

Til
Finansdepartementet

Fra
Skattedirektoratet

Kopi

Revisjon av rapporteringsreglene i ligningsloven § 5-6

Innhold

1	Innledning og sammendrag.....	3
2	Mandat.....	4
3	Gjeldende rett.....	6
3.1	Ligningsloven § 5-6	6
3.2	Sanksjonering ved brudd på rapporteringsplikten	7
3.2.1	Skattemyndighetenes praktisering av sanksjoneringsbestemmelsene	9
3.3	Andre lovpålagte rapporteringsplikter.....	10
3.4	Plikt til registerregistrering	11
4	Bakgrunnen for reglene om rapporteringsplikt.....	13
5	Vurdering av behovet for særskilte regler av hensyn til skatte- og avgiftskontroll.....	16
5.1	Etterlevelse av selvangivelsesplikten	16
5.2	Etterlevelse av registerregistreringsplikten.....	16
5.2.1	Etterskuddsskattepliktige	17
5.2.2	Forskuddsskattepliktige	17
5.3	Etterlevelse av lønnsrapporteringsplikten i a-ordningen	18
5.4	Rapporteringspliktens betydning for vurdering av skatteplikt.....	18



Notat

5.5	Informasjonsutveksling mellom statene	19
5.6	Riksrevisjonens rapport	20
6	Utenlandsk rett	21
6.1	Danmark	21
6.2	Finland	22
6.3	Tyskland	22
6.4	Nederland	23
7	Forholdet mellom ligningsloven § 5-6 og Norges forpliktelser etter EØS- retten – vurdering av mulige endringer	23
7.1	Innledning	23
7.2	Vurdering av mulige endringer i rapporteringsreglene	24
7.2.1	Bør rapporteringsplikten begrenses til bestemte bransjer eller typer oppdrag?	25
7.2.2	Bør oppdragsgivers ansvar for rapportering i kontraktskjeden begrenses?	27
7.2.3	Bør rapportering av arbeidstakere primært påligge oppdragstaker (arbeidstakernes arbeidsgiver), med kun et sekundært ansvar for oppdragsgiver?	31
7.2.4	Bør rapporteringsplikt på oppdrag på kontinentalsokkelen og plass for bygge- og monteringsvirksomhet begrenses til kun å omfatte de tilfeller hvor oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgivers kontroll?	32
7.2.5	Skal det innføres unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag av kortere varighet og/eller oppdrag med lav kontraktssum?	34
7.2.6	Bør det innføres unntak fra rapporteringsplikt i tilfeller hvor oppdragstakeren har en form for tilstedeværelse i Norge – forholdet til EØS-retten	36
7.2.7	Bør det foretas endringer i sanksjoneringsbestemmelsene hva angår tvangsmulkt, gebyr og skatte- og avgiftsansvar?	39
7.3.	Skattedirektoratets endringsforslag og forholdet til EØS-retten	42
8	Økonomiske og administrative konsekvenser	44
8.1	Forslag om begrensning i rapporteringsplikten til kun å gjelde to ledd nedover og ett ledd oppover i en kontraktskjede	44
8.1.2	Forslag om at plikten til å rapportere oppdragstakers ansatte primært skal ligge hos oppdragstaker. Oppdragsgiver skal kun ha et sekundært ansvar	44
8.1.3	Forslag om å øke beløpsgrensen for hva som er et rapporteringspliktig oppdrag fra kr 10 000 til kr 50 000.	45
9	Prosjekt - nytt oppdrags- og arbeidsforholdsregister	45



Notat

1 Innledning og sammendrag

EFTAs overvåkingsorgan (ESA) mottok våren 2015 to klager der det er anført at oppdragsgivers plikt til å rapportere utenlandske oppdrag etter ligningsloven § 5-6 er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-retten. I brev av 13. januar 2016 uttaler ESA at regelverket, etter deres foreløpige vurdering, er i strid med Direktiv 2006/123 og EØS-avtalen artikkel 36.

På bakgrunn av dette har Finansdepartementet bedt Skattedirektoratet utrede forholdet mellom gjeldende rett og EØS-regelverket, samt om det bør gjøres endringer i regelverket, herunder om det skal innføres innskrenkninger i rapporteringsplikten.

Skattedirektoratet mener at gjeldende bestemmelse i ligningsloven § 5-6 ikke er i strid med EØS-regelverket, herunder EU-domstolens konklusjoner i de forente sakene C-53/13 og C-80/13.

Skattedirektoratet ser likevel at regelverket kan forenkles, og foreslår følgende endringer:

- Oppdragsgiver skal ha plikt til å rapportere oppdrag to ledd nedover i kontraktskjeden, samt gi opplysninger om sin (eventuelle) oppdragsgiver. Forslaget innebærer en innskrenkning i rapporteringsplikten for oppdrag i forhold til gjeldende rett, hvor oppdragsgiver har ansvar for at hele kontraktskjeden under ham blir rapportert. For å sikre at man fremdeles skal få opplysninger om hele kontraktskjeden, ved å sammenstille opplysninger fra flere rapporteringspliktige, foreslås det at vilkåret om at oppdraget må utføres på sted som er under oppdragsgivers kontroll, oppheves. Det anbefales at det åpnes for at unntak fra rapporteringsplikt kan gis ved forskrift. Dette er utredet under punkt 7.2.2.
- Plikten til å rapportere oppdragstakers ansatte skal primært ligge hos oppdragstaker selv. Oppdragsgiver skal kun ha ansvar for å rapportere oppdragstakers ansatte der dette ikke er gjort av oppdragstaker (sekundær rapporteringsplikt). Dette er en lemping i forhold til dagens regelverk, der oppdragsgiver og oppdragstaker har samme plikt til å rapportere arbeidsforhold. Skattedirektoratet mener at det er behov for bestemmelser som regulerer hvordan mislighold av plikt til å rapportere arbeidstakerne skal sanksjoneres for henholdsvis oppdragstaker og oppdragsgiver. Dette er utredet under punkt 7.2.3
- Skattedirektoratet foreslår at rapporteringsplikt for korte oppdrag beholdes, men at beløpsgrensen for hva som er et rapporteringspliktig oppdrag økes fra kr 10 000 til kr 50 000. En økning av beløpsgrensen



Notat

vil i seg selv medføre at flere av de korte oppdragene faller utenfor rapporteringsplikten. Dette er utredet under punkt 7.2.5.

Ovennevnte endringsforslag antas ikke å ha nevneverdig provenymessige konsekvenser. Dette er utredet under punkt 8.

Det foreslåtte nye innrapporteringssystemet for oppdrags- og arbeidsforholdsregister forventes å lette byrden for de rapporteringspliktige. Dette er nærmere omtalt under punkt 9.

Etter Skattedirektoratets vurdering bør ikke rapporteringsplikten være begrenset til å omfatte enkelte bransjer eller type oppdrag. Det foreslås derfor ingen endringer på dette området, se nærmere under punkt 7.2.1.

Skattedirektoratet anbefaler ikke at rapporteringsplikten begrenses i tilfeller hvor oppdragstaker har en form for tilstedeværelse i Norge. Dette er utredet under punkt 7.2.6.

Skattedirektoratet har vurdert sanksjoneringsbestemmelsene i den nye skatteforvaltningsloven. Gjeldende ligningslov § 10-7, om oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, er ikke videreført i den nye loven. Det forhold at oppdragsgiver fra og med inntektsåret 2017 ikke lenger kan holdes ansvarlig for oppdragstakers skatt, forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift, er i seg selv en betydelig lemping i forhold til dagens sanksjoneringsbestemmelse.

Når det gjelder bestemmelsene om gebyr i skatteforvaltningsloven § 14-7, er det flere spørsmål som må avklares når det gjelder hvordan bestemmelsen skal forstås i forhold til manglende rapportering av oppdrag/oppdragstakere. Slik bestemmelsen er utformet er det rom for tolkningstvil når det gjelder hvor mange brudd på rapporteringsplikten en manglende rapportering av både oppdrag og ansatte utgjør. Dette er utredet punkt 7.2.7.

2 Mandat

EFTAs overvåkingsorgan (ESA) mottok våren 2015 to klager der det er anført at oppdragsgivers plikt til å rapportere utenlandske oppdrag etter ligningsloven § 5-6 er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-retten.

ESA har i korrespondanse med Finansdepartementet gitt uttrykk for at rapporteringsreglene etter deres foreløpige vurdering er i strid med EØS-regelverket. På bakgrunn av denne foreløpige konklusjonen, har Finansdepartementet i brev av 19. februar 2016 bedt Skattedirektoratet om å utrede behovet for eventuelle endringer i regelverket.



Notat

I utredningsarbeidet skal det legges vekt på at regelverket må ivareta behovet for skattekontroll mv. på en tilfredsstillende måte, samtidig som det ikke påfører de rapporteringspliktige og Skatteetaten unødvendig administrative kostnader.

Rapporteringsplikten bør ikke gå lenger enn det skattemessige hensyn tilsier, og utredningsarbeidet skal særlig ha som formål å vurdere innskrenkninger i regelverket. Det er behov for å sikre at rapporteringsregelverket ikke er i strid med forpliktelsene etter EØS-regelverket. Skattedirektoratets forslag til endringer skal derfor være i samsvar med EØS-retten.

ESA viser i brevet 13. januar 2016, avsnitt 61 til EU-domstolens avgjørelse i sak C-315/13. Domstolen kom i denne avgjørelsen til at belgiske regler om oppdragsgivers plikt til å gi informasjon om oppdragstakeres ansatte, kunne begrunnes i hensynet til å beskytte de ansattes rettigheter. Skattedirektoratet skal ta premissene i denne dommen med i vurderingen av behovet for regelendringer.

Skattedirektoratets gjennomgang skal omfatte alle sider av rapporteringsregelverket, herunder hvem som skal gi opplysninger, rapporteringspliktens omfang og reglene om reaksjoner ved brudd på rapporteringsplikten. Den endelige utredningen bør likevel i hovedsak dreie seg om de delene av regelverket der behovet for regelendringer synes å være størst.

Skattedirektoratet skal blant annet vurdere om:

- 1) rapporteringsplikten skal begrenses til bestemte bransjer eller typer oppdrag der faren for skatteunndragelser og behovet for kontrollopplysninger er stort. Departementet antar at det i denne forbindelse kan være aktuelt å vurdere om reglene igjen skal begrenses til bare å gjelde oppdrag på kontinentalsokkelen og plass for bygge- og monteringsvirksomhet;
- 2) rapporteringsplikten skal begrenses ved at det bare skal gis opplysninger om ett eller flere ledd i kontraktskjeden;
- 3) rapporteringsplikten om arbeidstakere bare bør påhvile oppdragstakeren (arbeidstakerens arbeidsgiver) eller at oppdragsgiverens rapporteringsplikt om arbeidstakerne bare gjelder dersom det er klart at oppdragstakeren ikke har oppfylt sin rapporteringsplikt;
- 4) unntaket fra rapporteringsplikt for oppdrag som utføres på et sted som ikke står under oppdragsgivers kontroll, skal utvides til også å gjelde oppdrag på kontinentalsokkelen og plass for bygge- og monteringsvirksomhet;



Notat

- 5) det skal innføres unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag av kortere varighet og oppdrag med lav kontraktssum. I denne forbindelse bør den nytten informasjon om små og kortvarige oppdrag gir i form av opplysninger om skattytere som får utlignet skatt i Norge veies opp mot de administrative kostnadene rapporteringen medfører for de rapporteringspliktige og Skatteetaten;
- 6) det skal innføres unntak fra rapporteringsplikt i tilfeller hvor oppdragstakeren har en form for tilstedeværelse i Norge. Det kan argumenteres for at behovet for tidlig å få opplysninger om slike oppdragstakere ikke er like stort som for oppdragstakere som bare er i Norge for å utføre det enkelte oppdraget. Vi viser i denne forbindelse til EU-domstolens avgjørelse i de forente sakene C-53/13 og C-80/13 som gjaldt tsjekkisk regler om kildeskatt på utbetalinger til utenlandske bemanningsforetak. Domstolen synes å legge til grunn at slike regler i prinsippet kan aksepteres av hensyn til effektiv skatteinnkreving, men underkjente dem i de konkrete sakene fordi bemanningsforetakene hadde registrerte filialer i Tsjekkia, jf. premiss 48 til 51;
- 7) reglene om tvangsmulkt og gebyr skal endres. Vurderingen må sees i lys av forslaget til nye regler som er fremmet i Prop. 38 L (2015-206) lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven); og
- 8) regelen om oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt mv. skal oppheves. Etter det departementet kjenner til har denne blitt lite benyttet i praksis.

De økonomiske og administrative konsekvensene av forslagene skal utredes.

3 Gjeldende rett

3.1 Ligningsloven § 5-6

Ligningsloven § 5-6 nr. 1 til nr. 4, pålegger næringsdrivende eller offentlig organ å gi opplysninger til skatteetaten om oppdrag eller underoppdrag som utføres;

- på sted for bygge- og monteringsvirksomhet i Norge,
- på sted som står under oppdragsgivers kontroll i Norge eller
- på den norske kontinentalsokkelen

forutsatt at oppdragstaker er

- et selskap hjemmehørende i utlandet eller
- en person bosatt i utlandet.



Notat

Med oppdrag menes enhver tilvirkningskontrakt eller tjenestekontrakt, herunder arbeidsutleie-/innleiekontrakter. Rene varekjøp faller utenfor.

Dersom et oppdrag er rapporteringspliktig skal oppdragsgiver melde inn oppdraget til Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Både oppdragsgiver og oppdragstaker har plikt til å rapportere arbeidstakere, men det er tilstrekkelig at en av disse melder inn dette.

Opplysningene skal rapporteres uavhengig av oppdragstakers og arbeidstakers skatteplikt til Norge.

Plikten til ukrevet å gi opplysninger etter ligningsloven § 5-6 gjelder ikke ved tildeling av oppdrag hvor avtalt vederlag er under kr 10 000.

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.

Opplysninger om oppdraget, oppdragstakere og arbeidstakere/arbeidsforhold skal gis på skjema RF-1199; "Opplysninger om kontrakt, oppdragstaker og arbeidstakere". Skjemaet inneholder blant annet opplysninger om oppdraget, type, sted og lengde, navn på hovedoppdragsgiver, oppdragsgiver, oppdragstaker og kontraktsummer. Skjemaet inneholder også spørsmål om oppdragstaker benytter underleverandør på oppdraget og om personopplysninger på arbeidstakerne hos oppdragstaker.

3.2 Sanksjonering ved brudd på rapporteringsplikten

Overtredelse av opplysningsplikten etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 til nr. 3 kan medføre tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6, pålegg til oppdragsgiver om ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk etter ligningsloven § 10-7 og gebyr etter ligningsloven § 10-8. Overtredelse kan også straffes etter ligningsloven § 12-1.

Tvangsmulkt

For å fremtvinge opplysninger etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 til nr. 3, kan Sentralskattekontoret for utenlandssaker pålegge den som ikke har etterkommet plikten til å levere oppgave eller opplysning en daglig løpende tvangsmulkt, jf. ligningsloven § 10-6. Tvangsmulkten skal normalt utgjøre ett rettsgebyr per dag. 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.

