



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 141 L

(2011–2012)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Endringer i ligningsloven og
merverdiavgiftsloven mv.
(kontrollbestemmelser og personalliste)

Innhold

1	Innledning	5			
2	Nye kontrollbestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv.	6			
2.1	Innledning	6			
2.2	Sammendrag	7			
2.3	Bakgrunn	8			
2.3.1	Innledning	8			
2.3.2	Behov for nye kontrollbestemmelser	8			
2.3.3	NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser	9			
2.4	Kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige om egne forhold	11			
2.4.1	Innledning	11			
2.4.2	Gjeldende rett	11			
2.4.2.1	Ligningsloven §§ 4-8 og 4-10	11			
2.4.2.2	Merverdiavgiftsloven § 15-11	12			
2.4.3	Skatteunndragelsesutvalgets forslag	13			
2.4.4	Høringsinstansenes merknader ...	14			
2.4.4.1	Oppfordring om å gi opplysninger	14			
2.4.4.2	Plikten til å gi kontrollopplysninger	14			
2.4.4.3	Unntak fra taushetsplikt	14			
2.4.5	Departementets vurderinger og forslag	15			
2.4.5.1	Oppfordring om å gi opplysninger	15			
2.4.5.2	Plikten til å gi kontrollopplysninger	16			
2.5	Kontrollopplysninger fra tredjepart	21			
2.5.1	Generell plikt for tredjepart til å gi kontrollopplysninger	21			
2.5.1.1	Innledning	21			
2.5.1.2	Gjeldende rett	21			
2.5.1.3	Utenlandsk rett	22			
2.5.1.4	Skatteunndragelsesutvalgets forslag	23			
2.5.1.5	Høringsinstansenes merknader ...	24			
2.5.1.6	Departementets vurderinger og forslag	25			
2.5.2	Kontrollopplysninger fra offentlig organ	30			
2.5.2.1	Gjeldende rett	30			
2.5.2.2	Skatteunndragelsesutvalgets forslag	30			
2.5.2.3	Høringsinstansenes merknader ...	30			
2.5.2.4	Departementets vurderinger og forslag	30			
2.5.3	Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste	30			
2.5.3.1	Gjeldende rett	30			
			2.5.3.2	Skatteunndragelsesutvalgets forslag	31
			2.5.3.3	Høringsinstansenes merknader ...	31
			2.5.3.4	Departementets vurderinger og forslag	31
		2.6		Kontroll hos den skatte- og avgiftspliktige og tredjepart	32
		2.6.1		Innledning	32
		2.6.2		Gjeldende rett	32
		2.6.2.1		Kontroll hos den skatte- og avgiftspliktige	32
		2.6.2.2		Kontroll hos tredjepart	33
		2.6.3		Skatteunndragelsesutvalgets forslag	34
		2.6.3.1		Kontroll hos den skatte- og avgiftspliktige	34
		2.6.3.2		Kontroll hos tredjepart	34
		2.6.4		Høringsinstansenes merknader ...	34
		2.6.5		Departementets vurderinger og forslag	35
		2.6.5.1		Kontroll hos den opplysningspliktige	35
		2.6.5.2		Veilednings- og bistandsplikt	36
		2.7		Opplysningsplikt for tredjepart	37
		2.7.1		Innledning	37
		2.7.2		Gjeldende rett	37
		2.7.3		Skatteunndragelsesutvalgets forslag	39
		2.7.4		Høringsinstansenes merknader ...	39
		2.7.5		Departementets vurderinger og forslag	39
		2.7.5.1		Innledning	39
		2.7.5.2		Generelt om endringene	40
		2.7.5.3		Ny § 5-1 Alminnelige bestemmelser	40
		2.7.5.4		Ny § 5-2 Om lønnsopplysninger mv.	40
		2.7.5.5		Ny § 5-3 Om fordringer og gjeld mv.	40
		2.7.5.6		Ny § 5-4 Om finansielle instrumenter mv.	40
		2.7.5.7		Ny § 5-5 Om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.	41
		2.7.5.8		Ny § 5-6 Om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere .	41
		2.7.5.9		Ny § 5-7 Om aksjonærer mv.	41
		2.7.5.10		Ny § 5-8 Om arv mv.	41
		2.7.5.11		Ny § 5-9 Om annen opplysningsplikt for tredjepart	41
		2.7.5.12		Ny § 5-10 Hvem opplysningsplikten påligger	41

2.7.5.13	Ny § 5-11 Identifikasjon av skattyter og kopi av opplysninger	41	2.11	Lovtekniske endringer mv.	48
2.7.5.14	Ny § 5-12 Forskrifter, skjemaer mv.	42	2.11.1	Flytting av bestemmelser uten materielle endringer	48
2.8	Plikt til å gi kontroll- opplysninger om tollskyld	42	2.11.1.1	Bestemmelser om arbeidstakers plikt til å framvise id-kort etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene	48
2.8.1	Innledning	42	2.11.1.2	Pålegg om bokføring	48
2.8.2	Gjeldende rett	42	2.11.1.3	Pålegg om revisjon	49
2.8.3	Skatteunndragelsesutvalgets forslag	42	2.11.2	Endringer i henvisninger mv.	49
2.8.4	Høringsinstansenes merknader ...	43	2.11.2.1	Ligningsloven	49
2.8.5	Departementets vurderinger og forslag	43	2.11.2.2	Merverdiavgiftsloven	50
2.9	Tvangsmulkt	44	2.11.2.3	Skatteloven	50
2.9.1	Gjeldende rett	44	2.11.2.4	Artistskatteloven	50
2.9.2	Skatteunndragelsesutvalgets forslag	44	2.11.2.5	Svalbardskatteloven	50
2.9.3	Høringsinstansenes merknader ...	45	2.11.2.6	Skattebetalingsloven	50
2.9.4	Departementets vurderinger og forslag	45	2.12	Økonomiske og administrative konsekvenser	50
2.10	Saksbehandlingsregler mv.	46	3	Innføring av en ordning med personalliste	51
2.10.1	Forholdet mellom opplysningsplikt og taushetsplikt	46	3.1	Innledning og sammendrag	51
2.10.1.1	Gjeldende rett	46	3.2	Svensk rett	51
2.10.1.2	Skatteunndragelsesutvalgets forslag	46	3.3	Skatteunndragelsesutvalgets og Bokføringsstandardstyrets forslag	52
2.10.1.3	Høringsinstansenes merknader ...	46	3.4	Høring	52
2.10.1.4	Departementets vurderinger og forslag	46	3.4.1	Generelt om høringen	52
2.10.2	Varsel, rett til å være til stede og rapport ved kontroll	46	3.4.2	Merknader til ordningen	53
2.10.2.1	Gjeldende rett	46	3.4.3	Merknader til forslaget om å innføre sanksjoner	54
2.10.2.2	Skatteunndragelsesutvalgets forslag	47	3.5	Departementets vurderinger og forslag	54
2.10.2.3	Høringsinstansenes merknader ...	47	3.5.1	Personallisteordningen	54
2.10.2.4	Departementets vurderinger og forslag	47	3.5.2	Sanksjoner	56
2.10.3	Politiets bistandsplikt	47	3.5.2.1	Innføring av en administrativ sanksjon - overtredelsesgebyr	56
2.10.3.1	Gjeldende rett	47	3.5.2.2	Rettslig prøving	58
2.10.3.2	Skatteunndragelsesutvalgets forslag	47	3.6	Ikrafttredelse	58
2.10.3.3	Høringsinstansenes merknader ...	47	3.7	Økonomiske og administrative konsekvenser	58
2.10.3.4	Departementets vurderinger og forslag	48	3.7.1	Konsekvenser for næringsdrivende	58
2.10.4	Forskriftshjemmel i ligningsloven nytt kapittel 6	48	3.7.2	Konsekvenser for Skatteetaten	58
				Forslag til lov om endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste)	60



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Prop. 141 L

(2011-2012)

Proposisjon til Stortinget (forslag til lovvedtak)

Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste)

*Tilråding fra Finansdepartementet 22. juni 2012,
godkjent i statsråd samme dag.
(Regjeringen Stoltenberg II)*

1 Innledning

Finansdepartementet legger med dette fram forslag til lov om endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste).

- I proposisjonen inngår:
- forslag til nye kontrollbestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv.
 - forslag om innføring av en ordning med personalliste

2 Nye kontrollbestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv.

2.1 Innledning

Skatte- og avgiftspliktiges plikt til ukrevd å levere oppgaver over egne forhold er et grunnleggende fundament for et velfungerende skatte- og avgiftssystem. Det er av avgjørende betydning for riktig skatte- og avgiftsfastsetting at myndighetene i rett tid får fullstendige og korrekte opplysninger. Bestemmelser om ukrevd opplysningsplikt for de skatte- og avgiftspliktige om egne forhold finnes blant annet i ligningsloven kapittel 4 og merverdiavgiftsloven kapittel 15. Bestemmelsene er basert på et prinsipp om selvangivelse eller selvdeklaring. Bakgrunnen for dette er at skatte- og avgiftsmyndighetenes behandling av skatte- og avgiftskrav er et masseforvaltningssystem som er helt avhengig av den skatte- og avgiftspliktiges egne opplysninger. Det er også den skatte- og avgiftspliktige som er best i stand til å skaffe mange av de opplysningene som er nødvendige for å fastsette skatt og avgift.

I tillegg til opplysninger fra den skatte- eller avgiftspliktige selv, leverer tredjeparter en stor mengde opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Opplysninger som skal gis ukrevd fra tredjeparter er mest vanlig på ligningsområdet. Bestemmelser om dette finnes i ligningsloven kapittel 6. Disse bestemmelsene pålegger for eksempel arbeidsgivere og banker ukrevd å innberette til skattemyndighetene en rekke opplysninger om skattytere som de har forbindelse med. Slike tredjepartsopplysninger utgjør hoveddelen av ligningsmyndighetenes såkalte grunnlagsdata, og er en nødvendig forutsetning for forhåndsutfylling av selvangivelsen for personlige skattytere.

Betydelige beløp kan unndras fra beskatning eller avgiftsberegning ved at skatte- og avgiftspliktige eller tredjeparter ikke gir riktige og fullstendige opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Det er av stor samfunnsmessig betydning at kontrollmyndighetene kan avdekke slike brudd på opplysningsplikten. Skatte- og avgiftsmyndighetene har derfor adgang til å innhente kontrollopplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige og

fra tredjeparter. Forutsetningen for at det skal oppstå en plikt for skatte- og avgiftspliktige eller tredjeparter til å gi slike kontrollopplysninger er at kontrollmyndighetene fremmer krav om opplysninger. Slike krav kan fremmes gjennom henvendelse til eller ved kontroll hos de skatte- og avgiftspliktige eller tredjeparter. Bestemmelser om innhenting av kontrollopplysninger og kontroll hos de opplysningspliktige finnes blant annet i ligningsloven kapittel 4 og 6 og i merverdiavgiftsloven kapittel 15 og 16.

Bestemmelsene om innhenting av kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter har ulik utforming og ulik rekkevidde. Etter departementets oppfatning bør en unngå ulikheter mellom bestemmelsene dersom det ikke foreligger særlige grunner som tilsier ulik utforming. Enhetlig utforming av bestemmelsene er en fordel for skatte- og avgiftsmyndighetene, og gjør også reglene enklere å forholde seg til for den som blir kontrollert. Hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger bør derfor samordnes i større grad enn i dag.

I denne proposisjonen fremmer departementet blant annet forslag om endringer i bestemmelsene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven om kontrollopplysninger fra og kontrollundersøkelse hos de skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter. Departementet foreslår også å samle reglene om tredjeparters plikt til ukrevd å gi opplysninger i et eget kapittel i ligningsloven, men foreslår ikke endringer i hvilke opplysninger tredjeparter skal gi ukrevd. Departementet foreslår heller ikke endringer i reglene om skatte- og avgiftspliktiges plikt til ukrevd å gi opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Endringene vil først og fremst få betydning for Skatteetaten. Gjennom reglene om merverdiavgift ved innførsel av varer vil endringene i noen utstrekning også få betydning for Toll- og avgiftsetaten.

I tillegg fremmer departementet forslag om en endring i tolloven om plikt til å gi kontrollopplysninger om tollskyld.

Departementet har igangsatt en bred gjennomgang av forvaltningsregelverket på Skatteetatenens område med sikte på større grad av harmonisering av regelverket, jf. omtale i Prop. 1 LS (2011-2012) *Skatter, avgifter og toll 2012*, punkt 27.4. En slik gjennomgang vil omfatte temaer som opplysningsplikt for skatte- og avgiftspliktige, endring, partsinnsyn, dekning av sakskostnader mv. Dette prosjektet er omfattende, og vil først kunne gjennomføres på noe lengre sikt.

2.2 Sammendrag

Departementet foreslår at skatte- og avgiftspliktiges plikt til å gi opplysninger om egne forhold etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene endres fra å være knyttet til bestemte dokumenter til i stedet å knyttes til opplysningenes innhold. Utviklingen har gått i retning av at opplysningene som er relevante for skatte- og avgiftskontrollen ikke nødvendigvis finnes i bestemte dokumenter som kan oppregnes på forhånd. Det avgjørende for skatte- og avgiftspliktiges plikt til å gi slike kontrollopplysninger vil da være om den aktuelle opplysningen kan være av betydning for vedkommendes ligning eller avgiftsfastsettelse. Departementet foreslår også at skatte- og avgiftspliktige skal ha plikt til å legge fram kontrollopplysninger som kan være av betydning for vedkommendes bokføring. På denne måten kan skatte- og avgiftsmyndighetene foreta kontroller av bokføringen før utløpet av oppgavefristene og sikre at grunnlaget for de skatte- og avgiftspliktiges rapportering i for eksempel selvangivelsen og merverdiavgiftsoppgaven er korrekt.

Departementet foreslår å videreføre bestemmelsen i ligningsloven om at skattyters plikt til å gi kontrollopplysninger om egne forhold som hovedregel går foran taushetsplikt, men foreslår å utvide virkeområdet fra å gjelde bokføringspliktige til generelt å gjelde skattytere som er pliktige til å gi kontrollopplysninger. En tilsvarende bestemmelse om unntak fra taushetsplikt for avgiftssubjekt som plikter å gi kontrollopplysninger, foreslås inntatt i merverdiavgiftsloven.

Departementet foreslår å oppheve bestemmelsen om at ligningsmyndighetene kan oppfordre skattyter til å gi opplysninger. Departementet legger til grunn at det likevel fortsatt vil være adgang til å spørre skatte- og avgiftspliktige uten at de pålegges noen plikt, for eksempel når forespørselen gjelder klargjøring av poster i en innsendt oppgave.

Departementet foreslår endringer i bestemmelsene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven om plikt for tredjeparter til å gi kontrollopplysninger. De gjeldende bestemmelsene om kontrollopplysninger fra bestemte tredjeparter på enkelte områder foreslås erstattet av færre og mer generelle bestemmelser. Etter departementets forslag skal hovedregelen være at enhver tredjepart har plikt til å gi kontrollopplysninger som kan ha betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse. I likhet med kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige, foreslås det atplikten for tredjepart til å gi kontrollopplysninger knyttes til opplysningenes innhold og ikke dokumenter. Forslaget innebærer en utvidelse både av hvem som plikter å gi opplysninger og av hvilke opplysninger som pliktes gitt. Skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne kreve opplysninger også om ikke navngitte aktører. Etter forslaget skal det videre være adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å foreta kontroller for å finne tjenlige kontrollobjekter, såkalt målretting av kontroller. Det foreslås lovfestet at slike kontroller bare kan gjennomføres når det foreligger særlig grunn. Etter departementets forslag skal det kunne bes om opplysninger om både næringsdrivende mv. og privatpersoner.

Når det gjelder hvilke tredjeparter det kan kreves opplysninger fra, foreslår departementet begrensninger med hensyn til privatpersoner. Etter departementets oppfatning bør det være høyere terskel for å be om kontrollopplysninger fra privatpersoner. Departementet foreslår derfor ingen utvidelse av privatpersoners plikt til å gi tredjepartsopplysninger. Privatpersoner vil som etter gjeldende regler bare ha plikt til å gi opplysninger om

- arbeid på bygg eller anlegg
- tilgodehavende og gjeld som navngitt person mv. har
- forhold som kan ha betydning for spørsmålet om utleier av fast eiendom er skattepliktig og for omfanget av skatteplikten
- lønn og annen godtgjøring for arbeid
- de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen av vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom

Departementet foreslår en oppdatering av opplysningsplikten for tilbydere av elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste, som medfører at de kan få plikt til å gi opplysninger om elektronisk kommunikasjonsadresse i tillegg til hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplys-

ninger. Det foreslås ingen endringer i offentlige organers plikt til å gi kontrollopplysninger.

Departementet foreslår ingen endringer i pliktene for tredjeparter til ukrevd å gi de opplysningene som blant annet benyttes ved forhåndsutfylling av selvangivelsen, for eksempel om lønn, aksjeinntekter, fordringer og gjeld. For å gjøre regelverket mer oversiktlig, foreslår departementet likevel at disse bestemmelsene samles i et eget kapittel i ligningsloven.

Departementet foreslår at regler om kontrollundersøkelse hos skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter samles i en felles bestemmelse. Rammen for opplysningsplikt ved kontrollundersøkelser følger av de ovennevnte forslagene til bestemmelser om plikt til å gi opplysninger. Departementet foreslår at det i lovteksten presiseres at det ikke skal være plikt til å gi adgang til kontrollundersøkelser i private hjem, med mindre de opplysningspliktige utøver næringsvirksomhet fra hjemmet.

Videre foreslår departementet at det i tolloven inntas en generell bestemmelse om plikt til å gi kontrollopplysninger. Departementet foreslår at den som har plikt til å gi opplysninger etter tolloven, etter krav fra tollmyndighetene skal gi opplysninger som kan ha betydning for tollskyld.

I tillegg foreslår departementet endringer i enkelte saksbehandlingsregler.

2.3 Bakgrunn

2.3.1 Innledning

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

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

kelige muligheter til å avdekke skatteunndragelser gjennom sine kontroller er et viktig tiltak for å styrke innsatsen mot denne typen unndragelser, og for å opprettholde legitimiteten i skattesystemet.

2.3.2 Behov for nye kontrollbestemmelser

Det norske skatte- og avgiftssystemet er basert på at de som er opplysningspliktige gir korrekte opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene til rett tid. I motsetning til forvaltningsloven, som pålegger forvaltningen ansvaret for at en sak er godt nok opplyst, er det etter skatte- og avgiftslovgivningen den skatte- og avgiftspliktige selv som i utgangspunktet er ansvarlig for sakens opplysning. Dette følger blant annet av den generelle bestemmelsen i ligningsloven § 4-1, der det heter at den som har plikt til å gi opplysninger etter kapittel 4, "skal bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Han skal også gjøre vedkommende myndighet oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret." Skattyters plikt til å opplyse om egne inntekts- og formuesforhold til ligningsmyndighetene er en grunnleggende forutsetning for en korrekt ligning og et velfungerende ligningssystem. Også merverdiavgiftssystemet er basert på at avgiftssubjektene har en omfattende opplysningsplikt om egne forhold. Det følger av merverdiavgiftsloven § 15-1 at det er avgiftssubjektet selv som skal innberette opplysningene i omsetningsoppgaven. Det er også den merverdiavgiftspliktige som selv har ansvaret for å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, jf. merverdiavgiftsloven § 2-1.

Selv om ligningsmyndighetene automatisk mottar et omfattende grunnlagsmateriale i form av tredjepartsopplysninger, er det viktig for kvaliteten på ligningen at skattyterne oppfyller sin opplysningsplikt. Dette gjelder særlig næringsdrivende, som det foreligger færre kontrollopplysninger om, og som ofte har mer kompliserte ligningsforhold enn lønnstakere og pensjonister.

Skatte- og avgiftssystemet kan ikke baseres utelukkende på tillit til at skattyter eller den avgiftspliktige oppfyller sin opplysningsplikt. Betydelige beløp kan unndras fra beskatning eller avgiftsberegning ved at skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter unnlater å gi riktige eller fullstendige opplysninger til skattemyndighetene. For å sikre korrekt fastsettelse av skatter og avgifter er det nødvendig med kontroll av at opplysningsplikten oppfylles.

Det er viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene gjennom sine kontroller får mulighet til å avdekke

flest mulig brudd på opplysningsplikten. Kontrollen må ikke bare avdekke enkle forhold, men også de forhold som er vanskeligere å kontrollere. En reell oppdagelsesrisiko for å sikre etterlevelse av opplysningsplikten bør finnes i hele spekteret av de brudd som kan tenkes på opplysningspliktreglene. Det er imidlertid særlig viktig at kontrollen avdekker de mer alvorlige skatteunndragelser. En kontrollstrategi som ikke i tilstrekkelig grad fanger opp disse unndragelsene, vil på sikt svekke skattesystemets legitimitet, med negative konsekvenser for skattemoral og borgernes syn på velferdssamfunnets fellesgoder. Kontrollstrategien bør sammen med opplysningspliktreglene og sanksjonssystemet også ha en preventiv effekt.

Skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollregler må også ta høyde for en utvikling med raske og enklere kommunikasjon og flere transaksjoner over landegrensene.

Etter departementets oppfatning er det viktig å modernisere kontrollregelverket på skatte- og avgiftsmyndighetenes område. Gjennomgangen må ta sikte på å sørge for tilstrekkelige kontrollhjemler tilpasset dagens samfunn og kontrollhjemler som er robuste for fremtidig utvikling.

På den annen side må skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollbehov avveies mot hensynet til de skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter. Det er viktig at deres rettsikkerhet ivaretas på en god måte. For eksempel kan personvern hensyn, taushetspliktsregler og de opplysningspliktiges arbeidsbyrde med å fremskaffe opplysninger tale for begrensninger i skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til kontroll.

Endringer i Skatteetatens organisering har også ført til at en ved samme kontroll ofte behandler saker både etter skatteloven og merverdiavgiftsloven. Forskjellige kontrollregler for de forskjellige skatte- og avgiftsartene gjør i slike tilfeller kontrollen unødvendig komplisert. Etter departementets oppfatning bør derfor kontrollreglene for de ulike skatte- og avgiftsartene være mest mulig like. Ubegrunnede forskjeller i regelverket bør fjernes slik at etaten kan utføre sin virksomhet på en rasjonell og kostnadseffektiv måte. Mer enhetlig utformede kontrollregler vil også være enklere å forholde seg til for den som blir kontrollert.

2.3.3 NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser

Skatteunndragelsesutvalget ble oppnevnt 1. juni 2007 for å bidra til å skjerpe kampen mot skatteunndragelser gjennom en samlet gjennomgang av

sentrale deler av det regelverket og den praksis som ligger til grunn for myndighetenes muligheter for å avdekke skatteunndragelser. Utvalgets mandat var i hovedsak å gjennomgå regler og muligheter for opplysninger og kontroll, og komme med forslag til regelendringer og andre tiltak på disse områdene. Utvalget avga sin utredning NOU 2009: 4 *Tiltak mot skatteunndragelser* 24. februar 2009. Skatteunndragelsesutvalget har kommet med forslag til endringer på en rekke områder. Flere av forslagene er fulgt opp med lovendringer. Dette gjelder blant annet tiltak som retter seg mot bruken av kontante betalingsmidler, herunder forslag om å nekte næringsdrivende fradragsrett for kostnader som ikke er betalt via bank, og forslag om å gjøre kjøper av tjenester (og varer sammen med tjenester) medansvarlig for skatt og merverdiavgift som den som leverer tjenesten har unndratt, dersom kjøpesummen overstiger 10 000 kroner og kjøperen ikke har betalt via bank. Det er videre vedtatt

- en hjemmel for tollmyndighetene til å ilegge overtredelsesgebyr ved brudd på plikten til å deklare valuta og andre betalingsmidler over 25 000 kroner
- utvidet adgang for Økokrim til å gi informasjon mottatt etter hvitvaskingsloven til Skatteetaten og Toll- og avgiftsetaten
- at revisor skal sende kopi til Skatteetaten av brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor revisor unnlater å skrive under på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen
- at skatte- og avgiftsmyndighetene kan gi opplysninger til bruk for tilsynsformål til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet
- å lovfeste en utvidet frist for endring av ligning der skattyter har unnlatt å opplyse om feil i ligningen
- bestemmelser om alminnelig opplysningsplikt i skatte- og avgiftslovgivningen

Skatteunndragelsesutvalget gikk også gjennom plikten til å gi kontrollopplysninger om egne og andres forhold etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Utvalget foreslår at hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger for toll, skatt og avgift samordnes og moderniseres. Videre foreslår utvalget å endre rekkevidden av kontrollhjemlene, særlig ved innhenting av opplysninger fra tredjepart, slik at kontrollmyndighetene blir bedre rustet til å møte de særlige utfordringene og utviklingstrekkene som kontrolletatene står overfor i dag.

Skatteunndragelsesutvalgets utredning, NOU 2009: 4 *Tiltak mot skatteunndragelser*, ble sendt på

høring 11. mars 2009. Høringsfristen utløp 11. juni 2009. Utredningen ble sendt til 81 høringsinstanser, og departementet mottok svar fra 45.

Følgende høringsinstanser har avgitt realitetsuttalelse til Skatteunndragelsesutvalgets forslag om endringer i *kontrollhjemlene*:

- Datatilsynet
- Den Norske Advokatforening
- Den norske Revisorforening
- Handelshøyskolen BI
- Handels- og servicenæringens hovedorganisasjon (nå Hovedorganisasjonen Virke)
- Justis- og politidepartementet (nå Justis- og beredskapsdepartementet)
- Landsorganisasjonen (LO)
- Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF)
- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- NTL Skatt
- Norsk Tollerforbund
- Norsk Øko-forum
- Nærings- og handelsdepartementet
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Politidirektoratet
- Post- og teletilsynet
- Riksadvokaten
- Skattebetalerforeningen
- Skattedirektoratet
- Skatteetatens Landsforbund
- Skatterevisorenes Forening
- Sparebankforeningen og Finansnæringens Hovedorganisasjon (felles høringsuttalelse)
- Toll- og avgiftsdirektoratet

I tillegg har advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS hatt merknader til forslaget.

Datatilsynet uttaler at samordning av regelverket om kontroll og opplysningsplikt i skatte- og avgiftslovgivningen fremstår som fornuftig, men er noe i tvil om de endringer som foreslås er egnet til å oppnå formålet. Tilsynet etterlyser vektlegging av personvern hensyn i rapporten. *Den Norske Advokatforening* er enig i at det er viktig å motvirke skatteunndragelser, men mener at forslagene på flere sentrale punkter går for langt. *Den norske Revisorforening* uttaler at en for omfattende opplysningsplikt vil kunne komme i konflikt med andre tungtveiende hensyn som personvern, rettssikkerhet og hensynet til rimelige administrative byrder. *Sparebankforeningen* og *Finansnæringens Hovedorganisasjon* fremhever at hensynet til personvern tilsier at spredning av personinformasjon bør unngås eller begrenses, og at det må

godtgjøres gode saklige grunner for slik spredning. *LO* understreker viktigheten av de tiltak utvalget foreslår om kontrollopplysninger. *Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund* støtter utvalgets forslag om en samordning av bestemmelsene om plikt til å gi kontrollopplysninger.

Norsk Tollerforbund uttaler generelt at det er positivt at regler vedrørende skatter og avgifter ses i sammenheng.

Norsk Øko-forum støtter utvalgets forslag til endringer i reglene om kontrollopplysninger. *NTL Skatt* ser positivt på forslaget om å samordne kontrollhjemlene for skatt, merverdiavgift og andre avgifter, da det anses svært uheldig at dagens kontrollhjemler etter reorganiseringen av Skatteetaten både er ulikt utformet og til dels også har ulik rekkevidde.

Nærings- og handelsdepartementet viser til at det er viktig at det blir gjort en grundig vurdering av om de ulike informasjonspliktene er målrettede og effektive for å hindre skatteunndragelser og holde nytten opp mot belastningene for næringslivet. *NHO* støtter en teknisk omlegging slik at regelverkene for de ulike kontrollmyndigheter blir mest mulig parallelle. *NHO* mener det er grunn til å vurdere en lovfesting av den negative avgrensningen av opplysningsplikten. *Skattebetalerforeningen* anser det bekymringsfullt at tredjemenn stadig blir ilagt flere og mer omfattende plikter. Foreningens inntrykk er at skattemyndighetene i dag ikke evner å nyttiggjøre seg eksisterende hjemler og innsamlet informasjon i tilstrekkelig grad, og det uttales at det da bør utvises forsiktighet med å utvide skattyternes plikter overfor skattemyndighetene. Etter foreningens syn er personvern hensyn gjennomgående tillagt for liten vekt i utvalgets arbeid. *Skattedirektoratet* uttaler at mer omfattende og generelle kontrollhjemler vil være positivt for Skatteetatens kontrollarbeid, og det er også positivt at kontrollhjemlene samordnes på de forskjellige fagområdene. *Toll- og avgiftsdirektoratet* uttaler at det er viktig at skatte- og avgiftsregelverket så langt det lar seg gjøre blir mer ensartet, og mener at en samordning av hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger er et meget godt tiltak. *PricewaterhouseCoopers AS* er gjennomgående negative til Skatteunndragelsesutvalgets utredning, og mener generelt at myndighetenes hjemler for tiltak, blant annet for innhenting av informasjon, etter dagens regelverk er omfattende og kanskje for vide.

Høringsinstansenes merknader gjengis mer utførlig nedenfor i tilknytning til behandlingen av de enkelte forslagene.

2.4 Kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige om egne forhold

2.4.1 Innledning

Gjeldende regler om kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige er utformet slik at de opplysningspliktige kan pålegges å legge fram bestemte dokumenter som kan ha betydning for skatte- eller avgiftsplikt. Departementet foreslår at opplysningsplikten ikke lenger skal være knyttet til bestemte dokumenter. I stedet bør de skatte- og avgiftspliktige ha plikt til å legge fram alle opplysninger som kan være av betydning for vedkommendes bokføring eller skatte- eller avgiftsplikt.

2.4.2 Gjeldende rett

2.4.2.1 Ligningsloven §§ 4-8 og 4-10

Fastsettelsen av skattegrunnlaget bygger på skattyterens egne opplysninger, gitt i selvangivelsen, og på opplysninger gitt av arbeidsgivere, banker og andre tredjeparter. Etter ligningsloven § 4-8 kan ligningsmyndighetene oppfordre den som omfattes av selvangivelsesplikten i ligningsloven § 4-2 nr. 1 til å gi visse tilleggsopplysninger. Oppfordringen kan omfatte nærmere angitte forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av vedkommendes skatteplikt, skatteklasse og formues- og inntektslikning. Videre kan oppfordringen gå ut på å be skattyteren legge fram legitimasjoner og utskrifter av regnskapskonti eller noteringer vedkommende har om disse forhold. Ligningsmyndighetene kan også oppfordre skattyter til å innhente og formidle opplysninger som skattyteren ikke selv har i sin besittelse, dersom innhenting av opplysningene fra tredjepart ikke vil innebære urimelige kostnader.

