller kunne påklages administrativt, og skattyteren vil – innen visse frister – ha adgang til å reise sivil sak for domstolene for å få kjent ligningsvedtaket ugyldig. Denne adgangen til å få vedtaket overprøvd bør etter utvalgets vurdering ikke være til hinder for at vedtaket gjøres offentlig. Vedtaket vil dermed være offentlig fra det er fattet og skattyteren er underrettet om vedtaket, uavhengig av om skattyteren velger å få det overprøvd eller ikke. Tilsvarende gjelder også for andre skattearter.

Med dette som utgangspunkt foreslår flertallet at det i taushetspliktbestemmelsene i ligningsloven § 3-13 tas inn følgende unntaksbestemmelse i en ny nr. 8:

«8. Taushetsplikten etter nr. 1 omfatter ikke vedtak om tilleggsskatt med mer enn 30 prosent. Opplysninger som nevnt i forvaltningsloven § 13 første og andre ledd er likevel omfattet av taushetsplikten som nevnt i nr. 1, med unntak av opplysning om at det er ilagt tilleggsskatt og tilleggsskattens størrelse.»

Tilsvarende bestemmelser forelås tatt inn i merverdiavgiftsloven § 7 og tolloven § 12-1.

Et mindretall, ved utvalgsmedlemmene Brandsås, Mulstad og Nilsen, vurderer hensynet til tillitsforholdet mellom de skatte- og avgiftspliktige og hensynene som bærer taushetsplikten som viktigere enn de hensynene som kan tale for offentlighet ved ileggelser av tilleggsskatt m.m. Mindretallet vil videre vise til at forslaget medfører en fare for at vedtak som er feil blir offentliggjort. Det er også mindretallets oppfatning at kontrollmyndighetene innenfor gjeldende regler har rom for større aktivitet med hensyn til publisitet og omtale enn det de faktisk utnytter. Mindretallet støtter derfor ikke flertallets forslag.

Utvalgsmedlemmet Lindrup mener at offentlighet også i saker om tillegg til merverdiavgift, toll og særavgifter bør begrenses til de tilfellene hvor det er utvist forsett eller grov uaktsomhet.

10.9 Informasjon og holdnings- skapende virksomhet

Utvalget har i kapittel 3 gjennomgått og referert en del undersøkelser og modeller som tar sikte på å forklare årsakene til skatteunndragelser. Det vises også til utvalgets bemerkninger under punkt 6.2.1.

Skatter til det offentlige betraktes tradisjonelt som kostnader, og de behandles også som kostnader i regnskapsmessig sammenheng. Denne betraktningmåten tar imidlertid ikke hensyn til de goder som mottas og som finansieres ved hjelp av skatter. Skatt kan derfor alternativt betraktes som en betaling for de tjenester borgerne mottar fra det offentlige. Det er viktig å framheve at det er et samfunnsansvar å betale skatt. Skatteunndragelser er tyveri fra felleskassen.

Utvalget legger til grunn at de fleste i utgangspunktet har et ønske om å være lovlydige og å bidra til samfunnet slik våre folkevalgte til enhver tid har bestemt. Dette ønsket kan imidlertid krysses av ønsket om å oppnå en økonomisk vinning gjennom skatteunndragelser. Det er derfor av stor betydning å styrke de holdninger som gjør at ønsket om slik vinning i tilfelle overstyres av ønsket om å oppfylle sine forpliktelser overfor samfunnet. Undersøkelsen som er referert under punkt 3.3.2.2 synes å vise at normer og holdninger i denne sammenheng kan påvirkes gjennom informasjon, så vel om regelverkets innhold som om den moralske plikten til å betale skatt.

Det er mye som taler for at informasjon om regelverket som virkemiddel mot skatteunndragelser vil være best egnet ovenfor de som ønsker å være lovlydige, men som av ulike grunner har problemer med å innrette seg etter skatte- og avgiftssystemet, jf. blant annet punkt 3.3.5 og 3.3.6 hvor det er inntatt en oversikt over OECDs etterlevelsesmodell og en alternativ modell som gir oversikt over skattyters evne og vilje til etterlevelse. Utvalget antar for eksempel at økt informasjon overfor arbeidsgivere om reglene for oppholds- og arbeidstillatelse som gjelder ved bruk av utenlandsk arbeidskraft vil kunne bidra til at disse reglene i større grad etterleves i praksis. Som nevnt under kapittel 3 har mange arbeidsgivere liten kjennskap til skatte- og avgiftsreglene og reglene for oppholds- og arbeidstillatelse som gjelder ved bruk av utenlandsk arbeidskraft. I en norsk

undersøkelse om bedrifters kjøp av svart arbeid inntatt under punkt 3.4.3 oppga hele 82 prosent at de hadde ganske eller meget liten kjennskap til disse reglene (spørsmålet var nytt i 2005). Også arbeidsinnvandrere vil kunne ha et stort behov for informasjon på grunn av manglende språkkunnskaper, problemer med å forstå systemet og holdninger, jf. punkt 3.5.8. Utvalget er kjent med at det i skatteetaten er særlig fokus på tilrettelegging av informasjon til utenlandske arbeidstakere. Utvalget vil i den sammenheng blant annet vise til at skatteetaten sammen med Arbeidstilsynet, Utlendingsdirektoratet og politiet har etablert et servicesenter i Oslo for å gi informasjon til utenlandske arbeidstakere. Det er også aktuelt å etablere flere slike servicesentre rundt om i landet, herunder i Stavanger og Kirkenes.

Ikke bare informasjon om regelverket, men også samarbeid med bransjeorganisasjonene og arbeidslivsorganisasjonene er etter utvalgets syn viktig for å bedre etterlevelsen av regelverket. Langsiktig, forebyggende arbeid rettet mot flere målgrupper, særlig informasjon og veiledning overfor næringslivet, er i den sammenheng et viktig satsingsområde. Slikt samarbeid kan bidra til at det etableres ordninger som gjør at bransjene selv er med på å «rydde opp» i eventuelle lovbrudd.

Tiltak som anses viktige på det forebyggende plan er blant annet samarbeidet som er etablert mellom skatteetaten og de sentrale partene i nærings- og arbeidslivet – KS, LO, NHO, Unio og YS. Gjennom «Samarbeid mot svart økonomi» (SMSØ) har partene i egen avtale forpliktet seg til å bidra i bekjempelsen av svart økonomi. Samarbeid på dette området er unikt i internasjonalt sammenheng og er organisert gjennom et sentralt forum samt i 16 regionale fora. Motivasjonen for å inngå et slikt samarbeid ligger på flere plan, men hensynet til skatteinngangen, hindre konkurransevridning og å sikre gode arbeidsforhold står likevel sentralt. Av tiltak som er iverksatt av bransjer i samarbeid med andre offentlige og private aktører kan nevnes

- seriositet i byggenæringen (BNL),
- aksjon «Ta ansvar» – i Nord-Norge (regionalt tiltak fra BNL),
- ren utvikling (NHO Service),
- godkjent renholdsvirksomhet (HSH Renhold), og
- vertskapsbeviset (NHO Reiseliv).

Fra «Samarbeid mot svart økonomi» har det vært et betydelig fokus på forebyggende tiltak mot ungdom de siste årene, og særlig overfor de videregående skolene som er presentert undervisnings-

opplegget Spleiselaget. I tillegg har samarbeidet med de som utvikler entreprenørskap i skolen – ungt entreprenørskap – gitt et fokus på betydningen av regnskap for all næringsvirksomhet. Gjennom dette gjennomføres både regnskapsopplæring og konkurranser om «beste regnskap» i ungdomsbedriftene. Eksempler på andre tiltak i regi av SMSØ er

- regionale kampanjer mot svart arbeid,
- holdningskonferanser,
- kunnskapsformidling om skatteattester og
- kurs i reglene om skjenkebevillinger.

På enkelte særlige områder kan det være behov for mer informasjon som virkemiddel for å styre de skatte- og avgiftspliktiges valg av handlinger. For eksempel antas det at informasjon om ansvar for yrkesskader m.m. for husholdninger som opptrer som privat arbeidsgiver kan bidra til å få flere slike aktører til å velge å benytte registrerte næringsdrivende, jf. punkt 10.3.4.3.

Når det gjelder informasjon om den moralske plikten til å opplyse om skatte- og avgiftspliktig inntekt, er utvalget mer i tvil om hvilken effekt slike informasjonstiltak vil ha i praksis. Utvalget ser det imidlertid som viktig at arbeidet med å gi ungdom de rette holdningene til skatter og avgifter videreføres og helst styrkes. Utvalget anser et prosjekt som «Spleiselaget» viktig i denne sammenheng. Spleiselaget er et totimers undervisningsopplegg for elever i videregående skole hvor hensikten er å engasjere og informere ungdom om samfunn og skatt, herunder peke på konsekvensene av svart arbeid. Uten å moralisere gis ungdom kunnskap til å ta egne og riktige valg. Det er lagd en egen nettside – spleiselaget.no – hvor brukerne kan finne supplerende og relevant informasjon om skatt og samfunn. Opplegget har fått en meget god respons både blant elever og lærere, og over 90 000 elever har blitt kjent med dette i løpet av de tre siste årene.

Formålet med denne typen informasjon må ellers være å bidra til at folk flest i større grad føler at det ikke er riktig å kjøpe svarte tjenester for eksempel innen rengjøring, byggenæringen m.m. selv om det kan være penger å spare på dette. Den moralske plikten til å oppgi skatte- og avgiftspliktig inntekt vil etter utvalgets syn henge nøye sammen med graden av stigmatisering knyttet til slik opplysningssvikt. En forutsetning for at det skal oppleves som stigmatiserende å holde slik informasjon tilbake fra myndighetene er at reglene oppfattes som legitime og at opplysningssvikten avdekkes og sanksjoneres.

Overfor illojale skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter mener utvalget at informasjon først og fremst er viktig for å synliggjøre at skatteunndragelser får konsekvenser for de involverte. Det er derfor viktig med en høy oppdagelsesfrekvens og effektive sanksjoner. Såkalte «bransjekontroller» er effektive og får stor oppmerksomhet. Avdekkingen av skatteunndragelser i drosjenæringen er et godt eksempel på dette. For at slike kontroller skal ha en avskrekkende og forebyggende effekt er det viktig at slik avdekking av skatteunndragelser synliggjøres for eksempel gjennom omtale av kontroller og den videre oppfølgingen av disse i mediene og gjennom for eksempel offentlighet ved ilagt tillegsskatt, se punkt 10.8.

Som nevnt under punkt 6.2.5 er det viktig at regler oppfattes som legitime og forståelige. Ettersom det offentlige er en stor kjøper av varer og tjenester, mener utvalget at det er av stor viktighet at det offentlig selv opptrer ryddig og framstår som gode eksempler i forhold til markedet for øvrig. Et eksempel er å stille krav om etterlevelse av offentligrettslig regelverk som betingelse for å inngå kontrakter m.m.

10.10 Ressurser, prioriteringer og samarbeid

Det overordnede målet for skatteetaten og toll- og avgiftsetaten er å sikre riktig fastsettelse og riktig innbetaling av skatter, toll og avgifter. For å sikre at fastsettelsen skjer i henhold til gjeldende regelverk skal myndighetene føre kontroll med de skatte- og avgiftspliktiges egendeklarasjoner etter ulike lovbestemmelser. Kontrollaktiviteter omfatter blant annet oppgavekontroller og stedlige kontroller (virksomhetskontroller). Skatteetatens arbeid for å styrke arbeidsgiverkontrollen og den faglige oppfølgingen av de kommunale skatteoppkreverne er et viktig ledd i den samlede innsatsen mot skatteunndragelser.

Riksrevisjonen har i Dokument nr. 3:3 (2008-2009) presentert en undersøkelse av myndighetenes innsats mot økonomisk kriminalitet. Undersøkelsen omfatter innsatsen til blant annet skatteetaten og toll- og avgiftsetaten på området i perioden 2004-2007.

Når det gjelder skatteetatens innsats, er det i Riksrevisjonens undersøkelse uttalt at

«[a]v de ulike formene for stedlig kontroll har avgrensede regnskapskontroller og formal- og infokontroller økt i perioden, mens antall bokettersyn er blitt redusert. Bokettersyn er et av

de viktigste virkemidlene mot skatte- og avgiftskriminalitet. Det er derfor viktig at antall bokettersyn opprettholdes på et nivå som gjør at denne type kriminalitet avdekkes, og samtidig har den tilsiktede preventive effekt.»

Videre uttales det at antall stedlige arbeidsgiverkontroller utført av de kommunale skatteoppkreverne har gått ned i perioden og at det landsdekkende resultatkravet om at fem prosent av arbeidsgiverne skal kontrolleres, ikke er nådd for noen av årene. Det påpekes i tilknytning til dette at

«[k]ontroll med arbeidsgiveren er viktig for å sikre korrekte grunnlagsdata til bruk i den ordinære ligningen. Lønn er en helt sentral del av skattefundamentet. Utviklingen på dette området vurderes derfor ikke som tilfredsstillende, og kan bidra til å svekke innsatsen mot økonomisk kriminalitet.»