Pålegget om tvangsmulkt skal rettes til styret hvis det er gitt til selskap, forening, innretning eller organisasjon. Det skal sendes hvert styremedlem i rekommandert brev. Mulkten kan inndrives hos medlemmene av styret, så vel som hos selskapet, foreningen, innretningen eller organisasjonen.



Notat

Pålegg om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker, jf. ligningsloven § 10-6 nr. 4.

Gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver

Den som unnlater å gi opplysninger etter § 5-6 nr. 1 og nr. 2 innen den fristen som er gitt i nr. 3, kan ilegges et gebyr, jf. ligningsloven § 10-8.

Gebyret skal settes til kr 150 per dag for manglende opplysninger om oppdragstaker, begrenset til kr 75 000 for hver slik forsømmelse, jf. forskrift 14. juli 1994 nr. 725 § 2 annet ledd. For manglende opplysninger om arbeidstaker settes gebyret til kr 30 per dag, begrenset til kr 15 000 for hver slik forsømmelse.

Dersom det for samme forhold er flere opplysningspliktige, kan kun en av de opplysningspliktige ilegges gebyr. De opplysningspliktige er likevel solidarisk ansvarlig for betaling av gebyret. Gebyr skal ikke ilegges dersom alle opplysninger i rett tid er levert fra andre opplysningspliktige, jf. forskriften § 2 siste ledd og § 4 første ledd første punktum.

Gebyr skal frafalles dersom oppdragstaker eller arbeidstaker godtgjør at vedkommende rettidig har innlevert fullstendig selvangivelse og at de relevante skatteforpliktelser fullt ut er oppfylt på det tidspunkt den mangelfulle rapporteringen blir oppdaget, jf. forskriften § 4 tredje punktum.

Gebyr kan frafalles helt eller delvis dersom den opplysningspliktige innen tre uker fra melding om gebyr er kommet frem, godtgjør at feilen skyldes årsaker som han ikke kan lastes for, jf. forskriften § 4 annet punktum.

Vedtak om gebyr kan påklages til Skattedirektoratet, jf. forskriften § 6.

Forholdet mellom gebyr og tvangsmulkt

Det kan ikke ilegges gebyr etter ligningsloven § 10-8 og tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6 for samme forhold i samme tidsrom, jf. forskriften § 5.

Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk

Oppdragsgiver som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 til nr. 3, kan pålegges ansvar for oppdragsgivers forfalte, men ikke innbetalte skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk, jf. ligningsloven § 10-7 nr. 1.

Vilkåret for ansvarliggjøring av oppdragsgiveren er etter dagens regler at oppdragstakerens manglende innbetaling av skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk skyldes at rapporteringsplikten ikke er oppfylt.



Notat

Ansvar etter ligningsloven § 10-7 er begrenset til den skatten, arbeidsgiveravgiften og forskuddstrekket som er knyttet til oppdraget eller oppdragene som oppdragsgiveren ikke har gitt opplysninger om.

Pålegget kan påklages til Skattedirektoratet innen 3 uker, jf. ligningsloven § 10-7 nr. 2.

Straff

Med bot eller fengsel inntil 2 år straffes opplysningspliktig tredjepart etter kapittel 5 med forskrifter som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 12-1.

3.2.1 Skattemyndighetenes praktisering av sanksjoneringsbestemmelsene

Etter ligningsloven § 5-6 er både hovedoppdragsgiveren og oppdragsgiverne nedover i kjeden ansvarlig for korrekt rapportering av hele kontraktskjeden under seg, også andres underleverandører. Siden hovedoppdragsgiver vanligvis er norsk, er det fra et innfordringsmessig perspektiv mest praktisk for skattemyndighetene å forholde seg til denne ved sanksjonering. Innkreving i utlandet forutsetter bistand fra lokale innkreivingsmyndigheter og kan utgjøre en tidkrevende prosess og vanskeliggjøre sanksjonssystemets formål. Ofte vil også det preventive aspektet gjøre seg mer gjeldende ved å rette sanksjonen mot en hovedoppdragsgiver som gjentagende benytter utenlandske underleverandører.

Ut fra disse momentene og av hensyn til den praktiske oppfølging er utgangspunktet at SFU forholder seg til hovedoppdragsgiveren eller norsk oppdragsgiver lenger ned i kjeden.

Tvangsmulkt

I praksis er tvangsmulkt vanskelig å inndrive fra utlandet og er derfor et lite hensiktsmessig middel mot utenlandske aktører. Av innfordringsmessige årsaker er det mest hensiktsmessig å omgjøre mulkten til gebyr ved å frafalle mulkten og i stedet vedta gebyr, som er lettere å innkreve og rettes mot foretaket som sådan. Tvangsmulkt ilegges derfor i liten grad.

I den grad tvangsmulkt blir benyttet, foretar SFU i praksis en konkret proporsjonalitetsvurdering av misligholdets omfang og mulktens størrelse for å avgjøre hvor lenge mulkten skal løpe før den stoppes.

Ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk

Bestemmelsen om ansvar for skatt mv. har kun unntaksvis blitt brukt i praksis, og er heller ikke videreført i ny skatteforvaltningslov, som som trer i kraft fra 1. januar 2017. Se nærmere om dette under punkt 7.2.7.



Notat

Gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver

I 2014 ble det ilagt 83 gebyrer, med et samlet beløp på kr 11,4 mill. I 2015 var det en liten økning til 97 gebyrer og et beløp på totalt kr 12 mill.

SFU foretar en proporsjonalitetsvurdering av misligholdets omfang og om det skal ilegges gebyr. Herunder tas det hensyn til om den rapporteringspliktige er et mindre, nyetablert foretak med få oppdrag. Videre foretas en helhetsvurdering der man ivaretar hensynet til proporsjonalitet mellom gebyrets størrelse og misligholdets omfang basert på blant annet misligholdets varighet, kontraktens varighet, kontraktssum og antall arbeidstakere.

I henhold til § 4 i forskrift om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 og 2, jf. nr. 3 skal det ikke ilegges gebyr dersom alle opplysningene i rett tid er levert fra andre opplysningspliktige. Hvis den opplysningspliktige innen 3 uker etter at melding om gebyr er kommet fram, godtgjør at feilen skyldes årsaker som han ikke kan lastes for, kan SFU frafalle gebyret helt eller delvis. Gebyr skal frafalles dersom oppdragstaker eller arbeidstaker godtgjør at vedkommende rettidig har innlevert fullstendig selvangivelse og at de relevante skatteforpliktelser fullt ut er oppfylt på det tidspunkt den mangelfulle rapporteringen blir oppdaget.

Ovennevnte forskrift har blitt tolket slik at gebyr kun kan frafalles i ettertid, da en plikt først kan 'frafalles' etter at den har oppstått. Når det klages over ilagt gebyr, foretar SFU en kontroll av om selvangivelse er rettidig innlevert og at de øvrige skatteforpliktelsene er oppfylt på det tidspunkt da den manglende rapportering ble oppdaget. Det heter i forskriften at disse fullt ut må være oppfylt. Gebyret frafalles for den del som knytter seg til forholdet hvor alle disse forpliktelsene er oppfylt - dette kan være hele eller deler av gebyret.

Straff

Dette er en sanksjon som ikke har vært benyttet.

3.3 Andre lovpålagte rapporteringsplikter

Selskaper som driver virksomhet i Norge eller personer som oppholder seg i Norge har en rekke plikter knyttet til registrering, rapportering og skatt. Et utenlandsk selskap som driver virksomhet i Norge eller en utenlandsk borger som arbeider i Norge har i utgangspunktet de samme pliktene som hjemmehørende selskaper eller bosatt personer.

A-meldingen

Etter folketrygdloven § 25-1 annet ledd plikter arbeidsgiver å sende melding til arbeidstakerregister om inntak av arbeidstaker eller opphør av arbeidsforhold (arbeidstakerregisteret).



Notat

Etter ligningsloven § 5-2 har arbeidsgiver plikt til å rapportere lønn og andre skattepliktige ytelser for arbeid. Etter folketrygdloven § 24-2 skal arbeidsgiver beregne arbeidsgiveravgift av avgiftspliktige ytelser. Han skal foreta forskuddstrekk i arbeidsinntekt etter skattebetalingsloven kapittel 5.

Rapporteringspliktene etter folketrygdloven § 25-1 annet ledd, folketrygdloven § 24-2 og skattebetalingsloven kapittel 5 ivaretas gjennom den månedlige rapporteringen fra arbeidsgiver til a-ordningen i henhold til a-opplysningsloven.

Rapportering etter ligningsloven § 5-6 innebærer at en utenlandsk virksomhet med arbeidstakere i Norge fritas fra rapportering av arbeidstakerne til arbeidstakerregisteret etter folketrygdloven § 25-1 annet ledd.

En utenlandsk virksomhet som har arbeidstakere i Norge er imidlertid ikke unntatt fra plikten til å rapportere lønn og arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven § 24-2 og ligningsloven § 5-2.

Den utenlandske arbeidsgiveren vil også ha plikt til å foreta forskuddstrekk i lønn etter skattebetalingsloven kapittel 5. Plikten til å foreta forskuddstrekk kan bortfalle etter søknad om trekkfritak.

Selvangivelsesplikt

Alle som i inntektsåret har hatt bruttoformue og/eller bruttoinntekt som er skattepliktig her til landet etter norsk skattelov, herunder særlover, har som hovedregel plikt til å levere selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2.

Selvangivelsesplikten gjelder også for personer bosatt i utlandet og selskaper hjemmehørende i utlandet som har inntekt eller formue som er skattepliktig til Norge. Det fritar ikke for selvangivelsesplikt at Norge etter skatteavtalen ikke har rett til å beskatte inntekten og/eller formuen. For skattytere med begrenset skatteplikt til Norge kreves det kun at selvangivelsen skal omfatte formue og inntekt som er skattepliktig til Norge.

3.4 Plikt til registerregistrering

Brønnøysundregistrene

Etter foretaksregisterloven § 2-1 skal utenlandsk foretak som driver næringsvirksomhet her i landet eller på norsk kontinentalsokkel registrere seg i Fforetaksregisteret. Utenlandske foretak som har plikt til å registrere seg i Fforetaksregisteret har tilsvarende en plikt til å registrere seg i Enhetsregisteret, jf. Enhetsregisterloven § 4. De fleste utenlandske foretak registrerer seg kun i Enhetsregisteret, jf nedenfor under punkt 5.2.1. Enhetsregisterets oppgave er å identifisere registreringsenheter ved å tildele og registrere organisasjonsnummer. Alle virksomheter, både utenlandske og norske, som



Notat

driver næringsvirksomhet i Norge skal ha organisasjonsnummer. Dette gjelder også enkeltpersonsforetak.

Selskaper som er registrert i Foretaksregisteret må sende regnskapet til Oppgaveregisteret i Brønnøysund. Dette vil da være opplysninger som er tilgjengelige for Skatteetaten i ligningsåret.

MVA-registeret

Næringsdrivende skal registreres i MVA-registeret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget kr 50.000 i en periode på tolv måneder, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1. Det er bare omsetning som omfattes av merverdiavgiftsloven, som teller med ved vurderingen av om beløpsgrensen er oversteget. Omsetning som er unntatt fra avgiftsplikt er ikke med i beregningsgrunnlaget. Noen tjenester er særskilt unntatt fra merverdiavgiftsloven. Viktige unntak er blant annet helse- og sosialtjenester. Virksomheter som bare har omsetning som er unntatt fra MVA-loven, skal ikke registreres i MVA-registeret.

Merverdiavgiftspliktige skal som hovedregel sende inn oppgave over omsetningen sin og betale inn skyldig avgift seks ganger i året (seks terminer). Oppgaven må leveres elektronisk gjennom Altinn.

Regler om registreringen i MVA-registeret gjelder også for utenlandske virksomheter, men utenlandske næringsdrivende som ikke har forretningssted eller har hjemsted i Norge må registreres i MVA-registeret med MVA-representant.

Folkeregisteret

Folkeregisteret omfatter nøkkelopplysninger om alle personer som er eller har vært bosatt i Norge. Registeret danner blant annet grunnlaget for skattemanntallet for fysiske personer.

Personer som flytter til Norge, og som planlegger å bo i Norge i mer enn 6 måneder, må melde flytting til Norge til Folkeregisteret senest 8 dager etter ankomst. I forbindelse flyttingen til Norge tildeles utenlandske personer fødselsnummer.

Personer som skal være i Norge i mindre enn seks måneder, skal ikke melde flytting. Disse tildeles heller ikke fødselsnummer, men får etter søknad tildelt et D-nummer. D-nummer benyttes ved søknad om skattekort og er også nødvendig dersom utenlandsk person (som ikke har fødselsnummer eller D-nummer fra før) skal registrere roller i Enhets- eller Foretaksregisteret.



Notat

Alle som melder flytting til Norge eller som søker om et D-nummer må (med enkelte unntak) møte opp personlig på skattekontoret slik at det kan gjennomføres ID-kontroll.

HMS-kort i bygg- og anleggsbransjen

Alle virksomheter som utfører arbeid på bygg- og anleggsplasser er pålagt å utstyre sine arbeidstakere med HMS-kort. Hensikten er å identifisere både hvem den ansatte er og hvem vedkommende arbeider for. HMS-kortet skal bidra til å skape bedre oversikt over aktørene på en bygg- og anleggsplass.

Utenlandske arbeidstakere ansatt i utenlandske selskaper på oppdrag på bygg- og anleggsplasser i Norge må også bære HMS-kort. Dette gjelder også ved kortvarige oppdrag.

Kravet til HMS-kort gjelder alt bygg-, anleggs- og monteringsarbeid som foregår under bygge- og anleggsperioden.

I praksis stilles det krav om gjennomført ID-kontroll før utenlandske arbeidstakere får utstedt HMS-kort.

4 Bakgrunnen for reglene om rapporteringsplikt

Frem til 2004 gjaldt rapporteringsplikten etter ligningsloven § 5-6 bare ved oppdrag som ble utført på kontinentalsokkelen eller på plass for bygge- og monteringsarbeid i riket.

Stortinget fattet 14. mai 2004 følgende vedtak:

«Stortinget ber Regjeringen innen 1. juni legge frem forslag til lovhjemmel som utvider rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker til å gjelde alle utenlandske arbeidstakere innen alle bransjer. Det forutsettes at det kan gjøres unntak fra rapporteringsplikten.»

Bakgrunnen for vedtaket var den forventede tilstrømmingen av arbeidstakere fra de nye medlemslandene i EU som følge av utvidelsen av EU og EØS-samarbeidet med 10 nye medlemsland 1. mai 2004. I Innst. O. nr. 64 (2003-2004) viste Kommunalkomiteen til viktigheten av å unngå sosial dumping i arbeidsmarkedet som følge av fri bevegelse av tjenester, og flertallet foreslo utvidelse av rapporteringsplikten etter tidligere § 6–10 som ett av flere tiltak og virkemidler.

I Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) ble det som en følge av dette foreslått å ta bort begrensningen om at rapporteringsplikten ved oppdrag i riket bare gjelder oppdrag på plass for bygge- og monteringsvirksomhet. Lovendringen ble vedtatt 3. juli 2004 og trådte i kraft 1. oktober samme år. Rapporteringsreglene omfatter etter dette alle typer oppdrag, uavhengig av hvor og innenfor hvilken bransje de skal utføres.