En oppfordring om å gi opplysninger etter ligningsloven § 4-8 innebærer ikke at skattyteren pålegges noen straffesanksjonert plikt til å gi opplysninger. Unnlater skattyter å etterkomme oppfordringen, kan det likevel ha negative konsekvenser. Fradragsposter i selvangivelsen kan bli strøket ved ligningen fordi fradragsretten ikke er tilstrekkelig sannsynliggjort, og ligningsmyndighetene kan sette skattyterens oppgaver til side og skjønnsligne dersom opplysningene ligningsmyndighetene har bedt om etter § 4-8 ikke gis innen fristen, jf. ligningsloven §§ 8-1 og 8-2 nr. 2. I tillegg kan skattyterens tilgang til saksdokumenter som angår ligningen begrenses etter ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b. Etter ligningsloven § 9-2 nr. 7 bokstav b kan skattyteren miste retten til å klage

på ligningen dersom vedkommende har unnlatt å gi opplysning som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om etter ligningsloven § 4-8. I Prop. 112 L (2011-2012) punkt 8.6 foreslås det imidlertid å oppheve bestemmelsen i ligningsloven § 9-2 nr. 7 om tap av klagerett.

Det foreligger ikke klagerett etter ligningsloven § 3-6 over oppfordring om å gi opplysninger etter § 4-8. Klageretten gjelder bare pålegg hvor manglende etterlevelse kan medføre straffeanvar.

Sivilombudsmannen har i brev 26. oktober 2007 uttalt at ligningsloven § 4-8 ikke hjemler adgang til å oppfordre skattyteren til å gi opplysninger før selvangivelsen er innlevert eller selvangivelsesfristen er utløpt.

Ligningsloven § 4-10 gir regler om ligningsmyndighetenes adgang til å kreve fremlagt dokumenter mv. og til å foreta kontroll hos skattyteren. Bestemmelsen i § 4-10 nr. 1 bokstav a gir ligningsmyndighetene adgang til å pålegge selvangivelsespliktig skattyter å legge fram, utlevere eller sende inn dokumenter av betydning for vedkommendes ligning og kontrollen av denne. Etter § 4-10 nr. 1 bokstav b kan ligningsmyndighetene videre pålegge skattyter å gi adgang til kontroll gjennom befaringsbesiktigelse, gjennomsyn av arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv. Slik kontroll hos skattyter vil bli omtalt nærmere i punkt 2.6 nedenfor.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a første punktum har ligningsmyndighetene adgang til å pålegge skattyter å legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne. Elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer omfattes også av fremleggelsesplikten. Adgangen til å kreve fremlagt programmer og programsystemer ble innført for å kunne avdekke om skatte- og avgiftspliktige har manipulert regnskapsprogrammer eller lignende, der det ikke vil være tilstrekkelig for kontrollmyndighetene å få utlevert selve dokumentene, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 22.5.1.

Oppregningen av dokumenter er ikke uttømmende, og det avgjørende etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a første til tredje punktum er hvorvidt dokumentene er av betydning for skattyterens ligning og kontrollen av denne. Det kreves ikke at opplysningene i dokumentet vil få betydning for det konkrete resultatet av ligningen, men

dokumentet må kunne være egnet som kontrollmiddel for ligningen.

Bokføringspliktig skattyter har plikt til å legge fram regnskapsbøker og dokumenter som nevnt i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a uten hensyn til taushetsplikt vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte, jf. § 4-10 nr. 2 første punktum. I Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 83 vises det til at det vil ha stor betydning for bekjempelse av skatteunndragelser i de grupper det gjelder, at taushetsplikten viker for ligningsmyndighetenes behov for å gjøre seg kjent med skattyterens forhold. Hovedregelen etter ligningsloven § 4-10 er derfor at taushetsplikten viker for opplysningsplikten. Det finnes likevel unntak fra dette, for eksempel i forbindelse med advokaters taushetsplikt.

Med unntak av regler om taushetsplikt, er den negative avgrensningen av plikten til å gi kontrollopplysninger ikke lovfestet. Plikten omfatter som utgangspunkt bare faktiske opplysninger. Rene skatterettslige vurderinger som er foretatt av skattyteren selv eller andre omfattes ikke. Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) artikkel 8 om retten til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse kan også innebære en begrensning i plikten til å gi kontrollopplysninger. Etter menneskerettsloven § 2 nr. 1 gjelder EMK med tilleggsprotokoller som norsk lov i den utstrekning de er bindende for Norge, med forrang foran annen lovgivning, jf. menneskerettsloven § 3.

Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a fjerde til syvende punktum bestemmer at skattyter med direkte eller indirekte eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, etter krav fra ligningsmyndighetene skal legge fram, utlevere eller sende inn dokumenter som vedrører selskapet eller innretningen, såfremt de er i skattyterens besittelse. Utgjør eierandelen 50 prosent eller mer, eller har skattyteren bestemmende innflytelse i selskapet eller innretningen, plikter vedkommende å fremskaffe dokumentene. Dokumentene skal oppbevares i 10 år etter utløpet av vedkommende regnskapsår.

I selskap som nevnt i skatteloven § 2-2 annet ledd påhviler skattyterens plikter etter ligningsloven § 4-10 også styret og daglig leder, samt hverværende representant for person bosatt i utlandet og der hjemmehørende selskap eller innretning, jf. § 4-10 nr. 4.

En skattyter som har fått pålegg om å gi kontrollopplysninger etter ligningsloven § 4-10, kan klage over pålegget etter § 3-6. Etter forskrift 23. desember 1983 nr. 1839 om bokettersyn mv. (bokettersynsforskriften) § 4 skal de dokumentene

pålegget gjelder ved klage plasseres i en forseglet konvolutt, og den som leder undersøkelsen kan bestemme at konvolutten skal deponeres hos seg inntil klagen er avgjort. Et høringsnotat med blant annet forslag til en ny forskrift om gjennomføring av kontroll på skatte- og avgiftsområdet som skal erstatte bokettersynsforskriften, er sendt på høring av departementet 31. januar 2012. Høringsfristen utløp 1. mai. Bestemmelsen om forsegling av dokumenter er tatt inn i forslaget til forskrift § 6, og viderefører i hovedsak dagens bestemmelse i bokettersynsforskriften, med de nødvendige tilpasninger som kopiering av elektroniske dokumenter og arkiv krever.

Dersom skattyteren ikke følger ligningsmyndighetenes pålegg etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 om å fremlegge dokumenter mv., kan det gjennomføres skjønnsligning etter § 8-2 nr. 2, og straffebestemmelsen i § 12-1 nr. 1 bokstav d kan komme til anvendelse. Skattyteren kan etter ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b nektes innsyn i saksdokument som angår vedkommendes ligning. Etter ligningsloven § 9-2 nr. 7 bokstav c kan skattyteren heller ikke kreve å få sin klage behandlet, men i Prop. 112 L (2011-2012) punkt 8.6 er denne bestemmelsen foreslått opphevet.

2.4.2.2 Merverdiavgiftsloven § 15-11

Merverdiavgiftsloven § 15-11 gir avgiftsmyndighetene hjemmel til å innhente opplysninger og foreta kontroller hos den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Bestemmelsens første ledd har vesentlig samme innhold som ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a første til tredje punktum. Etter § 15-11 første ledd første punktum skal et avgiftssubjekt når avgiftsmyndighetene krever det, uten opphold legge fram, utlevere eller sende inn registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen. Elektronisk lagrede dokumenter, elektroniske programmer og programsystemer omfattes også av framleggelsesplikten. Avgiftssubjektet plikter å gi fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen, jf. § 15-11 første ledd fjerde punktum.

Den samme opplysningsplikten påhviler den som etter § 11-2 er ansvarlig for merverdiavgift ved innførsel av varer, samt bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 tredje ledd, jf. merverdiavgiftsloven § 15-11 første ledd femte punktum. Etter første ledd sjette punktum gjelder plikten til å gi fullstendige opplysninger etter fjerde punktum tilsvarende for tilbyder av elektroniske tjenes-

ter som har valgt forenklet registreringsordning etter merverdiavgiftsloven § 14-4, og dermed ikke er registrert i Merverdiavgiftsregisteret. Sistnevnte bestemmelse innebærer at tilbyderne plikter å gi de opplysninger de til enhver tid har mulighet til å gi og som er av betydning for kontrollen, men tilbyderne pålegges ingen plikt til å føre dokumentasjon eller innrette sin virksomhet på noen bestemt måte, jf. Prop. 117 L (2010-2011) s. 54. I motsetning til det som gjelder på skatteområdet, viker plikten til å gi kontrollopplysninger etter merverdiavgiftsloven § 15-11 første ledd for avgiftssubjektets taushetsplikt.

Merverdiavgiftsloven § 15-11 tredje ledd pålegger også næringsdrivende som ikke har plikt til å levere omsetningsoppgave å gi de opplysninger om virksomheten som avgiftsmyndighetene krever.

Opplysnings- og oppgaveplikten etter § 15-11 påhviler i enkeltpersonsforetak innehaveren, og i selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten daglig leder eller styreleder, jf. fjerde ledd.

Pålegg om å gi kontrollopplysninger etter merverdiavgiftsloven § 15-11 kan påklages etter forvaltningsloven § 14.

Et avgiftssubjekt som unnlater å oppfylle plikten til å gi kontrollopplysninger etter merverdiavgiftsloven § 15-11, kan blant annet risikere tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3.

2.4.3 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget påpeker at mange av hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige i dag har ulik utforming og til dels ulik rekkevidde. Utvalget mener at ulikheter mellom bestemmelsene bør unngås dersom det ikke foreligger særlige forhold som tilsier ulik utforming, og foreslår at hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige endres slik at regelverket blir mer samordnet.

For å klargjøre at skatte- og avgiftsmyndighetene kan oppfordre skattyter til å gi opplysninger etter ligningsloven § 4-8 både før og etter selvangivelsesfristens utløp, foreslår utvalget å tilføye "til enhver tid" i bestemmelsen. Samtidig foreslås det at det inntas en presisering i § 4-8 om at unnlattelse av å gi opplysninger før selvangivelsesfristen er utløpt ikke kan medføre reaksjoner som tap av klagerett mv.

Utvalget foreslår at plikten til å gi kontrollopplysninger i medhold av ligningsloven § 4-10 og

merverdiavgiftsloven 1969 § 46 knyttes til opplysningens innhold, og ikke til spesifikke dokumenter. Dette vil medføre at det ikke er nødvendig å presisere at elektronisk lagrede opplysninger er omfattet. Utvalget foreslår at det gis en generell adgang til å innhente kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige. Avgjørende for rekkevidden av plikten til å gi kontrollopplysninger skal etter forslaget være en vurdering av om opplysningene kan ha betydning for skatte- eller avgiftspliktens innhold og kontrollen av denne. Det foreslås likevel å innta eksemplifiseringer i lovteksten av opplysninger og typer av dokumenter som vil være mest sentrale for en korrekt fastsettelse av skatt, merverdiavgift mv., som for eksempel regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse og styre- og forhandlingsprotokoller. Utvalget foreslår å innføre likelydende bestemmelser om plikt for skatte- og avgiftspliktige til å gi kontrollopplysninger på hele skatte-, avgifts- og tollområdet.

Et mindretall i utvalget mener at det er grunn til å vurdere en lovfesting av opplysningspliktens negative avgrensning, og nevner spesielt juridiske vurderinger, personlige opplysninger om sykdom, personlig og fri kommunikasjon og andre forhold som faller inn under EMK artikkel 8.

Utvalget foreslår visse endringer i ligningsloven § 4-10 nr. 2 om at bokføringspliktig skattyters plikt til å gi kontrollopplysninger går foran vedkommendes taushetsplikt. Unntaket fra taushetsplikten foreslås å skulle gjelde for skatte- og avgiftspliktige generelt, og ikke bare bokføringspliktige. Utvalget antar at dette ikke vil medføre noen større realitetsendringer. Videre foreslår utvalget å fjerne unntaket i § 4-10 nr. 2 annet punktum om at skattyter ikke plikter å legge fram dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold, da unntaket ikke anses å ha noen selvstendig betydning ved siden av § 4-10 nr. 1 bokstav a. Utvalget foreslår å innta tilsvarende bestemmelser som foreslått i ligningsloven § 4-10 nr. 2 om unntak fra taushetsplikt i blant annet merverdiavgiftsloven. Dersom framleggelsesplikten i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a uten hinder av taushetsplikt anses å bli for vidtrekkende, mener utvalget det bør vurderes om det i særlige tilfeller kan være aktuelt å sladde opplysninger i dokumenter, og om innhenting av opplysninger fra dokumenter som inneholder sensitive opplysninger skal unngås dersom tilstrekkelige opplysninger kan finnes i andre dokumenter.

2.4.4 Høringsinstansenes merknader

2.4.4.1 Oppfordring om å gi opplysninger

I forbindelse med utvalgets forslag om å endre ligningsloven § 4-8 slik at skattyter kan oppfordres til å gi opplysninger "til enhver tid", viser *Handelshøyskolen BI* til at henvendelser fra skattemyndighetene før selvangivelsesfristens utløp kan være arbeidskrevende for skattyter. Det uttales at man ikke kan se bort fra at det kan være behov for å be om opplysninger før selvangivelsesfristen er utløpt, men at en slik regel trenger en nærmere avgrensning og begrunnelse. *Handelshøyskolen BI* mener at forslaget om å innta formuleringen "til enhver tid" i ligningsloven § 4-8 kan gi inntrykk av at hensynet til skattyteren er for underordnet. De uttaler at krav om opplysninger før selvangivelsesfristen er gått ut må kreve særlige grunner.

NTL Skatt ser det som udelt positivt at ligningsloven § 4-8 presiseres nærmere, slik at oppfordring kan gis både før og etter selvangivelsesfristen er gått ut.

Skattedirektoratet uttaler at forslaget om at ligningsloven § 4-8 endres til at oppfordring skal kunne gis "til enhver tid" er viktig etter den usikkerhet som har eksistert på området. Direktoratet antar at tidligere merverdiavgiftslov § 46 første ledd tredje punktum ga den tilsvarende hjemmel på merverdiavgiftsområdet, men viser til at forarbeidene til eventuelle lovendringer bør klargjøre dette.

2.4.4.2 Plikten til å gi kontrollopplysninger

Flere høringsinstanser har merknader til utvalgets forslag om endringer i bestemmelsene i blant annet ligningsloven og merverdiavgiftsloven om plikt for skatte- og avgiftspliktige til å gi kontrollopplysninger.

NTL Skatt støtter forslaget om at opplysningsplikten skal knyttes opp mot opplysningens innhold, slik at dokumentbegrepet fjernes, og anser dette som en naturlig følge av den teknologiske utviklingen. *Skattedirektoratet* antar at forslaget om at plikten skal knyttes opp mot opplysningenes innhold vil lette diskusjonen knyttet til hva det kan kreves framlagt opplysninger om. Direktoratet foreslår at det i bestemmelsen ikke gis eksempler på hvilke opplysninger som kan kreves, da dette vil kunne sette en standard og medføre diskusjoner om rekkevidden av bestemmelsen.

Datatilsynet har i utgangspunktet ingen innvendinger mot at plikten til å gi opplysninger gjelder uavhengig av lagringsmedium så lenge det foreligger tilfredsstillende informasjonssikkerhet. Tilsynet uttaler likevel at det fremstår som nødvendig at det presiseres nærmere hvilke opplysninger det er tale om, for å forhindre innsamling av overskuddsinformasjon.

Handelshøyskolen BI uttaler at det kan være nødvendig med en lovfesting av opplysningspliktes negative avgrensning, og støtter utvalgets mindretall på dette punktet. Også *Handels- og servicenæringens hovedorganisasjon (HSH)*, *NHO*, *Skattebetalerforeningen* og *Skattedirektoratet* er enige i at dette bør utredes og vurderes nærmere. *Norsk Øko-forum* kan derimot ikke se at en lovfesting av den negative avgrensningen skal være nødvendig, og mener at avgrensningen kun bør ligge i at opplysningene skal kunne ha betydning for en korrekt fastsettelse av noens skatte- eller avgiftsgrunnlag. *Norsk Øko-forum* uttaler at det heller ikke synes nødvendig å lovfeste en avgrensning mot forhold som faller inn under EMK artikkel 8, da denne begrensningen allerede ligger i bestemmelsens rekkevidde overfor norsk lov generelt, og en lovfesting uansett ikke vil kunne ta høyde for den løpende utviklingen i rettighetene etter EMK.

2.4.4.3 Unntak fra taushetsplikt

Datatilsynet uttaler at unntakene fra taushetsplikt etter tilsynets oppfatning strekkes alt for langt i Skatteunndragelsesutvalgets forslag.

Handelshøyskolen BI er kritiske til unntaket fra taushetsplikt i ligningsloven § 4-10 nr. 2, og fremhever de mulige negative virkningene av spredning av sensitiv informasjon, som etter *Handelshøyskolen BIs* syn ikke er tilstrekkelig belyst av Skatteunndragelsesutvalget.

HSH bemerker at det kan synes hensiktsmessig å ha tilsvarende bestemmelser som i ligningsloven § 4-10 nr. 2 om at plikten til å gi kontrollopplysninger går foran eventuell taushetsplikt også utenfor ligningslovens område.

NTL Skatt ser positivt på forslaget om samordning av bestemmelser om unntak fra taushetsplikt, og ser det som naturlig at slike bestemmelser inntas i merverdiavgiftsloven, tolloven mv.

Skattedirektoratet er enige i at ligningsloven § 4-10 nr. 2 annet punktum ikke synes å ha selvstendig betydning, og derfor kan oppheves.

2.4.5 Departementets vurderinger og forslag

2.4.5.1 Oppfordring om å gi opplysninger

Etter ligningsloven § 4-8 kan ligningsmyndighetene oppfordre selvangivelsespliktig skattyter til å gi tilleggsopplysninger. Unnlatelse av å imøtekomme oppfordringen er ikke straffesanksjonert, men kan medføre negative konsekvenser for skattyter ved at ligningsmyndighetene kan sette skattyterens oppgaver til side og skjønnsligne etter ligningsloven §§ 8-1 og 8-2 nr. 2. I tillegg kan skattyterens tilgang til saksdokumenter som angår ligningen begrenses etter ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b når skattyter ikke etterkommer oppfordringen om å gi opplysninger. I Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 82 uttales det at reaksjonene i disse tilfellene bør begrense seg til rettstap som nevnt, slik at det ikke skal være aktuelt med straffansvar. Det vises til at samarbeidet mellom skattytere og ligningsmyndigheter antas å ville fungere best på denne måten. Merverdiavgiftsloven har ingen tilsvarende bestemmelse om oppfordring om å gi opplysninger.

Selv om Skatteunndragelsesutvalget ikke har tatt opp spørsmålet, kan det etter departementets syn likevel være grunn til å vurdere om alle henvendelser fra ligningsmyndighetene til skattyter om å gi tilleggsopplysninger bør ha form av en plikt for skattyter.

Det kan reises spørsmål ved om skattyter ofte vil kunne oppfatte en henvendelse fra ligningsmyndighetene om å gi opplysninger som en plikt. De negative konsekvensene det kan ha dersom skattyter ikke gir de opplysningene vedkommende er oppfordret til å gi, vil kunne medføre at fraværet av plikt i realiteten ikke får så stor betydning. Dette kan tale for at enhver henvendelse fra ligningsmyndighetene til skattyter om å gi tilleggsopplysninger bør ha form av plikt.

Dersom alle henvendelser fra ligningsmyndighetene om å gi opplysninger skal ha form av en plikt for skattyter, vil en følge være at skattyters unnlatelse av å gi opplysninger kan rammes av straffebestemmelsene i ligningsloven §§ 12-1 nr. 1 bokstav d og 12-2 om skattesvik, i motsetning til en unnlatelse av å imøtekomme oppfordring etter gjeldende ligningslov § 4-8. Hensynet til et best mulig samarbeid mellom ligningsmyndigheter og skattyter er som nevnt fremhevet i forarbeidene til § 4-8 som begrunnelse for at skattyter ikke alltid skal ha plikt til å gi opplysninger. Enhver manglende oppfyllelse av plikten til å gi kontrollopplysninger vil imidlertid ikke være straffesanksjonert, da ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d setter

som vilkår at overtredelsen av plikten til å gi opplysninger må være vesentlig, og skyldkravet er forsett eller grov uaktsomhet. Som oftest vil straffansvar uansett ikke være aktuelt. De vanligste reaksjonene ved opplysningssvikt vil være skjønnsligning etter ligningsloven § 8-2 nr. 2, nekting av innsyn i saksdokument etter § 3-4 nr. 2 bokstav b og tilleggsskatt etter §§ 10-2 flg.

Etter departementets syn bør utgangspunktet være at henvendelser fra ligningsmyndighetene til skattyter om å gi kontrollopplysninger medfører en plikt til å gi opplysningene. Det anses derfor ikke lenger å være hensiktsmessig med en bestemmelse om oppfordring om å gi opplysninger ved siden av pliktbestemmelsen.

Etter departementets oppfatning innebærer dette likevel ikke at all kommunikasjon mellom skatte- og avgiftsmyndighetene og de skatte- og avgiftspliktige skal forankres i en straffesanksjonert plikt. Som nevnt inneholder ikke merverdiavgiftsloven bestemmelser tilsvarende ligningsloven § 4-8 om kontrollmyndighetenes adgang til å oppfordre skatte- og avgiftspliktige til å gi opplysninger. Skatteunndragelsesutvalget legger til grunn at det uten særskilt hjemmel må foreligge en adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til enhver tid å oppfordre skatte- og avgiftspliktige til å gi nærmere bestemte opplysninger ut over det som pliktes gitt ukrevd. Utvalget tar ikke stilling til om det er behov for bestemmelser om oppfordring om å gi opplysninger ellers i skatte- og avgiftslovgivningen.

Etter departementets syn må det legges til grunn at skatte- og avgiftsmyndighetene både etter ligningsloven, uavhengig av § 4-8, og merverdiavgiftsloven har en viss adgang til å forespørre skatte- og avgiftspliktige om opplysninger uten at det pålegges noen plikt. Dette gjelder først og fremst de tilfeller hvor den skatte- og avgiftspliktige har sendt inn en oppgave, og kontrollmyndighetenes forespørsel gjelder klargjøring av poster i den innsendte oppgaven. Skatte- og avgiftsmyndighetene må derfor fortsatt kunne oppfordre de skatte- og avgiftspliktige til å gi slike opplysninger, uavhengig av om ligningsloven § 4-8 om oppfordring om å gi opplysninger oppheves. Men det vil altså være frivillig for den skatte- og avgiftspliktige å gi opplysningene, og det vil ikke være sanksjoner knyttet til ikke å gi opplysningene. Dersom skatte- og avgiftsmyndighetene ved en slik uformell henvendelse finner at det kommer fram nye og vesentlige opplysninger, bør de rette en formell henvendelse hvor det framgår at den skatte- og avgiftspliktige har plikt til å gi de aktuelle opplysningene. Dette vil bidra til å sikre tilstrekkelig

notoritet i kommunikasjonen mellom skatte- og avgiftspliktige og myndighetene. Det er viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene er tydelige på når de oppfordrer til å gi opplysninger og når de pålegger en plikt.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at ligningsloven § 4-8 oppheves.

Departementet viser til forslag om opphevelse av ligningsloven § 4-8.

2.4.5.2 Plikten til å gi kontrollopplysninger

Plikstens innhold

Etter gjeldende rett er plikten til å gi kontrollopplysninger i medhold av ligningsloven § 4-10 og merverdiavgiftsloven § 15-11 knyttet til ulike typer av dokumenter som skatte- og avgiftspliktige plikter å legge fram. Utviklingen har imidlertid gått i retning av at opplysninger som kan være relevante for lignings- og avgiftsfastsettelse ikke nødvendigvis finnes i bestemte typer av dokumenter som med stor treffsikkerhet kan oppregnes på forhånd.

De høringsinstansene som har hatt merknader til Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å knytte plikten til å gi kontrollopplysninger til opplysningenes innhold, har i hovedsak vært positive. *Skattedirektoratet* antar at dette vil lette diskusjonen knyttet til hva det kan kreves framlagt opplysninger om, mens *NTL Skatt* anser forslaget som en naturlig følge av den teknologiske utviklingen.

Departementet er enig med Skatteunndragelsesutvalget i at plikten til å gi kontrollopplysninger bør frigjøres fra dokumentbegrepet, slik at plikten i stedet knyttes til opplysningenes innhold. Dette foreslås gjennomført ved at den skatte- og avgiftspliktige pålegges en generell plikt til å gi kontrollopplysninger som kan være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten og kontrollen av denne, uavhengig av hvor opplysningene finnes. Plikten til å gi kontrollopplysninger knyttes da til opplysningenes innhold uavhengig av lagringsmedium, og det vil dermed ikke være nødvendig å presisere i bestemmelsene at plikten også omfatter opplysninger som er lagret elektronisk. Skatte- og avgiftsmyndighetene gis ved forslaget bedre muligheter til å innhente relevante opplysninger uten å være avhengige av at opplysningene finnes i bestemte dokumenter. Etter departementets oppfatning vil dette bidra til å effektivisere kontrollene.

Ved vurderingen av om en opplysning kan være av betydning for skatte- eller avgiftsplikt, vil det avgjørende være regelverket som gjelder for

det området skatte- og avgiftsmyndighetene ønsker å se nærmere på. Når plikten til å gi kontrollopplysninger kobles til hva som kan være av betydning for skatte- eller avgiftsfastsettelsen, vil rammen for opplysningsplikten følge av den til enhver tid gjeldende skatte- og avgiftslovgivning. Det kreves ikke at opplysningene faktisk vil få betydning for den konkrete skatte- eller avgiftsplikten, men opplysningene må kunne være egnet som kontrollmiddel for skatte- eller avgiftsplikten. Utgangspunktet for vurderingen vil være om de aktuelle opplysningene generelt anses for å være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten. Har skatte- og avgiftsmyndighetene påvist dette, må opplysningene kunne kreves framlagt uten en nærmere vurdering av den skatte- og avgiftspliktiges konkrete forhold. Det er ikke noe krav om at det foreligger mistanke om skatteunndragelse. Dette er også i samsvar med vurderingene etter blant annet gjeldende ligningslov § 4-10 nr. 1 bokstav a, hvor særlig høyesterettsdommen inntatt i Rt. 2000 s. 788 er retningsgivende. I denne saken kom Høyesterett til at en psykolog pliktet å framlegge timebestillingsbøker etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a.

Datatilsynet uttaler at det for å hindre innsamling av overskuddsinformasjon fremstår som nødvendig å presisere nærmere hvilke opplysninger det er tale om. Etter departementets oppfatning bør kontrollhjemlene ta høyde for senere endringer i skatte- og avgiftsregelverket. Det er derfor uheldig med kontrollregler som begrenses til visse typer opplysninger. Samtidig er det viktig at de skatte- og avgiftspliktiges byrder ved å oppfylle opplysningsplikten begrenses. For å skape klarhet i hva den opplysningspliktige skal gi av opplysninger i det enkelte tilfelle er det derfor viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene spesifiserer sin forespørsel på en slik måte at det ikke byr på for store vanskeligheter for de opplysningspliktige å oppfylle sine plikter. Pålegg om å gi opplysninger bør derfor også som hovedregel være skriftlige.

Skatteunndragelsesutvalget foreslår å innta i lovteksten enkelte konkret angitte typer av dokumenter som eksempler på hva som kan innhentes. I sin høringsuttalelse foreslår *Skattedirektoratet* at det ikke gis eksempler på hvilke opplysninger som kan kreves, da dette vil kunne sette en standard og medføre diskusjoner om rekkevidden av bestemmelsen.

Departementet vil framheve at den skatte- og avgiftspliktiges plikt etter forslaget til å gi opplysninger omfatter alle måter som opplysninger kan gis på. Den omfatter blant annet å gi innsyn i, framlegge, sammenstille, utlevere eller sende inn

dokumentasjon hvor opplysningene framgår. Etter departementets syn er det i utgangspunktet ikke nødvendig å lovfeste dette. Departementet har likevel kommet til at det vil skape større klarhet dersom plikten til å dokumentere opplysningene presiseres i lovteksten. Departementet foreslår derfor at det framgår av de aktuelle lovbestemmelsene at skatte- og avgiftsmyndighetene kan kreve at den skatte- og avgiftspliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Opplysningen er ikke uttømmende.

Alternativene "legge fram", "utlevere" og "sende inn" tilsvarer de alternativene som oppregnes i gjeldende bestemmelser i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a og merverdiavgiftsloven § 15-11 første ledd. Etter gjeldende rett er det noe uklart hvor langt plikten for den skatte- og avgiftspliktige går når det gjelder spørsmålet om å opprette et nytt dokument der hvor opplysningene ikke allerede finnes i bestemte dokumenter. Alternativet "sammenstille" er tatt med for å klargjøre at plikten etter forslaget også omfatter det å opprette et nytt dokument hvor det tas inn opplysninger fra ulike kilder eller fra for eksempel en database. Slik Skatteunndragelsesutvalget også påpeker, medfører økt lagring av elektronisk informasjon at slik sammenstilling kan gjøres enklere enn før, og arbeidsbyrden vil i mange tilfeller være relativt begrenset.

Departementets forslag til nye bestemmelser innebærer at plikten for den skatte- og avgiftspliktige til å gi kontrollopplysninger utvides noe, blant annet ved at plikten knyttes til opplysningenes innhold og ved at plikten omfatter det å sammenstille opplysninger. Departementet antar imidlertid at forslaget ikke vil medføre større praktiske endringer.

Skatte- og avgiftspliktiges plikt til å dokumentere opplysningene omfatter all dokumentasjon som den skatte- og avgiftspliktige faktisk har, uavhengig av om vedkommende er pliktig til å oppbevare slik dokumentasjon. Plikten til å dokumentere opplysningene innebærer imidlertid ikke et pålegg om å oppbevare dokumentasjon. Plikten til å oppbevare dokumentasjon følger av andre regler, for eksempel bokføringsregelverket.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) er positive til at alle opplysninger som kan være av betydning for skatte- og avgiftsplikten og kontrollen av denne skal kunne innhentes, men vil samtidig understreke at denne hjemmelen

ikke må misbrukes, og at det må vektlegges at opplysningene kan komme på avveie eller misbrukes. NARF uttaler at det alltid bør gjøres en avveining mellom den kontrollverdi informasjonen kan gi og den byrde den næringsdrivende vil stå overfor ved krav om innsending. Informasjon som ikke kan innhentes elektronisk anses fortrinnsvis å burde fremskaffes ved at kontrolløren drar ut til den næringsdrivende eller dennes fullmektig og fremskaffer opplysningene.

Departementet legger til grunn at skatte- og avgiftsmyndighetene må foreta en forholdsmessighetsvurdering av hvilken verdi de innhentede opplysningene vil kunne antas å ha for myndighetene sammenholdt med den byrde som pålegges den opplysningspliktige. Departementet vil også framheve at kontrollundersøkelse hos den opplysningspliktige ikke nødvendigvis vil være mindre byrdefullt for den opplysningspliktige enn å motta et brev fra skatte- og avgiftsmyndighetene hvor det bes om opplysninger. Ved kontrollundersøkelse vil det uansett være nødvendig med bistand fra den skatte- og avgiftspliktige, jf. punkt 2.6.5.2 nedenfor. Dialog mellom skatte- og avgiftsmyndighetene og den skatte- og avgiftspliktige vil også kunne bidra til at man kommer fram til hensiktsmessige løsninger som ivaretar skatte- og avgiftsmyndighetenes behov uten at den skatte- og avgiftspliktige pålegges for store byrder.

Et mindretall i Skatteunndragelsesutvalget, og høringsinstansene *Handelshøyskolen BI*, *HSH*, *NHO*, *Skattebetalerforeningen* og *Skattedirektoratet*, har tatt til orde for at det bør vurderes en lovfesting av den negative avgrensningen av plikten til å gi kontrollopplysninger. Skatteunndragelsesutvalgets mindretall nevner juridiske vurderinger, personlige opplysninger om sykdom, personlig og fri kommunikasjon og andre forhold som faller inn under EMK artikkel 8.