Overfor toll- og avgiftsetatens innsats mot økonomisk kriminalitet er det i undersøkelsen særlig framhevet at antall virksomhetskontroller og ressurser som brukes til dette ikke har økt som forutsatt. Det vises til at treffprosenten ved virksomhetskontroller er høy (i 2007 om lag på 80 prosent) og at dette indikerer at det er mange virksomheter som unndrar avgifter. Det vises derfor til at det er viktig med et høyt kontrollomfang, både ut fra preventivhensyn og også for å unngå konkurransevidning i forhold til virksomheter som deklarerer korrekt.

Dersom oppdagelsesfrekvensen er lav, undergraves borgernes vilje til å etterleve regelverket. Det er derfor av stor betydning for bekjempelsen så vel av skatteunndragelser som av annen økonomisk kriminalitet at skatteetaten, toll- og avgiftsetaten og skatteoppkreverne tilføres økte ressurser slik at målene for kontrollvirksomheten ikke bare blir oppnådd, men blir økt i en slik grad at oppdagelsesrisikoen oppleves som reell og nærliggende.

Utvalget vil også påpeke at de ressurser som til enhver tid tildeles skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, må vurderes i sammenheng med de ressurser politiet har til å etterforske og iretteføre overtredelser av skatte- og avgiftslovgivningen og annen økonomisk kriminalitet. Politiet og påtalemyndigheten må tildeles ressurser slik at arbeidet med å straffe de overtredelser som avdekkes, ikke stanser opp. For at flere saker skal kunne bringes inn for domstolen må kapasiteten styrkes så vel ved politidistriktene som hos Økokrim. På sikt er det ødeleggende for lojaliteten til skattesystemet at mediefokuserte saker må henlegges av politiet som følge av kapasitetsmangel.

Utvalget har i kapittel 3 pekt på flere utviklings-trekk som vil øke behovet for innsats også fra politiets side. Den økende internasjonaliseringen med grenseoverskridende tjenesteyting, bruk av selskaper etablert i skatteparadiser, økt arbeidsinnvandring m.m. innebærer økte utfordringer for politi og påtalemyndighet.

Kontrolletatenes adgang til å ilegge administrative sanksjoner må vurderes opp mot politiets kapasitet og ressurser til å håndtere anmeldelser. Administrative sanksjoner kan bidra til mer effektiv håndheving ved at trusselen om en reaksjon kan bli mer reell og ved å avlaste politiets kapasitet til å forfølge mindre lovbrudd. Forholdet mellom politi og påtalemyndigheten og de ulike kontrolletatene er sentralt i en effektiv bekjempelse av skatteunndragelser. Utvalget har foran påpekt betydningen av at brudd på skatte- og avgiftslovgivningen følges opp av politiet der slike forhold anmeldes. Samtidig er det viktig at reaksjoner som like gjerne kunne vært ilagt av forvaltningen ikke bidrar til å redusere politiets kapasitet til å ta hånd om mer alvorlig skatte- og avgiftskriminalitet. Utvalget vil derfor påpeke at det ved bekjempelsen av skatteunndragelser er viktig å vurdere om det i skatte- og avgiftslovgivningen eller gjennom praksis kan være behov for økt bruk av administrative sanksjoner og andre alternativer til straff. Dette bør vurderes både i relasjon til handlinger som ikke rammes av noe straffebud og handlinger som også er straffbare. Utvalget finner grunn til å tro at større bruk av administrative sanksjoner alt i alt vil bety en samlet besparelse når politiets og skatte- og avgiftsetatens ressurser ses under ett.

Skatteunndragelser står ofte i sammenheng med annen kriminalitet som konkurskriminalitet og trygdebedragerier. Det er grunn til å tro at denne formen for kriminalitet vil tilta dersom de økonomiske nedgangstidene varer ved. Det er derfor viktig å styrke politiets kapasitet også på dette området, og det er viktig med samarbeid, blant annet gjennom bedre kommunikasjonsmuligheter, innad i skatteetaten og toll- og avgiftsetaten, med andre kontrolletater som for eksempel NAV og politiet, bransjeorganisasjoner m.m., samt på tvers av landegrenser. Utvalget vil i denne sammenheng framheve det arbeidet som gjennomføres i forbindelse med regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet, jf. punkt 4.1.2. Utvalgets oppfatning er at politiets kapasitet ofte er til hinder for et effektivt samarbeid, og viser i den sammenheng til Riksrevisjonens rapport som indikerer at manglende kapasitet hos politiet til å følge opp saker, er årsaken til at skatteetaten og toll- og avgiftsetaten anmelder forholdsvis få saker til politiet.

Det er også av stor viktighet at de ressurser som gjøres tilgjengelige, utnyttes best mulig. Dette krever prioriteringer fra alle berørte instansers side. Dette innebærer som regel at enkelte oppgaver må prioriteres ned. Utvalget anser det som viktigst at ressursene rettes inn mot de som bevisst unndrar skatter og avgifter, for eksempel ved helt eller delvis å operere svart. For de som forsøker å etterleve regelverket, vil bistand og informasjon ha større betydning. Dersom det danner seg et inntrykk av at store ressurser går med til å avdekke mindre feil, kan dette få betydning for tilliten til systemet. Samtidig er det viktig at det ikke skapes inntrykk av at enkelte forhold aldri blir kontrollert. Prioriteringen av midlene må i det enkelte tilfellet overlates til kontrollinstansene, men disse bør ha denne balansen for øye når prioriteringene foretas.

Utvalget vil derfor framheve økte ressurser og maksimal utnyttelse av tilgjengelige ressurser som tiltak mot skatteunndragelser. Det er ikke tilstrekkelig som Riksrevisjonen påpeker «at antall bokettersyn opprettholdes på et nivå som gjør at denne type kriminalitet avdekkes», men antall bokettersyn bør etter utvalgets vurdering økes for å avdekke unndragelser. Samtidig er en økning av antallet bokettersyn i seg selv ikke tilstrekkelig, dersom dette går utover kvaliteten på kontrollen ved at vesentlige feil ikke oppdages, avdekkes og sanksjoneres. Erfaringer fra blant annet bransjekontroller, jf. sektorstudier under punkt 3.3.2.5, viser at det ikke er antallet bokettersyn som er avgjørende for etterlevelsen, men at aktørene i bransjen opplever økt oppdagelsesrisiko etter foretatte kontroller. Endringer i regelverket alene vil ikke være tilstrekkelig som virkemiddel dersom myndighetene ikke kan følge opp regelverket med kontroller av ulik karakter for å avdekke skatteunndragelser. Det er viktig å ha fokus på et bredt spekter av kontrolltiltak og herunder særlig stedlig kontrollvirksomhet. Stedlig kontrollvirksomhet er et særlig godt egnet virkemiddel til å avdekke mer alvorlig skatte- og avgiftskriminalitet, herunder helsvart og delvis svart arbeid/virksomhet. Det vises i den sammenheng blant annet til forslaget under punkt 10.2.4 om umiddelbar journalføring av personale i restaurantbransjen m.m. som har til formål å avdekke svart arbeid. Dette forutsettes avdekket ved stedlige kontroller. Et viktig og avgjørende tiltak i kampen mot skatteunndragelser vil videre være å øke etterforskningskapasiteten og anmeldelsesvolumet, slik at flere saker kan følges opp av politiet. Utvalget mener derfor at det bør vurderes om og hvordan politiets midler i større grad kan øremerkes til

arbeidet med økonomisk kriminalitet, og herunder skatteunndragelser.

Utvalget vil også påpeke at det i Norge er gjennomført lite forskning omkring skatteunndragelser og svart økonomi. Etter utvalgets syn er det behov for mer forskningsbasert viten på dette området, som kan gi bedre kunnskaper om blant annet omfanget av skatteunndragelser, årsakssammenhenger og effekten av ulike virkemidler. Det er derfor ønskelig at disse områdene i større grad enn i dag blir gjenstand for forskning.

10.11 Erstatningskrav og arrest som virkemiddel mot skatteunndragelse

10.11.1 Innledning

I det følgende gis en oversikt over hvordan adgangen til å fremme erstatningskrav og begjære arrest kan nyttiggjøres i forbindelse med skatteunndragelser. Ved å fremme erstatningskrav kan statens økonomiske tap ved skatteunndragelser rettes mot en annen enn den skatte- og avgiftspliktige. Kravet kan fremmes både som sivilt søksmål og i forbindelse med en straffesak (sivilt krav). Arrest er et virkemiddel for midlertidig å sikre krav.

Formålet med oversikten er å øke fokus på disse allerede eksisterende virkemidlene, slik at adgangen til å fremme erstatningskrav og begjære arrest i større grad tas i bruk i kampen mot skatteunndragelser.

I forbindelse med skatteunndragelser vil det i mange tilfeller være lite å hente hos den skatte- og avgiftspliktige til dekning av kravet, og der det er noe å hente, vil den skatte- og avgiftspliktige ofte forsøke å unndra disse midlene. Skattemyndighetene og toll- og avgiftsmyndighetene bør i disse tilfellene vurdere om arrest og/eller erstatnings-søksmål kan bidra til dekning av skatte- og avgiftskravene.

Bruken av virkemidler som arrest og erstatningskrav kan skaffe myndighetene mer tid og rom i kampen mot skatteunndragelser: Ved å begjære arrest kan krav sikres fram til man har tvangsgrunnlag, og man trenger ikke frykte at midlene forsvinner i mellomtiden. Erstatningskrav kan gi myndighetene større handlingsrom ved at kravene kan rettes mot flere enn bare den skatte- og avgiftspliktige.

Nedenfor er det under punkt 10.11.2 og 10.11.3 gitt en nærmere redegjørelse for hvordan henholdsvis erstatningskrav og arrest kan brukes som virkemidler mot skatteunndragelser.

10.11.2 Erstatningskrav

10.11.2.1 Generelt

Skatte- og avgiftskrav skal i utgangspunktet betales av den skatte- og avgiftspliktige. Når skatter og avgifter ikke betales, påfører dette staten et økonomisk tap. Staten kan i enkelte tilfeller få dette økonomiske tapet dekket ved å rette erstatningskrav mot andre enn de skatte- og avgiftspliktige. Slike krav innebærer at man ansvarliggjør personer som har medvirket til skatteunndragelser. Slik ansvarliggjøring bidrar til å sikre statens inntekter, samtidig som muligheten for å bli holdt økonomisk ansvarlig kan avholde personer fra å medvirke til skatteunndragelser. Muligheten for å bli holdt økonomisk ansvarlig vil kunne virke både allmenn- og individualpreventivt. Det vises i denne forbindelse også til utvalgets forslag om illeggelse av overtredelsesgebyr for forsettlig eller grov uaktsom medvirkning, jf. punkt 9.6.1.

Erstatningskrav kan fremmes både som sivile søksmål (se punkt 10.11.2.2) og i forbindelse med straffesaker (sivile krav, tidligere omtalt som borgerlige rettskrav, se punkt 10.11.2.3). Rettslig grunnlag for et slikt krav er den ulovfestede culpagnormen. Etter denne normen har den som ved forsett eller uaktsomhet påfører en annen et økonomisk tap plikt til å erstatte tapet, dersom det er årsakssammenheng mellom den skadevoldende handling og tapet. For at det skal foreligge et erstatningsansvar, må alle disse vilkårene være oppfylt. Om og eventuelt på hvilket tidspunkt dette er tilfelle, vil variere fra sak til sak, og må vurderes konkret. Det vil som hovedregel ikke foreligge noe økonomisk tap for staten før det er klart at det resterende skatte- eller avgiftskravet ikke vil bli betalt. Dette vil for eksempel være tilfelle der et skattepliktig selskap er konkurs eller oppløst, eller der tvangsfullbyrdelse har vært forsøkt uten resultat overfor den skatte- eller avgiftspliktige.

Er det flere skadevoldere, vil disse være solidarisk ansvarlig etter skadeserstatningsloven § 5-3. Erstatningen utmåles i medhold av skadeserstatningsloven § 4-1.

Skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. skattebetalingsloven § 14-1. Dette innebærer at det ikke er behov for å få dom eller lignende for kravet før det kan tvangsfullbyrdes. Skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven omfatter krav mot skatte- og avgiftspliktige, samt krav mot ansvarlige etter skattebetalingsloven kapittel 16, og i disse tilfellene vil det ikke være aktuelt med erstatningskrav. Det er altså bare behov for å fremme erstatningskrav når man ønsker å ansvarliggjøre personer som ikke er ansvarlige etter skat-

tebetalingsloven for skatte- og avgiftskrav. Skattemyndighetens formål med å fremme erstatnings-søksmål, er å få dom for at man har et krav. Dersom kravet ikke betales frivillig, er dommen tvangsgrunnlag for inndrivelse av kravet, jf. tvangsfullbyr-delsesloven § 4-1. Eksempler på krav i forbindelse med skatteunndragelser som hovedregel faller utenfor skattebetalingsloven, er krav mot daglig leder og styremedlemmer, skatterådgivere (advokater), revisorer og regnskapsførere. De enkelte tilfellene er nærmere omtalt under punkt 10.11.2.4.