Notat

Det fremgår av Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) punkt 6 at ligningsloven § 6-10 er en rapporteringsplikt av hensyn til skatte- og avgiftskontrollen og bekjempelsen av svart arbeid, og at departementet legger til grunn at rapporteringsplikten i første rekke bør knyttes til bransjer hvor man har grunn til å tro at det kan være behov for kontrolltiltak i forhold til utenlandske oppdrags- og arbeidstakere.

Om lovendring 9. mai 2008

På bakgrunn av at man så behov for å gjøre rapporteringsreglene mer treffsikre, og for å forenkle regelverket, fremmet departementet i Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) følgende forslag til endringer:

- 1) Rapporteringsplikten ble, med visse unntak, foreslått begrenset til å gjelde oppdrag som står "under oppdragsgivers kontroll".

Med "oppdrag under arbeidsgivers kontroll" menes i første rekke oppdrag som utføres i oppdragsgivers egne lokaler, men også oppdrag som utføres andre steder vil omfattes så langt de utføres på et sted som oppdragsgiveren faktisk eller rettslig disponerer over. Oppdrag som utføres utendørs vil derfor kunne omfattes av rapporteringsplikten. Det er ikke avgjørende for om det er rapporteringsplikt at oppdragsgiveren eier, leier eller på annen måte har eksklusiv bruksrett til stedet oppdraget skal utføres på. En oppdragstaker som skal utføre et oppdrag i oppdragsgivers lokaler vil således normalt ansees å ha rapporteringsplikt om underoppdragstakere han eller hun benytter til å utføre deler av oppdraget hos oppdragsgiveren. Oppdrag og underoppdrag som skal utføres på steder som oppdragsgiver ikke har tilgang til, eksempelvis oppdragstakerens egne lokaler, vil derimot som hovedregel ikke omfattes av rapporteringsplikten.

Det vil kunne oppstå situasjoner hvor et oppdrag dels utføres på et sted som er under oppdragsgivers kontroll, og dels på et sted som oppdragsgiver ikke kontrollerer. Departementet legger til grunn at rapporteringsplikten ikke omfatter tilfeller hvor bare en helt minimal del av oppdraget utføres hos oppdragsgiver, eksempelvis transportoppdrag hvor oppdragstaker bare henter eller leverer varer etc. hos oppdragsgiver uten å utføre annet arbeid av særlig omfang. Regjeringen legger videre til grunn at rekkevidden av rapporteringsplikten i ulike grensetilfeller vil bli etablert gjennom veiledende uttalelser m.m. fra skatteetaten.

Det ble ikke foreslått endringer når det gjelder rapportering av oppdrag på kontinentalsokkelen eller oppdrag for sted for bygge- og monteringsarbeid. For slike oppdrag gjelder altså rapporteringsplikten for oppdragsgiver, uavhengig av om oppdraget blir utført under hans kontroll.



Notat

- 2) Det skal kun være rapporteringsplikt på arbeidstakere som deltar på oppdrag når arbeidstakeren er ansatt hos en oppdragstaker som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

Frem til 2008 gjaldt det unntak fra rapporteringsplikt for norske statsborgere ansatt hos person bosatt i Norge eller selskap hjemmehørende i Norge. Statsborgerskap ble etter departementets vurdering ansett som et lite hensiktsmessig kriterium for når det bør være rapporteringsplikt, for eksempel for utenlandske statsborgere som har flyttet til Norge på permanent basis. Videre anså departementet det som tvilsomt om en rapporteringsplikt som er avgrenset etter arbeidstakerens nasjonalitet er forenlig med forpliktelsene etter EØS-avtalen.

På denne bakgrunn foreslo departementet at oppdragsgiver og arbeidsgiver bare skal ha plikt til å gi opplysninger om en arbeidstaker dersom oppdragsgiver har plikt til å gi opplysninger om oppdragstakeren (arbeidstakerens arbeidsgiver) etter ligningsloven § 5-6. Rapporteringsplikten skal omfatte alle arbeidstakerne ansatt hos oppdragstakerne det skal gis opplysninger om. Dette forslaget var i tråd med Skattedirektoratets vurdering av hvordan reglene bør utformes.

For arbeidstakere som ikke kommer inn under rapporteringsplikten etter ligningsloven § 5-6, la departementet til grunn at de ville være omfattet av den generelle meldeplikten til AA-registeret.

- 3) Småoppdrag unntas fra rapporteringsplikten

Forslaget om å unnta små oppdrag fra rapporteringsplikt er begrunnet i hensynet til de som plikter å gi opplysninger. Departementet la til grunn at det for denne typen oppdrag vil være uforholdsmessig ressurskrevende å oppfylle rapporteringsplikten sammenlignet med nytten de rapporterte opplysningene innebærer for skatteetaten. På bakgrunn av tilbakemeldingene fra høringsinstansene, gikk departementet inn for at grensen for rapporteringsplikt ble satt ved 10 000 kroner.

- 4) Krav om ytterligere opplysninger på RF 1199

Ved rapportering av oppdragstakere bør det opplyses hvem som er hovedoppdragsgiver i kontraktskjeden. Om oppdragstakere som driver virksomhet i form av enkeltpersonforetak, bør det gis opplysninger om fødselsnummer eller D-nummer, eventuelt fødselsdata og utenlandsk registreringsnummer, samt nasjonalitet, kjønn og sivilstand. Departementet anser videre at det ved rapportering av arbeidstakere også bør gis opplysninger om kjønn og kontraktsnummeret på kontrakten arbeidstakeren deltar på. Det ble lagt vekt på at opplysningene ville bidra til å lette skatteetatens arbeid med utenlandske skattytere som oppholder seg midlertidig i Norge.



Notat

Samtlige forslag ble vedtatt og trådte i kraft 1. september 2008.

5 Vurdering av behovet for særskilte regler av hensyn til skatte- og avgiftskontroll

I dette punktet vurderes om det av hensyn til effektiv skattekontroll er behov for særskilte regler ovenfor skattytere med midlertidig tilknytning til Norge.

Vurderingen tar utgangspunkt i tall som viser etterlevelse av selvangivelsesplikten, registrering i pliktig registre, samt skattepliktavurderingen for henholdsvis skattytere som lignes ved SFU og øvrige skattytere.

Direktoratets gjennomgang viser at det i disse tilfellene er behov for særskilte regler som sikrer en riktig beskatning, likebehandling av skattytere og effektiv skattekontroll.

5.1 Etterlevelse av selvangivelsesplikten

Som utgangspunkt har alle personlig og upersonlig skattytere som driver aktivitet eller har inntekt fra arbeid/næring i Norge, plikt til å levere selvangivelse.

Rapporteringsreglene i ligningsloven § 5-6 ble revidert av en arbeidsgruppe nedsatt av Finansdepartementet i 2006. Arbeidsgruppen konkluderte den gang med at etterlevelsen av selvangivelsesplikten for skattytere som lignes ved SFU i perioden 2002 – 2004 er svært lav, sammenlignet med landet for øvrig. Dette gjaldt både forskudds- og etterskuddsskattepliktige.

For inntektsåret 2014 lignet sentralskattekontoret 1 012 etterskuddspliktige. Av disse var det 783 som leverte selvangivelse før utlegg. Det vil si at i underkant av 75 prosent leverte selvangivelse innen utlegg av ligningen. Dersom en ser på hvor mange som leverer innen fristen, altså uten purring fra skatteetaten, er andelen lavere. Tar en i betraktning at de fleste fikk innvilget forlenget leveringsfrist med 14 dager var det 393 etterskuddspliktige som hadde levert pr. 15. juni, ca. 38 prosent.

For inntektsåret 2014 lignet SFU 3 786 personlig næringsdrivende. Av disse hadde 2 005 levert selvangivelse ved utlegg, det vil si i underkant av 53 prosent. Pr. 15. juni var det 798 som hadde levert, ca. 21 prosent.

Statistikken er basert på de tilfellene som skattemyndighetene har kunnskap om, fordi de har rapportert etter ligningsloven § 5-6 og registreringer i Brønnøysundregistrene.

5.2 Etterlevelse av registerregistreringsplikten

Skattemyndighetenes kontroll av hvem som har plikt til å levere selvangivelse, er basert på skattemanntallet. Generelt vil skattemanntallet for næringsdrivende opprettes på grunnlag av registrering i Brønnøysundregisteret (Enhetsregisteret og Foretaksregisteret). Skattemanntallet for personer opprettes på grunnlag av opplysninger i Folkeregisteret.



Notat

For de fleste hjemmehørende virksomheter vil det ikke være mulig å drive lovlig virksomhet uten at pliktige registreringer er overholdt, herunder registrering i foretaksregisteret, MVA-registeret mv. Tilsvarende vil de fleste norske borgere være innført i skattemanntallet ved fødsel i forbindelse med tildeling av fødselsnummer.

5.2.1 Etterskuddsskattepliktige

Utenlandske næringsdrivende og ansatte har, som beskrevet under punkt 3.4 ovenfor, samme plikt til å foreta registerregistreringer som hjemmehørende/bosatte.

I 2014 ble det innrapportert 14 229 oppdrag på land i Norge og 4 721 oppdrag på norsk sokkel, hvorav ca. 55 prosent var innleieoppdrag. Av entrepriseoppdragene var det ca. 15 prosent som fikk fast driftssted. Halvparten av oppdragene hadde en varighet over 6 måneder.

Oppdragene var fordelt på ca. 4 000 oppdragstakere. Av disse oppdragstakerne var det 3 614 foretak som ikke var registrert i Foretaksregisteret, men kun i Enhetsregisteret. En del av disse (307 i 2014) ble tvangsregistrert av SFU. I tillegg registrerte en minst like stor andel seg først etter purringer fra SFU. Dette viser at ca. 30 prosent av oppdragstakerne av eget initiativ ikke oppfyller sin plikt til å registrere virksomheten i Brønnøysundregistrene. I tillegg kommer et uvisst mørketall av oppdragstakere som verken er innrapportert etter ligningsloven § 5-6 eller selv registrerer seg i Brønnøysund.

For fullstendighetens skyld kan det nevnes at det av de ca. 4 000 oppdragstakerne ble 1 012 foretak ansett som skattepliktige og dermed tatt opp i skattemanntallet for etterskuddsskattepliktige. Selskaper som kun driver med utleie av arbeidskraft og selskaper som ikke har fast driftssted, blir ikke tatt opp i manntallet for upersonlige skattytere.

Ovennevnte tall viser at det er en betydelig underrapportering i Brønnøysundregistrene, noe som tydeliggjør behovet for å få tredjepartsopplysninger om utenlandske oppdragstakere.

5.2.2 Forskuddsskattepliktige

Ved rapportering etter ligningsloven § 5-6 får aktørene informasjon om obligatorisk oppmøte til ID-kontroll. På bakgrunn av oppmøtet får de tilsendt skattetrekksmelding hvor tildelt D-nummer fremgår.

Utenlandske oppdragstakere er fritatt fra å registrere sine ansatte i AA-registeret når de rapporterer på RF 1199 i henhold til ligningsloven § 5-6. Personlige skattytere som rapporteres i henhold til ligningsloven § 5-6 er underlagt et særskilt skattemanntall (hos SFU). På denne måten får man lettere tatt stilling til deres skatteplikt (se punkt 5.2 nedenfor), da rapporteringen er knyttet opp mot et bestemt oppdrag, oppdragsgiver og oppdragstaker.



Notat

Personlige skattytere har leveringsfritak dersom det ikke er korrigeringer på selvangivelsen. I 2014 benyttet omtrent halvparten av skattyterne som ble lignet ved SFU seg av dette fritaket. Det viser seg imidlertid at leveringsfritak også blir benyttet hvor det ikke foreligger grunnlagsdata. I slike tilfeller vil ligningen kun bli riktig i de tilfellene arbeidstaker ikke er skattepliktig til Norge etter skatteavtaler.

Utfordringene er derfor store når Skatteetaten ikke har mottatt grunnlagsdata og skattyter benytter seg av leveringsfritak, til tross for at vedkommende har hatt skattepliktige inntekter i Norge.

5.3 Etterlevelse av lønnsrapporteringsplikten i a-ordningen

Enhver arbeidsgiver som har ansatte som arbeider i Norge har plikt til å rapportere lønn og foreta forskuddstrekk i Norge. Dette gjelder uavhengig av om de ansatte er skattepliktige eller ikke. Rapportering på a-meldingen forutsetter i de fleste tilfeller et norsk lønns- og personalsystem og medfører derfor ofte tekniske utfordringer for utenlandske aktører.

Dersom den utenlandske aktøren som skal rapportere på a-melding misligholder sin rapporteringsplikt, enten det er med eller uten forsett, vil ikke skattemyndighetene ha kjennskap til dennes tilstedeværelse og aktivitet, med mindre det foreligger en annen form for rapporteringsplikt.

Per 17. mars 2016 var det ca. 38 prosent av arbeidsgivere/oppdragstakerne som skal behandles ved SFU, som ikke hadde levert a-melding for 2015.

5.4 Rapporteringspliktens betydning for vurdering av skatteplikt

For begrenset skattepliktige foreligger det i utgangspunktet skatteplikt for oppdragsbasert aktivitet utført i Norge. Skatteavtalene som Norge har inngått med andre stater for å forhindre dobbeltbeskatning kan frita fra beskatning i Norge. Skattepliktavurderingen for disse skattyterne er derfor mer omfattende og komplisert enn for skattytere som er hjemmehørende i Norge.

Det er en fordel å få inn informasjon som gjør det mulig å foreta en skattepliktavurdering så tidlig som mulig. På denne måten vil skattyterne på et tidlig tidspunkt kunne få avklart sin skatteplikt/selvangivelsesplikt.

Rapporteringen gir dessuten skattemyndighetene mulighet til å informere om rettigheter og plikter på et tidlig tidspunkt, slik at den utenlandske oppdragstakeren gis anledning til å innrette seg riktig fra starten av. I tillegg er det mindre utfordrende å få inn opplysninger og kommunisere med foretakene mens de er i landet med et pågående oppdrag.

Informasjonen som skattemyndighetene får gjennom rapportering etter ligningsloven § 5-6 er viktige grunnlagsdata for å foreta en vurdering av om virksomheten i Norge er fritatt fra beskatning etter skatteavtale, eventuelt om



Notat

det kan foreligge et fast driftssted som gir skatteplikt for både foretak og arbeidstakere. Varigheten av de ansattes tilstedeværelse er også en faktor som kan ha avgjørende betydning i så måte. Skatteplikten til arbeidstakerne kan avledes fra selskapets skatteplikt og arbeidstakernes forhold kan ha innvirkning på selskapets skatteplikt. Det er viktig å kunne identifisere hvilket oppdrag arbeidstakerne jobber på, og å kunne se kontraktskjeder i sammenheng. Opplysningene som gis i A-meldingen gir ikke tilstrekkelig informasjon til at man kan knytte det konkrete arbeidsforholdet opp mot et bestemt oppdrag eller kontraktskjede. For mer detaljert informasjon når det gjelder skattepliktsvurdering i forhold til skatteavtalene, se vedlegg 1.