Etter departementets forslag vil det avgjørende for rekkevidden av plikten til å gi kontrollopplysninger være en konkret vurdering av om opplysningene kan være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten og kontrollen av denne. Departementet vil understreke at begrepet "opplysninger" i de foreslåtte bestemmelsers ordlyd skal omfatte faktiske opplysninger. Dette medfører at juridiske vurderinger foretatt av den skatte- og avgiftspliktige selv eller andre ikke vil være omfattet av plikten til å gi kontrollopplysninger. Skatte- og avgiftsmyndighetene må selv anses å være nærmest til å kjenne regelverket for fastsettingen. Dette følger også av gjeldende rett. I mange tilfeller vil det imidlertid kunne være i den skatte- og

avgiftspliktiges egeninteresse å legge fram juridiske vurderinger.

Etter EMK artikkel 8 nr. 1 har enhver rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse. Inngrep av offentlig myndighet i utøvelsen av denne rettigheten kan bare skje når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, beskytte helse eller moral eller beskytte andres rettigheter og friheter, jf. artikkel 8 nr. 2. Ved inngrep må loven være presis og tilgjengelig, og det må være forholdsmessighet mellom tyngden av inngrepet og dets formål.

Rett til respekt for privatliv, familieliv, hjem og korrespondanse omtales ofte som retten til privatliv, og departementet vil i det følgende anvende denne samlebetegnelsen på rettighetene som følger av EMK artikkel 8. Den europeiske menneskerettsdomstolen (EMD) har definert privatliv ("private life") relativt bredt. Rekkevidden av uttrykket er hele tiden under utvikling, og det er vanskelig å fastsette presise grenser for hva som faller innenfor og utenfor. Det avgjørende i denne sammenheng vil være når plikten til å gi kontrollopplysninger etter forslaget til nye bestemmelser vil være et inngrep i rettighetene etter EMK art. 8 nr. 1, og, hvis et inngrep foreligger, om dette oppfyller de tre kumulative vilkårene i EMK artikkel 8 nr. 2 for å være lovlig. For at et inngrep skal være lovlig, må det for det første foreligge et rettslig grunnlag for inngrepet som tilfredsstillende vanlige prosessuelle rettssikkerhetskrav til klarhet, forutberegnelighet mv. For det andre må inngrepet være nødvendig, det vil si at det må foreligge et tvingende samfunnsmessig behov ("pressing social need") for inngrepet, og det må være forholdsmessighet mellom inngrepet og det formålet som søkes oppnådd ("proportionate to the legitimate aim pursued"). For det tredje må inngrepet tjene ett eller flere av formålene som er angitt i artikkel 8 nr. 2, herunder hensynet til landets økonomiske velferd eller hensynet til å forebygge uorden eller kriminalitet.

Etter departementets oppfatning må det foreligge særlige forhold for at et pålegg fra skatte- og avgiftsmyndighetene til en skatte- og avgiftspliktig om å gi kontrollopplysninger etter de foreslåtte bestemmelser skal stride mot retten til privatliv etter EMK artikkel 8. Skatte- og avgiftsmyndighetene må likevel se hen til skattyters rettigheter etter EMK artikkel 8 i sitt kontrollarbeid. Rettighetenes dynamiske karakter vil også kunne endre grensene for hva skatte- og avgiftsmyndighetene

kan foreta seg. Retten til privatliv etter EMK er gjennom menneskerettsloven gjort til norsk rett med forrang foran vanlig lov, herunder foran ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Det er derfor ikke rettslig nødvendig å innarbeide begrensninger etter EMK i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. En lovfesting av grensene vil nødvendigvis gjøre endringer i lovteksten i takt med at rettighetene etter EMK forandrer seg. En slik innarbeiding vil også vidløftiggjøre lovteksten og kunne skape ny usikkerhet om samsvaret mellom loven og EMK. Dette medfører etter departementets syn at det ikke er praktisk eller hensiktsmessig å oppstille konkrete eksempler eller kriterier i bestemmelsene om kontrollopplysninger for når det foreligger et inngrep i retten til privatliv og når inngrepet er lovlig eller ikke.

Departementet vil på bakgrunn av høringsuttalelsen fra *Den norske Revisorforening* om viktigheten av personvern hensyn bemerke at skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger også suppleres av personopplysningsloven.

Departementet foreslår på denne bakgrunn ingen lovfesting av den negative avgrensningen av plikten til å gi kontrollopplysninger.

Departementet foreslår at merverdiavgiftsloven § 15-11 tredje ledd om at næringsdrivende som ikke har plikt til å levere omsetningsoppgave skal gi de opplysninger om virksomheten som avgiftsmyndighetene krever, videreføres.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-1 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 16-1 første og annet ledd. Gjeldende ligningslov § 4-10 og merverdiavgiftslov § 15-11 foreslås opphevet. Gjeldende merverdiavgiftslov § 15-14 blir § 15-11.

Adgangen til å innhente kontrollopplysninger før utløpet av oppgavefrister

I Skatteunndragelsesutvalgets forslag til bestemmelser om kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige er det tatt inn at kontrollmyndighetene "til enhver tid" skal kunne gi pålegg om å gi opplysninger. Slik departementet forstår det, er dette foreslått for å klargjøre at kontrollmyndighetene skal kunne innhente kontrollopplysninger fra den skatte- og avgiftspliktige også før utløpet av selvangivelsesfristen og andre oppgavefrister. I forbindelse med Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å endre ligningsloven § 4-8 viser *Handels- og høyskolen BI* til at det kan være krevende å svare på henvendelser fra skatte- og avgiftsmyndighetene, og at pålegg om å gi opplysninger før selvangivelsesfristen er gått ut må kreve særlige grun-

ner. Etter departementets oppfatning er det usikkert om Skatteunndragelsesutvalgets forslag innebærer en klargjøring av en slik adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene. Det grunnleggende kravet vil fortsatt være at opplysningene kan være av betydning for ligningen og kontrollen av denne. Slik departementet ser det, vil kontroll av skatte- og avgiftsfastsettelsen normalt kunne foretas først når den skatte- og avgiftspliktige har levert selvangivelse eller merverdiavgiftsoppgave. Departementet har derfor vurdert om plikten til å gi kontrollopplysninger i stedet kan knyttes opp mot bokføringsregelverket, i tillegg til skatte- og avgiftsfastsettelsen.

Formålet med bokføringsreglene er å sikre en tilfredsstillende registrering og dokumentasjon av transaksjoner gjennom året og dermed sikre ulike interessegrupper pålitelig informasjon, i tillegg til å etablere grunnlag for å produsere årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering som følge av lov og forskrift. Pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven §§ 3 og 5, jf. bokføringsforskriften § 2-1, omfatter blant annet de fleste ligningsoppgavene for næringsdrivende og merverdiavgiftsoppgaver for avgiftspliktige. Etter bokføringsloven § 4 nr. 1 skal regnskapssystemet innrettes slik at opplysningsplikten kan ivaretas, noe som innebærer at den bokføringspliktige må innrette regnskapet slik at også oppgave- og opplysningsplikten overfor andre kan etterleves og kontrolleres.

Bokføringsreglene danner derfor grunnlaget for de skatte- og avgiftspliktiges rapportering til skatte- og avgiftsmyndighetene. For skatte- og avgiftsmyndighetene er det avgjørende at bokføringsreglene etterleves løpende for at ligningsoppgaver og merverdiavgiftsoppgaver blir fullstendige og korrekte og levert til riktig tid. Dette er blant annet bakgrunnen for innføringen av bokføringspålegg, med mulighet for tvangsmulkt som sanksjon mot skatte- og avgiftspliktiges manglende etterlevelse av bokføringsreglene, jf. ligningsloven §§ 4-13 og 10-6 nr. 2 og merverdiavgiftsloven §§ 15-12 og 21-1 annet ledd. Særlig viktig for skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll er ajourholdsreglene, dokumentasjonsreglene og kravene til oppbevaring av regnskapsmateriale.

Dersom skatte- og avgiftsmyndighetene så tidlig som mulig kan avdekke og påpeke feil ved bokføringen, vil dette kunne ha en forebyggende effekt, hindre at feilene blir større og gi den skatte- og avgiftspliktige en mulighet til å kunne rette feil før regnskapet avsluttes og oppgavene sendes inn til skatte- og avgiftsmyndighetene. For blant annet nystartede virksomheter vil slike kon-

troller være viktige og nyttige i forebyggende hensikt.

På denne bakgrunn anser departementet det som viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene som ledd i skatte- og avgiftskontrollen gis adgang til å kontrollere om skatte- og avgiftspliktige overholder bokføringsregelverket. Departementet foreslår derfor at skatte- og avgiftsmyndighetene også før utløpet av oppgavefristene skal kunne innhente opplysninger fra skatte- og avgiftspliktige som kan være av betydning for vedkommendes bokføring og kontrollen av denne. Dette foreslås inntatt i bestemmelsene om kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Forslaget innebærer ikke at det gis en generell hjemmel for kontroll av bokføring, men hjemler bare en adgang for myndighetene til å kontrollere skatte- og avgiftspliktiges bokføring som et ledd i skatte- og avgiftskontrollen.

Hvis skatte- og avgiftsmyndighetene gjennom adgangen til å innhente kontrollopplysninger om bokføringen før oppgavefristens utløp avdekker mangler ved skattyters bokføring, vil gjeldende bestemmelser om bokføringspålegg og tvangsmulkt kunne få anvendelse.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-1 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 16-1 første ledd.

Særregler for utenlandsforhold

Departementet foreslår å videreføre særreglene i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a fjerde til syvende punktum for skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, uten endringer i opplysningspliktens innhold.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-1 nr. 2.

Hvem plikten til å gi kontrollopplysninger påhviler i selskap mv.

Departementet foreslår at plikten for skatte- og avgiftspliktige til å gi kontrollopplysninger i enkeltpersonforetak skal påhvile foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning foreslås det at plikten skal påhvile den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Departementet foreslår at ligningsloven endres på dette punktet, slik at lovteksten i forslaget til ligningsloven § 6-1 nr. 4 samsvarer med lovteksten i gjeldende merverdiavgiftslov § 15-11

fjerde ledd. Gjeldende merverdiavgiftslov § 15-11 fjerde ledd foreslås videreført i merverdiavgiftsloven § 16-1 fjerde ledd.

Departementet foreslår å videreføre siste del av formuleringen i ligningsloven § 4-10 nr. 4 i ligningsloven § 6-1 nr. 4. For person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet skal plikten også påhvile personens, selskapets eller innretningens representant i Norge.

Unntak fra taushetsplikt

Ligningsloven § 4-10 nr. 2 pålegger bokføringspliktige skattytere å legge fram opplysninger som nevnt i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a uten hensyn til egen taushetsplikt pålagt ved lov eller på annen måte. Noen tilsvarende bestemmelse finnes ikke i merverdiavgiftsloven.

I forbindelse med innføringen av ligningsloven § 4-10 nr. 2, uttales det i Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 83 at en utilsiktet virkning av taushetsplikten er at den i en del tilfeller avskjærer ligningsmyndighetene adgangen til å få opplysninger som de ellers ville hatt krav på og har behov for. Det vises til at de hensyn som ligger til grunn for taushetsplikten sjelden eller aldri vil tilsi at de aktuelle opplysninger bør holdes hemmelig for ligningsmyndighetene. Det ble derfor innført en bestemmelse om at bokføringspliktige skattytere skal legge fram opplysninger uavhengig av egen taushetsplikt.

Skatteunndragelsesutvalget uttaler at det i prinsippet kan anføres at det ikke bør foreligge andre begrensninger i plikten til å framlegge opplysninger om egne skatte- og avgiftsforhold enn det forhold at opplysningene må være egnet til å belyse forhold som kan ha betydning for fastsettelsen av egen skatte- og avgiftsplikt. Etter utvalgets oppfatning synes dette prinsippet å ha vært en viktig forutsetning for innføringen av forrangsbestemmelsen i ligningsloven § 4-10 nr. 2.

Datatilsynet uttaler at unntakene fra taushetsplikt etter tilsynets oppfatning strekkes alt for langt i Skatteunndragelsesutvalgets forslag. *Handelshøyskolen BI* er kritiske til unntaket fra taushetsplikt i ligningsloven § 4-10 nr. 2, og framhever de mulige negative virkningene av spredning av sensitiv informasjon, som etter Handelshøyskolen BIs syn ikke er tilstrekkelig belyst av Skatteunndragelsesutvalget.

Slik departementet ser det, innebærer Skatteunndragelsesutvalgets forslag bare en utvidelse med tanke på *hvem* som skal omfattes av forrangsbestemmelsen i ligningsloven. Det foreslås ingen utvidelse av bestemmelsen om unntak fra taus-

hetsplikt for øvrig. Ellers skal forrangsbestemmelsen tolkes som etter gjeldende rett. Departementet er enig med Skatteunndragelsesutvalget i at forslaget om å endre ligningsloven § 4-10 nr. 2 fra å gjelde bokføringspliktige skattytere til generelt å gjelde skattytere som plikter å gi kontrollopplysninger, innebærer en enklere regelteknisk løsning. Departementet kan heller ikke se at utvidelsen av kretsen av dem som omfattes av bestemmelsen medfører større realitetsendringer. Departementet foreslår derfor at unntaket fra taushetsplikt endres til generelt å gjelde skattytere som plikter å gi kontrollopplysninger etter bestemmelsen ellers.

Etter departementets syn er unntaket for opplysninger som angår rikets sikkerhet i ligningsloven § 4-10 nr. 2 tredje punktum hensiktsmessig, og dette foreslås videreført uten endringer. Departementet foreslår at ligningsloven § 4-10 nr. 2 første og tredje punktum videreføres i ligningsloven § 6-1 nr. 3, med den endring at virkeområdet utvides til å gjelde alle som kan pålegges å gi kontrollopplysninger etter ligningsloven § 6-1.

Skatteunndragelsesutvalget viser til at det også utenfor ligningslovens område vil være av stor betydning for bekjempelse av skatteunndragelser at skatte- og avgiftspliktige ikke kan unnlate å gi opplysninger om egne forhold av betydning for avgiftsfastsettelsen med den begrunnelse at opplysningene er underlagt lovbestemt taushetsplikt. Utvalget foreslår derfor å innføre bestemmelser i blant annet merverdiavgiftsloven etter mønster av utvalgets forslag til ligningsloven § 4-10 nr. 2. *Handels- og servicenæringens hovedorganisasjon (HSH)* og *NTL Skatt* er positive til at lignende bestemmelser som ligningsloven § 4-10 nr. 2 inntas i andre lover på skatte- og avgiftsområdet. Departementet er enig i Skatteunndragelsesutvalgets vurderinger og forslag på dette punktet, og foreslår at en likelydende bestemmelse om unntak fra taushetsplikt som foreslås inntatt i ligningsloven § 6-1 nr. 3, også inntas i merverdiavgiftsloven.

Det følger av ligningsloven § 4-10 nr. 2 annet punktum at skattyteren likevel ikke har plikt til å legge fram dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold. Etter departementets oppfatning har ikke denne bestemmelsen selvstendig betydning, da dokumenter som utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold uansett ikke vil kunne kreves fremlagt etter § 4-10 nr. 1 bokstav a. Det vises til den ovenfor omtalte høyesterettsavgjørelsen inntatt i Rt. 2000 s. 788, hvor det uttales at det

er vanskelig å se at § 4-10 nr. 2 annet punktum kan ha selvstendig betydning ved siden av § 4-10 nr. 1. Det samme vil gjelde ved departementets forslag til ligningsloven § 6-1 nr. 1. I likhet med Skatteunndragelsesutvalget foreslår departementet derfor at ligningsloven § 4-10 nr. 2 annet punktum ikke videreføres.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-1 nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-1 tredje ledd.

2.5 Kontrollopplysninger fra tredjepart

2.5.1 Generell plikt for tredjepart til å gi kontrollopplysninger

2.5.1.1 Innledning

En rekke tredjeparter, slik som næringsdrivende, banker mv., plikter å gi kontrollopplysninger om andre etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene. Gjeldende regler om kontrollopplysninger fra tredjeparter er oppdelte og gjelder enkelte nærmere bestemte områder. Reglene om tredjeparters plikt til å gi kontrollopplysninger har også ulik utforming og til dels ulik rekkevidde. Ulikhetene på de forskjellige skatte- og avgiftsområdene er som hovedregel ikke nærmere begrunnet ved innføringen av reglene. Ulikhetene er et utslag av at reglene er blitt til over tid etter hvert som det er avdekket behov på nye områder, og av at de ulike delene av regelverket ikke er sett i sammenheng ved utformingen.

Departementet foreslår at adgangen til å innhente opplysninger utvides og at det innføres samsvarende bestemmelser om dette i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår ikke endringer i privatpersoners plikt til å gi kontrollopplysninger som tredjepart.

2.5.1.2 Gjeldende rett

Ligningsloven

Kontrollopplysninger om kjøp, salg, leie mv.

Etter ligningsloven § 6-3 nr. 1 plikter enhver næringsdrivende etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om ethvert økonomisk mellomværende med navngitt næringsdrivende når det knytter seg til begge parters virksomhet. Det kan kreves opplysninger om og spesifisert oppgave over varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til mellom-

værendet og oppgjøret for dette. Dette gjelder også når omsetning er skjedd gjennom mellommann.

Ligningsmyndighetene kan etter ligningsloven § 6-3 nr. 2 pålegge næringsdrivende som etter oppdrag fra andre foretar omsetning eller kjøp, å gi oppgave over sine oppdragsgivere. Oppdragsgivere plikter på sin side etter krav å framlegge oppgave over de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag. Ligningsmyndighetene kan også kreve framlagt oppgave over størrelsen av omsetning som omfattes av oppdraget i et nærmere angitt tidsrom. Det kreves ikke at ligningsmyndighetene navngir oppdragsgivere eller mellommenn.

Brukersted for betalingskort plikter etter krav fra Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt, å gi opplysninger og framlegge dokumentasjon knyttet til nærmere angitte transaksjoner med sikte på å avklare identiteten til innehaver og bruker av utenlandske betalingskort som er brukt i Norge, jf. ligningsloven § 6-3 nr. 3. Bestemmelsen gjelder bare for internasjonale betalingskort som er skrevet ut i utlandet, jf. Ot.prp. nr. 59 (2007-2008) punkt 6.5. Brukerstedets plikt er begrenset til dokumentasjon som knytter betalingskortet til innehaveren, og ikke opplysninger om hvilke varer eller tjenester som er betalt med kortet.

Ligningsloven § 6-3 nr. 4 gjelder produksjons-, omsetnings- og transportorganisasjoner, herunder sammenslutninger hvis virksomhet gjelder fastsetting av og kontroll med kvaliteter, kvoter eller priser. Disse organisasjonene plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi oppgave over mellomværender som er oppstått ved organisasjonens egen virksomhet eller virksomhet som er foregått under dens medvirkning eller kontroll. Av ligningsloven § 6-3 nr. 8 følger det at departementet kan gi forskrift om oppgave- og opplysningsplikt som nevnt i nr. 1 og nr. 4 også for ikke navngitte næringsdrivende. Ligningsloven § 6-3 nr. 4 gjelder derfor bare navngitte næringsdrivende.

Finansielle instrumenter mv.

Etter ligningsloven § 6-5 nr. 2 kan departementet ved forskrift blant annet bestemme at verdipapirregistre etter ligningsmyndighetenes anmodning skal gi oppgave som viser registrerte transaksjoner på en eller flere av investors verdipapirkonti i en bestemt periode.

Kontrollopplysninger om fordringer og gjeld mv.

Ligningsloven § 6-4 nr. 1 gir ligningsmyndighetene adgang til å pålegge enhver skyldner eller fordringshaver å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden. Plikten er ikke betinget av at skyldner eller fordringshaver er næringsdrivende eller at gjelden er knyttet til næringsvirksomhet, og gjelder dermed også private.

Finansinstitusjoner, herunder banker, og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, har etter krav fra ligningsmyndighetene plikt til å gi opplysninger om midler som de har til forvaltning for navngitt person, bo, selskap eller innretning og om avkastningen av midlene, og om innskudds- og gjeldskonti, deposita, formidling og andre mellomværender, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 3. Det samme gjelder verdipapirforetak og andre som har penger til forvaltning, og pensjonskasser. Etter ligningsloven § 6-4 nr. 4 kan Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt, kreve opplysninger som nevnt i § 6-4 nr. 3 også om ikke navngitt person mv. Opplysningsplikten omfatter i tillegg opplysninger om underbilag og annen dokumentasjon til transaksjoner, herunder om hvem som er part i transaksjonene, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 3 tredje punktum.

Postoperatører plikter etter krav fra lignings- og avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om pengeforsendelse ved verdibrev vedkommende navngitt person, bo, selskap eller innretning, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 3 fjerde punktum.

Kontrollopplysninger om mellomværende i forbindelse med arbeid på bygg eller anlegg

Ligningsloven § 6-10 A pålegger den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikt til etter krav å gi opplysning om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Vedkommende plikter i tillegg å gi opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette. Den som har levert materialer mv. eller har medvirket i arbeidet, har tilsvarende plikt til å gi kontrollopplysninger om sitt mellomværende med byggherren eller oppdragsgiveren, jf. ligningsloven § 6-10 A i.f.

Merverdiavgiftsloven

I merverdiavgiftsloven § 16-1 er det gitt regler om kontrollopplysninger ved kjøp, salg, leie mv. som i det vesentligste samsvarer med ligningsloven § 6-3 nr. 1, 2 og 4.

Merverdiavgiftsloven § 16-4 omhandler opplysningsplikt ved bygg- og anleggsarbeid, og samsvarer i det vesentligste med ligningsloven § 6-10 A.

Merverdiavgiftsloven § 16-2 første ledd gir avgiftsmyndighetene adgang til å pålegge finansinstitusjoner og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, å gi opplysninger om navngitt næringsdrivendes midler som forvaltes, om avkastning av disse, om innskudds- og gjeldskontoer, deposita og andre økonomiske mellomværender med navngitt næringsdrivende. Det samme gjelder verdipapirforetak og andre som har penger til forvaltning, og pensjonskasser. Bestemmelsen gjelder kontrollopplysninger om næringsdrivende generelt, og ikke bare avgiftspliktige. Skattedirektoratet eller den som direktoratet gir fullmakt, kan kreve opplysninger eller foreta undersøkelser om et ikke navngitt avgiftssubjekt, jf. § 16-2 tredje ledd annet punktum. Opplysningsplikten omfatter også underbilag og annen dokumentasjon. Avgiftsmyndighetene kan pålegge postoperatører å gi opplysninger om pengeforsendelser ved verdibrev for navngitt person, bo, selskap eller innretning, jf. § 16-2 annet ledd.

*2.5.1.3 Utenlandsk rett**Dansk rett*

I dansk rett er bestemmelser om innhenting av kontrollopplysninger inntatt i skattekontrollloven (27/06/11). Enhver ervervsdrivende som fører regnskap plikter etter begjæring fra skattemyndighetene å sende inn regnskapsmateriale med bilag for tidligere og løpende regnskapsår og andre dokumenter som kan ha betydning for skattemeldingen, herunder for avgjørelsen av skatteleiligheten, jf. skattekontrollloven § 6 stk. 1. Samme plikt påhviler enhver juridisk person, jf. § 6 stk. 2. I bemerkningene til skattekontrollloven § 6 stk. 1, jf. lovforslag nr. L73 fra folketingssamlingen 1998-99, vedtatt ved lov nr. 380 av 2. juni 1999, uttales det at det er tilsiktet at skattemyndighetene skal kunne bruke de opplysningene som framgår av regnskapsmaterialet mv. ved kontroll av andre skattyteres "skatteansættelse". Skattemyndighetene kan dermed innhente opplysninger til bruk ved kontroll av andre skattyteres lignings-

messige forhold. Skattemyndighetene kan etter § 6 stk. 1 ikke pålegge den opplysningspliktige å utarbeide særlige dokumenter vedrørende tredjepart som ikke allerede eksisterer. Dette kan imidlertid pålegges etter §§ 8 C, D eller G.

Dersom det ikke er mulig å innhente opplysninger av vesentlig betydning for skatteliggingen fra den skattepliktige selv etter reglene i skattekontrollloven § 6, kan skattemyndighetene med hjemmel i skattekontrollloven §§ 8 C, D eller G pålegge tredjepart opplysningsplikt. Etter skattekontrollloven § 8 C plikter enhver selvstendig næringsdrivende etter krav å gi spesifiserte opplysninger om omsetning vedkommende har hatt med eller formidlet for navngitt næringsdrivende, eller om arbeider vedkommende har utført eller latt utføre hos navngitt næringsdrivende. Opplysninger kan kreves om arten av omsetningen eller arbeidet, omsatte varemengder, vederlagets størrelse, tidspunkt og når og hvordan vederlaget er betalt. Etter skattekontrollloven § 8 D plikter offentlige myndigheter og styrer eller lignende øverste ledelser i private juridiske personer og partsrederier, etter krav å gi opplysninger som skatte- og tollmyndighetene anser å være av vesentlig betydning for skatteliggingen. Opplysninger om omsetning med næringsdrivende kan likevel ikke kreves i større utstrekning enn etter § 8 C. Skattekontrollloven § 8 G pålegger blant annet advokater og andre personlig næringsdrivende som forvalter midler eller låner ut penger som ledd i deres virksomhet, etter krav å gi nærmere bestemte opplysninger av vesentlig betydning for skatteliggingen, blant annet om kunders innskudd, lån og bevegelser på kontoer. Utgangspunktet etter skattekontrollloven §§ 8 C, D og G er at opplysninger bare kan kreves om navngitte personer, men Skatterådet kan i det enkelte tilfellet bestemme at opplysninger også skal kunne kreves om ikke navngitte næringsdrivende.

Svensk rett

Skatteförfarandelagen (SFL) (2011:1244) trådte i kraft 1. januar 2012 og erstattet blant annet lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227) og skattebetalningslagen (1997:483). Etter SFL 37 kap. 2 § kan Skatteverket pålegge den som ikke har oppfylt en plikt til å gi opplysninger ukrevd etter lovens kapittel 15-35, å oppfylle opplysningsplikten. SFL kapittel 15-25 gjelder tredjeparters opplysningsplikt om blant annet utbetalte ytelser, renteinntekter og -utgifter, pensjonsforsikringer, pensjonssparekontoer og visse utlandsforhold. Den som er eller kan antas å være

opplysningspliktig etter SFL kapittel 15-35, kan i tillegg pålegges å gi opplysninger som Skatteverket trenger for å kunne kontrollere om denne opplysningsplikten er oppfylt, jf. 37 kap. 6 §.

I tillegg til disse bestemmelsene er det gitt regler om at Skatteverket kan pålegge tredjeparter å gi visse andre opplysninger. SFL 37 kap. 5 § pålegger plikt for den som utbetaler ytelser for arbeid til etter krav å gi opplysninger om de ytelser som kan antas å komme til utbetaling i mottakerens beskatningsår.

Etter SFL 37 kap. 7 § kan den som er eller kan antas å være bokføringspliktig etter bokføringslagen (1999:1078) eller som er en annen juridisk person enn et dødsbo, pålegges å gi opplysninger som Skatteverket trenger for å kunne kontrollere dokumentasjonspliktene etter SFL 39 kap. 3 §. Dette innebærer at Skatteverket har adgang til å kontrollere regnskaper og opplysninger også for løpende beskatningsår, jf. Prop. 2010/11:165 s. 853.

Fysiske personer og dødsbo kan pålegges å gi opplysninger om ytelser for utført arbeid som er utbetalt til en navngitt næringsdrivende, og opplysninger om rente fra en navngitt låntaker, jf. SFL 37 kap. 8 §.

Den som er eller kan antas å være bokføringspliktig etter bokføringslagen og andre juridiske personer enn dødsbo, kan etter 37 kap. 9 § pålegges å gi opplysninger om en "rättshandling" med en annen. Opplysningene skal kunne være av betydning for kontroll av at andre enn den opplysningspliktige enten har oppfylt en opplysningsplikt etter lovens kapittel 15-35, eller kan oppfylle en slik opplysningsplikt. SFL kapittel 15-35 gjelder både skattyteres opplysningsplikt om egne forhold og tredjeparters opplysningsplikt. Også andre aktører, det vil si fysiske personer og dødsbo som ikke er bokføringspliktige, jf. Prop. 2010/11:165 s. 853, kan pålegges å gi slike opplysninger dersom det foreligger særlige grunner, jf. SFL 37 kap. 10 §. Særlige grunner vil kunne foreligge der det finnes "ett uttalt kontrollinteresse och där alternativa kontrollmetoder saknas", jf. Prop. 2010/11:165 s. 856.

2.5.1.4 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Ligningsloven

Skatteunndragelsesutvalget foreslår å innta en generell bestemmelse i ligningsloven § 6-1 som pålegger enhver tredjepart plikt til etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom

andre som kan ha betydning for noens ligning. Forslaget til ny bestemmelse erstatter langt på vei de gjeldende bestemmelser i ligningsloven kapittel 6 om plikt for tredjepart til å gi kontrollopplysninger etter krav, og medfører at ligningsmyndighetenes adgang til å kreve slike kontrollopplysninger utvides.

Utvalgets forslag innebærer en utvidelse av kretsen av de som plikter å gi opplysninger, da "enhver tredjepart" skal omfattes. Dette vil medføre at også privatpersoner vil kunne avkreves opplysninger i langt større omfang enn etter gjeldende rett.

Forslaget innebærer videre en utvidelse av hvilke opplysninger som kan kreves. Begrepet "mellomværender" skal etter forslaget tolkes vidt, og skal i utgangspunktet omfatte fordringer og gjeld, men også andre forpliktelser og rettigheter kan omfattes. Begrepet "transaksjoner" foreslås å skulle omfatte enhver overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder. I likhet medplikten til å gi kontrollopplysninger for skatte- og avgiftspliktige, foreslår utvalget at også tredjeparts opplysningsplikt knyttes til opplysningens innhold og ikke til dokumentet. Utvalget legger til grunn at det etter bestemmelsen skal kunne kreves framlagt opplysninger av mer generell art og at det ikke skal stilles krav om at opplysninger må gjelde navngitte aktører, slik at det i større grad enn i dag blir mulig med målrettede kontroller. Det understrekes imidlertid atplikten til å gi kontrollopplysninger kan begrenses av grunnleggende personvern hensyn, herunder EMK. Utvalget påpeker at det er viktig at det stilles krav om at kontrollmyndigheten spesifiserer sin forespørsel, slik at det ikke vil medføre unødvendig store vanskeligheter for tredjeparten å oppfylleplikten. Det vises til at det bør foretas en forholdsmessighetsvurdering av byrdene for tredjepart mot den antatte verdien opplysningene vil ha for ligningsmyndighetene.

Utvalget foreslår atplikten for private til å gi kontrollopplysninger utvides til for eksempel å gjelde opplysninger om hvem som har utført renholdstjenester, barnepass mv. i vedkommendes hjem eller fritidsbolig.

Utvalget påpeker at en utvidelse av kontrollhjemlene aktualiserer spørsmålet om en lovregulering av den negative avgrensningen av opplysningsplikten. Dette anses imidlertid å kreve en nærmere utredning, og utvalget fremmer ikke konkrete forslag til en slik regulering. Etter utvalgets syn må det også etter forslaget til ligningsloven § 6-1 legges til grunn at opplysningsplikten må vike for lovbestemt taushetsplikt dersom

annet ikke er bestemt i eller i medhold av lov. Utvalget uttaler at departementet bør vurdere om det er behov for å lovfeste dette i ligningsloven.