10.11.2.2 Erstatningsansvar som sivilt søksmål

Sivile erstatningssøksmål i forbindelse med skatte- og avgiftskrav er et virkemiddel som skattemyndighetene benytter seg lite av, men det finnes enkelte eksempler fra rettspraksis, for eksempel Eidsivatings lagmannsretts avgjørelse 21. mars 1997.

Et sivilt erstatningssøksmål kan for eksempel være aktuelt overfor skatterådgivere. For å nå fram med erstatningssøksmålet må det godtgjøres at vedkommende ved sin rådgivning forsettlig eller uaktsomt har påført staten et økonomisk tap, og at det er årsakssammenheng mellom rådgivningen og tapet. Sivile erstatningssøksmål vil være særlig aktuelt i saker med omfattende skatteunndragelser og/eller sterkt klanderverdige forhold, for eksempel ved gjentatt rådgivning i strid med skatte- og avgiftslovgivningen. Andre eksempler kan være daglig ledere, styremedlemmer, regnskapsførere og revisorer som medvirker til skatteunndragelser.

10.11.2.3 Erstatningskrav i straffesaker

Adgangen til å fremme sivile krav i forbindelse med en straffesak er regulert i straffeprosessloven § 3 og kapittel 29. Dette var tidligere omtalt som borgerlige rettskrav. Etter § 3 første ledd kan fornærmede eller andre skadelidte fremme rettskrav mot siktede i forbindelse med straffesak, såfremt rettskravet springer ut av samme handling som saken gjelder.

Når det reises straffesak i forbindelse med skatteunndragelser, vil det i de fleste tilfeller være en praktisk fordel å få erstatningskravet avgjort i forbindelse med straffesaken. På denne måten slipper man belastningen ved en ny runde i rettssystemet om de samme forhold. Sivile erstatningssøksmål har en fordel framfor sivile krav i straffesaker ved at det er Finansdepartementet (eventuelt skatteetaten) ved sin prosessfullmektig som utøver partsstillingen og har kontroll med oppfølgingen av saken. Ved sivile krav i straffesaker vil skatteta-

ten i stor grad være prisgitt hva påtalemyndigheten foretar seg.

Det er relativt vanlig at det fremmes sivile krav i forbindelse med straffesaker om brudd på skatte- og avgiftslovgivningen. Vilkårene for å bli tilkjent erstatning ved sivile krav i straffesaker er de samme som i et sivilt erstatningssøksmål: Culpa, tap og årsakssammenheng. Hvis det er fremmet et sivilt krav på vegne av skatte- og avgiftsmyndighetene og straffesaken faller bort eller det sivile kravet ikke pådømmes, bør skatte- og avgiftsmyndighetene vurdere å gå til sivilt erstatningssøksmål i stedet.

10.11.2.4 Eksempler på personer erstatningskrav kan rettes mot

a) Innledning

Under dette punktet gjennomgås de tilfellene der det kan være aktuelt å fremme erstatningskrav i forbindelse med skatteunndragelser. Felles for alle tilfellene er at det dreier seg om culpaansvar. Oversikten er ikke uttømmende.

b) Daglig leder/styremedlemmer

Etter skattebetalingsloven § 16-13 er styremedlemmer og ledelsen ansvarlig for formues-, inntektskatt og trygdeavgift som ikke er gjort opp i forbindelse med avvikling av selskapet. I disse tilfellene vil det ikke være behov for å fremme erstatningskrav.

I øvrige tilfeller er daglig leder og styremedlemmer ikke ansvarlig etter skattebetalingsloven for selskapets skatte- og avgiftsforpliktelser. Ansvar kan imidlertid bygges på alminnelige erstatningsregler. I aksjeselskap og allmennaksjeselskap følger culpaansvaret for daglig leder og styremedlemmer av aksjeloven og allmennaksjeloven § 17-1, mens det i ansvarlige selskaper og kommandittselskaper følger av selskapsloven § 2-34. Begge deler er kodifiseringer av det ulovfestede culpaansvaret.

c) Særlig om tilordning av inntekt

Ved skatteunndragelser i aksjeselskaper har skattemyndighetene i enkelte tilfeller et alternativ til å rette erstatningskrav mot daglig leder eller styremedlemmer: Det følger av rettspraksis at uteholdt omsetning i et selskap kan tilordnes personer som står i et nært forhold til selskapet, jf. Rt. 1974 side 1056. Hvorvidt det skal foretas en tilordning vil måtte bero på en skjønnsmessig totalvurdering der eierskap og styringsmuligheter vil være sentrale momenter.

Med «uteholdt omsetning» menes i de fleste tilfeller ikke bokførte inntekter. «Tilordning» innebærer at man antar at den uteholdte omsetningen er tilført en person, og denne personen inntektsbeskattes derfor for beløpet. Der det dreier seg om identifiserbare inntektsposter og feilføringer, gjøres tilordningen ved endringssak etter ligningsloven § 9-5 nr. 1. Der oppgavene ikke gir et forsvarlig grunnlag å bygge fastsettingen på, gjøres tilordningen ved skjønnslikning etter ligningsloven § 8-2 nr. 1.

d) Særlig om unnlatt trekkplikt

Etter skattebetalingsloven § 16-20 er de som har plikt til å foreta forskuddstrekk i lønn m.m. etter skattebetalingsloven kapittel 5, ansvarlig for beløpet. Det er på det rene at daglig leder og styremedlemmer ikke er omfattet av skattebetalingsloven § 16-20, og at det dermed ikke er tvangsgrunnlag for utlegg etter skattebetalingsloven i disse tilfellene. Skatteoppkreveren må derfor også i disse sakene gå til erstatningssøksmål eller fremme sivilt krav i forbindelse med straffesak for å skaffe seg tvangsgrunnlag.

e) Rådgivere

Revisorers erstatningsansvar er regulert i revisorloven § 8-1 første ledd. Bestemmelsen er en kodifisering av det alminnelige culpaansvaret, og tilsvarende aksjelovene § 17-1 første ledd. For regnskapsførere, advokater og andre rådgivere gjelder det ulovfestede culpaansvaret.

f) Andre

Erstatningskrav kan rettes mot personer som utferdiger uriktige dokumenter som brukes ved skatteunndragelser. Det samme gjelder personer som utvikler og distribuerer tekniske hjelpemidler til bruk ved unndragelser, for eksempel selskaper som utvikler programvare til kassaapparater som kan manipulere merverdiavgiftsgrunnlaget. Ansvarsgrunnlaget er den ulovfestede culpanormen.

10.11.3 Arrest

10.11.3.1 Generelt

Fram til skattemyndighetene har skaffet seg tvangsgrunnlag i form av vedtak eller dom, kan det i mange tilfeller være behov for å sikre kravet. Bakgrunnen for dette kan være at myndighetene mistenker at skattyter eller andre kommer til å unndra

midler som vil kunne tjene som dekningsobjekt. I slike tilfeller må skattemyndighetene vurdere behovet for å begjære arrest.

Arrest er et ekstraordinært tiltak til midlertidig sikring av pengekrav, og er regulert i tvisteloven kapittel 32 og 33. Motstykket er midlertidig forføyning, som gjelder sikring av krav på annet enn penger. Den som har et pengekrav mot en annen, kan begjære sikring av dette kravet ved arrest dersom det foreligger sikringsgrunn. Kravet det begjæres arrest for og sikringsgrunnen må være sannsynliggjort. Begjæring om arrest settes fram for tingretten.

Et viktig skille i denne sammenheng går mellom skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven (10.11.3.2), og krav som faller utenfor (10.11.3.3).

10.11.3.2 Krav etter skattebetalingsloven

a) Innledning

Skatte- og avgiftskrav etter skattebetalingsloven er tvangsgrunnlag for utlegg, jf. § 14-1. Dette innebærer at det ikke er behov for å få dom for kravet før det kan tvangsfullbyrdes. Innkrevingsmyndighetene har særnamskompetanse, noe som innebærer at de har adgang til selv å tvangsinnfordre skatte- og avgiftskrav ved utlegg.

Etter skattebetalingsloven § 17-1 første ledd er staten saksøker ved midlertidig sikring av skatte- og avgiftskrav. Statens partsstilling utøves av innkrevingsmyndigheten for kravet. Innkrevingsmyndighet er som hovedregel skatteoppkreveren for skattekrav og skattekontoret for avgiftskrav. Skatte- og avgiftskrav i skattebetalingsloven omfatter krav mot skattyter og avgiftspliktige, samt krav mot ansvarlige etter kapittel 16.

b) Sikring av krav der man allerede har tvangsgrunnlag

Siden skatte- og avgiftskrav er tvangsgrunnlag for utlegg, vil arrest vanligvis ikke være aktuelt der det foreligger endelig vedtak. Her har innkrevingsmyndighetene særnamskompetanse, og det vil være opp til dem selv når de tar utlegg.

c) Sikring av krav før man har tvangsgrunnlag

Det kan begjæres arrest for sikring av et skatte- og avgiftskrav før det foreligger endelig vedtak, dersom kravet og sikringsgrunn kan sannsynliggjøres. I en avgjørelse fra Borgarting lagmannsrett (RG. 2000 side 1561) heter det:

«Dersom arrest for et sannsynliggjort skattekrav skulle være betinget av at ligningsvedtak er fattet, vil det – som påpekt av staten – i realiteten innebære at skatte- og avgiftsmyndighetene er avskåret fra å bruke arrestinstituttet. Et slikt tolkningsresultat kan ikke utledes av lovens ordlyd. Tungtveiende reelle hensyn tilsier etter lagmannsrettens vurdering at krav på skatt og avgift bør kunne sikres ved arrest før formelt ligningsvedtak foreligger.»

Arrest har vært mest brukt i forbindelse med endring av ligning. Dersom det i forbindelse med kontroll avdekkes skatteunndragelser, vil det i mange tilfeller være viktig å sikre kravet ved arrest fram til ligningsmyndighetene har fattet vedtak. Innen slikt vedtak foreligger vil verdiene i mange tilfeller være forsvunnet, og det kan derfor være avgjørende å raskt få arrest for kravet. Slik arrest kan rette seg både mot skattyter og ansvarlige etter skattebetalingsloven kapittel 16. I disse sakene må kontroll- og fastsettingsmyndighetene og skatteoppkreveren samarbeide, siden det er sistnevnte som utøver partsstillingen og begjærer arrest.

I merverdiavgiftssaker kan arrest være aktuelt i forbindelse med forhøyelse og fastsettelse av avgift ved skjønn etter merverdiavgiftsloven kapittel XIII. Det kan for eksempel avdekkes ved kontroll at den avgiftspliktige har betalt inn for lite

merverdiavgift, og det kan være grunn til å sikre kravet ved arrest fram til endelig vedtak foreligger. Også her er det viktig at kontroll-, fastsettings- og innkrevingsmyndighetene samarbeider, og at verdier sikres på et tidlig nok stadium.