Betydning for oppdragsgiver og oppdragstaker

Dersom et selskap ikke anses som skattepliktig til Norge etter en vurdering fra skattemyndighetenes side, blir disse i praksis ikke purret på levering av selvangivelse. Årlig gjelder dette ca. 3 500 etterskuddspliktige selskaper. For at skattemyndighetene skal kunne foreta denne vurderingen i forkant av levering av selvangivelse, forutsetter dette at relevante opplysninger om oppdraget kommer inn på et tidlig tidspunkt.

Idet skattepliktavurderingen ofte er komplisert for disse skattyterne, ville det å utsette denne vurderingen til ligningsbehandlingen medført en langvarig ligningsprosess, noe som kan innebære en lengre periode med uforutsigbarhet for skattyter.

En tidlig avklaring av skatteplikten vil også innebære at oppdragsgiver vil kunne få informasjon om eventuelt solidaransvar (ved arbeidsinnleie) etter skattebetalingsloven § 4-1 (2) og (3).

Som utgangspunkt er det trekkplikt på all lønn opptjent i Norge, jf. skattebetalingsloven § 5-4. Når det er forsvarlig grunn til å regne med at inntekten ikke skal skattlegges i Norge kan man søke skattekontoret om fritak, jf. skattebetalingsloven § 5-3 (3) og skattebetalingsforskriften § 5-3-3. En tidlig avklaring av skatteplikten gir mulighet for å søke om trekkfritak etter skattebetalingslovens regler.

5.5 Informasjonsutveksling mellom statene

For myndighetenes informasjonsutveksling med andre stater gjennom internasjonale overenskomster er rapporteringsplikten etter ligningsloven § 5-6 viktig. Uten opplysninger om det utenlandske selskapets aktivitet i riket eller på sokkelen, har ikke norske myndigheter informasjon til å bistå andre stater etter avtalene. Informasjonsutveksling har de siste årene fått økende oppmerksomhet og aktualiseres til stadighet med økende internasjonalisering og grenseoverskridende aktivitet, samt nye og mer komplekse saksforhold. Samarbeid og informasjonsutveksling mellom statene er viktig for å bevare beskatningsbalansen mellom statene. Informasjonsutveksling er også viktig for



Notat

å sikre likebehandling av skattytere på tvers av landegrensene, samt å hindre konkurransevridding. I denne sammenheng kan det nevnes at også lavskatteland og såkalte skatteparadiser har vist vilje til å inngå avtaler om informasjonsutveksling, og på den måten bidratt til at skatteunndragelser i større grad kan oppdages.

5.6 Riksrevisjonens rapport

Riksrevisjonen overleverte rapporten "Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge" til Stortinget den 10. mai 2016 (dokument 3:11 2015-2016).

På bakgrunn av rapportens hovedfunn, må det anses som et viktig premiss for å forbedre den skattemessige behandlingen av de utenlandske foretakene og arbeidstakerne, at man fastholder rapporteringsplikten og fører kontroll med at reglene etterleves.

Riksrevisjonen omtaler skattleggingen av de utenlandske næringsdrivende og arbeidstakerne på midlertidig opphold som et høyrisikoområde, og viser til at antall kontrollutslag blant arbeidstakere og selvstendig næringsdrivende lå på 60 - 65 prosent. Dette er tre ganger så høyt som hos andre skattytergrupper. Rapporten peker på at det høye antallet kontrollutslag spesielt skyldes manglende grunnlagsdata, og manglende levering av selvangivelse¹. Dette understreker viktigheten av å motta informasjon etter ligningsloven § 5-6, slik at Skatteetaten kan følge opp at de opplysningspliktige faktisk rapporterer nødvendig grunnlagsdata.

Rapporten peker på at denne skattytermassen har et særskilt behov for informasjon. For det første fordi det de må forholde seg til et nytt og ukjent skattesystem, og for det andre fordi regelverket er komplisert for utenlandske aktører i Norge². Ved rettidig rapportering i henhold til ligningsloven § 5-6 vil Skatteetaten kunne foreta en skattemessig vurdering og gi individuelt tilpasset informasjon slik at den utenlandske aktøren kan innrette seg korrekt fra begynnelsen.

Behovet for informasjon omfatter også plikten til å møte til ID-kontroll. Riksrevisjonen påpekte at en svak identitetskontroll og usikkerheten rundt aktive arbeidsforhold i Norge medfører dårlig kvalitet på D-nummerregisteret³. Dette kompliserer bekjempelsen av arbeidskriminalitet blant norske oppdragsgivere og utenlandske oppdragstakere som benytter utenlandske arbeidstakere.

¹ Dokument 3:11 2015-2016 s. 82-83

² Dokument 3:11 2015-2016 s. 76

³ Dokument 3:11 2015-2016 s. 84



Notat

Etter Skattedirektoratets oppfatning er informasjonen som innhentes gjennom rapportering etter ligningsloven § 5-6 egnet til å styrke arbeidet rundt D-nummerregisteret ved at man får informasjon om aktive arbeidsforhold.

6 Utenlandsk rett

Skattedirektoratet har rettet en henvendelse til skatteadministrasjonene i Sverige, Danmark, Finland, Tyskland, Storbritannia og Nederland for å få opplyst om disse landenes regelverk om tredjepartsopplysninger for kontrakter, solidaransvar for skatt mv, samt deres erfaringer med kontrollarbeid knyttet til utenlandske virksomheter og arbeidstakere på deres territorium.

På tidspunktet for utarbeidelse av denne rapporten foreligger det svar fra Danmark, Finland, Tyskland og Nederland.

6.1 Danmark

De danske reglene for skatteplikt for utenlandsk bosatte personer som arbeider i Danmark, er i utgangspunktet sammenfallende med de norske reglene

I arbeidsinnleietilfellene, ved arbeid i dansk virksomhet eller ved arbeid i utenlandsk virksomhet som har fast driftssted i Danmark, oppstår det begrenset skatteplikt for lønnsinntekt fra første arbeidsdag.

I arbeidsinnleietilfellene blir skatteplikten som hovedregel endelig oppgjort ved at det trekkes en bruttoskatt på 35,6%. I de øvrige tilfellene (dansk arbeidsgiver eller utenlandsk virksomhet med fast driftssted) vil det være alminnelig begrenset skatteplikt og den danske virksomheten/det faste driftsstedet skal foreta forskuddstrekk og innbetaling av skatt.

Virksomheter, som er hjemmehørende i et annet land, med som driver virksomhet i Danmark, er skattepliktige i Danmark dersom de får fast driftssted etter internretten. Fast driftssted etter internretten tolkes i samsvar med tilsvarende definisjon i OECDs mønsteravtale artikkel 5 Etter intern rett foreligger det imidlertid et unntak for bygge-, anleggs-, og monteringsarbeid som får fast driftssted fra første dag.

Utenlandsk bosatte personer som arbeider i en utenlandsk virksomhet som ikke etablerer fast driftssted, blir ikke skattepliktig med mindre det oppstår skatteplikt som bosatt i Danmark på grunnlag av opphold i riket.

Danmark har ingen regler pålegger oppdragsgiver å gi tredjemannsopplysninger om kontrakter til skattemyndighetene. Oppdragsgiver har imidlertid plikt til å utlevere kontraktene i forbindelse med skattemyndighetenes kontrollarbeid.

Utenlandske tjenesteytere (utestasjonerte ansatte og selvstendig næringsdrivende) som utfører arbeid i Danmark skal rapporteres til Registeret



Notat

for Utenlandske Tjenesteytere (RUT). Registeret administreres av Erhvervs- og Vækstministeriet.

6.2 Finland

Finland har regler om rapportering til skattemyndighetene ved innleie av utenlandsk arbeidskraft. Finsk oppdragsgiver har i utgangspunktet plikt til å rapportere innleieoppdraget til skattemyndighetene i Finland. Plikten til å rapportere er uavhengig av oppdragets art og rapporteringsplikten omfatter f.eks. rapportering innenfor bygg og anlegg, helse etc. Oppdragsgiver kan ilegges gebyr dersom rapporteringsplikten ikke oppfylles. Opplysningene skal rapporteres innen utløp av måneden etter den måneden arbeidet startet. Det er unntak fra plikten til å rapportere innleieoppdraget i de tilfellene der skatteavtale forhindrer Finland fra å skattlegge lønnsinntekt fra arbeidsinnleie.

Den utenlandske oppdragstakeren (utleieselskapet) har plikt til å rapportere opplysninger om de ansatte som benyttes på arbeidsinnleieoppdrag i Finland. Opplysningene skal rapporteres innen utløp av måneden etter måneden arbeidet startet. Den utenlandske oppdragstakeren har også i utgangspunktet plikt til å foreta forskuddstrekk og rapportering av inntekt på sine ansatte.

Etter finske regler har en oppdragsgiver plikt til å rapportere kontrakter vedrørende anleggsarbeid og stilasarbeid til skattemyndighetene dersom visse kriterier er oppfylt. I tillegg foreligger det plikt til å rapportere arbeidsinnleie på slike oppdrag. Plikten til å foreta rapportering gjelder for kontrakter med verdi over EUR 15 000. Plikten til å foreta rapportering gjelder uavhengig av om oppdragstaker er en utenlandsk virksomhet eller en hjemmehørende virksomhet.

6.3 Tyskland

Etter tyske regler vil utenlandske bosatt personer ha begrenset skatteplikt til Tyskland for inntekt av arbeid som er utført i riket eller som utvunnet der. Det er i utgangspunktet skatteplikt fra første dag. Skatteplikten kan være begrenset i skatteavtalen.

Virksomheter, som er hjemmehørende i et annet land, med som driver virksomhet i Tyskland, er skattepliktige i Tyskland dersom de etter intern rett anses å ha driftssted eller en fast representant i Tyskland. Skatteavtalen kan begrense beskatningsretten, slik at det ikke foreligger skatteplikt der definisjonene i OECDs modellavtale artikkel 5 ikke er oppfylt.

Tyskland har ingen regler om tredjepart rapportering av kontrakter, oppdrag eller oppdragstakere. Det foreligger imidlertid interne regler som pålegger oppdragsgiver å foreta skattetrekk i kontraktsvederlaget i enkelt tilfeller.



Notat

6.4 Nederland

Etter nederlandske regler vil utenlandske bosatt personer ha begrenset skatteplikt til Nederland for inntekt av arbeid som er utført i riket. Det er i utgangspunktet skatteplikt fra første dag. Skatteplikten kan være begrenset i skatteavtalen.

Virksomheter, som er hjemmehørende i et annet land, med som driver virksomhet i Nederland, er skattepliktige i Nederland dersom de etter intern rett anses å ha driftssted eller en fast representant i Nederland. Skatteavtalen kan begrense beskatningsretten, slik at det ikke foreligger skatteplikt etter definisjonene i OECDs modellavtale artikkel 5 ikke er oppfylt.

Nederland har ingen regler om tredjepart rapportering av kontrakter, oppdrag eller oppdragstakere. Det foreligger imidlertid interne regler som pålegger oppdragsgiver å foreta skattetrekk i kontraktsvederlaget i arbeidsinnleietilfellene.

7 Forholdet mellom ligningsloven § 5-6 og Norges forpliktelser etter EØS-retten – vurdering av mulige endringer

7.1 Innledning

EFTAs overvåkningsorgan (ESA) mottok våren 2015 to klager hvor det ble anført at rapporteringsbestemmelsene i ligningsloven § 5-6 er i strid med EØS-retten. I brev av 13. januar 2016 uttaler ESA at de etter en foreløpig vurdering, anser regelverket for å være i strid med Direktiv 2006/123 og EØS-avtalen artikkel 36 om fri flyt av tjenester. ESA påpeker at oppdragsgiver og oppdragstaker blir pålagt ekstra administrative byrder når utenlandsk oppdragstaker får oppdrag i Norge.

Oppdragsgiver plikter ved bruk av oppdragstakere hjemmehørende i utlandet å rapportere oppdrag og arbeidstakere som blir benyttet på oppdraget. Oppdragstakeren er forpliktet til å rapportere arbeidstakere som benyttes i Norge.

Når det gjelder den utenlandske oppdragstaker (arbeidsgiver) pålegges disse, etter Skattedirektoratets syn, ingen ytterligere rapporteringsplikter sammenlignet med oppdrag gitt til oppdragstakere hjemmehørende i Norge. Norske arbeidsgivere har lignede rapporteringsforpliktelser etter folketrygdloven, derfor foreligger det ingen strid med EØS-retten på dette punktet. For nærmere beskrivelse av gjeldende rett, se punkt 3.

Spørsmålet er derfor om de ekstra administrative byrdene som oppdragsgiver får ved å gi oppdrag til person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet, innebærer en ulovlig forskjellsbehandling fordi det i praksis kan begrense utenlandske oppdragstakere og deres arbeidstakere mulighet for oppdrag og arbeid i Norge.



Notat

EU-domstolen har definert diskriminering som forskjellsbehandling av sammenlignbare situasjoner og som likebehandling av forskjellige situasjoner⁴. Kjennetegnet ved restriksjon er derimot at de f.eks. kan "hindre", "avholde" eller "avskrekke" rettighetssubjektene fra sin rett til fri bevegelighet⁵. Det kan derfor hevdes at dersom en regel anses for å være diskriminerende, vil den også normalt i tillegg innebære en restriksjon, se f.eks. sak C-307/97 Saint-Gobain.

Det er på det rene at oppdragsgivers rapporteringsplikt etter ligningsloven § 5-6 ikke kommer til anvendelse dersom oppdraget utføres av norske oppdragstakere. Finansdepartementet har i sine svarbrev til ESA erkjent at det foreligger sammenlignbare situasjoner mellom oppdragsgivere som benytter utenlandske oppdragstakere og de oppdragsgivere som benytter norske oppdragstakere. I prinsippet utsettes man her for en forskjellsbehandling som vil kunne avholde oppdragsgiver fra å benytte seg av sin rett til fri bevegelighet, og som i denne saken kan innebære en begrensning om fri bevegelighet for tjenester, jf. EØS-avtalen artikkel 36. Finansdepartementet har i etterfølgende brev til ESA uttalt at rapporteringsplikten kan opprettholdes uten å bryte Norges forpliktelser etter EØS-avtalen fordi reglene kan rettferdiggjøres etter unntaket om tvingende allmenne hensyn.

Forutsetningen for at en slik forskjellsbehandling/restriksjon skal være forenelig med EØS-avtalen artikkel 36 er at den nasjonale regelen i ligningsloven § 5-6, jf. § 10-8 kan rettferdiggjøres som begrunnet i tvingende allmenne hensyn. EU-domstolen har akseptert at hensyn til effektiv skattekontroll⁶, forhindre skatteomgåelse⁷ og effektiv skatteinnkreving⁸ kan rettferdiggjøre en i utgangspunktet diskriminerende regel. En ordning som har til formål å hindre situasjoner som kan uthule statens rett til å utøve sin beskatningskompetanse på virksomhet som utøves innenfor statens område, kan begrunnes i hensynet til å opprettholde fordelingen av beskatningskompetansen mellom medlemsstatene⁹. Det er en forutsetning at reglene ikke går lenger enn nødvendig for å oppnå formålet (proporsjonalitet).