Merverdiavgiftsloven

Utvalget foreslår at det i blant annet merverdiavgiftsloven tas inn bestemmelser om tredjeparts plikt til å gi kontrollopplysninger som utformes på samme måte som den foreslåtte bestemmelsen i ligningsloven.

Etter forslaget plikter enhver tredjepart å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender som kan ha betydning for noens plikter etter merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen er ment å skulle erstatte flere av merverdiavgiftslovens bestemmelser om opplysningsplikt.

2.5.1.5 Høringsinstansenes merknader

Datatilsynet viser til en personvernundersøkelse av 2005 som viser at befolkningen oppfatter fødselsnummer og økonomi, ved siden av helseopplysninger, som de opplysningene det er størst behov for å gi et særskilt vern, og uttaler videre:

"Datatilsynet er av den oppfatning at det bør vises varsomhet med å åpne for opplysningsplikt om denne typen personopplysninger. At ligningsmyndighetene er underlagt taushetsplikt er ikke et argument for å åpne for slik tilgang. Heller ikke at behandlingen skal underlegges "god informasjonssikkerhet" framstår som tilfredsstillende i så måte. Det vises til personopplysningslovens § 13 jf. personopplysningsforskriftens kapittel 2 som oppstiller krav til tilfredsstillende informasjonssikkerhet ved behandling av personopplysninger. Utvalget understreker viktigheten av at kontrollmyndighetene spesifiserer sin forespørsel til tredjepart, for å forhindre utlevering av ikke-relevante personopplysninger, men dette er etter tilsynets oppfatning en for vag angivelse av hvilke krav som stilles til avgivelse av opplysninger."

Den norske Advokatforening uttaler:

"Advokatforeningen er isolert sett enig i at kontrollhensyn tilsier en adgang til å innhente opplysninger fra tredjepart slik det nå er lagt opp til. Det er imidlertid viktig at de konkrete kontrolltiltakene avveies mot andre hensyn som den opplysningspliktiges arbeidsbyrde, personvern hensyn og ikke minst taushetspliktene

glene. ... Advokatforeningen har forståelse for behovet for å innhente opplysninger. Samtidig er det Advokatforeningens oppfatning at det er vanskelig å finne begrensningskriterier som i tilfredsstillende grad vil kunne hensynta de ovenfor nevnte motforestillingene. Advokatforeningen mener derfor at adgangen må brukes med "fornuft" slik at byrden i praksis blir håndterbar for de opplysningspliktige/tredjeparter."

Den norske Revisorforening, Justis- og politidepartementet, NHO og Skattedirektoratet mener at en nærmere vurdering og utredning av en negativ avgrensning er nødvendig dersom Skatteunndragelsesutvalgets forslag til endringer skal gjennomføres. Det er særlig den utvidede plikten for privatpersoner til å gi opplysninger etter krav om andre som omtales. *Handelshøyskolen BI* mener at forslaget innebærer et for vidtgående inngrep i private forhold. Det uttales at skatte- og avgiftsmyndighetene må kunne rette forespørsler for å avklare om oppgaveplikter er overholdt der det er særlig grunnlag for det, men at det ikke skal kunne rettes henvendelser der det nærmest bes om lister over barnepassere, vaskehjelp mv. *Handelshøyskolen BI* viser til sammenhengen med utvalgets forslag om å utvide anvendelsesområdet for tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6, og uttaler at slike typer pålegg og sanksjoner ikke hører hjemme i en så privat sfære.

HSH har i utgangspunktet ingen sterke innvendinger mot forslaget om utvidelse av opplysningsplikten til å gjelde "enhver tredjepart", men slutter seg til utvalgets bemerkning om at det bør være en klar forutsetning at opplysninger som pliktes gitt må kunne tjene til kontroll av noens ligning. Det påpekes at det må tas hensyn til hvor ressurskrevende det vil være for den opplysningspliktige å oppfylle plikten i det enkelte tilfellet.

Norsk Øko-forum viser til at forslaget om en generell plikt til å gi kontrollopplysninger også kan omfatte privatpersoner, og uttaler at dette er en viktig og helt nødvendig utvidelse. *Norsk Øko-forum* anser det videre som meget viktig at nåværende begrensning om navngitte næringsdrivende sløyfes.

Nærings- og handelsdepartementet påpeker at nytten ved de ulike informasjonspliktene må holdes opp mot belastningen for næringslivet, og at det må unngås at bedrifter må gi de samme opplysningene flere ganger til ulike offentlige organer. Det vises i den sammenheng til oppgaveregisterloven § 5, som pålegger etatene en samordningsplikt.

NTL Skatt er udeelt positive til forslaget om en samordning og forenkling av dagens kapittel 6 i ligningsloven og de tilsvarende bestemmelser i annen lovgivning. *NTL Skatt* støtter utvidelsen av opplysningsplikten til å gjelde "enhver tredjepart" og avgrensningen mot opplysninger som ikke kan være relevant for noens ligning. Det anses også positivt at det ikke oppstilles krav om at opplysninger må gjelde navngitte aktører, samt at det av personvern hensyn avgrenses mot opplysninger som er underlagt taushetsplikt.

Skattebetalerforeningen mener at det av hensyn til personvern er uheldig å lovfeste en opplysningsplikt som ikke er positivt avgrenset. Foreningen uttaler at når bestemmelsen er så åpen som utvalget foreslår, er det ikke på forhånd lett å overskue om enkeltstående pålegg om å gi opplysninger kan komme i konflikt med viktige hensyn til personvern.

Skattedirektoratet anser forslaget om samordnede kontrollhemler for tredjepart som svært viktig i kampen mot skatteunndragelser, og mener de foreslåtte bestemmelsene vil være gode redskaper i dette arbeidet. Når det gjelder forslaget til ny § 6-1 i ligningsloven og at opplysningsplikten ikke nødvendigvis skal være knyttet til navngitte aktører, viser direktoratet til at dette vil gi ligningsmyndighetene et effektivt redskap ved kontroll på områder hvor regelverket i dag ikke gir slike muligheter. Direktoratet er likevel noe usikre på hvorvidt den foreslåtte lovteksten dekker forslaget om kontroller for å finne tjenlige kontrollobjekter. De er også usikre på rekkevidden av forslaget overfor privatpersoner og behovet for at deres opplysningsplikt gjøres så vidtrekkende som foreslått. Skattedirektoratet påpeker at grensene på dette området kan være uklare og utsatt for press, og viser til personvern hensyn og EMK artikkel 8. Direktoratet ser det som en fordel at flest mulig av disse spørsmålene avklares før eventuelle lovendringer trer i kraft.

2.5.1.6 Departementets vurderinger og forslag

Samfunnsforholdene har endret seg, og den teknologiske utviklingen har vært omfattende siden ligningsloven ble vedtatt. Skatteetaten har erfart at økt aktivitet over landegrensene, konsern med virksomheter i ulike land, nettjenester mv. bidrar til økt kompleksitet i sakene etaten jobber med. Det utvikles også mer komplekse unndragelsesmetoder som er vanskeligere å avdekke for myndighetene, for eksempel ved at de krever en betydelig grad av organisering, eller inngår i større nettverk, ofte kombinert med andre typer

kriminalitet. Myndighetene må derfor løpende vurdere og utvikle metodiske og teknologiske tiltak for å kunne møte denne utviklingen. I tillegg er det en viktig forutsetning at regelverket er tilpasset de utfordringene kontrollmyndighetene møter i sitt arbeid med å avdekke skatteunndragelser og skattekriminalitet. Regelverket må også til en viss grad være robust med hensyn til forventet fremtidig utvikling av metoder og verktøy som skjer for å skjule skattepliktig aktivitet.

Når skatte- og avgiftspliktige ikke oppfyller sin opplysningsplikt, må skatte- og avgiftsmyndighetene kunne innhente opplysninger fra andre, for å sikre korrekt fastsettelse av skatt og avgift. Gjeldende regelverk på området er utformet med utgangspunkt i konkrete behov som er avdekket tidligere.

Kontrollhensynene kan isolert sett tale for at det innføres nærmest ubegrensede hjemler til å innhente opplysninger fra tredjepart, uten begrensninger når det gjelder hvilke opplysninger skatte- og avgiftsmyndighetene kan kreve eller hvem de kan kreve opplysninger fra. På den annen side taler for eksempel personvern hensyn, taushetspliktsreglene og tredjepartenes arbeidsbyrde for en mer begrenset opplysningsplikt.

Etter departementets oppfatning viser de erfaringene skatte- og avgiftsmyndighetene har gjort i sitt kontrollarbeid at det er nødvendig å utvide hjemlene for innhenting av kontrollopplysninger fra tredjeparter. En slik utvidelse er viktig fordi opplysninger fra tredjeparter er av stor betydning, og i blant eneste virkemiddel, for avdekking av skatteunndragelser.

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at enhver tredjepart kan pålegges å gi kontrollopplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Departementet legger til grunn at i begrepet "tredjepart" ligger det en begrensning om at den opplysningspliktige må ha en tilknytning til den som skatte- og avgiftsmyndighetene krever opplysninger om. Dette vil for eksempel være tilfelle der den opplysningspliktige har kjøpt varer eller tjenester fra, eller har inngått avtaler eller kontrakter med, den som skatte- og avgiftsmyndighetene krever opplysninger om.

Begrensningene som følger av den kasuistiske oppregningen i gjeldende regelverk av hvilke tredjeparter som er opplysningspliktige, er uheldig. Det er vanskelig på forhånd å se for seg hvem skatte- og avgiftsmyndighetene kan få behov for opplysninger fra ved sine kontroller. Det er stor variasjon i saker, og som nevnt øker kompleksiteten stadig. Gjeldende regelverk gir først og fremst hjemmel til å innhente kontrollopplysninger fra

enkelte tredjeparter som er næringsdrivende og andre juridiske enheter. I kontrollsammenheng er det særlig viktig å kunne innhente opplysninger fra tredjeparter som er næringsdrivende. Det er først og fremst forholdet mellom næringsdrivende det er av interesse å få innblikk i, og det er på dette området behovet for opplysninger er størst. Etter departementets oppfatning bør det derfor ikke være begrensninger for så vidt gjelder hvilke næringsdrivende mv. som skal være opplysningspliktige tredjeparter. Departementet ser imidlertid at det kan være grunn til en mer begrenset opplysningsplikt for privatpersoner som tredjeparter, enn det Skatteunndragelsesutvalget foreslår. Departementet kommer tilbake til dette nedenfor.

Når det gjelder hva som skal kunne kreves av opplysninger, foreslår Skatteunndragelsesutvalget at tredjeparter skal gi opplysninger om transaksjoner og mellomværender med og mellom andre som kan ha betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse. Utvalgets forslag er ment å skulle omfatte alle opplysninger og dokumenter tredjepart skal gi i dag. I tillegg utvides opplysningsplikten. Utvalgets forslag favner derfor vidt.

Departementet deler Skatteunndragelsesutvalgets syn på at det grunnleggende kravet til opplysningene som kan kreves fra tredjepart bør være at det dreier seg om opplysninger som kan ha betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse. Opplysninger som ikke har betydning for fastsettelse av skatt eller merverdiavgift, er det ingen grunn til at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne kreve.

Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig å begrense eller presisere hvilke opplysninger tredjepart skal gi, utover vilkåret om at opplysningene kan ha betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse. Det er uklart hva som ligger i å begrense tredjeparts opplysningsplikt til transaksjoner og mellomværender med og mellom andre. Etter departementets oppfatning er det ikke nødvendig med slike begrensninger på skatte- og avgiftsmyndighetenes muligheter for å innhente kontrollopplysninger. Når rekkevidden for opplysningsplikten settes til hva som kan ha betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse, vil rammen for opplysningsplikten følge av den til enhver tid gjeldende skatte- og avgiftslovgivning. Alle opplysninger som kan bidra til å avklare noens skatte- eller avgiftsplikt vil omfattes av forslaget. Departementet foreslår derfor at tredjeparter kan pålegges opplysningsplikt om det som kan ha betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse. Dette innebærer ikke at det kreves at opplysningene faktisk vil få betydning

for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse. Det avgjørende er om opplysningene er relevante ved vurderingen av skatte- eller avgiftsfastsettelsen. Departementet viser til omtalen ovenfor i punkt 2.4.5.2 av det tilsvarende vilkåret for kontrollopplysninger fra den skatte- og avgiftspliktige.

Den foreslåtte utvidelsen av tredjeparters plikt til å gi kontrollopplysninger innebærer blant annet at det ikke gjelder noe krav om at det bare kan innhentes opplysninger om navngitte aktører. Etter forslaget vil skatte- og avgiftsmyndighetene derfor kunne kreve opplysninger fra tredjepart om både navngitte og ikke navngitte aktører. I mange tilfeller vil skatte- og avgiftsmyndighetene ønske opplysninger om en bestemt skatte- eller avgiftspliktig. For eksempel gjennomføres det en kontroll hos en merverdiavgiftspliktig og Skattetaten ønsker nærmere opplysninger om en transaksjon med en annen næringsdrivende.

I andre tilfeller kan skatte- og avgiftsmyndighetene oppdage transaksjoner uten at de kan identifisere alle partene i transaksjonene. Fysiske gateadresser, betalingsterminaler og betjening erstattes i dag ofte av IP-adresser, virtuelle betalingsløsninger og døgnåpen "betjening" uavhengig av geografi og grenser mellom land. Slike nye muligheter å innrette seg på vanskeliggjør ligningsmyndighetenes arbeid med å avdekke skatteunndragelser. Både personer og virksomheter kan for eksempel skjule seg bak anonymiserings-tjenester eller bruk av utenlandske konto og kort mv. De siste årene har skatte- og avgiftsmyndighetene sett en økning i bruken av slike tjenester, og en utvidelse av virksomheter som benytter seg av slike tjenester. Hvis for eksempel et domene er registrert via en anonymiseringstjeneste, og nettsiden knyttet til domenet er lagret på en norsk server ("norsk webhotel"), bør kontrollmyndighetene kunne be eieren av serveren om opplysninger om hvem som er registrert som kunde for det aktuelle domenet/IP-adressen.

I enkelte sammenhenger kan det også være ønskelig å få tilgang til bestillingsreferanse som identifiserer bruker hos nettsted og som kobler transaksjonen til oppgjør hos betalingsformidler. I andre tilfeller kan det være ønskelig med informasjon om hvilken selger som skjuler seg bak et brukernavn på nettbaserte markedsplasser.

Adgangen til å be om opplysninger om ikke navngitte aktører er begrenset etter gjeldende regelverk. Dette medfører at skatte- og avgiftsmyndighetene i mange tilfeller er avskåret fra å koble transaksjoner mv. til navngitte aktører. Dette svekker i betydelig grad arbeidet med å avdekke skatteunndragelser. Departementet fore-

slår derfor at skatte- og avgiftsmyndighetene også skal kunne kreve opplysninger om ikke navngitte aktører fra tredjeparter.

Departementet foreslår videre at det skal kunne bes om opplysninger om både privatpersoner og næringsdrivende mv. Er både tredjepart og den det ønskes opplysninger om næringsdrivende, og opplysningene er knyttet til begge parter næringsvirksomhet, vil det normalt ikke være spørsmål om opplysninger om personlige forhold. Det er da ingen grunn til å begrense opplysningsplikten utover det som måtte følge av tredjepartens lovbestemte taushetsplikt. Lovbestemt taushetsplikt går foran tredjeparts opplysningsplikt dersom ikke annet er bestemt. Departementet foreslår ikke endringer av dette i denne omgang. Taushetsplikten innebærer derfor en skranke for opplysningsplikten, se nærmere om dette i punkt 2.10.1 nedenfor. EMK artikkel 8 om privatlivets fred vil også kunne sette skranke for hvilke opplysninger skatte- og avgiftsmyndighetene kan kreve. Departementet legger imidlertid til grunn at det skal mye til før krav om opplysninger som har betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse vil være i strid med EMK artikkel 8. Departementet kan ikke se at det er grunn til begrense tredjeparters opplysningsplikt utover dette.

Skattedirektoratet har i sin høringsuttalelse gitt uttrykk for at de er noe usikre på om Skatteunndragelsesutvalgets forslag til lovtekst også omfatter kontroller for å finne tjenlige kontrollobjekter, såkalt målretting av kontroller. Denne typen kontroller er særlig aktuelle der Skattetaten ser at det i en gitt bransje er en stor andel omsetning som helt eller delvis holdes utenfor beskatning. Skatte- og avgiftsmyndighetene vil ved målretting av kontroller verken kjenne navnet på kontrollobjekter eller ha kjennskap til bestemte transaksjoner mv. Informasjon fra for eksempel leverandører eller grossister kan da gi en nyttig indikator på aktivitetens omfang, og kan bidra til at kontrollmyndighetene enklere identifiserer aktuelle kontrollobjekter. Som det framgår ovenfor, foreslår departementet at tredjeparter kan pålegges å framlegge alle opplysninger som kan ha betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse, også for ikke navngitte skatte- og avgiftspliktige. Kravet om at opplysningene kan ha betydning for noens ligning vil være oppfylt dersom de innhentede kontrollopplysningene kan lede til at ligningsmyndighetene senere kan finne fram til tjenlige kontrollobjekter, og opplysningen dermed er relevant for Skattetatens kontrollarbeid. Dette er også påpekt av Skatteunndragelsesutvalget, og som eksempel nevner utvalget de opplysningene ligningsmyndighetene

i dag kan hente inn fra innløserne om bruk av utenlandske betalingskort i Norge etter ligningsloven § 6-4 nr. 3, jf. nr. 4. Ligningsmyndighetene kan her hente inn informasjon om all kortbruk med tilknytning til utenlandske betalingskort brukt i Norge over en viss periode. Etter en sortering av transaksjonene hvor aktuelle kontrollobjekter plukkes ut, kan ligningsmyndighetene gå til ett eller flere brukersteder for å forsøke å avdekke identiteten til kortinnehaveren, jf. ligningsloven § 6-3 nr. 3.

Departementet legger derfor til grunn at skatte- og avgiftsmyndighetene også må kunne kreve opplysninger av mer generell art forutsatt at opplysningene kan ha betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse, for eksempel lister over kunder som har kjøpt eller solgt varer eller tjenester. Dette vil også omfatte lister over kunder som har mottatt kundefordeler og bonuspoeng knyttet til vare- eller tjenestekjøp. Slike kontroller vil være et viktig verktøy for å styrke skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid med å målrette sine kontroller i større grad enn i dag. Som allerede nevnt vil dette være særlig aktuelt der kontrollmyndighetene ser at det i en gitt bransje er en stor andel omsetning som helt eller delvis holdes utenfor beskatning. Denne typen kontroller vil også kunne være aktuelle der skatte- og avgiftsmyndighetene har indikasjoner på at det unndras midler, men ikke har kjennskap til konkrete saker. Innhentingen av informasjon om all kortbruk med tilknytning til utenlandske betalingskort brukt over en viss periode, kan tjene som eksempel på dette.

Departementet ser likevel at denne typen kontroller skiller seg fra kontroller hvor det bes om opplysninger om bestemte skatte- og avgiftspliktige eller bestemte transaksjoner. I enkelte tilfeller vil det kunne bes om en betydelig mengde informasjon fra tredjepartene. Kontrollene vil da kunne kreve betydelige ressurser hos de opplysningspliktige. Departementet legger til grunn at det ved denne typen kontroller er særlig viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene foretar en forholdsmessighetsvurdering av hvilken nytte de innhentede opplysningene antas å ha for etaten, holdt opp mot den byrde som pålegges de opplysningspliktige. Det bør ikke være kurant med denne typen kontroller. Etter departementets oppfatning bør dette framgå av loven.

Departementet foreslår derfor at innhenting av opplysninger for å målrette etatens kontrollarbeid bare skal kunne gjennomføres når det foreligger særlig grunn. Særlig grunn vil for eksempel foreligge når kontrollmyndighetene ser at det er områder som det er ønskelig å undersøke nær-

mere på bakgrunn av indikasjoner på mulige skatte- og avgiftsunndragelser.

Departementet forutsetter at Skattedirektoratet utarbeider nærmere retningslinjer for når det skal være mulig å gjennomføre denne typen kontroller. Dette vil bidra til å sikre nødvendig samordning og kontroll. Retningslinjene vil også kunne sikre kvaliteten i forholdsmessighetsvurderingen som skattekontoret skal foreta før kontrollen iverksettes. Skattedirektoratet bør kreve jevnlig tilbakemeldinger fra skattekontorene om kontroller av denne typen. Departementet vil også vise til at tredjepartene vil kunne klage til Skattedirektoratet også over denne typen pålegg om å gi opplysninger, i medhold av de alminnelige reglene i ligningsloven § 3-6 for så vidt gjelder skatt og forvaltningsloven § 14 for så vidt gjelder merverdiavgift.

Datatilsynet viser i sin høringsuttalelse blant annet til at Skatteunndragelsesutvalget understreker viktigheten av at kontrollmyndighetene spesifiserer sin forespørsel til tredjepart for å forhindre utlevering av ikke-relevante personopplysninger. Etter Datatilsynets oppfatning er dette en for vag angivelse av hvilke krav som stilles til avgivelse av opplysninger. Etter departementets oppfatning bør kontrollhjemlene ta høyde for senere endringer i skatte- og avgiftsregelverket. Det er derfor uheldig med kontrollregler som begrenses til visse typer opplysninger. Samtidig er det viktig at skattyters byrder ved å oppfylle opplysningsplikten begrenses. For å skape klarhet i hva den opplysningspliktige skal gi av opplysninger i det enkelte tilfelle er det derfor viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene spesifiserer sin forespørsel på en slik måte at det ikke byr på for store vanskeligheter for skattyter å oppfylle sine opplysningsplikter.

Innsamling av informasjon gjennom generelle kontroller kan medføre at ligningsmyndighetene i større grad enn ellers mottar opplysninger som ikke blir benyttet ved spesifikke kontroller. Slike opplysninger skal slettes så snart det er klart at de ikke vil bli benyttet, og det er derfor viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene fortløpende sørger for og videreutvikler de rutinene de har for behandling og sletting av overskuddsinformasjon.

Drøftelsen ovenfor gjelder opplysningsplikten for tredjeparter som er næringsdrivende eller juridiske enheter mv. Som det framgår foreslår departementet en betydelig utvidelse av opplysningsplikten for denne gruppen tredjeparter. Etter departementets oppfatning er det grunn til å begrense opplysningsplikten når tredjeparten er en privatperson. *Skattedirektoratet* har i sin

høringsuttalelse reist spørsmål om behovet for at opplysningsplikten for privatpersoner gjøres så vidtrekkende som Skatteunndragelsesutvalget foreslår.

På mange områder vil det være nyttig for skatte- og avgiftsmyndighetene å kunne be privatpersoner om opplysninger om hvem de har kjøpt tjenester eller varer fra. Dette vil kunne være nyttige opplysninger for å kunne avdekke svart arbeid eller omsetning. Også her kan det være vanskelig på forhånd å se for seg hvem skatte- og avgiftsmyndighetene kan få behov for opplysninger fra ved sine kontroller.

For privatpersoner er opplysningsplikten i dag begrenset til å gjelde enkelte nærmere angitte opplysninger, for eksempel opplysningsplikt om arbeid på bygg eller anlegg, jf. ligningsloven § 6-10A og merverdiavgiftsloven § 16-4, opplysningsplikt om tilgodehavende og gjeld som navngitt person mv. har, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 1, plikten til å gi opplysninger om forhold som kan ha betydning for spørsmålet om utleier av fast eiendom er skattepliktig og for omfanget av skatteplikten, jf. ligningsloven § 6-8 nr. 3, og plikten for oppdragsgivere til å gi oppgave over de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, jf. ligningsloven § 6-3 nr. 2 annet og tredje punktum og merverdiavgiftsloven § 16-1 annet ledd annet og tredje punktum. I tillegg kan privatpersoner i medhold av ligningsloven § 6-15 ha plikt til å gi kontrollopplysninger som arbeidsgiver etter bestemmelsene i ligningsloven § 6-2. Dette gjelder for eksempel når privatpersoner har vaskehjelp som ikke er næringsdrivende. Etter departementets oppfatning er det viktig å opprettholde adgangen til å innhente denne typen opplysninger fra privatpersoner, blant annet for å kontrollere om vedkommende har oppfylt lønnsoppgaveplikten etter ligningsloven § 6-2 (forslag til § 5-2, jf. punkt 2.7.5.4 nedenfor).

På den annen side tilsier personvern hensyn at det utvises forsiktighet med å utvide kretsen av privatpersoner som skal ha plikt til å gi kontrollopplysninger som tredjeparter. Det bør være høyere terskel for å innhente opplysninger fra privatpersoner enn fra næringsdrivende og andre profesjonelle aktører. Departementet foreslår derfor i denne omgang ingen endringer i privatpersoners plikt til å gi tredjepartsopplysninger. Plikten skal som i dag være knyttet til bestemte områder og opplysninger. Departementet legger til grunn at gjeldende regler dekker de viktigste områdene hvor det er behov for opplysninger fra privatpersoner som tredjeparter. Behovet for endringer i privatpersoners plikt til å gi opplysninger som tredjepart vil imidlertid bli vurdert fortløpende.

Departementet foreslår derfor at privatpersoner bare skal ha plikt til å gi opplysninger om arbeid på bygg eller anlegg, om tilgodehavende og gjeld som navngitt person mv. har, om forhold som kan ha betydning for spørsmålet om utleier av fast eiendom er skattepliktig for leieinntektene og for omfanget av skatteplikten, om mellommenn som vedkommende har gitt oppdrag, og til å gi opplysninger som arbeidsgiver etter bestemmelsene i ligningsloven. Dersom privatpersoner også driver næring, vil opplysningsplikten bare være begrenset for så vidt opplysningene ikke er knyttet til vedkommendes næringsvirksomhet. Er opplysningene knyttet til vedkommendes næringsvirksomhet, gjelder hovedregelen. Departementet foreslår derfor at opplysningsplikten begrenses for fysiske personer, i den utstrekning opplysningene ikke er knyttet til deres næringsvirksomhet.

Etter departementets oppfatning bør også bestemmelsene om tredjeparters plikt til å gi kontrollopplysninger utformes slik at de ikke begrenses av hvor opplysningene kan hentes fra. Det er viktig at opplysningsplikten følger opplysningen og ikke dokumentet hvor opplysningen framkommer, se nærmere om dette under punkt 2.4.5.2 ovenfor. Det avgjørende for opplysningsplikten er derfor om opplysningen, uavhengig av lagringsmedium eller hvilket dokument opplysningen hentes fra, kan få betydning for noens skatte- eller avgiftsfastsettelse.

Selv om opplysningsplikten følger opplysningen og ikke dokumentet, er det viktig at skatte- og avgiftsmyndighetene får opplysningene dokumentert. I likhet med forslaget til bestemmelser om kontrollopplysninger fra skattyter, foreslår departementet at det også av de aktuelle lovbestemmelsene om kontrollopplysninger fra tredjepart framgår at skatte- og avgiftsmyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Opplistingen er ikke uttømmende. Departementet viser for øvrig til omtalen ovenfor i punkt 2.4.5.2 om kontrollopplysninger fra den skatte- og avgiftspliktige.

Tredjeparts plikt til å dokumentere opplysningene omfatter all dokumentasjon som tredjeparten faktisk har, uavhengig av om vedkommende er pliktig til å oppbevare slik dokumentasjon. Plikten til å dokumentere opplysningene innebærer imidlertid ikke et pålegg om å oppbevare dokumentasjon. Plikten til å oppbevare dokumentasjon

følger av andre regler, for eksempel bokføringsloven.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2.

2.5.2 Kontrollopplysninger fra offentlig organ

2.5.2.1 Gjeldende rett

I ligningsloven § 6-13 nr. 1 til 3 og merverdiavgiftsloven § 16-5 er det gitt samsvarende regler om offentlige organers plikt til å gi opplysninger etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene.

Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra lignings- og avgiftsmyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv., jf. ligningsloven § 6-13 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 16-5 første ledd. Plikten påhviler myndigheter på kommunalt, fylkeskommunalt og statlig nivå. I utgangspunktet viker denne plikten til å gi kontrollopplysninger for taushetsplikt som myndigheten er pålagt, men i ligningsloven § 6-13 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-5 annet ledd er det gjort unntak fra dette for visse myndigheter, slik at opplysninger i nærmere bestemte tilfeller skal gis uten hinder av taushetsplikt.

Skatte- og avgiftsmyndighetene må navngi hvem de ønsker kontrollopplysninger om etter ligningsloven § 6-13 nr. 1 og 2 og merverdiavgiftsloven § 16-5 første og annet ledd. Etter ligningsloven § 6-13 nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-5 tredje ledd kan departementet imidlertid gi forskrift om at opplysninger etter paragrafen også skal gis om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning. Etter forskrift 17. april 2008 nr. 386 er visse offentlige myndigheter pålagt å gi opplysninger ukrevd om erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv.

2.5.2.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget mener det er behov for en særskilt bestemmelse for offentlige organer i tillegg til bestemmelsen om kontrollopplysninger fra enhver tredjepart, og foreslår å videreføre bestemmelsene om plikt til å gi kontrollopplysninger for offentlige organer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven foreslås utformet likt som i ligningsloven. Dette medfører at konfliktrådene inntas som myndighet som plikter å gi opplysninger uten hin-

der av taushetsplikt også etter merverdiavgiftsloven.

2.5.2.3 Høringsinstansenes merknader

Ingen høringsinstanser har hatt merknader til forslaget.

2.5.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet er enige med Skatteunndragelsesutvalget i at det er behov for en særskilt bestemmelse om kontrollopplysninger fra offentlige organer i tillegg til de øvrige foreslåtte bestemmelsene om tredjeparter, og foreslår at bestemmelsene i ligningsloven § 6-13 og merverdiavgiftsloven § 16-5 videreføres. Departementet foreslår at det i bestemmelsen i merverdiavgiftsloven inntas et tillegg, slik at bestemmelsene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven blir tilnærmet samsvarende. Tillegget går ut på at også konfliktrådene uten hinder av den taushetsplikt som de ellers har, skal gi avgiftsmyndighetene opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. gjeldende ligningslov § 6-13 nr. 2 bokstav e.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-3 og merverdiavgiftsloven § 16-3.

2.5.3 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste

2.5.3.1 Gjeldende rett

Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt, kan etter ligningsloven § 6-13A og merverdiavgiftsloven § 16-3 pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om navn og adresse til en abonnent som ikke har offentlig telefon- eller telefaksnummer. Vilkårene er at det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av loven, og at særlige hensyn gjør det nødvendig.

Tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste har etter lov 4. juli 2003 nr. 83 om elektronisk kommunikasjon (ekomloven) § 2-9 første ledd taushetsplikt om innholdet av elektronisk kommunikasjon og andres bruk av elektronisk kommunikasjon, herunder opplysninger om tekniske innretninger og fremgangsmåter. Taushetsplikten etter ekomloven er imidlertid ikke til hinder for at opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt elektronisk kommunika-

sjonsadresse, gis til påtalemyndigheten eller politiet, jf. ekomloven § 2-9 tredje ledd første punktum. En anmodning fra påtalemyndigheten eller politiet om slike opplysninger, skal etterkommes med mindre særlige forhold gjør det utilrådelig, jf. fjerde ledd. Unntaket overfor påtalemyndighet og politi gjelder kun identifikasjonsdata, og hjemler ikke utlevering av trafikk- eller lokaliseringsdata. Etter ekomloven § 2-9 tredje ledd tredje punktum er taushetsplikten heller ikke til hinder for at taushetsbelagte opplysninger gis til annen myndighet i medhold av lov. I Ot.prp. nr. 58 (2002-2003) *Om lov om elektronisk kommunikasjon (ekomloven)* s. 94 vises det til at omfanget av opplysningsplikten i slike tilfeller vil framgå av vedkommende hjemmelslov. Plikten til å gi kontrollopplysninger etter ligningsloven § 6-13A og merverdiavgiftsloven § 16-3 går dermed foran tilbyderens taushetsplikt etter ekomloven. Se nærmere omtale av ekomloven § 2-9 tredje ledd i Prop. 49 L (2010-2011) *Endringer i ekomloven og straffeprosessloven mv. (gjennomføring av EUs datalagringsdirektiv i norsk rett)* kapittel 14.