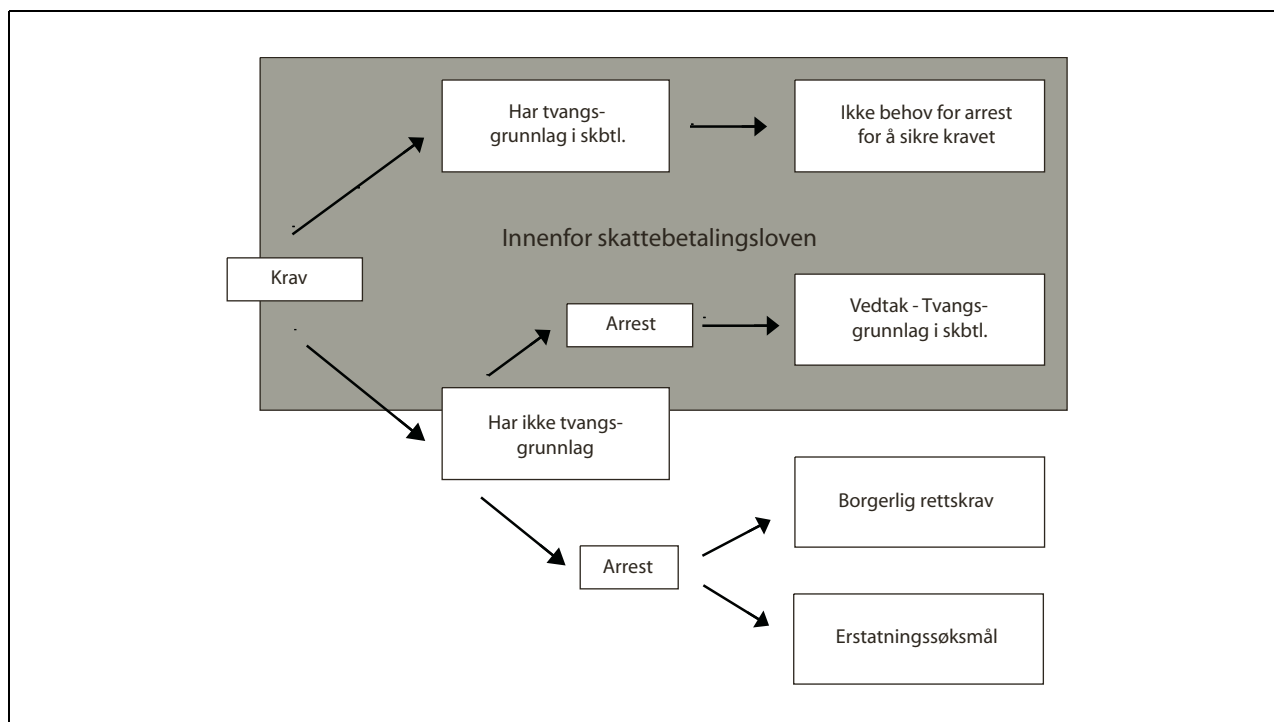
10.11.3.3 Krav utenfor skattebetalingsloven

For krav som faller utenfor skattebetalingsloven, må staten på samme måte som andre kreditorer skaffe seg tvangsgrunnlag for å kunne inndrive kravet. Det praktiske tvangsgrunnlag i denne sammenheng er dom for kravet, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 4-1.

Staten kan i enkelte tilfeller ha et erstatningskrav mot andre enn den skatte- eller avgiftspliktige for manglende innbetalt skatt eller avgift, se punkt 10.11.2. Også i disse tilfellene kan arrest være aktuelt for å sikre kravet fram til det foreligger tvangsgrunnlag.

Det er ikke noe i veien for å begjære arrest for erstatningskrav som fremmes som sivile krav i straffesaker. Dom for et slikt krav er tvangsgrunnlag, og det må være anledning til å få midlertidig sikring i form av arrest for et slikt krav.

Et problem ved arrest i forbindelse med sivile krav i straffesaker, er at oppfølgingen av kravene til dels er utenfor skatteetatens/skatteoppkreverens kontroll i og med at de må følges opp av politi og



Figur 10.1

påtalemyndighet. Hvis for eksempel skatteetaten anmelder noen som ikke omfattes av skattebetalingsloven for grovt skattesvik etter ligningsloven § 12-2, bør man samtidig ta stilling til om man ønsker å fremme erstatningskrav som sivilt krav. Man bør da også vurdere behovet for arrest. Det er imidlertid opp til politi og påtalemyndighet om de

vil forfølge saken, og det kan muligens være vanskelig å sannsynliggjøre krav og sikringsgrunn når det ikke engang er sikkert om det blir noen straffesak. I disse tilfellene bør skattemyndighetene vurdere om de i stedet skal gå til sivil erstatningssøksmål.

Kapittel 11

Administrative og økonomiske konsekvenser

Utvalgets forslag vil ha administrative og økonomiske konsekvenser for skatte- og avgiftsmyndighetene og for de private aktørene som pålegges plikter etter forslagene, i hovedsak næringsdrivende personer og selskaper.

For skatte- og avgiftsmyndighetene vil forslagene samlet gi bedre muligheter til bekjempelse av skatteunndragelser gjennom bedre kontrollmuligheter og økt frivillig etterlevelse. Disse effektene er beskrevet under drøftelsene av de ulike forslag i kapitlene 7, 8, 9 og 10.

Utvalget har også fremmet enkelte forslag som forutsetter økt informasjonsflyt mellom forskjellige myndigheter, noe som isolert sett vil kreve økt ressursbruk, men som samlet sett vil gi en mer effektiv utnyttelse av opplysningene. Som eksempel kan nevnes forslaget under punkt 9.5.2.3 om adgang for Økokrim til å viderefremme informasjon mottatt gjennom rapportering etter hvitvaskingsloven til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten.

I den utstrekning forslagene gir større etterlevelse hos de skatte- og avgiftspliktige, og bedrer mulighetene for å bekjempe skatteunndragelser for skatte- og avgiftsmyndighetene, vil forslagene bidra til at skatter, avgifter og toll i større grad enn i dag blir beregnet og betalt i henhold til regelverket. Dette vil gi økte skatte- og avgiftsinntekter for det offentlige. Den samlede effekten av dette vil avhenge også av andre forhold, som ressursbruken hos skatte- og avgiftsetatene og politiet og hvordan disse ressursene utnyttes, jf. punkt 10.10. Det framgår av undersøkelsene som er omtalt i kapittel 3 at det er vanskelig å tallfeste hvor mye skatter og avgifter som unndras. Desto vanskeligere er det å anslå konkret hvor stor effekt de foreslåtte tiltakene kan få på unndragelsene, dersom alle forslagene gjennomføres fullt ut. Det vil også kunne ta tid før effekten av en del av forslagene viser seg. Utvalget har derfor ikke funnet grunnlag for å foreta beregninger av virkningene på skatte- og avgiftsprovenyet.

Hovedtyngden av utvalgets forslag vil ikke ha vesentlige økonomiske eller administrative konsekvenser for de skatte- og avgiftspliktige eller opplysningspliktige tredjeparter. Det forslås ikke inn-

ført nye generelle opplysningsplikter, det vil si plikt til ukrevd å gi opplysninger til skatte- eller avgiftsmyndighetene, som vil påføre de skatte- og avgiftspliktige eller tredjeparter vesentlige ekstra byrder. Når det gjelder flertallets forslag om oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende som ikke er revisjonspliktige, vises det til drøftelsen i punkt 7.3.3.

Forslagene om nye kontrollhemler i kapittel 8 vil gi skatte- og avgiftsmyndighetene mulighet til å gjennomføre mer målrettede kontroller, og et bedre rettslig grunnlag for å sikre seg de opplysninger, dokumenter mv. som er nødvendige for å utøve en effektiv og målrettet kontrollvirksomhet. Utvalget legger imidlertid til grunn at forslagene om forbedrede kontrollhemler i seg selv ikke vil medføre vesentlige økte administrative byrder hos de kontrollerte.

Under kapittel 9 og 10 behandles en rekke ulike tiltak. Av de tiltakene som er nevnt der, er det først og fremst forslagene om å innføre et krav om umiddelbar journalføring av personale (punkt 10.2.4), et eventuelt krav om plomberte og sertifiserte kassaapparater (punkt 10.2.5) og flertallets forslag om selgers registrering som vilkår for kjøperens fradragsrett for inngående merverdiavgift (punkt 10.6.3.3) som vil medføre økte byrder for næringslivet av vesentlig betydning. Det vises i den forbindelse til den nærmere vurderingen og drøftelsen av disse tiltakene i kapittel 10.

I punkt 10.4 foreslår utvalget en vesentlig innstramming i muligheten for å opprette norsk registrerte utenlandske foretak (NUF) dersom selskapet er stiftet i et land utenfor EØS-området og det ikke driver virksomhet i stiftelseslandet. For en del foretak vil dette medføre at virksomheten i stedet vil drives i et norsk aksjeselskap, opprettet etter norsk aksjelovgivning, med strengere krav til aksjekapital, selskapsorganer mv. De økte byrdene som dette medfører, er en nødvendig og tilsiktet konsekvens av at det stilles krav om at disse selskapene – hvor eierne normalt er hjemmehørende i Norge – må følge norsk selskapslovgivning fordi de driver virksomhet utelukkende i Norge.

Kapittel 12 Lovutkast

I) I lov 19. juni 1959 nr. 2 om avgifter vedrørende motorkjøretøyer og båter gjøres følgende endring:

§ 5 skal lyde:

§ 5. *Den som har plikt til å gi opplysninger etter denne lov skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans avgiftsplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.*

II) I lov 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver (arveavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 25 nytt siste ledd skal lyde:

Alle parter som plikter å gi melding eller opplysninger etter denne bestemmelse skal opptre aktsomt og lojalt. Partene skal bidra til at arveavgiftsgrunnlaget i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Partene skal også gjøre avgiftsmyndigheten oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.

Ny § 26 skal lyde:

§ 26. Pålegg om å medvirke til undersøkelse

Avgiftsmyndighetene kan til enhver tid pålegge alle parter som plikter å gi melding eller opplysninger etter § 25 å gi opplysninger som kan være av betydning for avgiftsplikten og kontrollen av denne. Avgiftsmyndighetene kan kreve at den som plikter å gi melding eller opplysninger etter § 25 blant annet gir innsyn i, framlegger, utleverer eller sender inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, avtaler om overdragelser og generasjonsskifter, gavebrev eller skriftlige oppteignelser etter arvelater, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer mv.

Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd har plikt til å framlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

Avgiftsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) hos den som plikter å gi opplysninger som nevnt i første ledd. Den avgiftspliktige,

den som er fullmektig for ham eller ansatte som representerer ham skal, når avgiftsmyndighetene krever det, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi avgiftsmyndighetene adgang til blant annet befarings, besiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagingsmedium m.m.

III) I lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 21a skal lyde:

§ 21a. *Fradrag for inngående avgift av varer og tjenester gis ikke når betaling helt eller delvis skjer ved kontanter og betalingen samlet utgjør mer enn 10 000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme vareleveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som en betaling i forhold til beløpsgrensen. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til fradrag samme år.*

Er et beløp fradragsført i en termin før betaling har funnet sted og betaling senere skjer slik at fradragsrett ikke foreligger etter denne bestemmelse, skal tidligere fradragsført beløp tilbakeføres i den termin betalingen skjer.

Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder nærmere bestemmelser om hvilke betalingsmåter som likestilles med kontant betaling, anvendelse av beløpsgrensen og om krav til dokumentasjon.

Når sterke samfunnsmessige hensyn gjør det nødvendig, kan departementet bestemme at første ledd ikke kommer til anvendelse.

§ 25 skal lyde:

§ 25. *Inngående avgift som ikke kan legitimeres med bilag som oppfyller kravene om salgsdokumentasjon gitt i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring, er ikke fradragsberettiget. Dette gjelder selv om selger er registrert i avgiftsmanntallet og har innbetalt avgiftsbeløpet til staten.*

Fradrag for inngående avgift kan uansett nektes dersom selger ikke er registrert i avgiftsmanntallet.

Det foreligger ikke fradragsrett for inngående avgift dersom kjøper på avtaletidspunktet vet at selgeren ikke kommer til å innbetale avgiften til staten, eller kjøper utviser grov uaktsomhet i relasjon til dette. (Dette gjelder likevel ikke for kjøp av abandonerte eiendeler fra konkursdebitor.)

§ 27 første ledd nytt siste punktum skal lyde:
Bestemmelsen i § 29 første ledd gjelder tilsvarende ved registrering.

§ 29 nytt første ledd skal lyde:
§ 29. *Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel og § 65a skal opptre aktsomt og lojalt. Den avgiftspliktige skal bidra til at hans avgiftsplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre avgiftsmyndighetene oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.*

Bestemmelsens første til sjetten ledd blir nytt andre til syvende ledd.

§ 46 skal lyde:
§ 46. *Avgiftsmyndighetene kan til enhver tid pålegge den avgiftspliktige å gi opplysninger som kan være av betydning for avgiftsplikten og kontrollen av denne. Avgiftsmyndigheten kan kreve at den avgiftspliktige blant annet gir innsyn i, fremlegger, utleverer eller sender inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer mv.*

Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd har plikt til å fremlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves fremlagt etter samtykke fra Kongen.

Avgiftsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) hos den som plikter å gi opplysninger som nevnt i første ledd. Den næringsdrivende og de personer som er i hans tjeneste eller bistår ham skal, når avgiftsmyndighetene krever det, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi avgiftsmyndighetene adgang til blant annet befaring, besiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan avgiftsmyndigheten foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos avgiftsmyndighetene.

Første og tredje ledd gjelder tilsvarende for den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd.

Andre næringsdrivende enn de som er nevnt i første ledd skal når avgiftsmyndighetene forlanger det, gi de opplysninger om virksomheten som kreves. Det samme gjelder for gjenpart av årsregnskap og årsberetning dersom dette foreligger.

Ny § 47a skal lyde:

§ 47a. *Enhver tredjepart plikter etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom andre som kan ha betydning for noens plikter etter merverdiavgiftsloven.*

Ny § 47b skal lyde:

§ 47b. *Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.*

Uten hinder av den taushetsplikt som de ellers har, skal

- a) *myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem,*
- b) *myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel, etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt,*
- c) *myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 73 om eieendomsmegling, etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeid og*
- d) *konfliktrådene etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. lov 15. mars 1991 nr. 3 om megling i konfliktråd.*

Ny § 47c skal lyde:

47c. *Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt kommunikasjonsadresse.*

Ny § 47d skal lyde:

§ 47d. Avgiftsmyndighetene kan til enhver tid innhente opplysninger og foreta kontrollundersøkelse hos dem som plikter å gi opplysninger etter dette kapittel. Kontrollundersøkelse kan likevel ikke foretas i private hjem.