7.2 Vurdering av mulige endringer i rapporteringsreglene

Finansdepartementet har i brev av 19. februar 2016 gitt Skattedirektoratet i oppdrag å utrede om det bør gjøres endringer i rapporteringsregelverket, og særlig å vurdere om det kan gjøres innskrenkninger i rapporteringsplikten. Departementet oppstiller seks punkter som skal undergis særlig vurdering, og disse gjengis og drøftes fortløpende nedenfor.

⁴Se f.eks. sak C-80/94

⁵ se A. Bullen EU, EØS og skatt s. 169. Se f.eks. sak C-35/98 Verkooijen

⁶ Se f.eks. C-120/78 Cassis de Dijon, C-254/97 Baxter, C-250/95 Futura, C-55/98 Vestegaard

⁷ Se f.eks. sak C-290/04 FKP Scorpio, C-498/10 X NV

⁸ Se f.eks. de forente saker C-53/13 og C-80/13, sak C-290/04 FKP Scorpio, C-498/10 X NV

⁹ Se f.eks. sak C-347/04 Rewe Zentralfinans premiss 42 og sak C-164/12 DMC premiss 46. Dette omfatter i utgangspunktet ordninger som retter seg mot konkrete kunstige arrangementer, men det følger blant annet av C-231/05 Oy AA premiss 63, C-311/08 SGI premiss 66 og C-168/11 Beker premiss 57 at dette også vil omfatte lovgivning som skal ivareta statens beskatningskompetanse for skattepliktig virksomhet innenfor sitt område



Notat

7.2.1 Bør rapporteringsplikten begrenses til bestemte bransjer eller typer oppdrag?

Skattedirektoratet er av den oppfatning at rapporteringsplikten ikke bør være begrenset til enkelte bransjer eller type oppdrag.

Ved innføringen av rapporteringsplikten i 1977 var den begrenset til sokkel. I 1984 ble det innført rapporteringsplikt også for bygge- og monteringsoppdrag. Bakgrunnen for at bygge- og monteringsoppdrag ble ansett som et viktig område skyldes at det var blitt mer normalt å benytte entrepriser med underleverandører som hadde spesiell ekspertise. Dette utgjorde ofte uoversiktlige kjeder med underleverandører. Videre ble også entrepriser benyttet for å unngå lovreglene som gjaldt for arbeidsforhold. Forarbeidene peker på at økende aktivitet på kontinentalsokkelen også har medført økt bruk av entrepriser. Den økende bruken av utenlandske underleverandører og arbeidstakere medførte utfordringer for Skatteetaten. Rapporteringsplikten skulle sørge for at skattemyndighetene skulle få oversikt over økonomisk aktivitet i Norge og på kontinentalsokkelen slik at man kunne foreta en korrekt skattemessig behandling av de utenlandske aktørene.

Med samfunnsutviklingen som har pågått siden innføringen av rapporteringsplikten på slutten av 1970- tallet, er bruk av entrepriser ikke forbeholdt bygg- og anleggsbransjen. Samtidig har økende internasjonalisering medført større bruk av utenlandske underleverandører i alle bransjer, eksempelvis fiskeri-, leverandør- og helsesektoren. Statistikk viser at oppdragene er fordelt jevnt mellom entrepriseroppdrag og innleieoppdrag. Skillet mellom bygg- og anleggsbransjen og de øvrige er derfor ikke så fremtredende i dag. Et annet utviklingstrekk er at det nå har blitt mer vanlig å opptre på arbeidsmarkedet på andre måter enn som ansatt, for eksempel som selvstendig næringsdrivende eller gjennom utleie av arbeidskraft gjennom eget aksjeselskap.

Bransje-/næringskoder

Både oppdragsgivere og oppdragstakere kan være registrert med flere næringskoder. Næringskoder på oppdragsgiver og oppdragstaker som har rapportert aktivt oppdrag i 2015 viser at oppdrag gitt til oppdragstakere med næringskoder faglig, vitenskapelig og teknisk tjenesteyting (næringskoder kode 69 – 75) og forretningsmessig tjenesteyting (næringskoder 77 – 82) er like høyt som antall oppdragstakere innen bygg og montering. Disse oppdragstakerne tar oppdrag i alle typer bransjer, men en del av oppdragene er nok også på sokkelen eller på plass for bygge- og monteringsvirksomhet. Tjenesteyting vil ofte gjelde innleie av arbeidstakere. Av denne gruppen er det 20 prosent som ikke har levert a-melding, (innberettet lønnsinntekt på arbeidstakerne som har vært i Norge). Tilsvarende tall for bygge- og anleggsvirksomhet (næringskoder 41 – 43) er 37 prosent.



Notat

Erfaringsmessig vil det være en del tilfeller hvor virksomheten er registrert i Brønnøysund med en annen næringskode enn den aktiviteten som faktisk utøves i virksomheten per dags dato. Fastsettelse av korrekt næringskode kan i seg selv også være vanskelig. En rapporteringsplikt som knyttes opp mot næring/bransje vil derfor være vanskelig å etterleve både for de rapporteringspliktige og Skatteetaten. I tillegg vil en avgrensning til næringskoder innebære at Skatteetaten vil miste oppdragsrapportering på viktige områder.

Type oppdrag

Innleieoppdrag

Innleie som kontraktsform innebærer skatteplikt både for arbeidstakerne og utleieselskapet etter internretten. For utleieselskapet kan skatteplikten være begrenset i skatteavtale, mens arbeidstakerne normalt er skattepliktige fra første dag også etter skatteavtale.

Å unnta innleieoppdrag fra rapporteringsplikten vil forutsette at selskapene selv må foreta en vurdering av om oppdraget er rapporteringspliktig. Erfaring viser at dette reiser tolkningsspørsmål og at selskapene selv ofte ikke har forutsetning til å foreta en korrekt juridisk vurdering av spørsmålet.

Feilrapportering av entreprisekontrakt som innleie, eller omvendt, kan skyldes flere ulike forhold. Noen ganger har ikke vedkommende som skal rapportere tilstrekkelig kunnskap til å foreta korrekte juridiske avveininger og vurderinger, eller tilstrekkelig oversikt over de relevante faktiske forhold. Andre ganger er misligholdet forsettlig, begrunnet i skatteomgåelse eller skatteunndragelse.

Ved manglende plikt til å rapportere vil det også være umulig å kontrollere riktigheten av den vurderingen oppdragsgiver selv har gjort.

Det har en egenverdi at skatteetaten fortløpende vurderer skatteplikten og tar endelig stilling til denne. Skattemyndighetene har kompetanse til å foreta en juridisk korrekt vurdering. Dette gjør seg blant annet gjeldende ved oppdrag der skatteplikt avhenger av samlet tilstedeværelse over tid, for eksempel innleie til sokkel. I disse tilfellene vil det være vanskelig for den ene av flere oppdragsgivere eller arbeidsgivere å ha en oversikt over alle relevante forhold.

For å kunne vurdere om det foreligger begrensninger i skatteplikten etter skatteavtale, er det nødvendig å ha informasjon om oppdraget og hvilke arbeidstakere som arbeider på oppdraget.

Entrepriseoppdrag

Foretaket er skattepliktig etter første dag etter internretten, men skatteplikten kan være begrenset av skatteavtale, slik at det kun blir skatteplikt når det foreligger fast driftssted.



Notat

Arbeidstakerne er også skattepliktig til Norge fra første dag etter internretten, men skatteplikten kan være begrenset etter skatteavtale.

Statistikk viser at det er en uensartet gruppe som tar oppdrag i ulike bransjer (data, helse, fiskeoppdrett m.m.) og kan være tilstede i kortere eller lengre tid.

Når det skal vurderes om entrepriseoppdrag som ikke er bygge- og monteringsoppdrag medfører fast driftssted og skatteplikt etter skatteavtale, må vurderingen gjøres etter hovedregelen i artikkel 5. Tidsmessig innebærer det at oppdragstaker kan få fast driftssted etter 6 måneders varighet, forutsatt at de øvrige vilkårene er oppfylt (om vedlikehold se under). Med en avgrensning av rapporteringsplikten til bygge- og monteringsoppdrag og arbeid på kontinentalsokkelen, vil oppdrag i riket som skal vurderes etter hovedregelen i OECDs modellavtale ikke være rapporteringspliktig. Noen grupper som omfattes av denne reguleringen er typisk konsulenter og tjenesteytere.

For å kunne vurdere om det foreligger begrensninger i skatteplikten etter skatteavtale, er det nødvendig å ha informasjon om oppdraget og hvilke arbeidstakere som arbeider på oppdraget.

Vedlikeholdsoppdrag

Etter OECDs kommentarutgave skal fast driftssted etter skatteavtaler for bygge- og monteringsoppdrag vurderes etter artikkel 5 nr. 3. Fast driftssted kan etableres når varigheten overstiger 12 måneder. Vedlikeholdsoppdrag etablerer fast driftssted i henhold til hovedregelen i artikkel 5, vanligvis etter 6 måneder (forutsatt at øvrige vilkår etter hovedregelen er oppfylt). En avgrensning i ligningsloven § 5-6 mot bygge- og monteringsoppdrag må antas å følge samme tolking som etter kommentarene til OECDs modellavtale¹⁰. En eventuell avgrensning av rapporteringsplikten til kun å omfatte bygge- og monteringsoppdrag, kan skape et uklart og uheldig skille mot vedlikeholdsoppdrag.

7.2.2 Bør oppdragsgivers ansvar for rapportering i kontraktskjeden begrenses?

Skattedirektoratet er av den oppfatning at rapporteringsplikten kan begrenses til kun å gjelde for to ledd nedover i kontraktskjeden, og i tillegg gi informasjon om eventuell oppdragsgiver.

For å sikre at man fremdeles skal få opplysninger om hele kontraktskjeden, foreslås det at vilkåret om at oppdraget må utføres på sted som er under oppdragsgivers kontroll, oppheves. Det anbefales at det åpnes for at unntak fra rapporteringsplikt kan gis ved forskrift.

¹⁰ OECDs kommentarutgave til modellavtalen s. 101-102 punkt 17.



Notat

For å oppnå formålet med rapporteringen, er det vesentlig at Skatteetaten får oversikt over kontraktsleddene over og under det aktuelle oppdraget. Rapporteringsplikten knytter seg isolert sett kun til det enkelte kontraktsforhold, men omstendigheter over og under i kontraktskjeden kan ha betydning ved skattepliktsvurderingen. Nedenfor gjennomgås noen typetilfeller der det er av betydning å kjenne til hele kontraktsrekken.

Oppdrag om arbeidsinnleie gjennom flere ledd

Et innleieforhold kjennetegnes av at oppdragstaker stiller arbeidskraft til disposisjon til oppdragsgiver. Oppdragstaker har ikke et selvstendig ansvar for utførelsen eller for resultatet og oppdragsgiver kan instruere arbeidstakerne. Dette, i motsetning til et entrepriseoppdrag, der utførende part har resultatansvar for arbeidsresultatet. Når man gir noen et oppdrag, følger det av alminnelige kontraktsrettslige prinsipper at man ikke kan kontrahere bort mer rett eller plikt enn man selv har. Dette følger bl.a. av Skoog Hedrén, Rt. 2002 s. 996.

Dette betyr at dersom en kontrakt om innleie av arbeidskraft viderekontraheres til en underleverandør, vil også underleverandørens ansatte som arbeider på oppdraget anses som innleid arbeidskraft.

Innleie vil etter skatteavtalene som hovedregel medføre skatteplikt for arbeidstakerne fra første dag, dersom innleie er til norsk bruker, et fast driftssted eller det er særregulert i skatteavtalen. Derfor er det vesentlig at man får informasjon om oppdragene over i kontraktskjeden.

Bruk av underleverandører i entreprisekontrakter

Når et selskap påtar seg et oppdrag med resultatansvar, vil det stå ansvarlig overfor sin oppdragsgiver for levering/utføring av prosjektet. Om vedkommende foretak benytter underleverandører for utførelse av deler av oppdraget, vil et internt kontraktsregulert ansvar mellom foretaket og underleverandør ikke påvirke foretakets ansvar oppad til sin oppdragsgiver. Foretaket vil således stå ansvarlig for utførelsen av det totale arbeidet.

Som følge av at foretaket har ansvar for korrekt utøvelse av oppdraget, vil underleverandørens tid på prosjektet bli inkludert i den varighet som foretaket skal anses å ha benyttet på oppdraget, slik det også følger av OECDs kommentarutgave til mønsteravtalen s. 102 punkt 19. Dette gjør at det er viktig å ha oversikt over underliggende ledd i kontraktskjeden.

Sammenheng med annet regelverk og retningslinjer

I forslag til ny lov om offentlige anskaffelser, som forventes å tre i kraft i løpet av sommeren 2016, foreslås det å forskriftsfeste et krav om maksimalt antall ledd i



Notat

en kontraktskjede¹¹. Reguleringen er ment å få anvendelse for bygg-, anleggs- og renholdsbransjen, og skal være et viktig tiltak mot arbeidsmarkeds kriminalitet. Det anbefales at oppdragsgiver skal stille krav om at kontraktskjeden kun skal ha maksimalt tre ledd, oppdragsgiveren selv og to ledd under denne.

Byggenæringens Landsforbund har i sine anbefalinger til kontraktsbestemmelser oppfordret sine medlemmer til å ta inn bestemmelser om at oppdragsgiver alltid skal godkjenne en underentreprenør. Samtykke kan kun nektes dersom det foreligger saklig grunn, men oppdragsgiver kan uansett nekte å godkjenne mer enn ett ledd med underentreprenører. Det anbefales videre at det inntas bestemmelser om at rapportering etter ligningsloven § 5-6 skal foretas av underentreprenør, og at dokumentasjon på at dette er utført skal kunne fremvises uten ugrunnet opphold.

Ved at oppdragsgivers ansvar nedover i kontraktskjeden etter ligningsloven § 5-6 er i samsvar med bestemmelser knyttet til kontraktskjeden ved offentlige anskaffelser og byggnæringens anbefalinger, vil man få en bedre sammenheng i regelverket. Dette kan i seg selv være med på å øke etterlevelsen, da det vil være lettere for partene å få oversikt over kontraktskjeden.

Opplysningsplikt utenfor sokkel og bygge- og monteringsoppdrag

For oppdrag som ikke er på sokkel eller på sted for bygge- og monteringsvirksomhet, er opplysningsplikten betinget av at oppdraget skal utføres på sted som står under oppdragsgivers kontroll, jf. ligningsloven § 5-6 nr. 2.