Tilbyderen av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste kan påklage et vedtak om utlevering av opplysninger etter ligningsloven § 3-6 eller forvaltningsloven § 28.

2.5.3.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget foreslår å videreføre egne bestemmelser om plikt til å gi kontrollopplysninger for tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, men foreslår endringer på bakgrunn av utviklingen på området for elektronisk kommunikasjon. Endringene tar sikte på å gjøre bestemmelsen mer teknologinøytral og dermed omfatte gjeldende og framtidige elektroniske kommunikasjonsmidler. Utvalget viser til at Skatteetaten i sitt kontrollarbeid i dag har behov for tilgang til abonnementsopplysninger på bakgrunn av IP- og e-postadresser, og at hensynet til å motvirke skatteunndragelser tilsier at det gis adgang til å kreve framlagt slike opplysninger. Det foreslås at tilbyder, når de øvrige vilkår er oppfylt, skal kunne pålegges å gi opplysninger om "avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt kommunikasjonsadresse". Endringen foreslås på bakgrunn av ordlyden i ekomloven § 2-9 tredje ledd første punktum, som bestemmer at taushetsplikten etter loven ikke er til hinder for at visse opplysninger gis til påtalemyndigheten eller politiet. Utvalget viser til Ot.prp. nr. 58 (2002-2003), hvor rekkevidden av

ekomloven § 2-9 omtales. Forslaget innebærer en endring og utvidelse av hvilke opplysninger skatte- og avgiftsmyndighetene kan kreve framlagt etter ligningsloven § 6-13A og merverdiavgiftsloven § 16-3. At Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt kan gi pålegget, og de øvrige vilkårene om at særlige hensyn må gjøre det nødvendig og at det må foreligge mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av loven, foreslås videreført.

2.5.3.3 Høringsinstansenes merknader

Post- og teletilsynet foreslår at det i lovteksten anvendes begrepet "elektronisk kommunikasjonsadresse" i stedet for kun "kommunikasjonsadresse", da dette vil harmonisere best med ordlyden i ekomloven § 2-9 tredje ledd. *Samferdselsdepartementet* slutter seg til tilsynets forslag.

2.5.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Ligningsloven § 6-13A og merverdiavgiftsloven 1969 § 48a ble tilføyd ved lov 14. april 2000 nr. 29. Merverdiavgiftsloven 2009 § 16-3 viderefører den tidligere bestemmelsen, med unntak av at "personsøkernummer" ble tatt ut da personsøkertjeneste ikke lenger er aktuelt. I Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) punkt 3.1 uttales at hensynet til en effektiv kontroll tilsier at kontrollmyndighetene har adgang til å innhente opplysninger om innehaver av hemmelig nummer når det foreligger mistanke om brudd på skatte-, avgifts- og tollavgivningen. Før lovendringen hadde skatte- og avgiftsmyndighetene ingen mulighet til å avdekke hvem som var innehaver av et hemmelig nummer når det forelå mistanke om at dette ble brukt for å unndra arbeid eller tjenester fra skatt og avgift, eller for å formidle ulovlig innførte varer. Vilråene om at særlige hensyn må gjøre det nødvendig og at det må foreligge mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av loven, ble innført av personvern hensyn. I Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) punkt 3.7 understrekes betydningen av at adgangen til å kreve opplysninger etter bestemmelsene benyttes med varsomhet. Det forutsettes at kontrollmyndighetene må opplyse om nummeret for å få vite abonnentens navn og adresse. Etter bestemmelsene er det dermed ikke adgang til såkalte målrettede kontroller der utvelgelsen av kontrollobjekter ikke bygger på konkrete opplysninger.

Ved høringen i forbindelse med innføringen av bestemmelsene i ligningsloven § 6-13A og merverdiavgiftsloven 1969 § 48a tok Skattedirektora-

tet til orde for at skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å kreve opplysninger fra tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste også burde omfatte hemmelig internettadresse. Departementet uttaler i Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) punkt 3.6 at "[d]epartementet ser at kontrollmyndighetene også kan ha behov for å innhente opplysninger om navn og adresse til innehaver av hemmelig elektronisk postadresse og eventuelle andre framtidige kommunikasjonsadresser, men vil ikke på det nåværende tidspunkt foreslå hjemmel som gir dem adgang til å innhente slike opplysninger".

Som Skatteunndragelsesutvalget påpeker, har det vært en betydelig utvikling på området for elektronisk kommunikasjon fra bestemmelsene ble vedtatt og fram til i dag. Formidling av varer og tjenester skjer i økende grad ved bruk av internett, og skatte- og avgiftsmyndighetene har derfor i sitt kontrollarbeid behov for tilgang til abonnements-/brukeropplysninger på bakgrunn av elektronisk kommunikasjonsadresse. Departementet er enige med Skatteunndragelsesutvalget i at det er behov for å utvide skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å innhente kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste.

Etter departementets oppfatning er det hensiktsmessig at skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å innhente opplysninger fra tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven omfatter de samme opplysninger som påtalemyndigheten og politiet kan innhente etter ekomloven § 2-9 tredje ledd første punktum. Departementet foreslår i samsvar med høringsuttalelsene fra *Post- og teletilsynet* og *Samferdselsdepartementet* at opplysninger skal kunne kreves om "elektronisk kommunikasjonsadresse", slik at ordlyden blir i samsvar med ekomloven § 2-9 tredje ledd første punktum.

Etter ekomloven § 2-9 tredje ledd første punktum kan det innhentes identifikasjonsopplysninger om abonnent eller bruker av et hemmelig telefonnummer eller en elektronisk kommunikasjonsadresse. Identifikasjonsopplysninger er opplysninger som er nødvendige for å knytte en bestemt abonnent eller bruker til et telefonnummer eller en elektronisk kommunikasjonsadresse. Sådanne statiske IP-adresser omfattes av begrepet "elektronisk kommunikasjonsadresse" i ekomloven § 2-9 tredje ledd første punktum. Begrepet omfatter også såkalte dynamiske IP-adresser, forutsatt at påtalemyndigheten eller politiet har informasjon

om oppkoblingstidspunktet, jf. Rt. 1999 s. 1944 og Ot.prp. nr. 58 (2002-2003) s. 93.

For å kunne innhente opplysninger om navn og adresse på en abonnent eller bruker, må skatte- og avgiftsmyndighetene dermed etter forslaget opplyse om for eksempel en konkret IP-adresse. Skatte- og avgiftsmyndighetene vil etter forslaget bare kunne innhente identifikasjonsdata om en abonnent eller bruker, og ikke trafikk- eller lokaliseringsdata. Departementet viser til Prop. 49 L (2010-2011) *Endringer i ekomloven og straffeprosessloven mv. (gjennomføring av EUs datalagringsdirektiv i norsk rett)* punkt 14.5.1, hvor det uttales:

"I motsetning til hva som er tilfellet for trafikk- og lokaliseringsdata, vil ikke utlevering av abonnements/brukerdata muliggjøre en nærmere analyse av en persons bevegelses-, atferds- og kommunikasjonsmønster. Dette innebærer at utlevering av abonnements/brukerdata er mindre inngripende enn utlevering av trafikk- og lokaliseringsdata."

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-4.

2.6 Kontroll hos den skatte- og avgiftspliktige og tredjepart

2.6.1 Innledning

Bestemmelsene om adgang til å innhente kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter er omtalt i punktene 2.4 og 2.5. I tillegg til bestemmelser om slik "kontorkontroll" er det også nødvendig med bestemmelser som gir skatte- og avgiftsmyndighetene adgang til å foreta kontroll hos de opplysningspliktige. Dette omtales ofte som "stedlig kontroll". Gjeldende regler om dette er plassert i forskjellige bestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Det er blant annet egne regler for kontroll hos skattytere og tredjeparter. Departementet foreslår at det i ligningsloven og merverdiavgiftsloven innføres samsvarende bestemmelser om kontroll hos alle opplysningspliktige.

2.6.2 Gjeldende rett

2.6.2.1 Kontroll hos den skatte- og avgiftspliktige

Ved kontroll hos skattyter følger det av ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a at ligningsmyndighetene kan pålegge selvangivelsespliktig skattyter å legge fram og utlevere sine regnskapsbøker,

bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for vedkommendes ligning og kontrollen av denne. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b kan ligningsmyndighetene også pålegge selvangivelsespliktig skattyter å gi adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv.

Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene, jf. § 4-10 nr. 1 bokstav b annet punktum. Begrepet "kopiering" er ment å ha et vidt innhold. Alle eksisterende metoder for kopiering skal kunne benyttes, og begrepet skal tolkes i takt med den elektroniske utviklingen, jf. Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) punkt 22.5.2.5.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 2 har bokføringspliktig skattyter plikt til å legge fram dokumenter mv. uten hensyn til den taushetsplikt som vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Se nærmere om dette i punktene 2.4.2.1 og 2.4.5.2 ovenfor.

Ligningsloven § 4-10 nr. 3 pålegger skattyteren en veilednings- og bistandsplikt. Når ligningsmyndighetene krever det, skal skattyteren eller en fullmektig for ham være til stede ved kontrollen og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler mv. Det følger av ligningsloven § 3-5 nr. 1 at skattyteren har rett til å være til stede og uttale seg under en kontroll, med mindre dette medfører at kontrollen ikke kan gjennomføres uten at formålet med den settes i fare.

Merverdiavgiftsloven § 15-11 første og annet ledd gir avgiftsmyndighetene adgang til å kreve utlevert dokumenter og foreta kontroll hos avgiftssubjektet mv., og pålegger en veilednings- og bistandsplikt. Et avgiftssubjekt skal uten opphold legge fram registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen når avgiftsmyndighetene krever det. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene gjelder også elektroniske programmer og programsystemer. Avgiftssubjektet plikter å gi fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen. Det samme gjelder den som er

ansvarlig for merverdiavgift ved innførsel av varer, den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd, samt tilbyder i forenklet registreringsordning.

Det skal ytes nødvendig veiledning og bistand til avgiftsmyndighetene, og myndighetene skal gis adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør og opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv., jf. merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd. Dette tilsvarer ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b. Pliktene etter merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd pålegger imidlertid ikke bare den næringsdrivende selv, men også virksomhetens ansatte og andre tilknyttede personer. Veilednings- og bistandsplikten mv. gjelder tilsvarende for bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 tredje ledd, jf. merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd i.f. Ved gjennomsyn av arkiver kan avgiftsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang, jf. § 15-11 annet ledd annet punktum.

2.6.2.2 Kontroll hos tredjepart

Etter ligningsloven § 6-15 nr. 1 kan ligningsmyndighetene til enhver tid foreta kontroll hos dem som er pliktige til å gi oppgaver eller opplysninger etter ligningsloven kapittel 6. Kontroll kan foretas hos både private og offentlige myndigheter som har opplysningsplikt etter kapittel 6, jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) s. 92. Den opplysningspliktige skal legge fram regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter som har betydning for kontrollen. Når ligningsmyndighetene krever det, skal den opplysningspliktige eller en fullmektig for vedkommende være tilstede ved kontrollen og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler, arkiver mv., jf. § 6-15 nr. 2. Det er uklart i hvilken utstrekning ligningsloven § 6-15 gir hjemmel for å innhente andre typer tredjepartsopplysninger enn de som uttrykkelig er nevnt i ligningsloven kapittel 6. Ligningsmyndighetene har derfor vært tilbakeholdne med å anvende ligningsloven § 6-15 for å kreve andre opplysninger enn det som ellers kan kreves i medhold av ligningsloven kapittel 6.

I høringsnotat 31. januar 2012 foreslår departementet at det i ligningsloven § 6-15 nr. 2 presiseres at ligningsmyndighetene også ved kontroll hos tredjepart kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene. Høringsfris-

ten utløp 1. mai 2012, og departementet tar sikte på å vurdere dette nærmere senere. I samme høringsnotat la departementet også fram et forslag til ny forskrift om gjennomføring av kontroll på skatte- og avgiftsområdet.

Av merverdiavgiftsloven § 16-1 fjerde ledd følger det at merverdiavgiftsloven § 15-11 gjelder tilsvarende for den som har plikt til å gi opplysninger og oppgaver etter merverdiavgiftsloven § 16-1 første, annet og tredje ledd. Dette innebærer at avgiftsmyndighetene kan foreta kontroll hos tredjepart som har plikt til å gi kontrollopplysninger etter § 16-1 etter de samme regler som gjelder for kontroll hos avgiftssubjektet, og at tredjepart ved kontroll har en tilsvarende veilednings- og bistandsplikt. Siden merverdiavgiftsloven § 15-11 gjelder tilsvarende, kan skatte- og avgiftsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium også hos tredjepart. Av merverdiavgiftsloven § 16-2 tredje ledd følger det at avgiftsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos finansinstitusjoner mv.

2.6.3 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

2.6.3.1 Kontroll hos den skatte- og avgiftspliktige

Utvalget foreslår å slå sammen ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b og nr. 3 slik at ligningsmyndighetenes adgang til å foreta kontrollundersøkelse hos den skatte- og avgiftspliktige og veilednings- og bistandsplikten framgår av ny § 4-10 nr. 3. Etter forslaget skal det framgå uttrykkelig av ligningsloven § 4-10 nr. 3 første punktum at ligningsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger som nevnt i § 4-10 nr. 1. Utvalget foreslår at veilednings- og bistandsplikten utvides til også å omfatte ansatte som representerer skattyteren. For øvrig foreslås veilednings- og bistandsplikten etter gjeldende § 4-10 nr. 1 bokstav b og nr. 3 videreført med noen språklige justeringer.

Utvalget foreslår at det innføres tilsvarende bestemmelser om adgang til kontroll og veilednings- og bistandsplikt i merverdiavgiftsloven.

2.6.3.2 Kontroll hos tredjepart

Utvalget foreslår at ligningsloven § 6-15 erstattes av en ny bestemmelse om kontroll hos tredjepart i ligningsloven § 6-4. Etter forslaget kan ligningsmyndighetene til enhver tid innhente opplysninger og foreta kontrollundersøkelse hos dem som plikter å gi opplysninger etter de foreslåtte nye bestemmelsene i ligningsloven kapittel 5 om plikt

til ukrevd å gi opplysninger og kapittel 6 om kontrollopplysninger. På bakgrunn av utvalgets forslag om en vid generell plikt for tredjepart til å gi kontrollopplysninger, jf. punkt 2.5.1.4 ovenfor, mener utvalget at det ikke er behov for en kontrollbestemmelse som utvider adgangen til å innhente opplysninger ytterligere. De problematiske grensedragningene knyttet til gjeldende ligningslov § 6-15 anses dermed ikke å ville oppstå.

For å unngå at ligningsmyndighetenes kontrolladgang hos tredjepart blir for vidtgående, foreslår utvalget at det i kontrollbestemmelsen inntas en avgrensning mot kontroll i private hjem.

Utvalget foreslår å videreføre ligningsloven § 6-15 nr. 2 og 3. Bestemmelsene foreslås imidlertid utformet slik at de harmonerer med de foreslåtte endringene i ligningsloven § 4-10.

I merverdiavgiftsloven foreslår utvalget en tilsvarende bestemmelse som foreslås i ligningsloven § 6-4.

2.6.4 Høringsinstansenes merknader

Norsk Øko-forum er positive til forslaget om en ny hjemmel for kontroll hos tredjepart i ligningsloven § 6-4, og mener at bestemmelsen gjennom plassering og utforming vil avklare de uklarheter som har vært knyttet til ligningsloven § 6-15.

NTL Skatt uttaler at en veilednings- og bistandsplikt som foreslås inntatt i ligningsloven § 4-10 nr. 3 må sies å følge av dagens rettsstilstand. Det anses hensiktsmessig at dette nå nedfelles klarere i lovteksten, samt at det i tilfeller hvor det er uklart hvem skattyter har delegert plikten til, skal være mulig for ligningsmyndighetene å utpeke en ansatt som skal være ansvarlig for å yte bistand.

Skattedirektoratet ser det som svært positivt at det foreslås en samordning av det materielle innholdet i reglene om kontroll og veilednings- og bistandsplikt. Etter direktoratets oppfatning bør det tas stilling til om det i ligningsloven § 4-10 nr. 3 uttrykkelig skal avgrenses mot kontroll i private hjem, slik som i forslaget til ny § 6-4. Når det gjelder forslaget om at kontrollmyndighetene kan pålegge en ansatt veilednings- og bistandsplikt dersom skattyteren har unnlatt å oppnevne en representant, mener direktoratet at det bør foretas en nærmere vurdering hvor det tas hensyn til hvilken funksjon den ansatte skal ha, herunder om det er risiko for at den ansatte vil bli utsatt for et for sterkt press om bistand. Etter direktoratets oppfatning synes forslaget til lovtekst imidlertid kun å dekke de tilfeller hvor representant er oppnevnt. Direktoratet er videre noe usikre på om

plasseringen av ny § 6-4 i ligningsloven er hensiktsmessig, da bestemmelsen også skal gjelde kontroll etter lovens kapittel 5.

Skatterevisorenes Forening uttaler at kontrollhjemlene i ligningsloven, bokettersynsforordningen og eventuelle nødvendige prosessuelle regler med fordel kan samles i et eget kapittel lovteknisk sett.

NHO, Skattebetalerforeningen, Advokatforeningen, Datatilsynet og Revisorforeningen er kritiske til den eksisterende adgangen til å foreta kopiering til datalagringsmedium ved kontroll hos skatte- og avgiftspliktige. *NTL Skatt og Norsk Øko-forum* er positive til denne adgangen.

2.6.5 Departementets vurderinger og forslag

2.6.5.1 Kontroll hos den opplysningspliktige

Departementet foreslår at skatte- og avgiftsmyndighetene skal ha adgang til å foreta kontrollundersøkelse hos skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter som er opplysningspliktige etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Etter ligningsloven har ligningsmyndighetene i dag adgang til å foreta kontrollundersøkelser hos alle tredjeparter som plikter å gi opplysninger etter loven, jf. ligningsloven § 6-15 nr. 1. Merverdiavgiftsloven gir i dag hjemmel for å foreta kontrollundersøkelse hos tredjeparter som har plikt til å gi opplysninger etter merverdiavgiftsloven §§ 16-1 og 16-2, jf. § 16-1 fjerde ledd og § 16-2 tredje ledd, men ikke hos øvrige opplysningspliktige tredjeparter. Departementet ser ingen grunn til at det her skal være forskjellige regler i ligningsloven og merverdiavgiftsloven, og foreslår at avgiftsmyndighetene gis adgang til kontrollundersøkelser hos alle tredjeparter som plikter å gi opplysninger etter merverdiavgiftsloven.

Rammen for skatte- og avgiftspliktiges og tredjeparters opplysningsplikt ved stedlig kontroll følger av forslagene til nye bestemmelser om opplysningsplikt og plikten til å gi kontrollopplysninger for skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter. Se nærmere om dette i punktene 2.4, 2.5 og 2.7. Ved kontrollundersøkelse hos den opplysningspliktige etter ligningsloven vil den opplysningspliktige etter departementets forslag ha plikt til å gi de samme opplysninger til ligningsmyndighetene som vedkommende ville ha plikt til å gi ved kontroll etter ligningsloven ny §§ 6-1 til 6-4. Ønsker ligningsmyndighetene for eksempel å foreta bokettersyn hos en skattyter for å se nærmere på enkelte forhold ved vedkommendes ligning, vil

skattyter ha plikt til å gi opplysninger i samme omfang som vedkommende er pliktig til etter forslaget til ligningsloven § 6-1. Skattyter vil da være pliktig til å gi alle opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne. Ønsker ligningsmyndighetene å undersøke om en tredjepart oppfyller sine plikter til ukrevd å gi opplysninger etter forslaget til ligningsloven nytt kapittel 5, jf. punkt 2.7 nedenfor, vil opplysningsplikten følge av forslaget til ligningsloven § 6-2. Tredjeparten vil da ha plikt til å gi alle opplysninger som kan ha betydning for noens ligning. Ved kontrollundersøkelse etter merverdiavgiftsloven vil den opplysningspliktige ha plikt til å gi de opplysninger til avgiftsmyndighetene som vedkommende ville ha plikt til å gi ved kontroll etter forslaget til merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til 16-5.

I tillegg foreslår departementet å videreføre plikten de opplysningspliktige har til å gi skatte- og avgiftsmyndighetene adgang til befaringsbesiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv. I samsvar med Skatteunndragelsesutvalgets forslag foreslår departementet å erstatte "opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer m.v." med opptelling av *eiendeler*.

Etter departementets syn er det på bakgrunn av kontrollhensyn nødvendig å videreføre skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til hos skatte- og avgiftspliktige å foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den skatte- og avgiftspliktige eller hos myndighetene. Departementet viser til at det som følge av ny teknologi har skjedd store endringer i hvordan de skatte- og avgiftspliktige utarbeider og oppbevarer informasjon av betydning for skatte- og avgiftsfastsettelse, se nærmere omtale i Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) kapittel 22. I høringsnotat 31. januar 2012 foreslår departementet at det i ligningsloven § 6-15 nr. 2 presiseres at ligningsmyndighetene også ved kontroll hos tredjepart kan foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene. Departementet vil vurdere dette forslaget senere.

Det er ikke et vilkår for å foreta kontrollundersøkelser hos skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter at det først er forsøkt innhentet kontrollopplysninger fra de opplysningspliktige. Skatte- og avgiftsmyndighetene kan derfor velge om de ønsker å be om kontrollopplysninger eller om de ønsker å møte opp hos den opplysningspliktige.

Grunnloven § 102 bestemmer at "Hus-Inkvisitioner maa ikke finde Sted, uden i kriminelle Tilfælde." Dette setter rammer for skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å foreta kontrollundersøkelser hos skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter. Det samme gjør EMK artikkel 8 om retten til privatliv. Etter departementets syn er det ikke praktisk eller hensiktsmessig å innta begrensningene etter EMK artikkel 8 i lovteksten, se nærmere omtale i punkt 2.4.5.2 ovenfor. Grensene for når skatte- og avgiftsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelser hos de opplysningspliktige kan være uklare. Etter departementets oppfatning er det ikke hensiktsmessig å avklare nøyaktig hva som følger av Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8. Departementet legger likevel til grunn at bestemmelsene i praksis sjelden vil medføre noen begrensninger i skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til kontroll hos de opplysningspliktige.

For å unngå at adgangen til å foreta stedlig kontroll favner for vidt, foreslår Skatteunndragelsesutvalget at det ved kontroll hos tredjeparter ikke skal være adgang til å foreta kontroll i private hjem. Utvalget foreslår ikke tilsvarende begrensning for så vidt gjelder kontroller i den skatte- og avgiftspliktiges hjem. Flere høringsinstanser ber om en presisering av hva som skal anses som "private hjem".

Det kan reises spørsmål ved om det bør være en viss adgang til kontrollundersøkelser i skatte- og avgiftspliktiges og tredjeparters egne hjem. Departementet ser at det i enkelte tilfelle kan være nyttig å få tilgang til private hjem. Dette vil for eksempel være tilfelle hvor det er aktuelt å avgjøre om eieren av en bolig benytter minst halvparten av boligen til egen bruk, slik at det kan avgjøres om utleie av en del av boligen er skattepliktig, jf. skatteloven § 7-2 første ledd.

Som det fremgår ovenfor vil Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8 kunne sette grenser for når skatte- og avgiftsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelser i private hjem. Departementet antar at det i medhold av disse bestemmelsene vil være en viss adgang til kontrollundersøkelser hos de opplysningspliktige. Det er også vanskelig å gi en klar avgrensning av når det foreligger et privat hjem i Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8s forstand. Det dreier seg her ikke om skarpe grenser. Næringsvirksomhet kan for eksempel utøves fra den næringsdrivendes bolig. Etter departementets oppfatning bør det imidlertid være klarere grenser når det gjelder tilgangen til de opplysningspliktiges private hjem. For å styrke de opplysningspliktiges rettssikkerhet foreslår departementet at de opplysningspliktige ikke skal være

forpliktet til å gi adgang til kontrollundersøkelse i private hjem. Dette vil imidlertid ikke være til hinder for at de opplysningspliktige gir slik adgang når de ser seg tjent med det. For å sikre at næringsdrivende ikke unndrar seg kontroll ved å utøve næringsvirksomhet fra sitt private hjem, foreslår departementet at unntaket for kontroll i private hjem ikke skal komme til anvendelse i slike tilfeller.

Departementet understreker at selv om skatte- og avgiftsmyndighetene er avskåret fra å kunne kreve kontrollundersøkelser i de opplysningspliktiges hjem, vil de i tilfeller av skatteunndragelser kunne anmelde forholdet. Politiet vil da kunne benytte de hjemler for ransaking og beslag som følger av straffeprosessloven.

Departementet foreslår at pliktene ved kontrollundersøkelse i enkeltpersonforetak skal påhvile foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning foreslås det at pliktene skal påhvile den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. Departementet foreslår at ligningsloven endres på dette punktet, slik at lovteksten i forslaget til ligningsloven § 6-5 nr. 4 samsvarer med lovteksten i gjeldende merverdiavgiftslov § 15-11 fjerde ledd. Formuleringen i gjeldende merverdiavgiftslov § 15-11 fjerde ledd foreslås videreført i merverdiavgiftsloven § 16-6 fjerde ledd.

Departementet foreslår å videreføre siste del av formuleringen i ligningsloven § 4-10 nr. 4 i ligningsloven § 6-5 nr. 4. For person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet skal plikten påhvile personens, selskaps eller innretningens representant i Norge.

Departementet foreslår også å videreføre ligningsloven § 4-10 nr. 5 og § 6-15 nr. 3 om at departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i annen stat kan være tilstede ved kontroll når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6.

2.6.5.2 Veilednings- og bistandsplikt

Ved kontrollundersøkelser hos skattyter er det av stor betydning at de som kontrolleres gir bistand og veiledning. Tilrettelegging og veiledning vil ofte være helt nødvendig for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne gjennomføre sine kontroller på en effektiv måte. At kontrollene gjennomføres raskt og effektivt vil også være til fordel for den som kontrolleres.

Hvem som er veilednings- og bistandspliktige etter gjeldende rett, varierer noe. Hovedregelen i ligningsloven er at plikten påhviler den skatte- og avgiftspliktige eller vedkommendes fullmektig. Etter merverdiavgiftsloven påhviler plikten næringsdrivende, virksomhetens ansatte eller andre tilknyttede personer.

Skatteunndragelsesutvalget peker på at tilgjengeligheten til bedriftsledelsen kan være et problem for skatte- og avgiftsmyndighetene. Det kan derfor være behov for å kunne kontakte ansatte eller andre tilknyttede personer. Utvalget foreslår på denne bakgrunn at som hovedregel bør skattyteren selv kunne utpeke hvilke ansatte som skal kunne representere skattyteren ved kontroll hos vedkommende. I tilfeller hvor skattyteren ikke har angitt noen representant blant de ansatte eller kontrollen søkes trenert ved at en slik representant unnlates oppnevnt, foreslår utvalget at skatte- og avgiftsmyndighetene bør kunne pålegge ansatte å yte nødvendig veiledning og bistand.

Departementet viser i denne sammenheng til *Skattedirektoratets* høringsuttalelse om at utvalgets forslag kan medføre at ansatte vil kunne bli utsatt for et for sterkt press om bistand fra kontrollmyndighetene. Etter departementets oppfatning bør regelen fortsatt være at det er den opplysningspliktige selv eller den som den opplysningspliktige utpeker som bør yte nødvendig veiledning og bistand ved kontroll hos skattyteren. Det kan reises innvendinger mot å pålegge ansatte en generell plikt til å yte nødvendig veiledning og bistand. Dersom for eksempel et selskaps ledelse ikke ønsker å bidra ved skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll, vil det kunne stille ansatte i en meget vanskelig situasjon dersom de skal være forpliktet til likevel å bidra. Den ansattes bidrag vil i slike tilfeller kunne være direkte i strid med ledelsens ønsker. Etter departementets oppfatning bør det ikke innføres regler som setter den ansatte i en slik situasjon.

Departementet foreslår på denne bakgrunn å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 4-10 nr. 3 og § 6-15 nr. 2 annet punktum. Etter departementets oppfatning bør det innføres tilsvarende regler i merverdiavgiftsloven, selv om merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd første punktum jf. § 16-1 fjerde ledd går noe lenger i retning av å pålegge ansatte veiledningsplikt i dag.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-5 nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-6 tredje ledd.

2.7 Opplysningsplikt for tredjepart

2.7.1 Innledning

Bestemmelser om plikt for tredjepart til ukrevd å gi opplysninger, her omtalt som tredjeparts opplysningsplikt, finnes hovedsakelig på ligningsområdet. En vesentlig del av de opplysningene som etter ligningsloven kapittel 6 skal gis ukrevd, har endret funksjon fra å være kontrolloppgaver til å være grunnlagsdata for Skatteetatens maskinelle forhåndsutfylling av selvangivelsen. Oppgavene utgjør hoveddelen av opplysningene i ligningsmyndighetenes grunnlagsdataregistre, og gjør det mulig å forhåndsutfylle selvangivelsen for lønnstakere, pensjonister og selvstendig næringsdrivende. Departementet foreslår ingen endringer i omfanget av tredjeparts plikt til ukrevd å gi opplysninger til ligningsmyndighetene, men foreslår at bestemmelsene samles i nytt kapittel 5 i ligningsloven. Bestemmelser om tredjeparts plikt til å gi kontrollopplysninger er behandlet ovenfor i punkt 2.5.