Den opplysningspliktige skal legge frem, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer og andre opplysninger som kan ha betydning for kontrollen. Når avgiftsmyndighetene krever det skal den opplysningspliktige, den som er fullmektig for ham eller ansatte som representerer skattyteren, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi avgiftsmyndighetene adgang til blant annet befaringsbesiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m.

Departementet kan samtykke i at representant for avgiftsmyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første og annet ledd når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

Ny § 47e skal lyde:

§ 47e. Den som kan pålegges opplysningsplikt etter dette kapittel, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.

Ny § 47 f skal lyde:

§ 47f. Avgiftsmyndighetene kan pålegge tredjepart å bevare taushet om at opplysninger er innhentet dersom kontrollarbeidet tilsier det og formålet med kontrollen ellers vil settes i fare.

Ny § 47 g skal lyde:

§ 47g. Avgiftsmyndighetene kan bestemme at opplysningspliktige etter dette kapittel skal gi opplysninger i maskinlesbar form. Dette gjelder bare der opplysningene allerede foreligger i maskinlesbar form eller der konvertering av opplysningene til maskinlesbar form ikke medfører urimelig ulempe eller kostnad.

Ny § 48a skal lyde:

§ 48a. Den avgiftspliktige eller den opplysningspliktige skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg under undersøkelser som foretas i medhold av § 46 tredje ledd eller § 47d. Dette gjelder bare for så vidt det kan gjennomføres uten at formålet med undersøkelsen settes i fare.

Når undersøkelse foretas i medhold av § 46 tredje ledd eller § 47d, skal det skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt de gjelder den avgiftspliktige eller opplysningspliktige undersøkelsen foretas hos.

§ 52 skal lyde:

§ 52. Skattedirektoratet og skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgave, opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse m.v. etter §§ 46 og 47a til 47g, en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer.

Avgiftsmyndighetene kan ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 46 a innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfeller kan tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner.

Vedtak om mulkt er tvangsgrunnlag for utlegg.

Pålegg til selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon rettes til styret og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Tvangsmulkten kan inndrives så vel hos medlemmene av styret som hos selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

Vedtak om tvangsmulkt etter første og annet ledd kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.

Mulkten tilfaller statskassen.

§ 64 skal lyde:

§ 64. Avgiften skal betales av den som etter tollloven §§ 2-2 og 2-3 er tollskyldner. Tollloven § 12-2, §§ 12-10 til 12-12 og § 16-10 får tilsvarende anvendelse på avgift etter denne lov.

IV) I lov 12. desember 1975 nr. 59 om dokumentavgift gjøres følgende endring:

§ 2 bokstav d skal lyde:

d) plikt for avgiftspliktige og andre til å føre regnskaper og til å gi kontrollmyndighetene opplysninger som er nødvendig for avgiftsfastsettelsen.

V) I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-5 skal lyde:

§ 3-5. Spesiell undersøkelse.

1. Skattyteren eller den opplysningspliktige skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede

og uttale seg under undersøkelser som foretas i medhold av § 4-10 nr. 3 eller § 6-4. Dette gjelder bare for så vidt det kan gjennomføres uten at formålet med undersøkelsen settes i fare.

2. Når undersøkelse foretas i medhold av § 4-10 nr. 3 eller § 6-4, skal det skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt de gjelder den skattyter eller opplysningspliktige undersøkelsen foretas hos.

§ 3-13 nr. 2 b skal lyde:

b. til offentlig myndighet for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen eller aksjeselskaper, eller som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet om advokater som har overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift,

§ 3-13 ny nr. 8 skal lyde:

Taushetsplikten etter nr. 1 omfatter ikke vedtak om tilleggsskatt med mer enn 30 prosent. Opplysninger som nevnt i forvaltningsloven § 13 første og andre ledd er likevel omfattet av taushetsplikten som nevnt i nr. 1, med unntak av opplysning om at det er ilagt tilleggsskatt og tilleggsskattens størrelse.

Ny § 3-15 skal lyde:

§ 3-15. Bistand fra politiet

Politiet skal på anmodning fra ligningsmyndighetene yte bistand ved kontroll som foretas i medhold av ligningsloven. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 4-10 og § 6-4.

§ 4-1 skal lyde:

§ 4-1. Alminnelig opplysningsplikt.

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel skal *opptre aktsomt og lojalt*. Han skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal *også* gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og *skatteoppgjøret*.

§ 4-8 skal lyde:

§ 4-8. Opplysningsplikt etter særskilt oppfordring.

1. Ligningsmyndighetene kan *til enhver tid* oppfordre den som omfattes av § 4-2 nr. 1 til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av hans skatteplikt, skatteklasse og formues- og inntektsligning, og å legge fram legitimasjoner og utskrifter av regnskapskonti eller noteringer som han har om disse forhold. Det samme gjelder opplysninger som han

selv ikke har, men som han uten urimelige kostnader kan innhente fra tredjemann.

2. *Ved oppfordring om å gi opplysninger etter nr. 1 før selvangivelsesfristens utløp gjelder ikke § 8-2 nr. 2 og § 9-2 nr. 7 bokstav b.*

§ 4-10 nytt nr. 1 til 3 skal lyde:

1. Ligningsmyndighetene kan *til enhver tid* pålegge den som omfattes av § 4-2 nr. 1 å *gi opplysninger som kan være av betydning for hans ligning og kontrollen av denne*. Ligningsmyndighetene kan kreve at den som omfattes av § 4-2 nr. 1 blant annet gir innsyn i, framlegger, utleverer eller sender inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer mv.
2. Den som kan pålegges å gi opplysninger etter nr. 1 har plikt til å framlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.
3. Ligningsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) hos den som plikter å gi opplysninger som nevnt i nr. 1. Skattyteren, den som er fullmektig for ham eller ansatte som representerer ham skal, når ligningsmyndighetene krever det, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi ligningsmyndighetene adgang til blant annet befarings, besiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene.

§ 4-13 skal lyde:

§ 4-13. Bokføringspålegg m.m.

1. Ligningsmyndighetene kan pålegge bokføringspliktig som omfattes av § 4-2 nr. 1 å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. Bokføringspålegg rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.
2. *Departementet kan gi forskrifter om at skattyter som driver næringsvirksomhet av bestemt art el-*

ler utleie av hus, skal ha plikt til å føre regnskap. Departementet kan også gi forskrifter om regnskapsføringen og årsoppgjøret, hvilke bøker som skal føres og hvilke legitimasjoner som kan kreves for inntekts- og utgiftsposter. Slike forskrifter kan også gis for næringsdrivende som er pålagt regnskapsplikt i lov.

Ny § 5-1 skal lyde:

§ 5-1. Alminnelige bestemmelser.

Den som har opplysningsplikt etter dette kapittel, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.

Ny § 5-2 skal lyde:

§ 5-2. Om lønnsoppgave mv.

1. Den som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette nummer, skal ukrevet levere oppgave over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker. Oppgavene skal omfatte
 - a. lønn og annen godtgjøring for arbeid,
 - b. pensjon, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter sosialtjenesteloven, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avlønningssbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger o.l. ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren,
 - c. drikkepenger med det beløp som skal tas med ved beregning av skattetrekk,
 - d. gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tillitsmann,
 - e. provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann,
 - f. honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk,
 - g. reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring, samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt under a-g,
 - h. lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet,
 - i. godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning,
 - j. godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet og
 - k. vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold i henhold til avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver.

2. I lønnsoppgaven tas også med vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i nr. 1.
3. Lønnsoppgaven skal inneholde opplysninger om
 - a. fradrag som er gjort ved lønnsutbetalingene, så som medlemsinnskudd til tjenestepensjonsordning, pliktig underholdsbidrag og fradragsberettiget fagforeningskontingent mv. Det samme gjelder fradragsberettiget fagforeningskontingent som lønnstakeren legitimerer å ha betalt direkte til sin fagforening og
 - b. inntektsfradrag som gis ved ligningen, så som sjømannsfradrag mv. Departementet kan i forskrift bestemme hvilke inntektsfradrag det skal gis særskilte opplysninger om på lønnsoppgaven.
4. Departementet kan gi forskrifter om særskilt oppgaveplikt for
 - a. ytelse fra skattyter som driver næringsvirksomhet eller utleie av fast eiendom til person som står ham nær gjennom familie, slektskap, økonomisk fellesskap eller på annen måte og
 - b. ytelse eller uttak fra selskap til person som har vesentlig innflytelse som aksjonær eller andelseier, eller til noen som står slik person nær.
5. Lønnsoppgaven leveres innen 31. januar i året etter inntektsåret til skatteoppkreveren i den kommune hvor arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt hovedkontor. Dog skal oppgaver fra person bosatt i utlandet og der hjemmehørende selskaper mv. være innsendt før virksomheten innen riket opphører, med mindre skattekontoret har gitt tillatelse til at oppgaver leveres på et senere tidspunkt.

Ny § 5-3 skal lyde:

§ 5-3. Om vederlag til selvstendig næringsdrivende.

1. Den som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet vederlag for tjenester til selvstendig næringsdrivende skal ukrevet levere oppgave over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker.
2. I oppgaven skal også vederlag for varer og andre ytelser som er levert tas med.

Ny § 5-4 skal lyde:

§ 5-4. Om fordringer og gjeld mv.

1. Plikt til å gi oppgave over innskuddskonti og lånekonti har:
 - a. finansinstitusjoner (jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet § 1-3), og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring,

- b. verdipapirforetak (jf. lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 2-3) og andre som har penger til forvaltning og
- c. pensjonskasser.

Oppgavene skal gis ukrevet og skal vise den enkelte kundes innstående og utstående beløp for hver konto pr. 1. januar eller ved oppgjør av kontoen i løpet av foregående år. Oppgaven skal også vise renter påløpt siste år, jf. skatteloven § 14-2, jf. § 14-20. Departementet kan ved forskrift begrense oppgaveplikten og gi nærmere bestemmelser om oppgavens innhold, hvordan de skal gis og innleveringsfrist.

2. Oppgavepliktige som nevnt i nr. 1 plikter etter nærmere spesifikasjoner fra Skattedirektoratet ukrevet å gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.
3. Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilte selskap og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 10-1 og deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter. Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank. Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten.

Ny § 5-5 skal lyde:

§ 5-5. Om finansielle instrumenter mv.

1. Verdipapirregistre skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave som viser den enkelte investors samlede beholdning av finansielle instrumenter ved inngangen og utgangen av siste år, eller ved opprettelsen eller oppgjør av kontoen i løpet av året. Oppgaven skal også vise årlig avkastning på finansielle instrumenter.
2. Departementet kan ved forskrift bestemme at verdipapirregistre ukrevet skal gi oppgave som viser registrerte transaksjoner på en eller flere av investors verdipapirkonti i en bestemt periode.
3. Verdipapirregistre skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave over forhold som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte investor ved utdeling av utbytte fra, og realisasjon av, aksjer. Likt med aksje regnes grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av skatteloven § 10-1. Det skal blant annet gis opplysninger om erverv og avganger i løpet av inntektsåret, om utdelt utbytte og om beholdning ved utgangen av inntektsåret. Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder

bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år.

4. Den som leverer ihendehaverobligasjoner eller tilhørende kuponger til innløsning, plikter å oppgi sitt navn og sin adresse til den som formidler innløsningen. Er den som leverer obligasjonen eller kupongen til innløsning ikke eier, skal han også oppgi eierens navn og adresse. Den som foretar utbetalingen (innløsningen), skal påse at opplysningene blir gitt før utbetalingen og skal oppbevare de utfylte blanketter i inntil 5 år. Departementet bestemmer hvert år i hvilken utstrekning og på hvilken måte oppgavene skal avgis til ligningsmyndighetene.

Ny § 5-6 skal lyde:

§ 5-6. Om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.