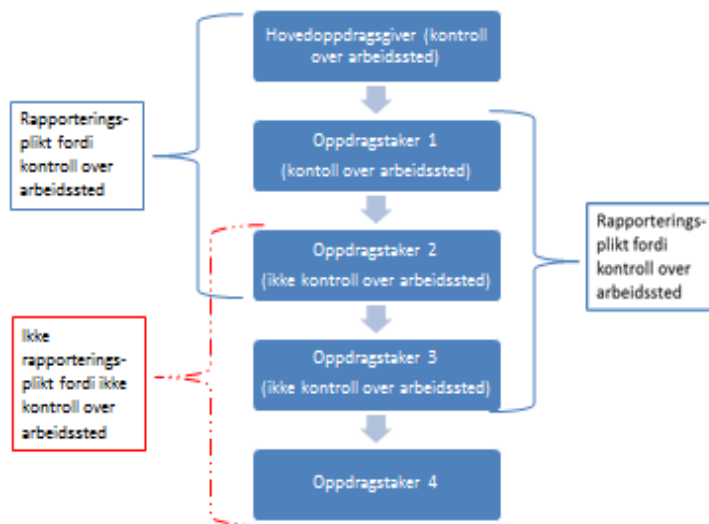
Dersom oppdragsgivers plikt begrenses til kun å omfatte to ledd nedover og ett ledd oppover i en kontraktskjede, samtidig med vilkåret om at oppdraget må utføres på sted som står under oppdragsgivers kontroll, vil dette kunne medføre at rapporteringsplikten bortfaller i de tilfeller der en oppdragstaker lenger ned i kontraktskjeden ikke arbeider på sted hvor vedkommendes rapporteringspliktige oppdragsgiver(e) har kontroll. Se illustrasjon nedenfor. Dette vil særlig være en

¹¹ Prop. 51 L (2015-2016) s. 9.



Notat

aktuell problemstilling i arbeidsinnleietilfellene.



Mulige måter å avhjelpe dette på kan være:

- Begrensningen til 2 ledd ned i kjeden gjelder ikke i innleietilfellene.
- Begrensningen til 2 ledd under og 1 ledd over skal bare gjelde for oppdrag på sokkelen og for bygge- og monteringsoppdrag.
- Vilkåret "under oppdragsgivers kontroll" oppheves.

Alternativ a) vil kunne medføre komplekse rettslige vurderinger, særlig i tilfeller hvor kontraktskjeden består av både entreprise- og innleieoppdrag. Skattedirektoratet vil fra et administrativt ståsted derfor ikke anbefale en slik løsning.

Alternativ b) vil føre til at direktoratets forslag om begrensning i rapporteringsplikten får et begrenset omfang. Videre vil det kunne oppstå tolkningsspørsmål knyttet til avgrensningen - særlig mot bygge- og monteringsvirksomhet (se nærmere om dette under punkt 7.2.1). Skattedirektoratet mener derfor at en slik avgrensning ikke er hensiktsmessig.

Alternativ c) vil medføre at rapporteringsplikten utvides til å omfatte oppdrag som etter sin art faller utenfor den gruppen av oppdrag som Skatteetaten ønsker å få rapportert. Dette vil typisk være transportoppdrag mv. Etter direktoratets syn vil ulempene ved en slik utvidelse kunne begrenses ved at det



Notat

i forskrift åpnes for å gi unntak fra rapporteringsplikten for enkelte grupper eller enkelte rapporteringspliktige.

7.2.3 Bør rapportering av arbeidstakere primært påligge oppdragstaker (arbeidstakernes arbeidsgiver), med kun et sekundært ansvar for oppdragsgiver?

Skattedirektoratet er av den oppfatning at plikt til å rapportere oppdragstakers ansatte primært skal ligge hos arbeidsgiver dvs. oppdragstaker, og at oppdragsgiver kun skal ha ansvar for å rapportere oppdragstakers ansatte der dette ikke er gjort av oppdragstaker (sekundær rapporteringsplikt). Dette er en lemping i forhold til dagens regelverk, der oppdragsgiver og oppdragstaker har samme plikt til å rapportere arbeidsforhold.

Når det gjelder gebyr etter ny skatteforvaltningslov, vil reglene innebære at dersom både oppdragstaker og oppdragsgiver misligholder forpliktelsen, vil begge kunne ilegges gebyr for samme forseelse.

Oppdragsgiver har etter dagens regelverk ansvar rapportering av arbeidstakere i hele kontraktskjeden.

Dersom rapporteringsplikten etter ligningsloven § 5-6 misligholdes, er det størst mulighet for å få inn opplysninger om ansatte på et oppdrag dersom oppdragsgiver også har et ansvar. Dette fordi oppdragsgiver som oftest er en norsk virksomhet, også om rapporteringsplikten begrenses til to ledd nedover i kjeden. De norske enhetene har gjerne bedre forutsetninger for å overholde norske lovregler og påse at deres kontraktskjede gjør det samme.

Dersom oppdragsgiver ikke skulle ha rapporteringsplikt for oppdragstakers arbeidstakere overhodet, kan det bli svært ressurskrevende for Skatteetaten å innhente nødvendig informasjon der opplysningene ikke gis uoppfordret. SFUs erfaring viser at det er vanskelig og ressurskrevende å innhente nødvendig informasjon fra aktører hjemmehørende i utlandet. Plikten til å rapportere ansatte vil derfor kunne uthules, noe som tilsier at oppdragsgiver bør ha et visst ansvar for rapportering av oppdragstakers ansatte.

En lemping av rapporteringsplikten slik at oppdragsgiver kun ilegges et sekundæransvar, vil være mer administrativt krevende for Skatteetaten. Dette fordi Skatteetaten først må purre oppdragstaker før man eventuelt retter krav mot oppdragsgiver. Dette vil, sammenlignet med dagens ordning, medføre at det vil kunne ta lengre tid før arbeidstakerne blir rapportert av oppdragsgiver.

For oppdragsgiver vil det oppleves som rimelig at oppdragstaker har det primære ansvaret for å rapportere sine egne arbeidstakere. Likevel bør oppdragsgiver kunne holdes ansvarlig dersom oppdragstaker ikke oppfyller sin plikt. Dette vil være et incitament for oppdragsgiver til å påse at de aktuelle



Notat

forpliktelsene overholdes, og vil samtidig gi Skatteetaten noen å forholde seg til i Norge - også etter at oppdragstaker har forlatt landet eller kontinentalsokkelen.

Sanksjonering

Det er behov for bestemmelser som regulerer hvordan mislighold av plikt til å rapportere arbeidstakerne skal sanksjoneres for henholdsvis oppdragstaker og oppdragsgiver. Slik Skattedirektoratet forstår bestemmelsene i ny skatteforvaltningslov (se punkt 7.2.7), vil det etter de nye gebyrreglene ikke gebyrets størrelse lenger være avhengig av misligholdets lengde. Dette innebærer, slik vi ser det, at dersom både oppdragstaker og oppdragsgiver misligholder forpliktelsen, vil begge kunne ilegges gebyr for samme forseelse. Dette kan synes urimelig, men en løsning der gebyret "overføres" fra oppdragstaker til oppdragsgiver, vil kunne innebære at oppdragstaker ikke har incitament til å oppfylle sin rapporteringsplikt.

7.2.4 Bør rapporteringsplikt på oppdrag på kontinentalsokkelen og plass for bygge- og monteringsvirksomhet begrenses til kun å omfatte de tilfeller hvor oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgivers kontroll?

Skattedirektoratet er av den oppfatning at rapporteringsplikt for oppdrag på kontinentalsokkel og for bygge- og monteringsoppdrag ikke bør begrenses til oppdrag som står under oppdragsgivers kontroll.

I 2004 ble rapporteringsplikten utvidet til å gjelde alle typer oppdrag. Etter revisjon av bestemmelsen i 2008 ble opplysningsplikten innsnevret til kun å gjelde de tilfellene hvor oppdraget står under oppdragsgivers kontroll (med unntak av oppdrag på plass for bygge- og montering og sokkelen). Innføringen av kriteriet "under oppdragsgivers kontroll" var begrunnet med at hovedoppdragsgiver hadde ansvar for rapportering av hele kontraktskjeden når oppdraget ble utført i riket.¹² Rapporteringsplikten ble ansett som ressurskrevende å oppfylle slik at det var behov for en avgrensning. Skattedirektoratet mener at denne begrunnelsen får mindre betydning når det foreslås at oppdragsgivers ansvar for rapportering begrenses til oppdragstaker i to ledd under og eventuell informasjon om oppdragsgiver ett ledd over, se punkt 7.2.2.

Nærmere om bygge- og monteringsoppdrag

Ved revisjonen i 2008 ble det ansett at et tilsvarende kriterium for bygge- og anleggsbransjen ville innebære en for stor innsnevring¹³. Beslutningen var basert på erfaringer som tilsa at det i bygge- og anleggsbransjen var relativ høy risiko for skatte- og avgiftsunndragelser. Departementet ga uttrykk for at bygge- og monteringsvirksomhet også i fremtiden vil være et kjerneområde for

¹² Ot.prp.nr. 31 (2007-2008) s. 31

¹³ Ot.prp.nr. 31 (2007-2008) s. 32



Notat

rapporteringsplikt, med et relativt stort innslag av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere og ofte i flere kontraktsledd.

Skattedirektoratet mener at disse argumentene er minst like aktuelle i dag og at det er viktig å sikre rapportering for bygge- og monteringsoppdrag.

I bygge- og monteringsoppdrag vil byggherren ha oversikt over hvem som befinner seg på byggeplassen. Etter forslaget til ny byggherreforskrift § 15 skal byggherren føre elektroniske lister over både foretak og arbeidstakere som befinner seg på byggeplassen. En underleverandør vil ikke ha denne oversikten.

Skattedirektoratet mener at ansvar for rapportering begrenset til to underliggende kontraktsledd er en mer egnet begrensning av rapporteringsplikten når det gjelder bygge- og monteringsoppdrag enn "sted som står under oppdragsgiverens kontroll".

Nærmere om oppdrag på sokkel

Når det gjelder skatteplikt etter petroleumsskatteloven, er utgangspunktet at enhver tilstedeværelse på kontinentalsokkelen medfører skatteplikt. I skatteavtaler er det imidlertid vanlig at skatteplikt først oppstår om tilstedeværelsen samlet er lengre enn 30 dager i en 12-månedersperiode.

All tilstedeværelse er av betydning for den skattemessige behandlingen og taler mot å avgrense rapporteringsplikten på sokkelen.

Om rapporteringsplikten begrenses til oppdrag som utføres på sted som står under oppdragsgivers kontroll risikerer man at skattemyndighetene ikke får kjennskap til virksomhet som utøves på sokkelen av utenlandske selskaper og deres ansatte, med påfølgende provenytab. Dette fordi det kan være vanskelig å fastslå når et oppdrag på sokkelen er å anse som utført på sted under oppdragsgivers kontroll.

På sokkel vil ofte oppdraget utføres på rigg eller skip. Operatøren vil ha full oversikt over hvem som er tilstede, mens en underleverandør ikke vil ha den samme oversikten.

Skattedirektoratet mener at et begrenset ansvar for rapportering av to underliggende kontraktsledd og informasjon om eventuell oppdragsgiver, er en mer egnet begrensning av rapporteringsplikten enn vilkåret "sted som står under oppdragsgivers kontroll".



Notat

Kriteriet "sted som står under oppdragsgivers kontroll"

Kriteriet om "sted som står under oppdragsgivers kontroll" har i praksis vist seg å gi opphav til tolkningstvil, idet skattyter kan ha en annen oppfatning av hva som ligger i dette begrepet enn Skatteetaten.

Dette foranlediger gjerne omfattende korrespondanse som kan medføre administrative merkostnader for begge parter. En ulik forståelse av når vilkårene for rapporteringsplikt er til stede, øker risikoen for at den/de opplysningspliktig(e) ikke innretter seg korrekt, noe som kan resultere i sanksjoner for manglende rapportering.

Skattedirektoratet viser til de vurderinger som er gjort under punkt 7.2.2, der vår anbefaling er at kriteriet "sted som står under oppdragsgivers kontroll" oppheves. De hensyn som det er vist til under dette punktet gjør seg også gjeldende for oppdrag på sokkel og for bygge- og monteringsoppdrag.

7.2.5 Skal det innføres unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag av kortere varighet og/eller oppdrag med lav kontraktssum?

Skattedirektoratet er av den oppfatning at rapporteringsplikt for korte oppdrag bør beholdes, men at beløpsgrensen for hva som er et rapporteringspliktig oppdrag kan økes fra kr 10 000 til kr. 50 000. At beløpsgrensene økes vil i seg selv medføre at flere av de korte oppdragene faller utenfor rapporteringsplikten.

I utgangspunktet er all oppdragsbasert aktivitet i Norge eller petroleumsrelatert virksomhet på kontinentalsokkelen skattepliktig etter internrettslige regler, jf. skatteloven og petroleumsskatteloven.

Oppdrag med kort varighet

Oppdrag om arbeidsinnleie

Selv om utleie av arbeidskraft vanligvis ikke medfører skatteplikt for utleieselskapet, blir arbeidstakerne skattepliktige uavhengig av varighet og kontraktsbeløp. Alle innleieoppdrag er således av skattemessig betydning og bør derfor være rapporteringspliktige uavhengig av varighet.

Entrepriseoppdrag

Vanligvis medfører entrepriseoppdrag skatteplikt til Norge etter internretten. Entrepriseoppdrag med fast driftssted i Norge vil etter skatteavtale medføre skatteplikt for både foretak og de ansatte fra første dag. Fast driftssted vil normalt foreligge dersom oppdraget varer utover 6 måneder, alternativt 12 måneder ved bygge- og monteringsoppdrag.



Notat

Kortere entrepriseoppdrag kan likevel medføre fast driftssted og således skatteplikt, for eksempel ved identifikasjon hvor flere kontrakter ses i sammenheng, gjentagende virksomhet, virksomhet som eksklusivt utføres i arbeidsstaten, sesongarbeid, oppdrag utført av nærstående selskaper, deler av samme prosjekt utføres ulike steder, forlengelse, forsinkelse, og midlertidige avbrekk, se vedlegg for nærmere beskrivelse av regelverket.

I tillegg vil den enkelte skatteavtale kunne ha avvikende bestemmelser, som for eksempel India, der bygge- og monteringsoppdrag over 3 måneder etablerer fast driftssted for foretaket.

I enkelte skatteavtaler er selskapets faste driftssted bestemt av de ansattes totale tilstedeværelse, for eksempel skatteavtalen med Polen artikkel 5 nr. 4 der arbeidstakernes tilstedeværelse på ett eller flere prosjekter kan være avgjørende for selskapets faste driftssted og derav skatteplikt.

Spesielt om oppdrag på sokkelen

De fleste skatteavtaler som Norge har inngått har en egen sokkelbestemmelse. Sokkelbestemmelsen knytter skatteplikt opp til skattyters samlede tilstedeværelse over tid. Dette gjelder både for selskapets skatteplikt samt arbeidstakerens skatteplikt. Både for at selskapet skal få fast driftssted og for at en arbeidstaker skal bli skattepliktig er vilkåret i de fleste skatteavtalene at skatteyter har vært på sokkelen mer enn 30 dager i løpet av en 12 måneders periode.

Denne perioden trenger ikke å være sammenhengende, slik at små opphold som totalt overstiger 30 dager i enhver 12 måneders periode er med å kvalifisere til skatteplikt. Korte oppdrag på sokkel kan også gjelde betydelige beløp. Det er derfor viktig å få kunnskap om all aktivitet som utenlandske personer har på sokkelen.

Det må også tas i betraktning at skatteavtalene kan ha ulik regulering av dette temaet. Dette vises ved et par eksempler:

- Skatteavtalen med Tyskland medfører at en arbeidstaker blir skattepliktig, dersom tilstedeværelsen på sokkelen overstiger 30 dager i løpet av enhver 12 måneders periode.
- Skatteavtalen med Storbritannia medfører at arbeidstakere kan skattlegges fra første dag.