2.7.2 Gjeldende rett

Ligningsloven kapittel 6

Følgende tredjeparter skal i henhold til ligningsloven kapittel 6 og tilhørende forskrifter ukrevd gi opplysninger til ligningsmyndighetene:

- Arbeidsgivere, oppdragsgivere og andre som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytt nærmere angitte fordeler skal levere lønnsoppgave etter ligningsloven § 6-2. Oppgaveplikten omfatter først og fremst lønn og annen godtgjørelse for utført arbeid, men også andre ytelser med tilknytning til lønnsinntekt er omfattet, som sykepenge, pensjon, utgiftsgodtgjørelser, drikkepenge mv. Videre gir arbeidsgiver opplysninger om fradrag, som for eksempel fagforeningskontingent og sjømannsfradrag. Begrensninger i oppgaveplikten er blant annet gitt i forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten.
- Banker, forsikringsselskaper, hypotek- og kredittforeninger, samvirkeforetak, spareforeninger, fonds- og aksjemeglere, finansieringsinstitusjoner og andre som har penger til forvaltning eller som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, skal levere oppgave over samtlige innskudd og utlån, jf. ligningsloven § 6-4 og forskrift 22. desember 1992 nr. 1190 om levering av ligningsoppgaver

- over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv.
- Verdipapirregistre og forvaltningsselskaper skal levere oppgaver etter ligningsloven § 6–5, § 6–6 bokstav c og forskrift 22. desember 2003 nr. 1779 om levering av ligningsoppgaver fra forvaltningsselskaper og verdipapirregistre til ligningsmyndighetene. Oppgaveplikten for verdipapirregistrene omfatter den enkelte investors samlede registrerte beholdning av finansielle instrumenter pr. 31. desember siste år, årlig avkastning av disse samt alle transaksjoner gjennom inntektsåret. Forvaltningsselskaper skal gi oppgaver om innskudd i verdipapirfond og avkastning av disse.
 - Livsforsikringsselskaper skal levere oppgave over forsikringstakerne og de forsikrede samt forsikringsbeløp, gjenkjøpsverdi, betalte premiebeløp mv., jf. ligningsloven § 6–6 bokstav a og forskrift 5. august 1993 nr. 799 om levering av ligningsoppgave over forsikring i livsforsikringsselskaper.
 - Banker og andre spareinstitusjoner skal levere oppgave over innskudd, uttak, avkastning og saldo mv. i forbindelse med kontrakter om boligsparing for ungdom (BSU), jf. ligningsloven § 6–6 bokstav b og forskrift 8. desember 1992 nr. 1038 om levering av ligningsoppgaver over konti for boligsparing for ungdom (BSU).
 - Institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring skal levere oppgave over tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6–42, jf. ligningsloven § 6–6 bokstav d og forskrift 18. november 1994 nr. 1016 om levering av ligningsoppgaver over tilskudd til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring.
 - Skolefritidsordninger og barnehager skal levere oppgave over påløpte kostnader til pass og stell av barn for foreldre og andre foresatte, jf. ligningsloven § 6–6 bokstav e og forskrift 18. november 1994 nr. 1017 om levering av ligningsoppgaver over betaling for pass og stell av barn.
 - Livsforsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond skal levere oppgave over blant annet sparebeløp, gjenkjøpsverdi, betalt innskudd og utbetalinger for individuelle pensjonsavtaler (IPA) og innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven, jf. ligningsloven § 6–6 bokstav f og § 6–7 annet ledd og forskrift 28. oktober 1998 nr. 1036 om levering av ligningsoppgave over innbetalinger til og utbetalinger fra individuell pensjonsavtale etter skatteloven.
 - Visse frivillige organisasjoner og registreringsenheter skal levere oppgave over gaver som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6–50, jf. ligningsloven § 6–6 bokstav g og forskrift 8. september 2000 nr. 901 om levering av ligningsoppgave over gaver til visse frivillige organisasjoner mv.
 - Forsikringsselskaper skal levere oppgave over utbetalinger på livsforsikringer, livrenter og skadeforsikringer, jf. ligningsloven § 6–7 første ledd og forskrift 5. august 1993 nr. 800 om forsikringsselskapers plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på livsforsikringer og forskrift 29. august 1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer.
 - Boligselskap og boligsameier skal levere oppgave over den enkelte andelshavers/sameiers andel av felles inntekter, utgifter, formue og gjeld mv., jf. ligningsloven § 6–16 bokstav c og forskrift 30. oktober 1992 nr. 773 om levering av ligningsoppgaver fra boligselskap og forskrift 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier.
 - Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral og Statens Innkrevingsentral skal levere oppgave over pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige og om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværende med innkrevingsentralen, jf. ligningsloven § 6–13 nr. 4 og forskrift 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv.
- I tillegg til ovennevnte oppgavepliktige skal også enkelte andre tredjeparter levere oppgaver til ligningsmyndighetene ukrevd. Dette er Pelsdyrseierens Markedsutjevningfond (ligningsloven § 6-3 nr. 5), den som har leid fast eiendom som ikke utelukkende skal tjene til vedkommendes eget boligbehov eller mot godtgjøring har formidlet leie av fast eiendom (ligningsloven § 6-8 nr. 1 og 2), allmenninger (ligningsloven § 6–9) og aksjeselskaper (ligningsloven § 6–11). Næringsdrivende som kjøper eller omsetter landbruksprodukter i næring (ligningsloven § 6-3 nr. 6) og salgsorganisasjon for fisk (ligningsloven § 6-3 nr. 7), skal gi oppgave over omsetning av henholdsvis landbruksprodukter og råfisk. Næringsdrivende og offentlige organer skal ukrevd gi skattekontoret opplysninger om oppdrag og eventuelle underoppdrag, dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet, jf. ligningsloven § 6-10. Videre skal offentlige myndigheter som beregner eller krever inn arveavgift, og testamentfullbyrdere, ukrevd og uten hensyn

til mulig taushetsplikt, gi de opplysninger som departementet gir forskrifter om til kontroll av ligningen, jf. ligningsloven § 6-12 og forskrift 15. desember 2011 nr. 1364 om opplysningsplikt til skattekontoret om forhold av betydning for arveavgift og ligning.

Oppgaveplikten etter ligningsloven kapittel 6 påligger blant annet innehaveren av enkeltpersonforetak, daglig leder av selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning, eller hvis det ikke er noen daglig leder, styrets formann, jf. ligningsloven § 6-14 nr. 1. Er disse foretakene ikke skattepliktige, påhviler oppgaveplikten også revisor, jf. ligningsloven § 6-14 nr. 3. Etter ligningsloven § 6-14 nr. 2 har reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy plikt til å gi oppgave over lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet, mens formann for arbeidslaget plikter å gi oppgave over godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning. Når arbeidstaker er stilt til rådighet for andre, påhviler oppgaveplikten den som plikter å foreta forskuddstrekk. I Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond påhviler oppgaveplikten fondsstyret.

Ligningsloven § 6-1 gir en generell plikt for den som har eller kan pålegges oppgaveplikt etter ligningsloven kapittel 6 til å innrette sin bokføring slik at oppgavene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.

Ligningsloven § 6-16 bestemmer at departementet kan gi forskrift som begrenser eller fritar for oppgaveplikt, og om hvilke oppgaver som skal gis i maskinlesbar form. Videre omhandler § 6-16 fastsettelse av skjemaer som skal benyttes, underskrift av oppgave, bekreftelse av revisor og fravikelse av lovens regler om hvor og når en oppgave skal gis. I ligningsloven § 6-17 nr. 1 er det gitt bestemmelser om at ligningsoppgaver som nevnt i §§ 6-16 bokstav c og 6-13 nr. 3, skal leveres ukrevd og inneholde skattyters fødselsnummer, organisasjonsnummer eller annen identifikasjon. Etter § 6-17 nr. 3 skal skattyter ha kopi av oppgavene innen 1. februar i året etter inntektsåret, såfremt annet ikke er bestemt i forskrift. Det skal fremgå av skattyters kopi at oppgaven også er sendt ligningsmyndighetene. Departementet kan gi forskrifter om at kopien skal oversendes skattyter i en bestemt form.

Etter ligningsloven § 10-8 nr. 1 kan gebyr ilegges den som ikke innen de fastsatte frister leverer oppgaver etter ligningsloven §§ 6-16 bokstav c og 6-13 nr. 3 eller unnlater å gi opplysninger om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere etter

ligningsloven § 6-10 nr. 1 og 2. Utfyllende bestemmelser om ileggelse av gebyr er gitt i forskrift 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver og forskrift 14. juli 1994 nr. 725 om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 6-10 nr. 1 og 2, jf. nr. 3.

2.7.3 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget foreslår å samle alle bestemmelser om tredjeparters plikt til ukrevd å gi opplysninger til ligningsmyndighetene i et nytt kapittel 5 i ligningsloven. Forslaget innebærer i all hovedsak en videreføring av gjeldende rett. Forskriftshjemmelen i gjeldende ligningslov § 5-2 foreslås innarbeidet i ligningsloven § 4-13. Utvalget viser til at de foreslåtte endringene i reglene om ukrevd opplysningsplikt forutsetter en oppfølging med gjennomgang av forskriftsregelverket.

Skatteunndragelsesutvalget foreslår å endre ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f om oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende av vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art.

2.7.4 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet viser til at forslaget om å samle bestemmelsene om tredjeparters plikt til ukrevd å gi opplysninger i et eget kapittel i ligningsloven gir en god systematikk og oversikt over regelverket. Også *NARF*, *NTL Skatt* og *Skatterevisorenes Forening* er positive til forslaget. *NARF* peker på at det på denne måten kommer klarere fram hvem som er pliktig til å gi disse opplysningene og hvilke opplysninger som skal gis, og at loven således blir mer oversiktlig og lettere tilgjengelig for brukerne. På samme måte påpeker *NTL Skatt* at en samling av disse bestemmelsene trolig vil være til fordel for både kontrollatene og andre brukere av regelverket.

2.7.5 Departementets vurderinger og forslag

2.7.5.1 Innledning

Departementet slutter seg til Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å flytte bestemmelsene om tredjeparters opplysningsplikt til ligningsloven nytt kapittel 5. Forskriftshjemmelen i ligningsloven § 5-2 foreslås innarbeidet i ligningsloven § 6-6 om pålegg om bokføring. Etter departementets syn vil forslaget medføre at regelverket blir mer

oversiktlig og systematisk, og at brukervennligheten forbedres.

Departementet foreslår ingen endringer i omfanget av tredjeparters plikt til ukrevd å gi opplysninger, og følger ikke opp Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å endre reglene om oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende. Departementet viser til omtale i Prop. 1 LS (2010-2011) punkt 3.4. Her vises det til at Skatteunndragelsesutvalgets forslag må ses i sammenheng med øvrige forslag om kontrollgrunnlag for næringsdrivende, herunder nye bestemmelser om betaling via bank som vilkår for fradrag. De sistnevnte reglene trådte i kraft fra og med 2011, og det vil ta noe tid før man får erfaring med virkningene av disse reglene.

Departementet foreslår at begrepene "oppgave" og "oppgaveplikt" i lovteksten erstattes av "opplysning" og "opplysningsplikt", uten at dette er ment å medføre realitetsendringer. Flere av forskriftshjemlene i de enkelte bestemmelser foreslås videre erstattet av en generell forskriftshjemmel i ligningsloven ny § 5-12. I tillegg foreslår departementet at de fleste bestemmelser om frister for innlevering av opplysninger og om hvem opplysninger skal leveres til tas ut av lovteksten, da det anses mest hensiktsmessig at dette reguleres i forskrift.

2.7.5.2 Generelt om endringene

Departementet foreslår at følgende bestemmelser tas inn i ligningsloven nytt kapittel 5:

- § 5-1. Alminnelige bestemmelser
- § 5-2. Om lønnsopplysninger mv.
- § 5-3. Om fordringer og gjeld mv.
- § 5-4. Om finansielle instrumenter mv.
- § 5-5. Om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.
- § 5-6. Om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere
- § 5-7. Om aksjonærer mv.
- § 5-8. Om arv mv.
- § 5-9. Om annen opplysningsplikt for tredjepart
- § 5-10. Hvem opplysningsplikten påligger
- § 5-11. Identifikasjon av skattyter og kopi av opplysninger
- § 5-12. Forskrifter, skjemaer mv.

Departementets forslag foranlediger også endringer i henvisninger i andre bestemmelser, se punkt 2.11 nedenfor.

2.7.5.3 Ny § 5-1 Alminnelige bestemmelser

Etter vedtakelsen av bokføringsloven er ligningsloven § 6-1 om plikt til å innrette bokføringen slik at oppgavene kan gis og kontrolleres mindre relevant enn tidligere. Departementet foreslår likevel, i samsvar med utvalgets forslag, at ligningsloven § 6-1 videreføres i ligningsloven ny § 5-1 med kun noen språklige justeringer og ingen realitetsendringer.

2.7.5.4 Ny § 5-2 Om lønnsopplysninger mv.

Departementet foreslår at ligningsloven § 6-2 om lønnsoppgaveplikten videreføres i ligningsloven ny § 5-2.

Departementet foreslår at forskriftshjemmelen i ligningsloven § 6-2 nr. 3 bokstav b i.f. erstattes av den generelle forskriftshjemmelen som foreslås i ny § 5-12, se punkt 2.7.5.14 nedenfor.

Etter ligningsloven § 6-2 nr. 4 kan det gis forskrifter om blant annet overføringer og lønn mellom nærstående. Med hjemmel i denne bestemmelsen ble det gitt forskrift 23. desember 1983 nr. 1840 om særskilt oppgaveplikt for lønn til barn fra foreldres bedrift mv. Denne forskriften er nå opphevet, og forskriftshjemmelen i ligningsloven § 6-2 nr. 4 anses som overflødig. Forskriftshjemmelen foreslås derfor ikke videreført i ligningsloven ny § 5-2.

Ligningsloven § 6-2 nr. 5 om frist for innlevering av opplysninger foreslås tatt ut av lovteksten, da departementet anser det som mer hensiktsmessig at frister reguleres i forskrift.

Departementet viser til forslag til endringer i gjeldende ligningslov § 6-2 i Prop. 112 L (2011-2012) i forbindelse med ny ordning med arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold med mer, også omtalt som EDAG. Departementet vil senere komme med forslag for å samordne disse endringene.

2.7.5.5 Ny § 5-3 Om fordringer og gjeld mv.

Departementet foreslår å videreføre ligningsloven § 6-4 nr. 2, 5 og 6 i ligningsloven ny § 5-3. Forskriftshjemlene i § 6-4 nr. 2 i.f. og nr. 6 i.f. foreslås erstattet av den generelle forskriftshjemmelen i ligningsloven ny § 5-12, se punkt 2.7.5.14 nedenfor.

2.7.5.6 Ny § 5-4 Om finansielle instrumenter mv.

Bestemmelsen i ligningsloven § 6-5 foreslås videreført i ligningsloven ny § 5-4, likevel slik at hjem-

melen i nr. 3 siste punktum til å gi forskrift om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen foreslås erstattet av den generelle forskriftshjemmelen i ny § 5-12, se punkt 2.7.5.14 nedenfor.

Ligningsloven § 6-5 nr. 4 gir regler om rapportering ved innløsning av ihendehaverobligasjoner. Bestemmelsen gir departementet hjemmel til hvert år å bestemme i hvilken utstrekning og på hvilken måte de angitte oppgavene skal gis til ligningsmyndighetene. Tilsvarende bestemmelse fantes tidligere i skatteloven 1911 § 64 siste ledd. Bestemmelsen kom inn i skatteloven i 1947, men verken den eller bestemmelsen i ligningsloven har vært satt i kraft. Bestemmelsen fyller ikke et behov i dag, og foreslås opphevet som overflødig.

2.7.5.7 Ny § 5-5 Om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.

Departementet foreslår å videreføre ligningsloven § 6-8 nr. 1 og nr. 2 om leieforhold mv. i ligningsloven ny § 5-5 nr. 1. I ligningsloven ny § 5-5 nr. 2 og nr. 3 foreslår departementet å videreføre henholdsvis ligningsloven § 6-9 om allmennings opplysningsplikt og ligningsloven § 6-7 om utbetaling fra forsikringsselskap mv. Fristen for innlevering av opplysninger i gjeldende ligningslov § 6-8 nr. 1 i.f. og § 6-9 i.f. foreslås ikke videreført, da dette forutsettes regulert i forskrift. I ligningsloven ny § 5-5 nr. 4, 5, 6 og 7 foreslås ligningsloven § 6-3 nr. 5, 6, 7 og 9 videreført.

2.7.5.8 Ny § 5-6 Om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere

Departementet foreslår å videreføre ligningsloven § 6-10 i ligningsloven ny § 5-6.

2.7.5.9 Ny § 5-7 Om aksjonærer mv.

I ligningsloven ny § 5-7 foreslår departementet i det vesentligste å videreføre ligningsloven § 6-11 nr. 1, 3 og 4. Bestemmelsen i ligningsloven § 6-11 nr. 1 bokstav d om at nærmere angitte selskaper og foretak skal gi oppgave over beregnet personinntekt for aksjonærer, foreslås imidlertid opphevet da den ikke lenger er aktuell. Departementet foreslår ikke å videreføre ligningsloven § 6-11 nr. 2 om at oppgavene skal leveres til skattekontoret hvis ikke annet er bestemt. Leveringssted for opplysninger forutsettes regulert i forskrift. Hjemmelen i ligningsloven § 6-11 nr. 5 til å gi forskrift om utfylling og gjennomføring av bestemmelsen foreslås erstattet av den generelle forskriftshjemme-

len i ny § 5-12, jf. punkt 2.7.5.14 nedenfor. Adgangen til i forskrift å bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år mv. foreslås videreført i ny § 5-7 nr. 4.

2.7.5.10 Ny § 5-8 Om arv mv.

Departementet foreslår å videreføre ligningsloven § 6-12 i ligningsloven ny § 5-8.

2.7.5.11 Ny § 5-9 Om annen opplysningsplikt for tredjepart

For alle opplysningspliktige som nevnt i ligningsloven § 6-6 bokstav a til g er det gitt forskrifter som fastlegger opplysningsplikten mv. Tilsvarende gjelder for boligselskap og boligsameier som nevnt i ligningsloven § 6-16 bokstav c. Departementet foreslår at disse bestemmelsene videreføres i ligningsloven ny § 5-9. Departementet foreslår at det i bestemmelsen direkte angis at det skal gis opplysninger til ligningsmyndighetene fra de nevnte selskaper og organer, og hva det skal gis opplysninger om. I forskrift gitt med hjemmel i den foreslåtte generelle forskriftshjemmelen i ligningsloven ny § 5-12 kan det gis bestemmelser om utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten, jf. punkt 2.7.5.14 nedenfor.

2.7.5.12 Ny § 5-10 Hvem opplysningsplikten påligger

I ligningsloven ny § 5-10 videreføres ligningsloven § 6-14 med kun noen språklige endringer. Henvisningen i ligningsloven § 6-14 nr. 2 siste punktum til at oppgaveplikten etter ligningsloven § 6-3 nr. 4 påligger fondsstyret, er på grunn av senere endringer i § 6-3 ikke lenger korrekt. I departementets forslag til ligningsloven ny § 5-10 nr. 3 er dette rettet slik at det vises til opplysninger som skal gis av Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond etter ligningsloven ny § 5-5 nr. 4.

2.7.5.13 Ny § 5-11 Identifikasjon av skattyter og kopi av opplysninger

Departementets forslag til ligningsloven ny § 5-11 viderefører i hovedsak ligningsloven § 6-17. Fristen for at skattyter skal ha kopi av opplysninger i § 6-17 nr. 3 foreslås tatt ut, og dette forutsettes regulert i forskrift. Forskriftshjemmelen i § 6-17 nr. 3 i.f. foreslås erstattet av den generelle forskriftshjemmelen i ligningsloven ny § 5-12, jf. punkt 2.7.5.14 nedenfor.

2.7.5.14 Ny § 5-12 Forskrifter, skjemaer mv.

Ligningsloven § 6-16 bestemmer at departementet kan gi forskrifter om ulike forhold. Departementet kan ved forskrift begrense eller frita for oppgaveplikt og bestemme at oppgaver skal gis i maskinlesbar form. Videre kan departementet gi bestemmelser om hva oppgavene skal inneholde, om underskrift av oppgave, om bekreftelse fra revisor og om fremgangsmåten ved levering av oppgaver, herunder fravikelse av lovens regler om hvor og når en oppgave skal gis.

Departementet foreslår at det inntas en generell bestemmelse i ligningsloven ny § 5-12 om at det kan gis forskrifter om utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten. Videre foreslår departementet at hjemmel til i forskrift å begrense og frita for opplysningsplikt, å fravike lovens regler om hvor og når opplysningene skal leveres, å gi bestemmelser om bekreftelse fra revisor og om den opplysningspliktiges underskrift, videreføres i ny § 5-12.

Departementet foreslår ikke å videreføre bestemmelsen i ligningsloven § 6-16 bokstav c om at det i forskrift kan bestemmes at en rekke oppgaver skal gis i maskinlesbar form. Departementet foreslår at denne bestemmelsen erstattes av en hjemmel i ny § 5-12 til i forskrift å gi bestemmelser om hvordan opplysninger skal gis. Dette innebærer en utvidelse av forskriftsadgangen, og den foreslåtte bestemmelsen vil gi hjemmel for i forskrift å bestemme at opplysninger skal leveres elektronisk. Innføring av forskriftbestemmelser som pålegger elektronisk innlevering av opplysninger vil nødvendiggjøre en høring.

Etter ligningsloven § 6-16 bokstav b kan departementet fastsette skjemaer som skal nyttes ved levering av oppgaver. Departementet foreslår at denne adgangen videreføres i ligningsloven ny § 5-12 nr. 3.

Departementet viser til forslag til ligningsloven ny § 5-12.

2.8 Plikt til å gi kontrollopplysninger om tollskyld

2.8.1 Innledning

Gjeldende regler om kontrollopplysninger i tolloven har ikke samme utforming og virkeområde som bestemmelsene om kontrollopplysninger i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Tolloven mangler blant annet en generell hjemmel for å pålegge den som er opplysningspliktig etter tolloven å gi kontrollopplysninger som kan være av

betydning for forpliktelsen til å svare toll (tollskyld).

2.8.2 Gjeldende rett

Bestemmelser som gir tollmyndighetene hjemmel til å pålegge den som er opplysningspliktig etter tolloven å gi kontrollopplysninger finnes i tolloven §§ 13-4 og 4-10, jf. tolllovsforskriften § 4-10-3.

Etter tolloven § 13-4 kan tollmyndighetene kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer eller andre opplysninger som pliktes gitt etter loven i forbindelse med undersøkelse av bedriftslokaler, jf. første ledd første punktum. I første ledd tredje punktum eksemplifiseres hvilke dokumenter som anses relevante ved kontrollen og som den opplysningspliktige kan pålegges å utlevere. Oppregningen omfatter «registrerte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale, kontrakter, korrespondanse, styre- og forhandlingsprotokoller», men også andre dokumenter av betydning for kontrollen. Oppregningen er derfor ikke uttømmende.

Etter tolloven § 4-10 annet ledd skal en deklaratant ukrevd gi de opplysninger som tollmyndighetene finner nødvendig for at en vare kan tollekspederes, og etter tollforskriften § 4-10-3 kan tollmyndighetene innhente kontrollopplysninger om forhold omhandlet i deklarasjonen. Den deklarerende mottakeren skal både ved tollekspedisjonen og ved etterfølgende kontroll gi nærmere opplysninger om forhold omhandlet i deklarasjonen og andre opplysninger dersom tollmyndighetene krever det.

Verken tolloven § 13-4 eller tolloven § 4-10, jf. tolllovsforskriften § 4-10-3, gir tollmyndighetene en generell hjemmel til å innhente kontrollopplysninger fra tollskyldner, importør mv.

2.8.3 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget har i NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* kapittel 8 foreslått å innføre en bestemmelse om at tollmyndighetene til enhver tid kan pålegge den opplysningspliktige å gi opplysninger som kan være av betydning for å kontrollere riktigheten av dokumenter, erklæringer og andre opplysninger gitt etter tolloven. Bestemmelsen foreslås inntatt i tolloven § 13-4 nytt første ledd.

Utvalget foreslår også andre endringer i tolloven. Endringene bygger på de tilsvarende forslag til endringer som av utvalget er foreslått inntatt ellers i skatte- og avgiftslovgivningen, herunder i ligningsloven og merverdiavgiftsloven.

Dette innebærer blant annet at opplysningsplikten i kontrollbestemmelsene foreslås knyttet opp mot opplysningens innhold, og ikke dokumentene. Videre foreslår utvalget å innføre egne bestemmelser om tredjeparts opplysningsplikt. Utvalget foreslår å endre tolloven § 13-4 slik at den skal gjelde egen opplysningsplikt, mens nye og mer utvidede bestemmelser om opplysningsplikt for tredjepart foreslås tatt inn i tolloven som ny §§ 13-20 til 13-22.

2.8.4 Høringsinstansenes merknader

Norsk Tollerforbund uttaler at det er positivt at regler vedrørende skatt og avgifter ses i sammenheng, uavhengig av hvilken etat som krever dem inn.

Toll- og avgiftsdirektoratet støtter forslaget om at det for alle skatte- og avgiftskrav gis en generell adgang til å innhente opplysninger fra toll- og avgiftspliktige dersom opplysningene kan ha betydning for riktig fastsetting av toll- og avgiftsgrunnlaget. Toll- og avgiftsdirektoratet mener det er av stor betydning at reglene for innhenting av kontrollopplysninger er samordnet, og uttaler at dette er spesielt viktig siden Skatteetaten i mange sammenhenger samarbeider med Toll- og avgiftsetaten. Toll- og avgiftsdirektoratet mener videre det er riktig å knytte opplysningsplikten opp mot opplysningen og ikke dokumentet, siden det er innholdet man først og fremst er interessert i og ikke det fysiske dokumentet.

Også flere andre høringsinstanser har uttalt seg positivt til forslaget om å samordne kontrollbestemmelsene for toll, skatt og avgift, og forslaget om å knytte opplysningsplikten opp mot opplysningspliktens innhold. En nærmere omtale av disse høringsinstansenes merknader er inntatt ovenfor under punkt 2.3.3 og 2.4.4.2.

2.8.5 Departementets vurderinger og forslag

Tollmyndighetene har i merverdiavgiftsloven § 15-11 (lovutkastet ny § 16-1) en generell adgang til å innhente kontrollopplysninger fra den avgiftspliktige. En tilsvarende generell hjemmel for innhenting av kontrollopplysninger mangler i tolloven.

Ved kontroll av toll- og avgiftsplikt ved innførsel av varer er det samme myndighet som forestår kontrollen, og plikten til å svare toll og avgift vil ofte være knyttet opp mot de samme varene. Departementet kan ikke se at det er særlige grunner som tilsier at toll- og avgiftsmyndighetene skal

ha en snevrere adgang til å kreve opplysninger om mulig tollskyld etter tolloven, enn det de samme myndigheter har til å kontrollere avgiftsplikt etter merverdiavgiftsloven. Departementet foreslår derfor å følge opp Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å innta en generell bestemmelse om plikt til å gi kontrollopplysninger i tolloven.

Departementet foreslår at tollmyndighetene skal kunne pålegge den ”*som har plikt til å gi opplysninger*” en plikt til også å gi kontrollopplysninger. Bestemmelsen vil medføre at alle som er opplysningspliktig etter tolloven plikter å gi kontrollopplysninger etter krav om det fra tollmyndighetene. Plikten til å gi kontrollopplysninger vil dermed omfatte næringsdrivende og private mv., når disse opptrer i en rolle hvor det oppstår opplysningsplikt etter tolloven, for eksempel fordi vedkommende har opplysningsplikt som tollskyldner, speditører, tollagerholdere, omsorgshavere (transportører mv.). En plikt til å gi kontrollopplysninger vil ikke bare gjelde for opplysningspliktige etter bestemmelser som klart angir en opplysningsplikt, for eksempel tolloven § 4-10 annet ledd om opplysningsplikt ved deklarerer av varer. Bestemmelsen vil også gi hjemmel for å kreve kontrollopplysninger fra den som skal opplyse om forhold indirekte som ledd i nærmere angitte prosedyrer, herunder som ledd i fremleggelses- og meldeplikten, selv om denne plikten i loven ikke uttrykkelig er gitt betegnelsen opplysningsplikt.

Plikten til å gi kontrollopplysninger foreslås å gjelde opplysninger som ”*kan ha betydning for tollskyld*”. Tollskyld er definert som en forpliktelse til å svare toll, jf. tolloven § 2-1 første ledd. Avgrensningen til tollskyld medfører at bestemmelsen ikke kan benyttes som generell hjemmel for å kreve kontrollopplysninger om vareførsel fra den som er opplysningspliktig etter tolloven. I utgangspunktet bør reglene om plikt til å gi kontrollopplysninger være like både for kontroll av vareførsel og plikten til å svare toll, dersom ikke særlige hensyn tilsier annet. En generell adgang for tollmyndighetene til etter grensepassering å kreve kontrollopplysninger om vareførsel alene, vil kunne berøre politiets og andre myndigheters, herunder tilsynsmyndigheters, ansvarsfelt. En slik adgang for kontroll av vareførselen har uklare konsekvenser og er ikke vurdert av Skatteunndragelsesutvalget, og forslag om en slik hjemmel fremmes derfor ikke nå.

Det kreves ikke at opplysningene faktisk vil få betydning for en konkret tollskyld. Utgangspunktet for vurderingen vil være om noen kan ha unnlatt å gi pliktige opplysninger etter tolloven om

mulig tollskyld. Kontrollopplysninger må kunne kreves etter bestemmelsen både for å kontrollere om det er gitt riktige og fullstendige opplysninger og for å kontrollere om noen helt har unnlatt å gi opplysninger som kan ha betydning for forpliktelsen til å svare toll. For eksempel må bestemmelsen kunne benyttes til å innhente kontrollopplysninger fra en mulig tollskyldner for å avdekke om han eller hun har unnlatt å gi pliktige opplysninger av betydning for tollskyld ved innførsel av varer til Norge. Hva som kan være av betydning for tollskyld, må følge av den til enhver tid gjeldende tollovgivning. Ved vurderingen av hva som skal til for at opplysningene kan ha betydning for riktig fastsetting av tollskyld vil det tilsvarende vilkår i bestemmelse i ligningsloven ny § 6-1 være retningsgivende.

Departementet foreslår å knytte plikten til å gi kontrollopplysninger opp mot opplysningens innhold, uavhengig av hvor opplysningene finnes. For å skape klarhet i hva den opplysningspliktige skal gi av opplysninger må tollmyndighetene presisere nærmere hvilke opplysninger det er tale om. Det er viktig at forespørselen presiseres på en slik måte at det ikke byr på for store vanskeligheter for den opplysningspliktige å oppfylle sine opplysningsplikter. Pålegg om å gi opplysninger bør derfor som hovedregel være skriftlige.

Departementet foreslår å innta bestemmelsen om opplysningsplikt i tolloven som ny § 13-3a, og ikke i tolloven § 13-4 første ledd slik som foreslått av Skatteunndragelsesutvalget.

Etter tolloven § 13-4 første ledd tredje punktum kan tollmyndighetene i dag kreve at den opplysningspliktige gir innsyn i, legger frem, utleverer eller sender inn ulike dokumenter av betydning for kontrollen. I ny § 13-3a foreslås det inntatt en bestemmelse om at tolloven § 13-4 første ledd tredje punktum gis tilsvarende anvendelse så langt den passer. Bestemmelsen utvider ikke gjeldende plikt til å oppbevare dokumenter. Oppbevaringsplikten vil fortsatt følge av eksisterende regler, først og fremst bokføringsloven med tilhørende forskrifter.

Departementet foreslår ingen andre vesentlige endringer i tolloven. En oppfølging av Skatteunndragelsesutvalgets forslag til øvrige endringer, må undergis en nærmere vurdering, og fremmes derfor ikke nå.

Departementet viser til forslag til tolloven ny § 13-3a.

Det foreslås at bestemmelsen trer i kraft straks.

2.9 Tvangsmulkt

2.9.1 Gjeldende rett

Etter ligningsloven § 10-6 nr. 1 kan Skattedirektoratet og skattekontoret ilegge den som ikke har etterkommet plikten til å gi oppgave eller opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse mv. etter kapittel 6, en daglig løpende tvangsmulkt fram til oppfyllelse skjer. Tvangsmulktens størrelse er ikke oppgitt i ligningsloven § 10-6 nr. 1, og mulkten kan derfor i utgangspunktet settes til det beløp Skattedirektoratet eller skattekontoret finner nødvendig. Bestemmelsen gir kun hjemmel for å ilegge opplysningspliktig tredjepart tvangsmulkt, og ikke skattyter. Dersom bokføringspliktig skattyter ikke etterkommer et pålegg om bokføring etter ligningsloven § 4-13 innen den fastsatte fristen, kan skattekontoret imidlertid ilegge skattyter tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6 nr. 2.