1. Den som har leiet fast eiendom som ikke utelukkende skal tjene hans eget boligbehov, skal ukrevet levere oppgave over påløpt leie samt utbetaling i siste år til den enkelte utleier uansett om leieren har foretatt utbetalingen selv eller ikke. Den som mot godtgjøring har formidlet leie av fast eiendom skal ukrevet levere oppgave over inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier og gi opp avtalt leie og i tilfelle leie som er påløpt, og leie som han har betalt eller formidlet betaling av. Oppgaven skal leveres innen 31. januar til skattekontoret.
2. Almenning skal ukrevet levere oppgave over hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra almenningen av trevirke, i kontanter, rabatter eller andre fordeler og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på almenningens hånd. Oppgavene skal innen 31. januar leveres til skattekontoret.
3. Forsikringsselskaper og Norsk Pasientskadeerstatning skal ukrevet levere oppgave over utbetalinger i siste år, herunder tilbakebetaling av forsikringspremie, til forsikrede og skadelidte, med opplysninger om forsikringens art mv. Forsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond skal ukrevet levere oppgaver over utbetalinger fra individuelle pensjonsavtaler (IPA) mv. til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving i siste år. Det samme gjelder for utbetalinger etter innskuddspensjonsloven.
4. Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal ukrevet sende årsoppgave over medlemskontienes saldo og bevegelse til skattekontoret.
5. Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter (herunder levende dyr) plikter ukrevet å gi opplysninger om all omsetning med produsentene.

6. Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. lov 14. desember 1951 nr. 3 om omsetning av råfisk § 2, skal ukrevet gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen.
7. Oppgaveplikten etter denne paragraf gjelder uavhengig av om vedkommende foretar eller mottar betalinger selv.

Ny § 5-7 skal lyde:

§ 5-7. Om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere.

1. Næringsdrivende og offentlige organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal ukrevet gi skattekontoret opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag, dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren og arbeidstakerne som oppdragstakeren benytter til å utføre oppdraget. Oppdragstaker har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdrag etter første punktum.
2. For oppdrag i riket som ikke utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet, skal det bare gis opplysninger etter nr. 1 dersom oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgiverens kontroll.
3. Opplysninger skal gis snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen.
4. Departementet kan bestemme at begrensningene i rapporteringsplikten etter nr. 1 ikke skal komme til anvendelse for oppdrag til enkelte grupper av oppdragstakere og arbeidstakere som deltar på oppdrag.

Ny § 5-8 skal lyde:

§ 5-8. Om rapportering av sjøfolk.

1. Rederi eller arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet om bord på fartøy, skal ukrevet gi skattekontoret opplysninger på skjema fastsatt av skattekontoret om arbeidstaker bosatt i utlandet i tjeneste på norsk registrert fartøy, herunder fartøy registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS). For arbeidstakere bosatt i Danmark, Finland, Island eller Sverige skal slike opplysninger også gis ved tjenestegjøring om bord på utenlandsk registrert fartøy i tjeneste hos norsk rederi eller hos arbeidsgiver som driver næringsvirksomhet på slikt fartøy.

2. Opplysninger etter forrige ledd skal gis snarest etter at tjenesteavtaler er inngått og senest 14 dager etter at tjenesten er påbegynt.

Ny § 5-9 skal lyde:

§ 5-9. Om aksjonærer mv.

1. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper skal ukrevet levere oppgave over forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, bl.a. over
 - a. aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av inntektsåret som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.,
 - b. eiere av aksjer pr. 1. januar i ligningsåret, identifisert ved fødselsnummer, organisasjonsnummer eller D-nummer, endringer av aksjonærsammensetningen i løpet av inntektsåret, utdelt utbytte, og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer,
 - c. aksjenes formuesverdi, hvis aksjene ikke er børsnoterte.
2. Med mindre annet er bestemt, leveres oppgave som nevnt i nr. 1 til skattekontoret.
3. Bestemmelsene i nr. 1 og 2 gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak av låntakere, og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, forsikringsloven § 4-2 annet ledd og finansieringsvirksomhetsloven og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, unntatt boligselskaper hvor andelshaverne lignes etter skatteloven § 7-3.
4. Departementet kan gi forskrift om utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år, samt begrense plikten etter nr. 1-2 for selskaper som nevnt i nr. 3.

Ny § 5-10 skal lyde:

§ 5-10. Om arv mv.

Offentlige myndigheter som beregner eller krever inn arveavgift, og testamentsfullbyrdere plikter ukrevet og uten hensyn til mulig taushetsplikt å gi de opplysninger som departementet gir forskrifter om til kontroll med ligningen.

Ny § 5-11 skal lyde:

§ 5-11. Forskrifter, skjemaer mv.

1. Etter forskrifter som departementet gir skal

- a. livsforsikringsselskaper gi oppgave over forsikringstakernes og de forsikredes navn, fødselsnummer, adresse, forsikringsbeløp, gjenkjøpsverdi, betalte premiebeløp mv.,
 - b. banker og andre spareinstitusjoner gi oppgave over kontrakter om boligsparing for ungdom med opplysninger om sparerens navn, fødselsnummer, adresse, sparebeløp, avkastning mv.,
 - c. forvaltningsselskaper gi oppgave til ligningsmyndighetene om innskudd som er gjort i verdipapirfond,
 - d. institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring gi oppgave til ligningsmyndighetene over tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6-42,
 - e. institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn gi oppgave til ligningsmyndighetene over kostnader som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte for pass og stell av barn,
 - f. livsforsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond gi oppgave over rettighetshaver og de begunstigedes navn, fødselsnummer, adresse, sparebeløp, gjenkjøpsverdi, betalt innskudd mv. for individuelle pensjonsavtaler (IPA). Tilsvarende gjelder for innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven,
 - g. selskaper, stiftelser, sammenslutninger og registreringsenheter som nevnt i skatteloven § 6-50 gi oppgave til ligningsmyndighetene over gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn, fødselsnummer/organisasjonsnummer,
 - h. arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral og Statens innkrevingsentral gi oppgave til ligningsmyndighetene over pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige. De plikter også å gi opplysning om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværender med innkrevingsentralen, og
 - i. offentlige myndigheter, innretninger m.v. og tjenestemenn ukrevd gi opplysninger etter § 6-2 om ikke navngitt person, bo selskap eller innretning. Forskriftene kan bestemme at opplysninger til bruk for direkte kontroll av skattyters oppgaver skal overleveres i maskinlesbar form.
2. Departementet kan
- a. ved forskrift begrense, eller frita for, oppgaveplikt etter dette kapittel,
 - b. fastsette skjemaer som skal nyttes når det gis oppgaver og gi forskrifter om hva oppgavene skal inneholde, om underskrift, bekreftelse fra revisor og om framgangsmåten ved levering av oppgavene og derunder fravike lovens regler om hvor og når oppgavene skal leveres, og
 - c. i forskrift bestemme at oppgaver skal leveres i maskinlesbar form, herunder fordelingsopp-gaver over inntekter, kostnader og formue i boligselskap som omfattes av skatteloven § 7-3, samt tilsvarende fordelingsopp-gaver fra boligsameier, jf. skatteloven § 7-11.

Ny § 5-12 skal lyde:

§ 5-12. Hvem oppgaveplikten påligger.

1. Oppgaveplikten etter dette kapittel påligger i enkeltpersonforetak innehaveren og i selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning den daglige leder av virksomheten, eller hvis det ikke er noen daglig leder, styrets formann.
2. Oppgaveplikten etter § 5-2 nr. 1 h påligger reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy og plikten etter § 5-2 nr. 1 i formannen for arbeidslaget. Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet og tredje ledd påhviler oppgaveplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Oppgaveplikten etter § 5-6 nr. 4 påligger fondsstyret.
3. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning som ikke er skattepliktig, påligger oppgaveplikten også revisor.

Ny § 5-13 skal lyde:

§ 5-13. Ligningsopp-gaver. Bruk av fødselsnummer.

1. Oppgaver som nevnt i §§ 5-9 nr. 1 bokstav i og nr. 2 bokstav c skal leveres ukrevet, og skal for personlige skattytere inneholde fødselsnummer (elleve siffer). For selskaper, samvirkeforetak, foreninger, sammenslutninger m.v. skal oppgaven inneholde organisasjonsnummer eller når slikt ikke finnes, annen identifikasjon etter regler gitt av Skattedirektoratet.
2. Den som har oppgaveplikt etter §§ 5-9 nr. 1 bokstav i og nr. 2 bokstav c kan kreve at skattyter oppgir sitt fødsels- eller organisasjonsnummer. Den oppgavepliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn skattyter.
3. Skattyter skal ha kopi av oppgaver som nevnt i §§ 5-9 nr. 1 bokstav i og nr. 2 bokstav c innen 1. februar i året etter inntektsåret, såfremt annen frist ikke er gitt i egen forskrift. Det skal framgå av kopien (årsopp-gaven) at oppgave også er sendt ligningsmyndighetene. Finansdepartemen-

tet kan i forskrift bestemme at kopien oversendes skattyter i en bestemt form.

Ny § 6-1 skal lyde:

§ 6-1. Opplysningsplikt for tredjepart.

Enhver tredjepart plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom andre som kan ha betydning for noens ligning.

Ny § 6-2 skal lyde:

§ 6-2. Opplysningsplikt for offentlig organ.

1. *Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.*
2. *Uten hinder av den taushetsplikt som de ellers har, skal*
 - a. *myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem,*
 - b. *myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel, etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt,*
 - c. *myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmegling, etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeid og*
 - d. *konfliktrådene etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. lov 15. mars 1991 nr. 3 om megling i konfliktråd.*

Ny § 6-3 skal lyde:

§ 6-3. Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste.

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt kommunikasjonsadresse.

Ny § 6-4 skal lyde:

§ 6-4. Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

1. *Ligningsmyndighetene kan til enhver tid innhente opplysninger og foreta kontrollundersøkelse hos dem som plikter å gi opplysninger etter kapittel 5 og 6. Kontrollundersøkelse kan likevel ikke foretas i private hjem.*
2. *Den opplysningspliktige skal legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer og andre opplysninger som kan ha betydning for kontrollen. Når ligningsmyndighetene krever det skal den opplysningspliktige, den som er fullmektig for ham eller ansatte som representerer ham, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi ligningsmyndighetene adgang til blant annet befaringsbesiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m.*
3. *Departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i nr. 1 og nr. 2 når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.*

Ny § 6-5 skal lyde:

§ 6-5. Dokumentasjonskrav m.m.

Den som kan pålegges opplysningsplikt etter dette kapittel, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.

Ny § 6-6 skal lyde:

§ 6-6. Taushetsplikt for tredjepart i særlige tilfeller.
Ligningsmyndighetene kan pålegge tredjepart å bevare taushet om at opplysninger er innhentet dersom kontrollarbeidet tilsier det og formålet med kontrollen ellers vil settes i fare.

Ny § 6-7 skal lyde:

§ 6-7. Plikt til å gi opplysninger i maskinlesbar form.

Ligningsmyndighetene kan bestemme at opplysningspliktige etter dette kapittel skal gi opplysninger i maskinlesbar form. Dette gjelder bare der opplysningene allerede foreligger i maskinlesbar form eller der konvertering av opplysningene til maskinlesbar form ikke medfører urimelig ulempe eller kostnad.

Ny § 6-8 skal lyde:

§ 6-8. Opplysningsplikt ved skatterådgivning m.m.

1. *Uten hinder av den taushetsplikt som man ellers har, plikter enhver som har bistått skattyter med planlegging eller gjennomføring av en transaksjon eller med skatterådgivning, etter krav fra myndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og andre faktiske forhold i samme utstrekning som skattyter er pliktig til å gi slike opplysninger.*
2. *Advokater og andre som ervervsmessig eller stadig yter rettshjelpsvirksomhet, har ikke plikt til å gi opplysninger om forhold som de har fått kjennskap til før, under og etter en rettssak, når forholdet har direkte tilknytning til rettsvisten.*

§ 9-6 nr. 3 bokstav a skal lyde:

a. to år etter inntektsåret når han ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller ikke har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over.

§ 10-2 nr. 1 skal lyde:

1. Finner ligningsmyndighetene at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt, skal skattyteren ilegges en tilleggsskatt som fastsettes i prosent av den skatt som er eller kunne ha vært unndratt. *Det samme gjelder dersom skattyter har unnlatt å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som han er eller burde vært klar over.* Som skatt regnes i denne forbindelse også trykdeavgift.

§ 10-6 skal lyde:

§ 10-6. Tvangsmulkt

1. Skattedirektoratet og skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgave, opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse m.v. etter § 4-10 og kapittel 5 og 6, en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer.
2. Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet bokføringspålegg etter § 4-13 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. I særlige tilfelle kan

tvangsmulkten settes lavere eller høyere, men oppad begrenset til 10 rettsgebyr per dag. Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige en million kroner.

3. Vedtak om mulkt er tvangsgrunnlag for utlegg.
4. Vedtak om tvangsmulkt rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Tvangsmulkten kan innføres så vel hos medlemmene av styret som hos selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.
5. Vedtak om tvangsmulkt etter nr. 1 og nr. 2 kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.
6. Mulkten tilfaller statskassen.