Etter Skattedirektoratets vurdering bør man utvise forsiktighet med å begrense rapporteringsplikten for kortvarige oppdrag.

Oppdrag med lav kontraktssum



Notat

Skattedirektoratet er av den oppfatning at beløpsgrensen for rapporteringspliktig oppdrag kan økes. Direktoratet foreslår at grensen økes til kr 50 000, slik at den er sammenfallende med beløpsgrensen for registrering av MVA-pliktige oppdrag.

Da rapporteringsplikten i 2008 ble besluttet ikke å gjelde oppdrag med en verdi under kr 10 000, var dette begrunnet i hensynet til de rapporteringspliktige da man anså at dette ville være uforholdsmessig ressurskrevende sammenlignet med nytteverdien for Skatteetaten.¹⁴

Etter konsumprisindeksen tilsvarer kr 10 000 i 2008, kr 11 356 i 2015. Selv om ikke veksten i konsumprisindeksen har vært stor, anses beløpsgrensen likevel som lav.

Plikt til MVA-registrering inntreffer ved omsetning over kr. 50 000. For å skape helhet i regelverket, foreslås det å øke beløpsgrensen for rapportering etter ligningsloven § 5-6 til samme sum. Merverdiavgiftsloven hadde en lignende rapporteringsforpliktelse i § 49 a. Når denne ble opphevet var bakgrunnen at samme hensyn ble ivaretatt gjennom daværende ligningsloven § 6-10, nåværende ligningsloven § 5-6¹⁵. Å ha samme beløpsgrense som ved plikt for MVA-registrering vil være en fordel for samarbeidet med MVA-miljøet, siden rapporteringen kan fange opp foretak som ikke har registrert seg i MVA-registeret. Et høyere beløp vil medføre at foretak med oppdrag over kr. 50 000 og opp til ny beløpsgrense ikke fanges opp.

Ut fra et praktisk perspektiv vil det være gunstig for alle parter, ikke minst administrativt besparende, å øke denne grensen til kr. 50 000.

Det foreslås også at disse beløpsgrense for MVA-registrering og rapporteringsplikt etter ligningsloven § 5-6 følger hverandre, slik at en økning i MVA-beløpsgrensen også får virkning for rapporteringsplikten.

7.2.6 Bør det innføres unntak fra rapporteringsplikt i tilfeller hvor oppdragstakeren har en form for tilstedeværelse i Norge – forholdet til EØS-retten

Skattedirektoratet er av den oppfatning rapporteringsplikten ikke bør begrenses i tilfeller hvor oppdragstaker har en form for tilstedeværelse i Norge.

Videre mener Skattedirektoratet at en slik rapporteringsplikt ikke er i strid med EØS-regelverket på bakgrunn av de forente sakene C-53/13 og C-80/13.

¹⁴ Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) s. 36

¹⁵ Ot.prp. nr 31 (2007-2008) s. 40



Notat

En eventuell begrensning på dette punktet vil medføre merarbeid for skattemyndighetene i form av økt kontrollarbeid og undersøkelser.

Med "tilstedeværelse i Norge" menes det at oppdragstaker er etablert i Norge gjennom en filial, et kontor eller lignende, jf. Finansdepartementets henvisning til EU-domstolens avgjørelser i C-53/13 og C-80/13. I nevnte avgjørelser var faktum at selskapene hadde filial i arbeidslandene og utførte visse administrative oppgaver der.

De forente saker C-53/13 og C-80/13

EU-domstolens avgjørelse i de forente sakene C-53/13 og C-80/13 gjaldt tsjekkiske regler som påla oppdragsgiver å foreta trekk av kildeskatt på utbetalinger til utenlandske bemanningsforetak.

Etter arbeidsstatens lovregler skulle oppdragsgiver holde tilbake beløp som var ment å dekke skatt av arbeidstakernes lønn ved innleie fra et utenlandsk vikarbyrå. Ved innleie fra et hjemmehørende vikarbyrå var det vikarbyrået selv som hadde denne forpliktelsen. Det forelå derfor en restriksjon, se premiss 37-42. Spørsmålet var om restriksjonen kunne begrunnes i tvingende allmenne hensyn, og at den ikke gikk lengere enn det som var nødvendig for å forebygge skattesvik og skatteunndragelse, se premiss 43 flg.

De to bemanningsselskapene i nevnte saker var hjemmehørende i utlandet, og hadde etablert filialer i arbeidsstaten. Domstolen viste til at selskapet med dette var fysisk tilstede i arbeidsstaten gjennom filialen. Filialene utførte visse administrative oppgaver for selskapet, for eksempel ved å signere kontrakter og innbetale skatt på vegne av selskapet.

Domstolen uttalte at ved midlertidig opphold kan tilbakeholdelse av skatt være et legitimt og egnet middel for å sikre den skattemessige behandlingen av arbeidstakere bosatt utenfor arbeidsstaten, jf. dommens avsnitt 46-47.

Domstolen kom imidlertid til at det var mer byrdefullt for oppdragsgiver å foreta skattetrekk da filialen kunne oppfylle de skattemessige forpliktelsene. Retten vektla at filialen hadde bedre tilgang til opplysninger som gjaldt arbeidstakerens inntekter.

Domstolen synes således å legge til grunn at regler som pålegger oppdragsgiver trekkplikt kan aksepteres av hensynet til effektiv skatteinnkreving. I den konkrete saken ble regelen imidlertid ikke ansett for å være proporsjonal fordi bemanningsforetaket hadde registrert filial i Tsjekkia som også hadde administrative oppgaver for selskapet som gjorde filialen i stand til å innbetale korrekt skattetrekk. I dette konkrete tilfellet gikk reglene lengere enn nødvendig for å ivareta formålet om skattesvik og skatteunndragelse.



Notat

Ligningsloven § 5-6 og de forente sakene C-53/13 og C-80/13

Rapporteringsplikten etter ligningsloven § 5-6 gjelder for oppdragsbasert virksomhet, se nærmere under pkt. 3.1. Det skal gis opplysninger om oppdraget som er gitt den utenlandske oppdragstakeren og de ansatte som benyttes på oppdraget. Når det gjelder opplysninger om de ansatte påhviler plikten både oppdragsgiver og oppdragstaker. Kun oppdragsgiver plikter å rapportere opplysninger om kontrakten/oppdraget.

Etter vår oppfatning, gir ikke de forente sakene veiledning for spørsmålet om å pålegge oppdragsgiver plikter i forbindelse med oppdrag gitt til utenlandsk oppdragstaker på et generelt grunnlag. I den konkrete saken hadde filialen administrative oppgaver for selskapet, og hadde opplysninger tilgjengelig for å foreta et korrekt skattetrekk. Filialen kunne derfor ivareta myndighetenes behov for opplysninger for å forebygge skattesvik og skatteunndragelse. Vi viser i den forbindelse blant annet til premiss 59.

Et av formålene med rapportering etter ligningsloven § 5-6 er å fange opp oppdrag som er gitt til utenlandske selskap som kan medføre beskatningsrett til Norge. Når det gjelder utenlandske selskaper som er begrenset skattepliktige til Norge, vil ikke et kontor eller annen fysisk tilstedeværelse i seg selv medføre at skattemyndighetene har grunnlag skatteplikten til en eventuell oppdragsbasert virksomhet som det samme selskapet utøver i Norge. Selv om et selskap har en tilstedeværelse gjennom for eksempel en filial er det ikke sikkert at filialen håndterer eller har kunnskap om andre oppdrag selskapet har i Norge. Et selskap hjemmehørende i utlandet kan ha flere oppdrag, der hvert oppdrag i utgangspunktet må vurderes hver for seg i forhold til norsk beskatningskompetanse. En filial har derfor ikke nødvendigvis informasjon eller opplysninger om selskapets øvrige aktivitet i Norge. Etter direktoratets vurdering viser dette at en filial, kontor eller lignende ikke kan forutsettes å ha opplysninger som gjør dem i stand til å oppfylle en eventuell skatteforpliktelse på linje med tilsvarende norske virksomheter. Direktoratet mener derfor at det også i disse tilfellene vil være nødvendig at oppdragsgiver har en opplysningsplikt i disse tilfellene. Dette fordi oppdragsgiver er den nærmeste til å ha kunnskap om oppdragstakers oppdragsbaserte virksomhet i Norge.

En opprettholdelse av rapporteringsplikten vil også i disse tilfellene bidra til å forebygge skattesvik og skatteunndragelse og sikre korrekt skattemessig behandling av utenlandske oppdrag og arbeidstakere på midlertidig oppdrag i Norge. Dette vil bidra til å styrke beskatningsbalansen mellom statene og sikre like konkurransevilkår i næringslivet.

Selskaper som er skattemessig hjemmehørende i Norge, er i de aller fleste tilfellene stiftet og registrert i henhold til norske lovgivning, og vil således følge norsk regelverk både når det gjelder registreringsplikter, regnskapsplikt, selvangivelsesplikt, avregistrering ved opphør mm. Skattemyndighetene har



Notat

derfor tilgang til nødvendige opplysninger om selskapets eksistens og virke, i motsetning til selskap med begrenset skatteplikt som ikke er hjemmehørende i Norge.

Det regelverket som ble vurdert i de forente sakene er ikke direkte sammenlignbart med formålene bak rapporteringsreglene. I de forente sakene ble de tsjekkiske reglene vurdert i forhold til oppdragsgivers trekkplikt. I disse sakene var det slått fast at filialene var i stand til å utføre oppgavene som var pålagt oppdragsgiver, og filialene kunne således forsvarlig oppfylle regelens formål om innkreving av skatt, og slik unngå skattesvik. Dette vil etter direktoratets oppfatning vanskelig la seg gjennomføre når det gjelder oppdragsbasert virksomhet i Norge.

Det kan i tillegg argumenteres for at de forente saker trekker i retning av at det må være akseptabelt å ha regler som skal forhindre skattesvik og skatteunndragelse i de tilfeller der selskapet ikke har en form for tilstedeværelse i oppdragslandet.

Enklere etterlevelse for næringslivet

Ved registrering i Brønnøysund på skjema BR 1080 skal det gis opplysninger om foretaket kun driver virksomhet i Norge og om det ledes/styres fra Norge. Dette er opplysninger som i fremtiden kan legges inn i skatteetatens "partsregister". Ved innføring av ny portal for rapportering av oppdrag og arbeidsforhold vil det foreligge muligheter for å implementere funksjoner i Altinn/rapporteringssystemet som gjør det lettere både for oppdragsgiver og oppdragstaker å få informasjon om hvem som skal være rapporteringspliktige. Det er etter et slikt system, kun de som oppgir at de har oppdragsbasert virksomhet, som vil overføres til SFU. Hvilke enkeltpersonsforetak det skal gis opplysninger om kan også identifiseres ut fra gitte kriterier. Se nærmere om forslag til ny portal under punkt 9.

7.2.7 Bør det foretas endringer i sanksjoneringsbestemmelsene hva angår tvangsmulkt, gebyr og skatte- og avgiftsansvar?

Ny skatteforvaltningslov (skfvl.) er vedtatt i Stortinget og trer i kraft 1. januar 2017. Den nye loven innfører blant annet delvis nye regler om administrative reaksjoner (tvangsmulkt, tilleggsskatt, overtredelsesgebyr mv.)

Tvangsmulkt

Reglene om tvangsmulkt er i ny skatteforvaltningslov regulert i § 14-1.

Tvangsmulkt skal i henhold til ny lov utgjøre maksimalt 50 rettsgebyr (RG) (kr 51 250 pr. 1. januar 2016), jf. lovens § 14-1 nr. 2. Sats for daglig løpende mulkt skal fastsettes nærmere i forskrift, jf. § 14-1 nr. 5. I høringsforslag til ny forskrift foreslås en dagsats på to rettsgebyr (kr 2 050 pr. 1. januar 2016).



Notat

Med ny skatteforvaltningslov videreføres ikke bestemmelsen om at vedtak om tvangsmulkt skal sendes til og kunne inndrives hos det enkelte medlem av styret. Departementet uttaler i forarbeidene¹⁶ at tvangsmulkten bør rettes mot samme subjekt som plikten pålegger slik at den skal rettes mot den juridiske personen som sådan, ikke mot ledelsen. Et eventuelt solidaransvar for styrets medlemmer vil følge av aksjelovens bestemmelser og departementet anser det derfor unødvendig med særskilt regulering.

I Prp. 38 L (2015-2016) er det presisert at daglig løpende tvangsmulkt vil være hovedreaksjonen overfor tredjeparter som ikke gir pliktige opplysninger. Bruk av tvangsmulkt for å fremtvinge opplysninger forutsetter at det er kjent at det foreligger en opplysningsplikt.

Gebyr

Gebyr blir i ny skatteforvaltningslov regulert i § 14-7.

Etter skfvl. § 14-7 kan det ilegges overtredelsesgebyr overfor tredjeparter som ikke overholder sine opplysningsplikter etter kap. 7. Etter tredje ledd i bestemmelsen skal overtredelsesgebyret utgjøre ti rettsgebyr og ved gjentatte overtredelser innen tolv måneder skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsgebyr på inntil to rettsgebyr kan ilegges for hver person, selskap eller lignende som det ikke er levert opplysninger om.

De nye bestemmelsene innebærer ulike tolkningsspørsmål når det gjelder illeggelse av gebyr på brudd av rapporteringsbestemmelsene etter kapittel skfvl § 7-6 (nåværende ligningslov § 5-6):

- 1) Det er et spørsmål hva "opplysningsplikten" etter § 7-6 omfatter. Etter § 7-6 første ledd, første punktum skal det gis opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag. Etter annet punktum omfatter opplysningsplikten opplysninger om hovedoppdragsgiver, oppdragstaker og arbeidstakerne som oppdragstaker benytter til å utføre oppdraget.

Spørsmålet er om det skal ilegges ti rettsgebyr bare ved manglende rapportering av oppdrag og underoppdrag, jf. § 7-6 første ledd, første punktum, eller ved brudd på plikten til å gi opplysninger om hovedoppdragsgiver, oppdragstaker eller arbeidstakere, jf. § 7-6 annet punktum. Hvis det skal ilegges ti rettsgebyr ved manglende rapportering av arbeidstakere, blir det et spørsmål om det skal ilegges for hver arbeidstaker som ikke er rapportert eller for manglende rapportering totalt (uavhengig av om det ikke er rapportert noen arbeidstakere eller bare delvis manglende rapportering).

¹⁶ Prop. 38 L (2016-2016) s. 211-212



Notat

Den mest naturlige tolkningen synes å være at det kun er manglende rapportering av oppdrag som utløser gebyr på 10 rettsgebyr. I så fall vil det i hvert enkelt tilfelle være nødvendig å vurdere om det også skal ilegges tilleggsgebyr på inntil to rettsgebyr ved manglende rapportering av hver arbeidstaker. For at bestemmelsen skal være enklest mulig å praktisere, ser vi et behov for en klargjøring av hva det skal legges vekt på ved denne vurderingen. Vi påpeker at bestemmelsen skiller seg fra bestemmelsen i ligningsloven § 10-8 med forskrift på dette området. Etter denne bestemmelsen skal det også ilegges gebyr for manglende rapportering av arbeidstakere dersom konklusjonen er at det skal ilegges gebyr i det hele tatt for manglende rapportering. Det vil også være behov for en anvisning på den vurderingen som må foretas når det gjelder å fastsette størrelsen på eventuelle tilleggsgebyr, jf. formuleringen "inntil to rettsgebyr".