Vedtak om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker, jf. ligningsloven § 10-6 nr. 4. Vedtaket er tvangsgrunnlag for utlegg, og tvangsmulkten tilfaller statskassen.

Etter merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd kan avgiftsmyndighetene ilegge tredjeparter som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger eller kontrolloppgaver etter merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til 16-6, en daglig løpende tvangsmulkt. Bestemmelsen gir ikke hjemmel for å ilegge avgiftssubjektet tvangsmulkt. Dersom bokføringspliktig avgiftssubjekt ikke etterkommer et pålegg om bokføring etter merverdiavgiftsloven § 15-12 innen fristen, kan imidlertid avgiftsmyndighetene etter merverdiavgiftsloven § 21-1 annet ledd ilegge en daglig løpende tvangsmulkt.

2.9.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget viser til at det i dag er få muligheter til å framtvinge veiledning og bistand ved kontroll hos skattyter dersom vedkommende nekter å etterkomme plikten til å medvirke ved kontrollundersøkelser. Dette kan føre til at ligningsmyndighetene ikke får gjennomført korrekt fastsetting av skattekrav. Utvalget viser til at unnlattelse av å etterkomme pålegg etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 etter gjeldende rett kan medføre risiko for skjønnsligning etter ligningsloven § 8-2 nr. 2, tap av klagerett etter § 9-2 nr. 7 bokstav c og straffansvar etter § 12-1 nr. 1 bokstav d. Utvalget mener at disse sanksjonene ikke er tilstrekkelige til å framtvinge ønsket veiledning og bistand, og antar at direkte økonomiske reaksjo-

ner i større grad vil føre til en ønsket effekt. Utvalget foreslår derfor at bestemmelsen om tvangsmulkt i ligningsloven § 10-6 nr. 1 utvides til å omfatte skattyter som ikke etterkommer plikten etter ligningsloven § 4-10 til å gi oppgave, opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse mv.

Utvalget foreslår videre at det i ligningsloven § 10-6 nr. 1 inntas en henvisning til ligningsloven nytt kapittel 5. Dette innebærer en videreføring av gjeldende rett, da bestemmelsene om tredjeparts plikt til å gi opplysninger ukrevd foreslås flyttet fra kapittel 6 til nytt kapittel 5.

Utvalget foreslår at en tilsvarende endring som i ligningsloven § 10-6 inntas i blant annet merverdiavgiftsloven.

2.9.3 Høringsinstansenes merknader

Handelshøyskolen BI er negative til forslaget om å utvide ligningsloven § 10-6 om tvangsmulkt, og uttaler:

”Utvalget foreslår at det skal være en generell adgang til å ilegge tvangsmulkt hvis man ikke gir oppgaver etter lign § 4-10, kap 5 og 6. Generelt vil vi uttale at vi er skeptiske til den vidtgående adgangen til å ilegge løpende tvangsmulkt. En så ubegrenset adgang som utvalget foreslår i lign § 10-6 er uheldig.”

NTL Skatt er enige i intensjonen bak forslaget om å utvide området for bruk av tvangsmulkt, men er usikre på om tidspunktet for å innføre dette er det beste. Det anbefales at det administrative apparat som er nødvendig for å ilegge tvangsmulkt etter dagens regler i alle fall utbygges og konsolideres før denne sanksjonen utvides til å gjelde flere områder.

Skattedirektoratet uttaler at tvangsmulkt er et helt nødvendig virkemiddel i tilfeller hvor den opplysningspliktige i utgangspunktet ikke vil medvirke, både på skatte- og merverdiavgiftsområdet. Etter direktoratets oppfatning er dagens ordning etter ligningsloven at skattyters obstruksjoner ikke sanksjoneres overhodet hvis det ikke trekkes så langt at man bruker ligningslovens straffebestemmelser. I lys av hvilke skattytergrupper disse bestemmelsene retter seg mot, framstår det etter direktoratets oppfatning som uheldig at det ikke kan sanksjoneres administrativt i disse tilfellene. Etter direktoratets mening har imidlertid Skatteunndragelsesutvalgets forslag fått en for vid utforming når også ansatte skal kunne ilegges tvangsmulkt hvis plikten til å gi adgang til kontrollundersøkelse mv. ikke etterkommes.

2.9.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets oppfatning er det en prinsipiell forskjell mellom skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter når det gjelder spørsmålet om å ilegge tvangsmulkt for manglende oppfyllelse av plikten til å bidra til kontroll. Skatte- og avgiftsmyndighetene har allerede ulike reaksjonsmuligheter overfor skatte- og avgiftspliktige som unnlater å oppfylle plikten til å gi opplysninger eller å gi adgang til kontrollundersøkelse. Dersom skattyter unnlater å oppfylle pliktene etter ligningsloven til å gi opplysninger eller adgang til kontrollundersøkelse, kan skattyter i dag risikere skjønnslingning etter ligningsloven § 8-2 nr. 2. Har skattyter gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan vedkommende også risikere tilleggsskatt etter ligningsloven §§ 10-2 flg. Et avgiftssubjekt som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger kan risikere skjønnsfastsetting av merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 18-1 og tilleggsavgift etter merverdiavgiftsloven § 21-3. Slike reaksjoner kan ikke benyttes overfor tredjeparter. Dette er bakgrunnen for reglene om tvangsmulkt for tredjeparter etter ligningsloven § 10-6 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd. Departementet foreslår på denne bakgrunn ikke å utvide adgangen til å ilegge tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd til også å omfatte den skatte- og avgiftspliktige.

Som nevnt foreslår departementet at bestemmelsene om tredjeparts plikt til å gi opplysninger ukrevd flyttes til ligningsloven nytt kapittel 5, og at bestemmelsene om tredjeparts plikt til å gi kontrollopplysninger samles i ligningsloven kapittel 6. Som følge av dette foreslår departementet at ligningsloven § 10-6 nr. 1 endres til å gjelde tredjeparter som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger etter ligningsloven nytt kapittel 5 eller 6 eller plikten til å gi adgang til kontrollundersøkelse etter ligningsloven § 6-5. Merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd foreslås endret til å gjelde tredjeparter som ikke har etterkommet plikten til å gi kontrollopplysninger etter merverdiavgiftsloven nytt kapittel 16 eller plikten til å gi adgang til kontrollundersøkelse etter merverdiavgiftsloven § 16-6. Det sistnevnte innebærer en presisering i merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd om at også unnlattelse av å gi adgang til kontrollundersøkelse kan medføre tvangsmulkt.

Departementets forslag til nye bestemmelser om kontrollopplysninger fra tredjeparter gir tredjepart en videre opplysningsplikt enn det som føl-

ger av gjeldende rett, jf. punkt 2.5.1.6 ovenfor. Når bestemmelsene om tvangsmulkt etter forslaget henviser til de nye bestemmelsene om kontrollopplysninger fra tredjepart i ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16, medfører det at anvendelsesområdet for ileggelse av tvangsmulkt overfor tredjepart utvides tilsvarende.

Departementet viser til forslag til endringer i ligningsloven § 10-6 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 21-1 første ledd.

2.10 Saksbehandlingsregler mv.

2.10.1 Forholdet mellom opplysningsplikt og taushetsplikt

2.10.1.1 Gjeldende rett

Skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter kan i medhold av ulike lover være pålagt taushetsplikt. Bestemmelser som regulerer forholdet mellom opplysningsplikt i skatte- og avgiftslovgivningen og taushetsplikt i særlovgivningen når ligningsmyndighetene framsetter krav om opplysninger, finnes i dag i ligningsloven § 4-10 nr. 2 om unntak fra skattyters taushetsplikt og i ligningsloven § 6-13 nr. 2 om unntak fra offentlige myndigheters taushetsplikt. Utover dette er det i ligningsloven ikke gitt nærmere regler om forholdet mellom bestemmelser om opplysningsplikt og taushetsplikt.

I forvaltningsloven § 13f annet ledd er det gitt en generell bestemmelse om at bestemmelse i annen lov om rett eller plikt til å gi opplysninger ikke begrenser lovbestemt taushetsplikt, med mindre vedkommende bestemmelse fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal gjelde.

Ved behandling av saker etter merverdiavgiftsloven kommer forvaltningsloven til anvendelse. Dette betyr at løsningen av en konflikt mellom opplysningsplikt og taushetsplikt følger av forvaltningsloven § 13f annet ledd. Forvaltningsloven gjelder derimot ikke på ligningslovens område, jf. ligningsloven § 1-2. I praksis er det imidlertid også her lagt til grunn at opplysningsplikten må vike for lovbestemt taushetsplikt dersom annet ikke er bestemt i lov eller i medhold av lov.

2.10.1.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget uttaler at det for å klargjøre gjeldende rett bør vurderes om det er behov for å lovfeste i ligningsloven at opplysnings-

plikt må vike for lovbestemt taushetsplikt dersom annet ikke er bestemt i eller i medhold av lov.

2.10.1.3 Høringsinstansenes merknader

Justis- og politidepartementet uttaler at det bør vurderes hvorvidt det bør framgå direkte av lovteksten at lovbestemt taushetsplikt går foran opplysningsplikten med mindre annet er uttrykkelig fastsatt, og at hensynet til klarhet og forutberegnelighet tilsier at dette prinsippet lovfestes.

2.10.1.4 Departementets vurderinger og forslag

Etter departementets syn vil det være klargjørende om det i ligningsloven inntas en bestemmelse som på generelt grunnlag regulerer forholdet mellom den opplysningspliktiges opplysningsplikt etter ligningsloven og lovbestemt taushetsplikt. Departementet foreslår derfor at en slik bestemmelse inntas i ligningsloven ny § 3-13A. Endringen er kun ment å være en kodifisering av gjeldende rett.

Departementet viser til forslag til ligningsloven ny § 3-13A.

2.10.2 Varsel, rett til å være til stede og rapport ved kontroll

2.10.2.1 Gjeldende rett

Etter ligningsloven § 3-5 nr. 1 skal skattyteren eller den opplysningspliktige gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg ved undersøkelser som foretas i medhold av ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b eller § 6-15. Dette gjelder bare for så vidt det kan gjennomføres uten at formålet med undersøkelsen settes i fare.

Når undersøkelser foretas etter ligningsloven § 4-10 eller § 6-15, bestemmer ligningsloven § 3-5 nr. 2 at det skal skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt de gjelder den skattyter eller opplysningspliktige undersøkelsen foretas hos.

Merverdiavgiftsloven inneholder ingen tilsvarende bestemmelser om varsel, rett til å være til stede og rapport eller protokoll ved kontrollundersøkelser hos avgiftssubjektet eller andre opplysningspliktige etter loven. Forvaltningsloven § 15 pålegger i en viss utstrekning avgiftsmyndighetene å utarbeide skriftlig dokumentasjon ved kontroll hos den opplysningspliktige. I praksis varsler likevel avgiftsmyndighetene om kontroller som gjennomføres hos den opplysningspliktige etter merverdiavgiftsloven § 15-11 og kapittel 16. Vars-

lingen og rapportskrivningen skjer da i tråd med reglene i ligningsloven § 3-5.

2.10.2.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at det i merverdiavgiftsloven inntas en tilsvarende bestemmelse som i ligningsloven § 3-5 om varsel, rett til å være til stede og rapport ved kontroll.

2.10.2.3 Høringsinstansenes merknader

Skattedirektoratet støtter forslaget om å videreføre ligningsloven § 3-5 og å innta tilsvarende bestemmelser om varslings og rett til tilstedeværelse under kontroll i blant annet merverdiavgiftsloven. Også *NTL Skatt* støtter forslaget om å samordne bestemmelsene om forhåndsvarsel av kontroll.

2.10.2.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet ser ikke at det er noen gode grunner for at det skal være forskjeller mellom ligningsloven og merverdiavgiftsloven på dette området, selv om forvaltningsloven § 15 i en viss utstrekning pålegger avgiftsmyndighetene å utarbeide skriftlig dokumentasjon ved kontroll hos den opplysningspliktige. Departementet foreslår derfor at det i merverdiavgiftsloven ny § 13-4 inntas en bestemmelse om varsel, rett til å være til stede og utarbeidelse av rapport ved kontroll hos den opplysningspliktige. Departementets forslag innebærer en kodifisering av gjeldende forvaltningspraksis.

Departementet foreslår som nevnt at ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b og § 6-15 om kontroll hos skattyter og tredjepart erstattes av ligningsloven ny § 6-5, jf. punkt 2.6.5 ovenfor. Som følge av dette foreslår departementet at henvisningen i ligningsloven § 3-5 nr. 1 til ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b og § 6-15 endres til ligningsloven § 6-5. Departementet foreslår at også henvisningene i ligningsloven § 3-5 nr. 2 til ligningsloven §§ 4-10 og 6-15 endres til ligningsloven ny § 6-5.

For øvrig viser departementet til høringsnotat 31. januar 2012 om forslag til blant annet presiseringer i ligningsloven § 6-15 om kontroll hos tredjepart. Høringsfristen utløp 1. mai 2012, og departementet tar sikte på å vurdere dette nærmere senere. I samme høringsnotat la departementet også fram et forslag til ny forskrift om gjennomføring av kontroll på skatte- og avgiftsområdet.

Departementet viser til forslag til endringer i ligningsloven § 3-5 og forslag til merverdiavgiftsloven ny § 13-4.

2.10.3 Politiets bistandsplikt

2.10.3.1 Gjeldende rett

Etter politiloven § 2 nr. 5 skal politiet på anmodning yte andre offentlige myndigheter vern og bistand under deres tjenesteutøvelse når dette følger av lov eller sedvane. For merverdiavgiftsområdet følger politiets bistandsplikt av merverdiavgiftsloven § 15-13. Merverdiavgiftsloven § 15-13 bestemmer at politiet på anmodning fra avgiftsmyndighetene skal yte bistand ved avgiftskontrollen, og at politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 15-11. Det finnes ingen tilsvarende bestemmelse i ligningsloven, men basert på sedvane er det sikker rett at politiet også skal bistå ligningsmyndighetene under deres tjenesteutøvelse. Politiets tilstedeværelse utvider ikke kontrollmyndighetenes hjemler til å kreve opplysninger og foreta undersøkelser, og politiets eventuelle bruk av tvangsmidler er underkastet vanlige straffeprosessuelle regler. For en nærmere redegjørelse av politiets bistandsplikt etter gjeldende rett, vises det til NOU 2009: 4 punkt 8.5.

2.10.3.2 Skatteunndragelsesutvalgets forslag

Skatteunndragelsesutvalget viser til at politiets bistand er et godt hjelpemiddel når det under kontroll hos opplysningspliktige oppstår situasjoner som gjør kontrollarbeidet vanskelig, enten ved at kontrollobjektet ikke vil samarbeide, eller i verste fall at vedkommende opptrer truende overfor kontrollørene. Utvalget uttaler at det kan stilles spørsmål ved verdien av å ha en egen pliktbestemmelse om bistand fra politiet i ligningsloven, da politiet dersom situasjonen er alvorlig nok må antas uansett å ville bistå ligningsmyndighetene. Utvalget mener likevel at det er hensiktsmessig å innføre en klar hjemmel i ligningsloven for at ligningsmyndighetene kan anmode om bistand fra politiet, særlig med tanke på at slike hjemler finnes i blant annet merverdiavgiftsloven.

2.10.3.3 Høringsinstansenes merknader

NTL Skatt og *Norsk Øko-forum* støtter forslaget om å samordne bestemmelser om politiets bistandsplikt.

Politidirektoratet støtter forslaget om å lovfeste politiets bistandsplikt i ligningsloven, og viser til at dette ikke vil utvide politiets plikt idet denne allerede følger av sedvane.

Også *Skattedirektoratet* støtter forslaget om å lovfeste politiets bistandsplikt i ligningsloven ut

fra den modell som foreligger i merverdiavgiftsloven, og mener at det generelle hensynet til gjennomgående like bestemmelser i så stor grad som mulig understøtter en slik lovfesting selv om den reelle rettstilstanden neppe endres.

Riksadvokaten har ikke merknader til utvalgets forslag, men presiserer at politiets oppgave vil være av sikkerhetsmessig og ordensmessig art. Det vises til at politiets tilstedeværelse ikke utvider kontrollatens adgang til å kreve opplysninger og foreta undersøkelser, og forslaget hjemler ingen form for bruk av tvangsmidler fra politiets side. Dersom det er aktuelt med ransaking eller beslag, må dette skje med hjemmel i straffeprosessloven.

2.10.3.4 Departementets vurderinger og forslag

Departementet slutter seg til Skatteunndragelsesutvalgets vurderinger og forslag, og foreslår å innføre en bestemmelse om politiets bistandsplikt i ligningsloven § 6-8. Etter forslaget skal politiet på anmodning fra ligningsmyndighetene yte bistand ved kontroll etter loven. Politiets bistandsplikt følger allerede i dag av sedvane, jf. politiloven § 2 nr. 5, og forslaget om lovfesting i ligningsloven medfører derfor ingen endringer i rettstilstanden. Politiet vil fortsatt måtte prioritere saker etter ressurs-situasjonen.

Politiets tilstedeværelse vil ikke utvide ligningsmyndighetenes adgang til å kreve opplysninger og foreta undersøkelser. På samme måte som på merverdiavgiftsområdet vil bestemmelsen ikke medføre at politiet gis adgang til å innhente opplysninger for politiets egen bruk eller til å benytte straffeprosessuelle virkemidler.

For at politiet skal kunne oppfylle sin bistandsplikt, må de gis hjemmel til å kreve opplysninger og utlevering av materiale fra skattyter og tredjepart. Departementet foreslår at dette gjennomføres ved at det inntas en henvisning til ligningsloven § 6-5 i bestemmelsen.

Departementet foreslår at merverdiavgiftsloven § 15-13 flyttes til merverdiavgiftsloven ny § 16-9. Henvisningen til hvilke opplysninger og materiale politiet kan kreve utlevert må også endres på bakgrunn av departementets forslag om å flytte merverdiavgiftsloven § 15-11 til merverdiavgiftsloven §§ 16-1 flg.

Departementet ser ikke gode grunner for at politiets bistandsplikt skal være forskjellig ved kontroll av avgiftsobjektet og kontroll av tredjepart. Ligningsloven § 6-8 foreslås derfor å gjelde generelt ved kontroll etter loven. Departementet foreslår også å utvide politiets adgang til å kreve

utlevert opplysninger og materiale etter merverdiavgiftsloven ny § 16-9 til også å gjelde ved kontroll av tredjepart, ved at det tas inn en henvisning til merverdiavgiftsloven § 16-6.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-8 og merverdiavgiftsloven ny § 16-9.

2.10.4 Forskriftshjemmel i ligningsloven nytt kapittel 6

Forskriftshjemlene i ligningsloven kapittel 6 er i dag spredt i de enkelte bestemmelsene, i tillegg til noen generelle hjemler i ligningsloven § 6-16. De fleste av enkelthjemlene gjelder opplysninger som skal gis ukrevd. Etter departementets oppfatning er det også behov for en generell forskriftshjemmel i ligningsloven nytt kapittel 6, som hjemler bestemmelser i forskrift om gjennomføring av kontroll. Departementet foreslår å innta en generell forskriftshjemmel i ligningsloven § 6-10 om at departementet kan gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av ligningsloven kapittel 6, herunder gi bestemmelser om hvordan opplysninger skal gis.

Departementet viser til forslag til ligningsloven § 6-10.

2.11 Lovtekniske endringer mv.

2.11.1 Flytting av bestemmelser uten materielle endringer

2.11.1.1 Bestemmelser om arbeidstakers plikt til å framvise id-kort etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene

Dersom arbeidsgiver plikter å utstyre en arbeidstaker med id-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan skatte- og avgiftsmyndighetene etter ligningsloven § 6-13B og merverdiavgiftsloven § 16-7 kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet. Disse bestemmelsene fanges ikke opp av forslaget til nye bestemmelser om kontrollopplysninger fra skatte- og avgiftspliktige. Departementet foreslår at ligningsloven § 6-13B og merverdiavgiftsloven § 16-7 videreføres i ligningsloven § 6-9 og merverdiavgiftsloven ny § 16-10.

2.11.1.2 Pålegg om bokføring

Departementet foreslår at ligningsloven § 4-13 og merverdiavgiftsloven § 15-12 om pålegg om bokføring videreføres i ligningsloven § 6-6 og merverdiavgiftsloven § 16-7.

2.11.1.3 Pålegg om revisjon

Departementet foreslår at ligningsloven § 4-15 og merverdiavgiftsloven § 15-12a om pålegg om revisjon videreføres i ligningsloven § 6-7 og merverdiavgiftsloven ny § 16-8.

2.11.2 Endringer i henvisninger mv.

2.11.2.1 Ligningsloven

§ 3-4

Etter ligningsloven § 3-4 nr. 1 har skattyter rett til å bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning. Fra dette oppstilles det unntak i ligningsloven § 3-4 nr. 2. Etter § 3-4 nr. 2 bokstav b kan ligningsmyndighetene holde tilbake et dokument inntil skattyteren har besvart spørsmål han har fått etter ligningsloven kapittel 4 om det dokumentet angår.

Som følge av at bestemmelsene om plikt for skattyter til å gi kontrollopplysninger foreslås flyttet til ligningsloven nytt kapittel 6, foreslår departementet at henvisningen i ligningsloven § 3-4 nr. 2 bokstav b til lovens kapittel 4 endres til kapittel 6.

§ 3-6

Etter ligningsloven § 3-6 nr. 1 første punktum kan den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelse etter ligningsloven kapittel 4 eller 6, klage over pålegget dersom han mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Bestemmelser om pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til undersøkelse etter ligningsloven kapittel 4 finnes i §§ 4-10 og 4-12 nr. 2. Departementet foreslår å oppheve ligningsloven § 4-10 og å flytte bestemmelser om kontroll av skattyter til ligningsloven kapittel 6, mens ligningsloven § 4-12 foreslås videreført uten endringer. Som følge av dette foreslås henvisningen i ligningsloven § 3-6 nr. 1 til ligningsloven kapittel 4 endret til ligningsloven § 4-12, mens henvisningen til lovens kapittel 6 foreslås videreført.

Som følge av at ligningsloven § 4-13 om bokføringspålegg foreslås flyttet til ligningsloven § 6-6, foreslås henvisningen i ligningsloven § 3-6 nr. 1 annet punktum til § 4-13 endret til § 6-6.

§ 4-9

Som en følge av at ligningsloven § 4-8 foreslås opphevet, foreslår departementet også å oppheve

ligningsloven § 4-9 nr. 7 om at § 4-8 gjelder tilsvarende for styret og daglig leder i selskap.

§ 4-11

Ligningsloven § 4-11 om prøveregistrering av fast eiendom ble tilføyd ved lov 21. desember 1990 nr. 64. Bestemmelsen er ikke lenger aktuell, og foreslås derfor opphevet.

§ 8-2

Som følge av at ligningsloven § 4-8 foreslås opphevet, foreslår departementet at henvisningen til ligningsloven § 4-8 i ligningsloven § 8-2 nr. 2 tas ut. Henvisningen til § 4-10 foreslås endret til ligningsloven §§ 6-1 og 6-5.

§ 8-3

Som følge av at regler om kontrollundersøkelse hos skattyter foreslås flyttet til ligningsloven kapittel 6, foreslås henvisningen til ligningsloven § 4-10 i ligningsloven § 8-3 nr. 1 endret til § 6-5.

§ 10-6

Som følge av at ligningsloven § 4-13 om bokføringspålegg foreslås flyttet til ligningsloven § 6-6, foreslås henvisningen i ligningsloven § 10-6 nr. 2 til § 4-13 endret.

§ 10-7

Som følge av at ligningsloven § 6-10 foreslås flyttet til ligningsloven kapittel 5, foreslås henvisningen til § 6-10 i ligningsloven § 10-7 nr. 1 første punktum endret til ligningsloven § 5-6.

§ 10-8

Departementets forslag om å flytte bestemmelser om tredjeparters plikt til ukrevd å gi opplysninger til ligningsloven kapittel 5, nødvendiggjør endringer i henvisningene i ligningsloven § 10-8 nr. 1 om adgangen til å ilegge gebyr ved forsinket eller unnlatt levering av oppgaver eller opplysninger etter ligningsloven §§ 6-16 bokstav c, 6-13 nr. 3 eller 6-10 nr. 1 og 2. Departementet ser ingen grunn til at adgangen til å ilegge gebyr ikke skal omfatte alle opplysninger som skal gis ukrevd etter kapittel 5, og foreslår at det i ligningsloven § 10-8 nr. 1 inntas en henvisning til ligningsloven kapittel 5.

2.11.2.2 Merverdiavgiftsloven

§ 1-3

Som følge av at bestemmelser om kontroll av avgiftssubjektet mv. foreslås flyttet til merverdiavgiftsloven kapittel 16, foreslås henvisningen i merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav g til merverdiavgiftsloven § 15-11 endret til merverdiavgiftsloven §§ 16-1 og 16-6.

§ 21-1 annet ledd

Som følge av at merverdiavgiftsloven § 15-12 om bokføringspålegg foreslås flyttet til merverdiavgiftsloven § 16-7, foreslås henvisningen i merverdiavgiftsloven § 21-1 annet ledd til merverdiavgiftsloven § 15-12 endret til merverdiavgiftsloven § 16-7.

§ 21-4 annet ledd

Som følge av departementets forslag til endringer i merverdiavgiftsloven kapittel 15 og 16, foreslås henvisningene i merverdiavgiftsloven § 21-4 annet ledd endret.

2.11.2.3 Skatteloven

§ 5-15 første ledd bokstav i

Henvisningen i skatteloven § 5-15 første ledd bokstav i til forskrifter gitt med hjemmel i ligningsloven § 6-16 bokstav a, jf. § 6-2, foreslås endret til ligningsloven ny § 5-12, jf. § 5-2.

§ 10-34 annet ledd

Henvisningen i skatteloven § 10-34 annet ledd til ligningsloven § 6-11 nr. 1-3 foreslås endret til ligningsloven ny § 5-7 nr. 1-2.

2.11.2.4 Artistskatteloven

Henvisningen i § 11 tredje ledd til ligningsloven § 6-2 foreslås endret til ligningsloven § 5-2.

2.11.2.5 Svalbardskatteloven

§ 4-3 første ledd

Henvisningen i svalbardskatteloven § 4-3 første ledd til ligningsloven kapittel 5 foreslås endret til ligningsloven § 6-6 nr. 2.

§ 4-5

Henvisningen i svalbardskatteloven § 4-5 til ligningsloven kapittel 6 foreslås endret til ligningsloven kapittel 5.

2.11.2.6 Skattebetalingsloven

Henvisningen i skattebetalingsloven § 10-30 annet ledd til merverdiavgiftsloven § 15-14 annet ledd foreslås endret til merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd.

2.12 Økonomiske og administrative konsekvenser

For skatte- og avgiftsmyndighetene vil forslagene til nye kontrollbestemmelser gi bedre muligheter til bekjempelse av skatteunndragelser gjennom større adgang til kontroll. Forslagene vil i seg selv ikke bidra til økte kostnader for skatte- og avgiftsmyndighetene, men vil bidra til at de kan gjennomføre mer effektive kontroller. I den utstrekning forslagene bedrer skatte- og avgiftsmyndighetenes bekjempelse av skatteunndragelser, vil forslagene bidra til at skatt og merverdiavgift i større grad enn i dag blir beregnet og betalt i henhold til regelverket. Dette vil i så fall gi økte skatte- og avgiftsinntekter for det offentlige. Det er vanskelig å anslå i hvor stor grad forslagene vil bidra til økt proveny, og departementet har derfor ikke gjort forsøk på å beregne provenyvirkninger.

Departementet har følgelig heller ikke grunnlag for å anslå i hvilken grad forslagene til nye kontrollbestemmelser samlet sett vil ha vesentlige økonomiske konsekvenser for de skatte- og avgiftspliktige eller opplysningspliktige tredjeparter. Det foreslås ikke endringer i tredjeparters opplysningsplikt, dvs. tredjeparters plikt til ukrevd å gi opplysninger til ligningsmyndighetene. Departementet antar at de øvrige forslagene til nye kontrollbestemmelser ikke i seg selv vil medføre vesentlig økte byrder for de opplysningspliktige. Samordning av bestemmelsene om opplysningsplikt og kontroll i ligningsloven og merverdiavgiftsloven vil gjøre regelverket enklere å forholde seg til. Dette vil innebære en forenkling for skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter og deres medhjelpere.

3 Innføring av en ordning med personalliste

3.1 Innledning og sammendrag

Departementet foreslår å innføre en ordning med personalliste innen bransjene restaurant-/serveringsvirksomhet, frisørvirksomhet/skjønnhetspleie og bilpleie/bilverksted.

Forslaget medfører at arbeidsgivere i disse bransjene pålegges å føre en daglig oppdatert oversikt over hvilke personer som til enhver tid er på jobb. Plikten til å føre personalliste foreslås fastsatt i bokføringsloven ny § 3 a, mens bestemmelser om hvilke bransjer som skal omfattes av personallisteordningen, om føring og oppbevaring av listen og plikt til å dokumentere den ansattes identitet foreslås fastsatt i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften).

Videre foreslås det at skattekontoret skal kunne ilegge den som ikke oppfyller sin plikt til å føre og oppbevare listen et overtredelsesgebyr. Bestemmelsen om overtredelsesgebyr foreslås tatt inn i ligningsloven ny § 10-9.

Svart arbeid representerer et samfunnsproblem ved at det offentlige taper inntekter, og fører til en uheldig konkurransevridding innad i de bransjer hvor svart arbeid er et problem. Formålet med reglene om personalliste er å motvirke svart arbeid. Når virksomhetene må føre en løpende oppdatert skriftlig oversikt over det personalet som til enhver tid er på jobb, vil skatte- og avgiftsmyndighetene lettere kunne identifisere svart arbeid ved kontroll på arbeidsplassen. En slik ordning vil være et godt virkemiddel for skattemyndighetenes kontroll av lønnsområdet. Departementet legger til grunn at ordningen ikke bare vil bidra til å avdekke svart arbeid, men også til å øke antall registrerte virksomheter og øke innrapporteringen av lønn, og at ordningen gjennom dette vil bidra til å øke seriositeten innenfor de bransjer som vil bli omfattet av ordningen.

Bakgrunnen for forslaget er en ordning med "personalliggare" som ble innført i Sverige i 2007, og forslag om innføring av en tilsvarende ordning i Norge i to separate utredninger:

- Skatteunndragelsesutvalgets utredning NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* og

- Bokføringsstandardstyret i Norsk Regnskaps-Stiftelse sin delrapport III *Forslag til endringer i bokføringsforskriften*.

Skatteunndragelsesutvalget og Bokføringsstandardstyret har omtalt ordningen som en ordning med personaljournal, mens departementet har valgt å omtale ordningen som en ordning med personalliste.

Både Skatteunndragelsesutvalgets utredning og Bokføringsstandardstyrets rapport har vært på høring.

3.2 Svensk rett

Sverige innførte en ordning med "personalliggare" i 2007. Regler om ordningen er gitt i Skatteförfarandelag SFS 2011:1244 kapittel 39, 42 og 50.

Etter de svenske reglene skal den som driver restaurant- eller frisørvirksomhet føre en "personalliggare". Dette gjelder likevel ikke for "enskildd næringsverksamhet där bara näringsidkaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma," eller for "fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag där bara företagsledaren, dennes make eller barn under 16 år är verksamma".

Den som plikter å føre en "personalliggare" skal "dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten."