Ny § 10-9 skal lyde:

§ 10-9. Overtredelsesgebyr ved medvirkning

1. *Den som forsettlig eller grovt uaktsomt medvirker til at skattyter i selvangivelse, næringsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig oppgave eller forklaring gir en ligningsmyndighet uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller burde forstå at dette kan føre til fastsetting av for lav skatt eller avgift, kan av skattemyndighetene ilegges et overtredelsesgebyr.*
2. *Vedtak om overtredelsesgebyr etter nr. 1 kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.*

§ 12-1 nr. 1 bokstav a skal lyde:

a. gir ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlater å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret, når han forstår eller bør forstå at dette kan føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, eller

VI) I lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven) gjøres følgende endringer:

§ 24-3 nytt første ledd skal lyde:

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel skal oppføre aktsomt og lojalt. Arbeidsgiver skal bidra til at hans avgiftsplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Arbeidsgiver skal også gjøre skatteoppkreveren oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen eller oppgjøret for arbeidsgiveravgiften.

Bestemmelsens første til fjerde ledd blir nytt annet til femte ledd.

§ 24-5 skal lyde:

§ 24-5. Kontroll av arbeidsgivere mv.

Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre sender meldinger og beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt.

Skatteoppkreveren eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra skatteoppkreveren, kan til enhver tid pålegge arbeidsgiveren å gi opplysninger som kan være av betydning for fastsettelsen av avgiften og avgiftsgrunnlaget etter § 24-4 annet og tredje ledd i denne loven. Skatteoppkreveren kan kreve at arbeidsgiver blant annet gir innsyn i, framlegger, utleverer eller sender inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer mv.

Den som kan pålegges å gi opplysninger etter annet ledd har plikt til å framlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

Skatteoppkreveren kan foreta kontrollundersøkelse (stedlig ettersyn) hos den som plikter å gi opplysninger som nevnt i annet ledd. Også skattekontoret eller Riksrevisjonen kan foreta kontrollundersøkelse og kreve framlagt opplysninger som nevnt. Arbeidsgiveren, den som er fullmektig for ham eller ansatte som representerer ham skal, når kontrolløren krever det være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi kontrolløren adgang til de regnskaper, den dokumentasjon og de øvrige opplysninger som kontrolløren finner har betydning for gjennomføringen av kontrollen. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren eller skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor. Departementet kan i forskrift fastsette begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.

Ny § 24-6 skal lyde:

§ 24-6. Opplysningsplikt for tredjepart

Enhver tredjepart plikter etter krav fra skatteoppkreveren å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom andre som kan ha betydning for noens plikter etter folketrygdloven.

Ny § 24-7 skal lyde:

§ 24-7. Opplysningsplikt for offentlig organ

Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra skatteoppkreveren å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid og

skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

Uten hinder av den taushetsplikt som de ellers har, skal

- myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra skatteoppkreveren gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem,
- myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel, etter krav fra skatteoppkreveren gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt,
- myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 73 om eieningsmegling, etter krav fra skatteoppkreveren gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeid og
- konfliktrådene etter krav fra skatteoppkreveren gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. lov 15. mars 1991 nr. 3 om megling i konfliktråd.

Ny § 24-8 skal lyde:

§ 24-8. Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt kommunikasjonsadresse.

Ny § 24-9 skal lyde:

§ 24-9. Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

Skatteoppkreveren eller den offentlig myndighet som har fullmakt fra skatteoppkreveren, kan til enhver tid innhente opplysninger og foreta kontrollundersøkelse hos dem som plikter å gi opplysninger etter dette kapittel. Kontrollundersøkelse kan likevel ikke foretas i private hjem.

Den opplysningspliktige skal legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer og andre opplysninger som kan ha betydning for kontrollen. Når skatteoppkreveren krever det skal den opplysningspliktige, den som er fullmektig for ham eller ansatte som representerer ham, være til stede og

yte nødvendig veiledning og bistand og gi skatteoppkreveren adgang til blant annet befarings-, besiktigelses-, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m.

Også skattekontoret eller Riksrevisjonen kan foreta slike kontrollundersøkelser og kreve opplysninger fra tredjepart. Departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første og annet ledd når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

Ny § 24-10 skal lyde:

§ 24-10. Dokumentasjonskrav m.m.

Den som kan pålegges opplysningsplikt etter dette kapittel, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.

Ny § 24-11 skal lyde:

§ 24-11. Taushetsplikt for tredjepart i særlige tilfeller

Skatteoppkreveren kan pålegge tredjepart å bevare taushet om at opplysninger er innhentet dersom kontrollarbeidet tilsier det og formålet med kontrollen ellers vil settes i fare.

Ny § 24-12 skal lyde:

§ 24-12. Plikt til å gi opplysninger i maskinlesbar form

Skatteoppkreveren kan bestemme at opplysningspliktige etter dette kapittel skal gi opplysninger i maskinlesbar form. Dette gjelder bare der opplysningene allerede foreligger i maskinlesbar form eller der konvertering av opplysningene til maskinlesbar form ikke medfører urimelig ulempe eller kostnad.

Bestemmelsen i § 24-6 blir ny § 24-13.

VII) I lov 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven) gjøres følgende endringer:

Aksjeloven § 6-20 nytt annet ledd skal lyde

(2) Styret skal minst en gang hvert regnskapsår behandle selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold.

Bestemmelsenes annet ledd blir nytt tredje ledd.

VIII) I lov 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) gjøres følgende endring:

Allmennaksjeloven § 6-20 nytt annet ledd skal lyde:

(2) Styret skal minst en gang hvert regnskapsår behandle selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold.

Bestemmelsenes annet ledd blir nytt tredje ledd.

IX) I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-15 første ledd bokstav i skal lyde:

i. arbeidsvederlag som ikke er virksomhetsinntekt, når beløpet er under grensen for lønnsinnberetningsplikt etter forskrift gitt med hjemmel i ligningsloven § 6-16 a, jf. § 6-2 dersom samlet uinnberettet arbeidsvederlag pr. år ikke overstiger 20 000 kroner,

§ 6-51 skal lyde:

§ 6-51. Fradragsrett ved kontant betaling

(1) Fradrag i virksomhet gis ikke for varer og tjenester etter dette kapittel når betaling helt eller delvis skjer ved kontanter og betalingen samlet utgjør mer enn 10 000 kroner. Flere betalinger som gjelder samme vareleveranse, tjeneste, kontrakt eller lignende skal vurderes som en betaling i forhold til beløpsgrensen. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger ses samlet for kostnader som kommer til fradrag samme år.

(2) Er fradrag for ett år gitt før betaling har funnet sted og betaling senere skjer slik at fradragsrett ikke foreligger etter denne bestemmelse, skal tidligere fradragsført beløp tas til inntekt i det året betalingen skjer.

(3) Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf, herunder nærmere bestemmelser om hvilke betalingsmåter som likestilles med kontant betaling, anvendelse av beløpsgrensen og om krav til dokumentasjon.

(4) Når sterke samfunnsmessige hensyn gjør det nødvendig, kan departementet bestemme at første ledd ikke kommer til anvendelse.

X) I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-13 skal lyde:

§ 5-13. Kontroll med arbeidsgivere

(1) Skatteoppkreveren skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter denne loven har plikt til å foreta trekk, 1 sender meldinger og foretar forskuddstrekk og utleggstrekk 2 i samsvar med reglene og de pålegg som er gitt.

(2) Skatteoppkreveren eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra skatteoppkreveren kan til enhver tid pålegge arbeidsgiveren å gi opplysninger som kan være av betydning for kontrollen. Skatteoppkreveren kan kreve at arbeidsgiver blant annet gir innsyn i, framlegger, utleverer eller sender inn regnskapsmateriale med bilag, skattekort, trekkpålegg, elektroniske programmer og programsystemer mv.

(3) Den som kan pålegges å gi opplysninger etter annet ledd har plikt til å framlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

(4) Skatteoppkreveren kan foreta kontrollundersøkelse (stedlig ettersyn) hos den som plikter å gi opplysninger som nevnt i annet ledd. Også skattekontoret eller Riksrevisjonen kan foreta kontrollundersøkelse og kreve framlagt opplysninger som nevnt. Arbeidsgiveren, den som er fullmektig for ham eller ansatte som representerer ham skal, når kontrolløren krever det være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi kontrolløren adgang til de regnskaper, den dokumentasjon og de øvrige opplysninger som kontrolløren finner har betydning for gjennomføringen av kontrollen. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatteoppkreveren eller skattekontoret foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos arbeidsgiver, skatteoppkrever eller skattekontor. Departementet kan i forskrift fastsette bestemmelser til utfylling og gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen, herunder begrensninger for hvilke metoder for kopiering skatteoppkreveren kan benytte.

Ny § 5-14a skal lyde:

§ 5-14a. Opplysningsplikt for tredjepart

Enhver tredjepart plikter etter krav fra skatteoppkreveren å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom andre som kan ha betydning for noens plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk.

Ny § 5-14b skal lyde:

§ 5-14b. Opplysningsplikt for offentlig organ

(1) Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra skatteoppkreveren å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

(2) Uten hinder av den taushetsplikt som de ellers har, skal

a) myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra

skatteoppkreveren gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem,

b) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel, etter krav fra skatteoppkreveren gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt,

c) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmevling, etter krav fra skatteoppkreveren gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeid og

d) konfliktrådene etter krav fra skatteoppkreveren gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under meglings i konfliktråd, jf. lov 15. mars 1991 nr. 3 om meglings i konfliktråd.

Ny § 5-14c skal lyde:

§ 5-14c. Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt kommunikasjonsadresse.

Ny § 5-14d skal lyde:

§ 5-14d. Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

(1) Skatteoppkreveren eller den offentlig myndighet som har fullmakt fra skatteoppkreveren, kan til enhver tid innhente opplysninger og foreta kontrollundersøkelse hos dem som plikter å gi opplysninger etter dette kapittel. Kontrollundersøkelse kan likevel ikke foretas i private hjem.

(2) Den opplysningspliktige skal legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer og andre opplysninger som kan ha betydning for kontrollen. Når skatteoppkreveren krever det skal den opplysningspliktige, den som er fullmektig for ham eller ansatte som representerer ham, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi skatteoppkreveren adgang til blant annet befaring, besiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m.

(3) Også skattekontoret eller Riksrevisjonen kan foreta slike kontrollundersøkelser og kreve opplysninger fra tredjepart. Departementet kan samtykke i at

representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første og annet ledd når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

Ny § 5-14e skal lyde:

§ 5-14e. Dokumentasjonskrav m.m.

Den som kan pålegges opplysningsplikt etter dette kapittel, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.

Ny § 5-14f skal lyde:

§ 5-14f. Taushetsplikt for tredjepart i særlige tilfeller

Skatteoppkreveren kan pålegge tredjepart å bevare taushet om at opplysninger er innhentet dersom kontrollarbeidet tilsier det og formålet med kontrollen ellers vil settes i fare.

Ny § 5-14g skal lyde:

§ 5-14g. Plikt til å gi opplysninger i maskinlesbar form

Skatteoppkreveren kan bestemme at opplysningspliktige etter dette kapittel skal gi opplysninger i maskinlesbar form. Dette gjelder bare der opplysningene allerede foreligger i maskinlesbar form eller der konvertering av opplysningene til maskinlesbar form ikke medfører urimelig ulempe eller kostnad.

XI) I lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmegling gjøres følgende endring:

§ 3-6 skal lyde:

§ 3-6. Taushetsplikt

Foretak og advokater som driver eiendomsmegling, jf. § 2-1, ansatte og tillitsvalgte, samt andre personer med tilknytning til slike virksomheter, skal bevare taushet overfor uvedkommende om det de under utførelsen av sitt arbeid eller verv får vite om noens personlige forhold eller drifts- og forretningsforhold med mindre noe annet er bestemt i lov eller i medhold av lov.

XII) I forslag til ny lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven) fra Ot.prp. nr. 3 for 2008-2009 gjøres følgende endring:

Ny § 30 nytt annet ledd skal lyde:

Økokrim kan gi opplysninger som Økokrim mottar etter bestemmelsene i denne lov til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten til bruk i deres arbeid med skatt, avgifter og toll.

XIII) I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endringer

Ny § 12-2 skal lyde:

§ 12-2. Opplysningsplikt om egne forhold

Den som har plikt til å gi opplysninger etter denne loven skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at spørsmål om tollskyld i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre tollmyndighetene oppmerksom på feil ved tollbehandlingen.

§ 13-4 skal lyde:

§ 13-4. Egen opplysningsplikt – kontroll av dokumenter m.m.

(1) Tollmyndighetene kan til enhver tid pålegge den opplysningspliktige å gi opplysninger som kan være av betydning for å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter denne lov. Tollmyndighetene kan kreve at den opplysningspliktige blant annet gir innsyn i, fremlegger, utleverer eller sender inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer mv.

(2) Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd, har plikt til å fremlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet, kan likevel bare kreves fremlagt etter samtykke fra Kongen.

(3) Tollmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter første ledd. Den opplysningspliktige, den som er fullmektig eller representerer ham, skal, når tollmyndighetene krever det, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand, og gi tollmyndighetene adgang til blant annet befaring, besiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver, kan tollmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollmyndighetene.