Gebyr som ilegges for manglende medvirkning til kontroll etter skatteforvaltningsloven § 10-4 og § 10-8 skal utgjøre maksimalt 50 RG (kr 51 250 pr. 1. januar 2016).

- 2) Skattedirektoratet viser videre til at det også kan ilegges tilleggsgebyr for hvert selskap det ikke er gitt opplysninger om, dvs. i tillegg til overtredelsesgebyret på ti rettsgebyr for den manglende rapporteringen av kontrakten (som omfatter manglende rapportering av selskapet). Også her vil det være behov for klargjørende retningslinjer.

En forståelse av Skatteforvaltningslovens bestemmelse om overtredelsesgebyr som nevnt over, innebærer en lemping av maksimalbeløp for sen rapportering av oppdrag, fra ligningslovens maksimumsbeløp på kr 75 000 til 10 rettsgebyr (kr 10 250 pr. 1. januar 2016). Videre reduseres maksimalt gebyr for sene/manglende opplysninger om arbeidstaker fra kr 15 000 til to rettsgebyr, hvilket utgjør kr 2 050 (pr. 1. januar 2016).

Etter nåværende ligningslov øker gebyret proporsjonalt med misligholdets varighet og omfang siden utregningen baseres på misligholdets antall dager og antall manglende opplysninger. Skatteforvaltningsloven har til dels ivaretatt dette ved å innføre tilleggsgebyr ved antall manglende opplysninger om arbeidstakere, men misligholdets varighet vil ikke gjenspeiles i gebyrets størrelse. Dette innebærer at det for mislighold under to måneder, vil medføre en skjerping siden gebyrets størrelse er fiksert til 10 RG. I henhold til dagens praksis vil dette ikke aktualiseres da korte mislighold normalt ikke ilegges gebyr. Når det gjelder den totale størrelsen på gebyret ved mislighold over to måneder vil skatteforvaltningsloven medføre en reduksjon i størrelse på gebyr etter skatteforvaltningsloven § 7-6 (nåværende ligningsloven § 5-6.).



Notat

Bestemmelsene om overtredelsesgebyr er med andre ord langt mer skjønnsmessige enn reglene om gebyr etter ligningsloven § 10-8, med de utfordringer det bringer med seg når bestemmelsen skal praktiseres.

Ansvar for skatt, forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift

Ligningsloven § 10-7 om oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift er ikke videreført i skatteforvaltningsloven. Bestemmelsen har vært lite anvendt, men antas likevel å ha en viss betydning i den forstand at et mulig ansvar for oppdragstakers skatteforpliktelser har medvirket til oppfyllelse av rapporteringsplikten. Vi kan ikke se at beslutningen om at bestemmelsen ikke skal videreføres er omtalt i forarbeidene. I arbeidsinnleietilfellene vil imidlertid oppdragsgiver likevel kunne bli holdt ansvarlig for oppdragstakers, jf. skattebetalingsloven § 4-1 (2) og (3) om solidaransvar.

7.3. Skattedirektoratets endringsforslag og forholdet til EØS-retten

Personer bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet som oppholder seg i Norge midlertidig utgjør en særskilt utfordring når det gjelder å sikre en korrekt skattemessig behandling. Problemstillingen er behandlet i Riksrevisjonens rapport til Stortinget av 10. mai 2016, se over i punkt 5.5. Formålet med opplysningsplikten i ligningsloven § 5-6 er først og fremst at skattemyndighetene skal få opplysninger for å kunne foreta en korrekt skattemessig behandling av utenlandske arbeidstakere og selskap. I tillegg er regelen med på å forebygge skattesvik og skatteunndragelse, og bidrar således til at skattemyndighetene faktisk kan utøve en effektiv skattekontroll. Som Riksrevisjonen påpeker i sin rapport er hensynet til skattyters behov for informasjon om regelverket også av vesentlig betydning. Dersom skattemyndighetene vet om det utenlandske selskapets og deres ansattes tilstedeværelse, er det også lettere å sikre korrekt skattemessig behandling og gi nødvendig informasjon.

I utredningsoppdraget vises Finansdepartementet til brev fra ESA av 13. januar 2016 (avsnitt 61) hvor ESA viser til EU-domstolens sak C-315/13. Domstolen kom i denne avgjørelsen til at de belgiske regler der oppdragsgiver har en sekundær plikt til å gi informasjon om oppdragstakeres ansatte i utgangspunktet var en restriksjon. Restriksjonen kunne imidlertid begrunnes i tvingende allmenne hensyn. Domstolen viste til at det i praksis er anerkjent å ha nasjonale regler som har til formål å sikre de ansattes rettigheter, forebygge illojal konkurranse, bekjempelse av sosial dumping og forebygge svik, se premiss 63-65 med videre henvisninger til EU-domstolens rettspraksis.

Når det gjelder de norske rapporteringspliktene har de en sammensatt bakgrunn. Utvidelsen i 2004 kom som følge av at det var forventet økt tilstrømming av utenlandske arbeidstakere fra nye medlemsland etter utvidelse av EU. I Innst. O. nr. 64 (2003/2004) s 5 viste Kommunalkomiteen til viktigheten



Notat

av å unngå sosial dumping i arbeidsmarkedet som følge av reglene om fri bevegelighet av arbeidstakere. Kommunalkomiteen forutsatte at "UDI, skattemyndighetene og arbeidsmarkedsmyndighetene fortsetter å intensivere arbeidet mot sosial dumping, og for å sikre at arbeidstakere og arbeidsgivere innbetaler skatter og avgifter i henhold til gjeldende regler". Utvidelse av rapporteringsplikten var foreslått som ett av flere tiltak og virkemidler. Se også Ot.prp. nr. 31 (2007-2008), punkt 7.2.2.

Reglene om å rapportere ansatte og kontrakter gitt til oppdragstakere skattemessig bosatt eller hjemmehørende i utlandet kan dermed begrunnes i hensyn til å forebygge skattesvik og skatteunndragelse. Dette bidrar til at skattemyndighetene faktisk kan utøve en effektiv skattekontroll. Reglene ivaretar også hensynet til å forebygge sosial dumping i arbeidsmarkedet, illojal konkurranse og bekjempelse av svik.

Skattemyndighetens adgang til å innhente eventuelle opplysninger fra utlandet i medhold av skatteavtaler vil ikke kunne erstatte de opplysninger som innhentes gjennom ligningsloven § 5-6. Uten opplysninger om det utenlandske selskapets aktivitet, har ikke norske myndigheter informasjon til å innhente opplysningene som er nødvendig. Norske myndigheter vil heller ikke kunne bistå andre stater med informasjon om aktivitet i Norge.

Det er ovenfor foreslått enkelte endringer i rapporteringsforpliktelsen. Det er foreslått å begrense rapporteringsplikten til kun å gjelde oppdrag to ledd nedover i kontraktskjeden i tillegg til å gi informasjon om oppdragsgiver, med en økt beløpsgrense for eksempel til kr 50 000. Videre er det foreslått at oppdragsgiver skal få et sekundært ansvar for rapportering av arbeidstakere. På sikt vil det også kunne bli andre forenklinger - det vises til prosjekt vedrørende nytt oppdrags- og arbeidsforholdsregister, se punkt 9. Dette vil kunne lette den administrative byrden for selskapene.

Etter Skattedirektoratets oppfatning er formålet og praktiseringen med det gjeldende regelverk i samsvar med EU-domstolens praksis når det gjelder å begrunne regler som i utgangpunktet medfører en restriksjon. De foreslåtte endringene vil redusere de administrative byrdene. Det antas at særlig reglene knyttet til rapportering av arbeidstakerne ved innføring av sekundær rapporteringsplikt vil være i samsvar med EU-retten, jf. EU-domstolen C-315/13. Også når det gjelder oppdragsgivers plikt til å rapportere oppdrag bør dette kunne anses for å tilfredsstille kravet til proporsjonalitet.

For det tilfellet at ESA, også etter de foreslåtte endringer, skulle komme til at rapporteringsreglene er i strid med EØS-regelverket, kan et alternativ være å innføre rapporteringsplikt for alle oppdrag, også de som tildeles norske næringsdrivende. Dette ville medføre noe mer administrativt arbeid for oppdragsgiverne og for skattemyndighetene. På den annen side hadde man fått



Notat

en total oversikt over aktiviteten i Norge, noe som av kontrollhensyn er formålstjenlig.

8 Økonomiske og administrative konsekvenser

8.1 Forslag om begrensning i rapporteringsplikten til kun å gjelde to ledd nedover og ett ledd oppover i en kontraktskjede

Det er foreslått at oppdragsgiver skal ha plikt til å rapportere oppdrag to ledd nedover i kontraktskjeden, samt gi opplysninger om sin (eventuelle) oppdragsgiver. Forslaget innebærer en innskrenkning i rapporteringsplikten for oppdrag i forhold til gjeldende rett, hvor oppdragsgiver har ansvar for at hele kontraktskjeden under ham blir rapportert.

For oppdragsgiver vil en slik begrensning være en fordel. Oppdragsgiver vil redusere sin risiko for ansvar for manglende rapportering og har en bedre forutsetning for å ha kontroll over de ledd de kan bli ansvarlig for.

For skattemyndighetene vil en begrensning av oppdragsgivers ansvar for rapportering til to ledd i kontraktskjeden medføre ekstra ressursbruk. Siden det er viktig for skattemyndighetene å ha oversikt over kontraktskjeden, vil en slik begrensning føre til at Skatteetaten må samordne informasjon fra ulike kilder, noe som må antas å medføre mer omfattende kommunikasjon med partene.

Det er vanskelig å anslå hvor stor den økte ressursbruken for Skatteetaten vil bli. Skattedirektoratet mener likevel at forenklingen dette medfører for næringslivet kan forsvare en noe økt ressursbruk for Skatteetaten.

8.1.2 Forslag om at plikten til å rapportere oppdragstakers ansatte primært skal ligge hos oppdragstaker. Oppdragsgiver skal kun ha et sekundært ansvar

Det er foreslått at plikten til å rapportere oppdragstakers ansatte primært skal ligge hos oppdragstaker selv. Oppdragsgiver skal kun ha ansvar for å rapportere oppdragstakers ansatte der dette ikke er gjort av oppdragstaker (sekundær rapporteringsplikt). Dette er en lemping i forhold til dagens regelverk, der oppdragsgiver og oppdragstaker har samme plikt til å rapportere arbeidsforhold.

Forslaget innebærer en forenkling for oppdragsgiveren. Med ny portal for innrapportering av oppdrag og arbeidsforhold med innsynsrett (se punkt 9), vil dessuten et sekundært ansvar for oppdragsgiver bli enklere å følge opp.

For Skatteetaten vil forslaget kunne innebære merarbeid og lengre saksbehandlingstid i de saker hvor oppdragstaker/arbeidsgiver ikke oppfyller sin rapporteringsplikt. Skatteetaten må i slike saker alltid først purre oppdragstaker før det rettes krav mot oppdragsgiver. Ny portal for innrapportering av oppdrag og arbeidsforhold med innsynsrett (se punkt 9), vil trolig begrense det



Notat

merarbeid dette forslaget innebærer, da systemforenkling erfaringsmessig øker etterlevelsen hos næringslivet.

Forslaget vil, sett i sammenheng med systemforenklinger som vil komme som følge av nytt oppdrags- og arbeidsforholdsregister, trolig ikke ha negative provenymessige konsekvenser.

8.1.3 Forslag om å øke beløpsgrensen for hva som er et rapporteringspliktig oppdrag fra kr 10 000 til kr 50 000.

Det foreslås at rapporteringsplikt for korte oppdrag beholdes, men at beløpsgrensen for hva som er et rapporteringspliktig oppdrag økes fra kr 10 000 til kr 50 000. En økning av beløpsgrensen vil i seg selv medføre at flere av de korte oppdragene faller utenfor rapporteringsplikten.

For de næringsdrivende vil en økning av beløpsgrensen medføre en forenkling. Reelt sett vil de fleste korte oppdrag også omfattes av økningen av beløpsgrensen og dermed ikke bli rapporteringspliktig.

Når det ikke foreligger rapporteringsplikt på oppdraget, foreligger heller ikke rapporteringsplikt på arbeidstakerne. For den enkelte arbeidstaker vil dette medføre noe merarbeid da de selv må søke om skattekort.

Idet de fleste av oppdragene med lav kontraktssum sjelden vil være skattepliktige til Norge, antas forslaget ikke å få store provenymessige konsekvenser.

9 Prosjekt - nytt oppdrags- og arbeidsforholdsregister

Skattedirektoratet har besluttet å utarbeide et nytt oppdrags- og arbeidsforholdsregister med oppstart juni 2016 og forventes ferdigstilt pr. 31. desember 2017.

Ny elektronisk portal skal legge til rette for en effektiv ordning for både avsender og mottaker. Det vil si at både rapportering av oppdrag og arbeidsforhold og saksbehandlingen vil bli enklere.

Prosjektet har følgende målsettinger:

- Forenkle for små næringsdrivende

Portalen skal bli så enkel å bruke at også små oppdragsgivere, som kun i enkelte tilfeller tildeler oppdrag til utenlandske oppdragstakere, vil kunne overholde rapporteringsplikten uten å bruke mye tid på dette.

- Tilrettelegge for en forbedret ID-forvaltning

Portalen skal tilrettelegge for en bedre oversikt over alle oppdrag i en kontraktskjede, både for de næringsdrivende og for skatteetaten. Dette vil gi



Notat

en større sikkerhet for trygg ID-forvaltning. Innrapportering skjer uavhengig av om ID-kontroll er gjennomført, men gir Skatteetaten mulighet til å informere om oppmøteplikten.

- Redusere arbeidsmarkeds kriminalitet

Innsynsretten som innføres med den nye løsningen vil gjøre det enklere for oppdragsgiver og oppdragstaker å holde oversikt. Registeret blir også mer oversiktlig for Skatteetaten, noe som er viktig i arbeidet mot arbeidslivskriminalitet.

- Sikre skattegrunnlaget ved internasjonale oppdrag

Gjøre det enklere å fastsette riktig skattegrunnlag, fordi man får bedre kvalitet og bedre oversikt over de opplysningene som kommer inn.

Oppdrags- og arbeidsforholdsregisteret vil i større grad kunne tas i bruk i skatteetatens risikobaserte arbeid for øvrig. Informasjonen vil kunne samordnes med de øvrige registre (f.eks. MVA) som tilsammen skal danne et godt grunnlag for helhetlig arbeid ut mot de næringsdrivende.

Endring i den elektroniske løsningen vil kunne gi bedre etterlevelse ved at oppdragsgiver/oppdragstaker vil kunne sikre at rapporteringen er gjennomført rettidig og korrekt ved at de i den nye løsningen får innsyn i registeret. At andel riktig utfylte oppgaver til rett tid øker, vil resultere i et mer korrekt skattemanntall, mer riktig/effektiv skattefastsetting og sikre like konkurransevilkår for norske og utenlandske virksomheter.

Det nye registeret vil medføre store forenklinger for de utenlandske foretakene og de norske oppdragsgiverne.