(4) Tollmyndighetene kan vederlagsfritt ta ut nødvendige prøver av varer for undersøkelse.

(5) Første til tredje ledd gjelder tilsvarende overfor importør, eksportør eller produsent, i forbindelse med kontroll av opprinnelsesbevis eller andre særlige legitimasjonsdokumenter.

(6) Departementet kan samtykke i at representant for tollmyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i tredje og femte ledd,

når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

(7) Dersom Riksrevisjonen krever det skal den opplysningspliktige uten opphold legge frem dokumenter og erklæringer som legitimerer data overført ved hjelp av elektronisk databehandling.

(8) Departementet kan gi forskrift om tollmyndighetenes kontroll etter denne paragraf.

Ny § 13-20 skal lyde:

§ 13-20. Opplysningsplikt for tredjepart

Enhver tredjepart plikter etter krav fra tollmyndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom andre som kan ha betydning for tollmyndighetenes kontrollvirksomhet.

Ny § 13-21 skal lyde:

§ 13-21. Opplysningsplikt for offentlig organ

(1) Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestepersonell plikter etter krav fra tollmyndighetene å gi opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

(2) Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har skal myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt eller avgifter, eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., eller som utsteder lisenser for import eller eksport av varer etter krav fra tollmyndighetene, gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem.

(3) Departementet kan gi forskrift om andre offentlige myndigheters opplysningsplikt etter denne paragraf.

Ny § 13-22 skal lyde:

§ 13-22. Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Toll- og avgiftsdirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt kommunikasjonsadresse.

Ny § 13-23 skal lyde:

§ 13-23. Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

(1) Tollmyndighetene kan til enhver tid selv foreta kontrollundersøkelse hos dem som plikter å gi opplysninger etter bestemmelsene i § 13-20 til § 13-22.

Kontrollundersøkelse kan likevel ikke foretas i private hjem.

(2) Den opplysningspliktige skal legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer og andre opplysninger som kan ha betydning for kontrollen. Når tollmyndighetene krever det skal den opplysningspliktige, den som er fullmektig eller representerer ham, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi tollmyndighetene adgang til blant annet befaringsbesiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m.

(3) Departementet kan samtykke i at representant for tollmyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første og annet ledd, når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

Ny § 13-24 skal lyde:

§ 13-24. Dokumentasjonskrav m.m.

Den som kan pålegges opplysningsplikt etter dette kapittel, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.

Ny § 13-25 skal lyde:

§ 13-25. Taushetsplikt for tredjepart i særlige tilfeller

Tollmyndighetene kan pålegge tredjepart å bevare taushet om at opplysninger er innhentet dersom kontrollarbeidet tilsier det og formålet med kontrollen ellers vil settes i fare.

Ny § 13-26 skal lyde:

§ 13-26. Plikt til å gi opplysninger i maskinlesbar form

Tollmyndighetene kan bestemme at opplysningspliktige etter dette kapittel skal gi opplysninger i maskinlesbar form. Dette gjelder bare der opplysningene allerede foreligger i maskinlesbar form eller der konvertering av opplysningene til maskinlesbar form ikke medfører urimelig ulempe eller kostnad.

Ny § 13-30 skal lyde:

§ 13-30. Tvangsmulkt

(1) Toll- og avgiftsdirektoratet og tollregionene kan ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgaver, opplysninger eller adgang til kontrollundersøkelser mv. etter § 13-4 og §§ 13-20 til 13-23, en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer.

(2) Vedtak om tvangsmulkt er tvangsgrunnlag for utlegg.

(3) Vedtak om tvangsmulkt rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon og sendes hvert medlem i rekommandert brev. Tvangsmulkten kan inndrives hos medlemmene av styret og hos selskapet, samvirkeforetaket, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

(4) Vedtak om tvangsmulkt etter første ledd kan påklages til Toll- og avgiftsdirektoratet innen tre uker.

(5) Mulkten tilfaller statskassen.

Ny § 13-40 skal lyde:

§ 13-40. Spesiell undersøkelse

(1) Tollskyldneren, den avgiftspliktige eller opplysningspliktige, skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg under undersøkelser som foretas i medhold av § 13-4 tredje ledd og § 13-23. Dette gjelder bare for så vidt det kan gjennomføres uten at formålet med undersøkelsen settes i fare.

(2) Når undersøkelse foretas i medhold av § 13-4 tredje ledd og § 13-23, skal det skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt de gjelder tollskyldneren, den avgiftspliktige eller opplysningspliktige undersøkelsen foretas hos.

Ny § 16-15 skal lyde:

§ 16-15. Gebyr ved smugling av betalingsmidler

(1) Ved brudd på deklarasjonsplikten for kontanter og andre betalingsmidler gitt i eller med hjemmel i denne lov, kan tollmyndighetene fastsette et gebyr på inntil 50 prosent av betalingsmiddelets pålydende.

(2) Tollmyndighetene kan tilbakeholde udeklarte betalingsmidler til sikring av gebyr som kan ilegges etter første ledd. Det kan tas beslag i tilbakeholdte midler, dersom tollmyndighetene kommer til at forholdet skal politianmeldes.

(3) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om utmålingen av gebyret og om hvem som skal ha avgjørelsesmyndighet etter første og annet ledd.

XIV) I forskrift 19. mars 2001 nr. 268 om engangsavgift på motorvogner gjøres følgende endringer:

§ 8-2 skal lyde:

§ 8-2. Egen opplysningsplikt – kontroll av dokumenter mv.

Tollvesenet kan til enhver tid pålegge den avgiftspliktige å gi opplysninger som kan være av betydning for beregningen av avgift og kontrollen av denne. Tollvesenet kan kreve at den som er opplysningspliktig etter første punktum, blant annet gir innsyn i, framlegger, utleverer eller sender inn regnskapsma-

teriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer mv.

Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd har plikt til å framlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

Tollvesenet kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter første ledd. Den avgiftspliktige, virksomhetens eier, styre, daglig leder og øvrige ansatte, skal, når tollvesenet krever det være stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi tollvesenet adgang til blant annet befaringsbesiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver, kan tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollvesenet.

XV) I forskrift 11. desember 2001 nr. 1451 om særavgifter gjøres følgende endringer:

Ny § 5-9 skal lyde:

§ 5-9. Egen opplysningsplikt – kontroll av dokumenter mv.

(1) Tollvesenet kan til enhver tid pålegge den avgiftspliktige å gi opplysninger som kan være av betydning for beregning av avgift og kontrollen av denne. Tollvesenet kan kreve at den avgiftspliktige blant annet gir innsyn i, framlegger, utleverer eller sender inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer, prøve og analysemateriale mv.

(2) Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd har plikt til å framlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

(3) Tollvesenet kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter første ledd. Den avgiftspliktige, virksomhetens eier, daglig leder, samt øvrige ansatte, skal, når tollvesenet krever det, være stede og yte nødvendig veiledning og bistand, og gi tollvesenet adgang til blant annet befaringsbesiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan tollvesenet foreta kopiering til datalagringsmedium for

senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos tollvesenet.

(4) Tollvesenet kan vederlagsfritt ta ut nødvendige prøver av avgiftspliktige varer for undersøkelse.

Ny § 5-15 skal lyde:

§ 5-15. Opplysningsplikt for tredjepart

Enhver tredjepart plikter etter krav fra tollvesenet å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom andre som kan være av betydning for tollvesenets kontrollvirksomhet.

Ny § 5-16 skal lyde:

§ 5-16. Opplysningsplikt for offentlig organ

(1) Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestepersonell plikter etter krav fra tollvesenet å gi opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

(2) Uten hinder av taushetsplikt de ellers har, skal myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter, eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., eller som utsteder lisenser for import eller eksport av varer etter krav fra tollvesenet, gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for disse.

Ny § 5-17 skal lyde:

§ 5-17. Opplysningsplikt for tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett- eller tjeneste

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av særavgiftsloven, kan Toll- og avgiftsdirektoratet, eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt kommunikasjonsadresse.

Ny § 5-18 skal lyde:

§ 5-18. Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll)

(1) Tollvesenet kan til enhver tid selv foreta kontrollundersøkelse hos dem som plikter å gi opplysninger etter bestemmelsene i §§ 5-15 til 5-17. Kontrollundersøkelse kan likevel ikke foretas i private hjem.

(2) Den opplysningspliktige skal legge fram, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kon-

trakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer og andre opplysninger som kan ha betydning for kontrollen. Når tollvesenet krever det skal den opplysningspliktige, den som er fullmektig eller representerer ham, være til stede og yte nødvendig veiledning og bistand og gi tollvesenet adgang til blant annet befaring, besiktigelse, gjennomsyn og opptelling av fast eiendom, anlegg, innretninger, eiendeler, transportmidler, alle former for arkiver og datalagringsmedium m.m. Tollvesenet kan vederlagsfritt ta ut nødvendige prøver av varer for undersøkelse.

(3) Departementet kan samtykke i at representant for toll- og avgiftsmyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i første og annet ledd når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

Ny § 5-19 skal lyde:

§ 5-19. Dokumentasjonskrav m.m.

Den som kan pålegges opplysningsplikt etter dette kapittel, skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.

Ny § 5-20 skal lyde:

§ 5-20. Taushetsplikt for tredjepart i særlige tilfeller
Tollvesenet kan pålegge tredjepart å bevare taushet om at opplysninger er innhentet dersom kontrollarbeidet tilsier det og formålet med kontrollen ellers vil settes i fare.

Ny § 5-21 skal lyde:

§ 5-21. Plikt til å gi opplysninger i maskinlesbar form

Tollvesenet kan bestemme at opplysningspliktige etter dette kapittel skal gi opplysninger i maskinlesbar form. Dette gjelder bare der opplysningene allerede foreligger i maskinlesbar form eller der konvertering av opplysningene til maskinlesbar form ikke medfører urimelig ulempe eller kostnad.

Ny § 6-2 skal lyde:

§ 6-2. Opplysningsplikt om egne forhold

Den som har plikt til å gi opplysninger etter dette kapittel, skal opptre aktsomt og lojalt. Han skal bidra til at hans avgiftsplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal gjøre tollvesenet oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.

Norges offentlige utredninger

2008 og 2009

Statsministeren:

Arbeids- og inkluderingsdepartementet:

Om grunnlaget for inntektsoppgjørene 2008.
NOU 2008: 10.

Yrkessykdommer. NOU 2008: 11.

Skift og turnus – gradvis kompensasjon for
ubekvem arbeidstid. NOU 2008: 17.

Barne- og likestillingsdepartementet:

Kvinner og homofile i trossamfunn. NOU 2008: 1.

Kjønn og lønn. NOU 2008: 6.

Med barnet i fokus. NOU 2008: 9.

Finansdepartementet:

Kulturomsutvalget. NOU 2008: 7.

Revisjonsplikten for små foretak. NOU 2008: 12.

Eierkontroll i finansinstitusjoner. NOU 2008: 13.

Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering
av finansiell informasjon. NOU 2008: 16.

Skadeforsikringsselskapenes virksomhet.
NOU 2008: 20.

Kapital- og organisasjonsformer i sparebanksektoren mv.
NOU 2009: 2

Tiltak mot skatteunndragelser. NOU 2009: 4

Fiskeri- og kystdepartementet:

Retten til fiske i havet utenfor Finnmark.

NOU 2008: 5.

Fornyings- og administrasjonsdepartementet:

Individ og integritet. NOU 2009: 1.

Forsvarsdepartementet:

Helse- og omsorgsdepartementet:

Fordeling av inntekter mellom regionale helseforetak.
NOU 2008: 2.

Justis- og politidepartementet:

Fra ord til handling. NOU 2008: 4.

Bourbon Dolphins forlis den 12. april 2007.

NOU 2008: 8.

Barn og straff. NOU 2008: 15.

Fiskefartøyet "Western"s forlis 6. februar 1981.

NOU 2008: 19.

Nettbankbasert betalingsoverføring. NOU 2008: 21.

Kommunal- og regionaldepartementet:

Kultur- og kirkedepartementet:

Kunnskapsdepartementet:

Sett under ett. NOU 2008: 3.

Fagopplæring for framtida. NOU 2008: 18.

Landbruks- og matdepartementet:

Miljøverndepartementet:

Nærings- og handelsdepartementet:

Olje- og energidepartementet:

Samferdselsdepartementet:

På sikker veg. NOU 2009: 3.

Utenriksdepartementet:

Samstemt for utvikling? NOU 2008: 14.

Offentlige publikasjoner

Opplysninger om abonnement,
løssalg og pris får man hos:
Akademika AS
Avdeling for offentlige publikasjoner
Postboks 84 Blindern, 0314 Oslo
E-post: offpubl@akademika.no
Telefon: 22 18 81 00
Faks: 22 18 81 01
Grønt nummer: 800 80 960

Publikasjonen er også tilgjengelig på
www.regjeringen.no