Det stilles videre krav om at "personalliggaren" skal være tilgjengelig for Skatteverket i virksomhetslokalet.

For å kontrollere om reglene overholdes, kan det svenske Skatteverket foreta kontrollbesøk i virksomhetslokalene. Kontrollmyndighetene kan forespørre personer som utfører eller antas å utføre arbeidsoppgaver i virksomheten om å styrke sin identitet, og opplysningene kan avstemmes mot "personalliggaren".

Dersom det ved kontroll oppdages overtredelse av reglene om føring og oppbevaring av "personalliggaren", eller den ikke fremlegges ved

kontroll, kan Skatteverket etter loven ilegge arbeidsgiveren en kontrollavgift på SEK 10 000 ved første gangs overtredelse og SEK 20 000 ved neste overtredelse. I tillegg kommer SEK 2 000 for hver ansatt som påtreffes ved kontroll og som ikke er registrert i henhold til reglene.

3.3 Skatteunndragelsesutvalgets og Bokføringsstandardstyrets forslag

I NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* foreslår Skatteunndragelsesutvalget å innføre en ordning med personaljournal i Norge etter mønster av den svenske ordningen med "personalliggare". Det vises til at de svenske skattemyndighetene har hatt positive erfaringer med ordningen.

I forslaget fremheves det at ordningen bør beholdes bransjer hvor svart arbeid er særlig utbredt og hvor kontroller på arbeidsplassene kan bidra effektivt til å motvirke svart arbeid. Viktigheten av at det avsettes ressurser til kontroll og at det innføres effektive sanksjoner understrekes. På denne bakgrunn foreslås det at ordningen også i Norge i første omgang innføres i noen få begrensede bransjer. Det avgrenses mot bransjer hvor det foreligger eksisterende ordninger som kan bidra mot svart arbeid, som i bygge- og anleggsbransjen. Utvalget uttaler at et krav om føring av personaljournal vil egne seg best for bransjer hvor arbeid utføres i tilknytning til forretningssted/virksomhetslokaler, og foreslår at bransjene restaurantvirksomhet, skjønnhetspleie og bilpleie/bilverksted skal omfattes. Reglene om plikt til å føre personaljournal foreslås inntatt i bokføringsforskriften kapittel 8. I tillegg legges det til grunn at tilsvarende sanksjoner som i Sverige bør innføres ved bestemmelser i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven), lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) og lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Bokføringsstandardstyret i Norsk Regnskaps-Stiftelse har på oppdrag fra departementet gjennomgått og vurdert behov for endringer i bokføringsregelverket. Styret har levert tre delrapporter til departementet. I delrapport III, datert 24. april 2009, foreslår Bokføringsstandardstyret å innføre en ordning med personaljournal i samme bransjer som foreslått av Skatteunndragelsesutvalget. Også Bokføringsstandardstyret viser til den svenske ordningen og positive erfaringer med denne. Bokføringsstandardstyret har utarbeidet forslag til bestemmelser om registrering av til-

stedeværelse for personalet og oppbevaring av journalen i bokføringsforskriften. Registreringsplikten foreslås å skulle gjelde alle som arbeider i foretaket, inklusive aktive eiere. Personaljournalen forutsettes å ville inngå som en del av lønnsdokumentasjonen, som sekundærdokumentasjon, med oppbevaringstid på tre og et halvt år. Bokføringsstandardstyret har utarbeidet forslag til bestemmelser om registrering av tilstedeværelse for personalet og oppbevaring av journalen i bokføringsforskriften § 8-5 (serveringssteder), § 8-3 (hårpleie, frisørvirksomhet og skjønnhetspleie) og § 8-12 (bilverksteder og bilpleie).

En ordning med personaljournal vil medføre at arbeidsgivere som omfattes av ordningen, daglig må registrere arbeidets påbegynnelse og slutt for hver person som jobber i virksomheten. Skatteunndragelsesutvalget uttaler at reglene bør utformes slik at personalets navn og personnummer og tidspunktet for arbeidets begynnelse og slutt skal registreres. Bokføringsstandardstyret foreslår å innføre en tilsvarende ordning med føring av personaljournal som i Sverige, og gjengir de svenske lovbestemmelsene. Etter de svenske reglene skal det for hver person som er virksom i næringsvirksomheten registreres navn og personnummer eller samordningsnummer dersom slikt nummer finnes, i tillegg til tidspunktet for arbeidets begynnelse og slutt.

Skatteunndragelsesutvalget foreslår å innta sanksjoner som i Sverige i bestemmelser i ligningsloven, skattebetalingsloven og merverdiavgiftsloven. Bokføringsstandardstyret tar ikke stilling til om det bør innføres tilsvarende sanksjoner som i Sverige, men legger til grunn at eventuelle sanksjonsbestemmelser bør plasseres i særlovgivningen.

3.4 Høring

3.4.1 Generelt om høringen

Både Skatteunndragelsesutvalgets utredning NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* og Bokføringsstandardstyrets delrapport III har vært på høring.

NOU 2009:4 *Tiltak mot skatteunndragelser* ble sendt på høring 11. mars 2009 med høringsfrist 11. juni 2009. 13 instanser har avgitt realitetsuttalelse til Skatteunndragelsesutvalgets forslag om innføring av en ordning med personaljournal:

- Datatilsynet
- Den norske Revisorforening
- HSH (Virke)
- Landsorganisasjonen i Norge (LO)

- Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund
- Norsk Øko-forum
- NTL Skatt
- Nærings- og handelsdepartementet
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- Politidirektoratet
- Skattedirektoratet
- Skatterevisorenes forening

Bokføringsstandardstyrets delrapport III ble sendt på høring 8. juni 2009 med høringsfrist 1. september 2009. Ni instanser har avgitt realitetsuttalelse til styrets forslag om innføring av en ordning med personaljournal:

- Arbeids- (og inkluderings) departementet
- Arbeids- og velferdsdirektoratet
- Fornyings-, administrasjons- (og kirke) departementet (FAD)
- Norsk Øko-forum
- NTL Skatt
- Nærings- og handelsdepartementet
- Næringslivets Hovedorganisasjon (NHO)
- NHO Reiseliv
- Skattedirektoratet

3.4.2 Merknader til ordningen

Flere av høringsinstansene, herunder *Arbeids- og velferdsdirektoratet*, *Den norske Revisorforening*, *HSH*, *LO*, *Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund*, *Norsk Øko-forum*, *NTL Skatt*, *NHO*, *NHO Reiseliv*, *Politidirektoratet*, *Skattedirektoratet* og *Skatterevisorenes forening* er positive til forslaget om å innføre en ordning med personaljournal i Norge.

Arbeids- og velferdsdirektoratet uttaler:

”Foruten å gi gevinst i form av økt innbetaling av arbeidsgiveravgift slik erfaringen fra Sverige viser, vil dette etter vår oppfatning også kunne være et effektivt virkemiddel for å motvirke svart arbeid, skatteunndragelser, trygdemisbruk og manglende innmelding av arbeidstakere i arbeidstakerregisteret.”

HSH mener at ordningen vil være et godt virkemiddel mot svart arbeid i de foreslåtte bransjer, men at ordningen må utformes slik at den ikke fører til for mye administrasjon og ressurser hos de aktuelle virksomhetene.

LO uttaler at ”(d)et er svært viktig med en liste over de som til enhver tid er på jobb”.

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund uttaler at forslaget om personaljournal er viktig i

kampen mot skatte- og avgiftsunndragelser, og viser til at resultatene fra Sverige har vært meget gode. NTL Skatt uttaler at de er ”udelt positive til at ordningen utprøves i Norge.”

NHO støtter forslaget og uttaler at ”(d)et forutsettes imidlertid effektive kontroller og annen oppfølging fra kontrollatens side, dersom tiltaket skal ha effekt.” *NHO* understreker videre viktigheten av at de aktuelle reglene ikke blir utformet på en måte som gir uforholdsmessige kostnader for bedriftene, og viser for øvrig til *NHO Reiseliv* sin uttalelse, som de støtter. *NHO Reiseliv* uttaler at de er ”positive til at det innføres et system med føring av personaljournal forutsatt at det tas hensyn til de erfaringer man har gjort seg i det svenske systemet, og ikke minst at myndighetene følger opp med ressurser og håndhever ordningen”, og har videre uttalelser knyttet til den nærmere reguleringen av ordningens virkeområde og hvem som skal ha plikt til å føre journalen.

Politidirektoratet uttaler at tiltaket vil bidra til å forenkle bevisføringen i straffesaker og støtter forslaget.

Skattedirektoratet mener personaljournalordningen ”opplagt kunne være med på å bedre seriositeten innenfor de bransjene som vil bli omfattet av ordningen”, og at ”(d)et vil være et effektivt og preventivt virkemiddel mot svart (kontant) arbeid og svart omsetning”, og uttaler videre:

”Innenfor enkelte bransjer er det allerede regler for slik registrering i dag. I forhold til Skatteetatens kontrollarbeid, ser vi klart viktigheten av at registreringsplikten også må gjelde løpende gjennom arbeidsdagen, slik at man under uanmeldte kontroller kan unngå å komme opp i tvilstilfeller.”

Skatterevisorenes forening støtter forslaget, men bemerker at det vil oppstå betydelige utfordringer for kontrollatene med tanke på kontrollvirksomheten.

Nærings- og handelsdepartementet (NHD) uttaler at forslaget vil medføre ikke ubetydelige administrative byrder for bedriftene, og ber om at det vurderes hvorvidt id-kort etter modell av ordningen som er innført i bygge- og anleggsbransjen kan være et alternativ til en ordning med personaljournal. *NHD* mener at man bør se an arbeidet som blir gjort for å utvide bruken av id-kort til flere bransjer, før man eventuelt innfører personaljournaler i de bransjene der id-kort viser seg å ikke være hensiktsmessig.

Datatilsynet og *FAD* stiller seg tvilende til hvilken effekt en ordning med personaljournal vil ha, og har merknader knyttet til personvern.

3.4.3 Merknader til forslaget om å innføre sanksjoner

Norsk Øko-forum og *Skattedirektoratet* uttrykker sin støtte til at det innføres tilsvarende sanksjoner som etter svensk ordning. *NTL Skatt* uttaler at det er viktig at det innføres sanksjoner, men nevner ikke uttrykkelig at disse skal være tilsvarende som i Sverige. Flere høringsinstanser enn disse uttrykker som nevnt sin støtte til ordningen generelt, uten å nevne sanksjonsspørsmålet uttrykkelig. Ingen av høringsinstansene synes å være prinsipielt imot sanksjonsbestemmelser på dette området. *NHO Reiseliv* uttaler imidlertid at det er altfor tidlig å innføre sanksjoner som i Sverige ved ordningens oppstart, og at man bør få opparbeidet en viss erfaring med reglene før man vurderer sanksjoner. Organisasjonen ser for seg en innkjøringsperiode på ett år med veiledning til bedriftene, jevnlig kontroll og dialog med næringen. *NHO Reiseliv* uttaler videre at det må anses mest hensiktsmessig og naturlig at eventuelle sanksjonsbestemmelser inntas i tilknytning til de øvrige bestemmelsene om personaljournal. *NHO* støtter uttalelsene fra *NHO Reiseliv*.

3.5 Departementets vurderinger og forslag

3.5.1 Personallisteordningen

Svart arbeid representerer et samfunnsproblem ved at det offentlige taper inntekter, og fører til en uheldig konkurransevridning innad i de bransjer hvor svart arbeid er et problem. Tiltak mot svart arbeid er derfor høyt prioritert av regjeringen, og i *Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet* foreslår regjeringen som tiltak mot svart arbeid at det skal vurderes å innføre krav om en personaljournalordning, her omtalt som en personallisteordning.

En ordning med personalliste innebærer at arbeidsgivere innen utvalgte bransjer pålegges å føre en skriftlig oversikt over hvilke personer som til enhver tid er på jobb. I personallisten, som skal føres løpende, skal det opplyses om navn og personnummer på dem som arbeider den dagen og klokkeslett for når den enkelte persons arbeid starter og slutter. Også ulønnede personer og innleid personale skal skrives inn i personallisten.

En slik ordning vil være et godt virkemiddel for skattemyndighetenes kontroll av lønnsområdet, og departementet viser til at også hoveddelen av høringsinstansene som har uttalt seg om forslaget er positive til ordningen. Ordningen vil bidra til å gjøre det enklere å avdekke svart arbeid ved skattemyndighetenes kontroll på arbeidsplassen. Erfaringer fra Sverige tilsier at ordningen ikke bare vil bidra til å avdekke svart arbeid, men også bidra til å øke antall registrerte virksomheter og øke innrapportering av lønn. Departementet legger til grunn at ordningen også i Norge i tillegg til å avdekke svart arbeid, vil virke preventivt og at forslaget således vil bidra til å øke seriositeten innenfor de bransjene som vil bli omfattet av ordningen.

Departementet antar at en personallisteordning bare i begrenset grad vil føre til en økning i byrdene for de som omfattes av ordningen. Dette fordi de fleste virksomheter vil ha en egeninteresse i å vite hvilke personer som er på jobb, og at mange allerede i dag har systemer for å holde en oversikt over sine ansatte gjennom arbeidsplaner (vaktlister). For å begrense byrdene vil departementet tillate bruk av eksisterende oppdaterte arbeidsplaner (vaktlister) dersom disse planene tilfredsstillende kravene etter personallisteordningen. Departementet mener derfor at ulempene ved ordningen vil være begrensede, og at de ulempene ordningen kan få for enkelte næringsdrivende ikke kan veie opp for de fordeler ordningen vil ha. Departementet forslår derfor å innføre en personallisteordning i Norge.

Skatteunndragelsesutvalget og flere høringsinstanser har uttalt seg om behovet for en personallisteordning ved siden av ordningen med id-kort. En ordning med id-kort er innført i bygge- og anleggsbransjen, og vil bli innført i renholdsbransjen fra 1. september 2012, men da ved at ordningen integreres i en offentlig godkjennelsesordning.

Formålet med id-kort er å identifisere den enkelte arbeidstaker og opplyse om hvem som er vedkommendes arbeidsgiver. Ordningen er innført for å ivareta sikkerhet, helse og arbeidsmiljø, og ikke kontroll av skatt og avgift. Skattemyndighetene er imidlertid gitt adgang til å be om at id-kortene blir fremlagt når de gjennomfører skattekontroller på byggeplasser mv.

En ordning med personalliste kan sammenlignes med ordninger med føring av arbeidslister. Innen bransjen bygg- og anlegg er det, i tillegg til ordningen med id-kort, innført regler for føring av oversiktliste over alle som utfører arbeid på bygge- og anleggsbransjer. En ordning med per-

sonalliste vil ha mange likhetstrekk med den type oversiktsliste som er innført i bygg- og anleggsbransjen, og en slik ordning vil etter departementets syn ikke være uforenelig med en ordning med id-kort. Vurderingen av om id-kort av hensyn til sikkerhet, helse og arbeidsmiljø skal innføres i flere bransjer enn bygg- og anlegg og renhold må derfor kunne foretas uavhengig av forslaget om innføring av en ordning med personalliste.

I de bransjene som foreslås omfattet av personallisteordningen vil arbeidet normalt utføres på ett sted, og det vil typisk være arbeidstakere fra kun én arbeidsgiver på hvert sted. Under slike forhold er det etter departementets syn hensiktsmessig med en ordning med personalliste. Departementet mener de foreslåtte bransjene må anses godt egnet for en slik ordning, da arbeidet utføres i tilknytning til et fast arbeidssted. Bakgrunnen for valg av bransjer er videre at skatte- og avgiftsmyndighetenes erfaringer fra kontrollarbeid viser at disse bransjene har utfordringer knyttet til utbredelse av svart arbeid. Ressurshensyn taler også for at reglene foreløpig begrenses til å gjelde noen få bransjer, da tett og effektiv oppfølging av de som omfattes av regelverket må anses avgjørende for ordningens effektivitet.

Datatilsynet og *FAD* har som nevnt merknader knyttet til personvern. Departementet legger til grunn at konsekvensene for personvernet vil være avhengig av hva som registreres i listen, og av spredningen av disse opplysningene.

Opplysninger om arbeidstakerens navn, fødselsnummer og arbeidstid vil være personopplysninger etter lov 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven) § 2 nr. 1. Personopplysningsloven § 11 fastslår grunnkrav for behandling av personopplysninger. Det må foreligge behandlingsgrunnlag etter personopplysningsloven § 8, noe som her vil være oppfylt gjennom bestemmelsene om personalliste. Videre kan opplysningene bare nyttes til "uttrykkelig angitte formål som er saklig begrunnet i den behandlingsansvarliges virksomhet", og opplysningene må være "tilstrekkelige og relevante for formålet med behandlingen", jf. § 11 første ledd bokstav b og d. Departementet viser til at registreringen vil være relevant i henhold til det formålet som ønskes oppnådd. Erfaringer fra den svenske ordningen viser at føring av slike opplysninger har hatt positive effekter på lønnsinnberetning og kontroll av lønn. Opplysningene som registreres vil videre være opplysninger som arbeidsgiver allerede har kjennskap til gjennom arbeidsforholdet, da det er nødvendig for arbeidsgivere å inneha opplysninger om arbeidstakernes

navn, fødselsnummer og arbeidstid. Når det gjelder fødselsnummer, kan dette etter personopplysningsloven bare benyttes når det er "saklig behov for sikker identifisering og metoden er nødvendig for å oppnå slik identifisering", jf. § 12 første ledd. Etter departementets syn er det av hensyn til ordningens effektivitet et klart behov for sikker registrering av de enkelte personer.

Opplysninger om arbeidstakerens navn og arbeidstid antas ikke å være opplysninger som de fleste ønsker å beskytte og derfor ikke som så skjermingsverdige at de ikke kan fremgå av listen. Dette stiller seg annerledes for fødselsnummer. Opplysninger om fødselsnummer er ikke sensitive personopplysninger etter personopplysningsloven § 2 nr. 8. Fødselsnummer anses imidlertid å være skjermingsverdig fordi mange anser det som viktig å beskytte slike opplysninger. Det vil ofte ikke være praktisk at personallisten føres av virksomhetens eier eller daglig leder, og det vil være behov for at flere av eller alle de ansatte har tilgang til listen. I slike tilfeller vil andre ansatte få tilgang til den enkeltes fødselsnummer, og dette vil kunne oppleves som problematisk, spesielt i større virksomheter. Det bør derfor tillates innført tiltak som kan redusere eksponeringen av slike opplysninger, samtidig som det ikke i for stor grad går utover kontrollmyndighetenes tilgang til opplysningene. I den svenske ordningen er det akseptert at fødselsnummer i "personalliggeren" erstattes med en kode eller et ansattnummer for de enkelte arbeidstakerne. En slik løsning kan etter departementets syn aksepteres også i den norske ordningen. Vilårene for å benytte en slik alternativ løsning med koder må være at den bokføringspliktige plikter å oppbevare en oversikt over kodene og tilhørende fødselsnummer, og at denne oversikten regnes som en del av personallisten med de samme krav til oppbevaring og tilgjengelighet.

For å oppnå hensikten med forslaget med en personallisteordning må ordningen følges opp med kontroll av at reglene etterleves. Skattemyndighetene må derfor kunne gjennomføre kontroll på arbeidsplassen og kreve personallisten fremlagt, og må som ledd i slik kontroll gis mulighet for å avstemme personallisten mot de ansatte som påtreffes ved kontroll i virksomheten. Listen vil ha liten betydning og troverdighet dersom det ikke undersøkes nærmere om det er riktige personer som er registrert og det dessuten er mulig å finne identiteten til de som ikke er registrert.

Bestemmelser som gir ligningsmyndighetene/skattekontoret og skatteoppkreveren hjemmel til å foreta kontroll hos arbeidsgiver, og kreve

personallisten fremlagt, finnes i ligningsloven § 6-2, jf. 6-15 nr. 1 (se lovutkastet ny § 5-2, jf. ny § 6-5) og skattebetalingsloven § 5-13 første ledd. For å kontrollere om det er samsvar mellom det som er registrert i listen og hvem som faktisk er på jobb hos virksomheten, kan arbeidsgiver pålegges å bistå myndighetene ved å legge fram arbeidskontrakter, skattekort eller andre dokumenter som kan underbygge ansettelsesforholdet og den ansattes identitet. I tillegg vil skatte- og avgiftsmyndighetene ha en viss adgang til å be personer som påtreffes på arbeidsplassen om å opplyse om vedkommende jobber på stedet og i tilfelle for hvilken arbeidsgiver. Hjemmel for å be om denne typen opplysninger finnes i skattebetalingsloven § 5-14 annet ledd første punktum.

Departementet har vurdert om det bør stilles ytterligere krav til arbeidsgiver, herunder om arbeidsgiver bør pålegges å ta kopi og oppbevare legitimasjon med bilde av arbeidstaker. Formålet med dette vil i tilfelle være at skatte- og avgiftsmyndighetene ved kontroll på arbeidsplassen enklere skal kunne kontrollere om navnene i personallisten korresponderer med de ansatte som påtreffes i virksomheten på kontrolltidspunktet. Regler om at arbeidsgiver skal ta slik kopi og oppbevare kopien på et egnet sted i virksomheten, kan plasseres i bokføringsforskriften sammen med regler om plikt til å føre og oppbevare personalliste. Departementet tar ikke nå stilling til om en slik plikt bør innføres, men foreslår at dette utredes nærmere. Departementet foreslår imidlertid å innta et krav i bokføringsforskriften om at arbeidsgiver skal ha en plikt til å oppbevare dokumentasjon som kan underbygge den ansattes identitet.

I forslaget som ble sendt på høring ble det ikke foreslått en egen pliktbestemmelse i bokføringsloven. Departementet mener imidlertid atplikten bør fremgå direkte av loven og foreslår derfor en hjemmelsbestemmelse i bokføringsloven ny § 3 a.

Departementet foreslår at bestemmelser om hvilke bransjer som skal omfattes av personallisteordningen og bestemmelser om føring og oppbevaring av personallisten, samt plikt til å dokumentere den ansattes identitet inntas i bokføringsforskriften. Bokføringsloven ny § 3 a, jf. § 16 vil gi hjemmel til å fastsette slike bestemmelser i forskrift.

Det vises til forslag om bestemmelse om plikt til å føre personalliste i bokføringsloven ny § 3 a.

3.5.2 Sanksjoner

3.5.2.1 *Innføring av en administrativ sanksjon - overtredelsesgebyr*

Uten endringer i gjeldende regler vil tvangsmulkt kunne ilegges etter ligningsloven § 10-6 nr. 2 og skattebetalingsloven § 5-16 annet ledd hvis en bokføringspliktig ikke etterkommer et pålegg om bokføring etter ligningsloven § 4-13 og skattebetalingsloven § 5-13a. Tvangsmulkt anses som lite egnet overfor overtredelse av reglene om personalliste. Formålet med reglene om personalliste er å bidra til riktig innrapportering av lønn i de aktuelle bransjene, og det er av sentral betydning at listen til enhver tid er oppdatert og holdes tilgjengelig for skatte- og avgiftsmyndighetene ved kontrollbesøk. En liste som produseres i ettertid vil ha begrenset troverdighet, og illeggelse av tvangsmulkt for å fremtvinge riktige personallister for fremtiden må derfor anses som en lite effektiv sanksjonsform.

Departementet er enig med Skatteunndragelsesutvalget i at en egen administrativ sanksjon er nødvendig for å sikre at plikten til å føre og oppbevare personalliste oppfylles. Uten en slik sanksjon er det grunn til å tro at reglene vil miste sin effektivitet ved at den gruppen man ønsker å påvirke, unnlater å etterleve reglene. Departementet foreslår derfor å innføre en egen administrativ sanksjon, i form av et overtredelsesgebyr.

Departementet foreslår at bestemmelsen om overtredelsesgebyr hjemles i ligningsloven, ny § 10-9. Fordi formålet med reglene om personalliste er å bedre skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll av lønnsområdet foreslås det ikke å følge opp Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å innta en bestemmelse om overtredelsesgebyr i merverdiavgiftsloven. Departementet anser det heller ikke hensiktsmessig med en bestemmelse om overtredelsesgebyr i skattebetalingsloven, slik Skatteunndragelsesutvalget foreslår. Det er etter departements vurdering hensiktsmessig at overtredelsesgebyret ilegges av skattekontoret, også der foranledningen til sanksjonen er en kontroll utført av skatteoppkreveren. Departementet mener derfor at det er tilstrekkelig om en bestemmelse om overtredelsesgebyr inntas i ligningsloven. Forholdet mellom skatteoppkrevernes kontroll og skattekontorets oppfølging og eventuelle sanksjoner bør etter departementets vurdering reguleres i retningslinjer for skatte- og avgiftsmyndighetenes arbeid på dette området.

Departementet legger til grunn at overtredelsesgebyr som sanksjon mot brudd på reglene om personalliste ikke er straff etter norsk rett, jf.

Grunnloven § 96. Etter departementets vurdering vil den type overtredelsesgebyr som er aktuell her likevel kunne utgjøre en straffesiktelse etter Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK). Dette innebærer blant annet at EMK artikkel 6 vil komme til anvendelse. EMK artikkel 6 gjelder retten til en rettfærdig rettergang. EMK artikkel 6 nr. 1 fastsetter grunnprinsippene for en rettfærdig rettergang og gjelder både sivile saker og straffesaker. EMK artikkel 6 nr. 2 og nr. 3 presiserer visse minimumsrettigheter og gjelder bare i saker som innebærer en straffesiktelse (*criminal charge*). Det er likevel slik at flere av rettighetene i artikkel 6 er beregnet på den rettslige behandlingen av en straffesak, og de kan derfor ikke påberopes under den administrative behandlingen av en sak.

EMK tilleggsprotokoll nr. 7 artikkel 4 (P 7-4) om forbud mot gjentatt straffeforfølgning kan videre komme til anvendelse. Avgjørende for om forbudet mot gjentatt straffeforfølgning i P 7-4 er krenket, er om den nye forfølgningen gjelder samme straffbare forhold som den første forfølgningen. Dersom det avdekkes at en bokføringspliktig har overtrådt bestemmelsene om føring og oppbevaring av personalliste, kan dette lede til at det ved ytterligere kontroll avdekkes skatte- og avgiftsunndragelser. I saker om personalliste vil forhold som det ilegges overtredelsesgebyr for være manglende eller mangelfull føring eller oppbevaring av listen. Dette vil etter departementets vurdering være et annet forhold enn at en bokføringspliktig ikke overholder sine plikter etter skatte- og avgiftslovgivningen. Departementet legger derfor til grunn at P 7-4 ikke er til hinder for at den bokføringspliktige både ilegges overtredelsesgebyr for manglende eller mangelfull føring eller oppbevaring av personallisten og deretter anmeldes for brudd på pliktene etter skatte- og avgiftslovgivningen. Departementet antar derimot at P 7-4 vil være til hinder for at bestemmelsene om personalliste kan sanksjoneres med både overtredelsesgebyr etter ligningsloven og bøter eller fengsel etter bokføringsloven § 15.

Det foreslås at utmålingen av gebyret skjer på tilsvarende måte som i Sverige, der gebyret utmåles etter overtredelsens grovhet.

Overtredelser av bestemmelsene om føring og oppbevaring av personalliste vil kunne forekomme i stort omfang. Departementet anser det derfor som hensiktsmessig med standardiserte satser for utmålingen av overtredelsesgebyret, da størrelsen på de satsene som foreslås ikke er høyere enn at dette må anses forsvarlig. Departementet foreslår at gebyrets størrelse tar utgangspunkt

i rettsgebyret. Rettsgebyret utgjør per i dag 860 kroner.

Dersom skattekontoret avdekker arbeidstakere som etter reglene skulle ha vært registrert, men som ikke finnes i listen, foreslår departementet at et tilleggsgebyr skal kunne ilegges. Det samme gjelder ved gjentatt overtredelse innen 12 måneder etter at det første gebyret ble ilagt. Departementet foreslår således følgende intervaller for illeggelse av overtredelsesgebyr:

- For manglende eller mangelfull føring av personallisten settes gebyret til ti ganger rettsgebyret
- For hver arbeidstaker som mangler i listen settes gebyret til to ganger rettsgebyret
- Ved gjentakelse innen tolv måneder settes gebyret til 20 ganger rettsgebyret

Overtredelsesgebyret skal kunne ilegges når det rent objektivt kan konstateres et brudd på pliktene etter personallisteordningen. Det vil si at det ved kontrollbesøk kan avdekkes brudd på disse pliktene, uten at det oppstilles vilkår om skyld. Departementet foreslår videre at skattekontoret får adgang til å frafalle gebyret dersom det foreligger særlige forhold. Frafallelse av gebyret kan skje helt eller delvis. Unntaket er ment som en sikkerhetsventil for tilfeller der overtredelsen av plikten til å føre og oppbevare personalliste skyldes forhold som ligger utenfor det den bokføringspliktige med rimelighet kan forventes å kontrollere. Hvorvidt unntaksbestemmelsen skal komme til anvendelse, vil bero på en konkret skjønnsmessig vurdering. Departementet foreslår at nærmere bestemmelser om innholdet i unntaksadgangen fastsettes i forskrift.

De alminnelige saksbehandlingsreglene i ligningsloven vil komme til anvendelse ved illeggelse av overtredelsesgebyret og reglene i skattebetalingsloven vil komme til anvendelse ved innkreving av gebyret.

Overtredelsesgebyr omfattes imidlertid ikke av klagereglene i ligningsloven kapittel 9 og det foreslås derfor at det tas inn en bestemmelse om at vedtak om overtredelsesgebyr skal kunne påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.

Det foreslås videre at gebyret skal tilfalle statskassen.

Når manglende eller mangelfull føring eller oppbevaring av personallisten avdekkes, kan det tenkes to mulige tidspunkt for illeggelse av overtredelsesgebyr. Ileggelse kan skje umiddelbart ved avdekkingen, eller i et etterfølgende vedtak. Hensynet til en grundig saksbehandling tilsier etter departementets syn at overtredelsesgebyr

som hovedregel bør fastsettes i et etterfølgende vedtak, og ikke umiddelbart på kontrolltidspunktet. Departementet finner det ikke nødvendig å regulere dette i loven. Nærmere bestemmelser kan eventuelt fastsettes i forskrift.

Det vises til forslag om bestemmelse om overtredelsesgebyr i ligningsloven kapittel 10, ny § 10-9.

3.5.2.2 Rettslig prøving

Domstolen vil kunne prøve gyldigheten av vedtak om å ilegge overtredelsesgebyr. I ligningsloven § 11-1 er det fastsatt nærmere regler om rettergang knyttet til prøvelse av ligningsavgjørelser mv. Departementet foreslår at bestemmelsen endres til også å omfatte avgjørelse om overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å føre og oppbevare personallisten etter ligningsloven ny § 10-9. I overskriften i § 11-1 tilføyes mv. fordi bestemmelsen ikke bare gjelder skattyter.

Det vises til forslag til endring i overskriften og i nr. 1 i ligningsloven § 11-1.

3.6 Ikrafttredelse

Departementet foreslår at endringene i bokføringsloven ny § 3 a og i ligningsloven ny § 10-9 og § 11-1 skal tre i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Det legges opp til at endringene skal tre i kraft samtidig med at nødvendige forskriftsbestemmelser, herunder bestemmelser om føring og oppbevaring av personallisten i bokføringsforskriften og nærmere bestemmelser om praktiseringen av ordningen med ileggelse av gebyr, trer i kraft.

Departementet legger til grunn at de som vil omfattes av personallisteordningen vil gis veiledning og informasjon i god tid før ordningen trer i kraft, slik at de kan innrette seg etter ordningen. Departementet mener derfor at ordningen bør kunne gjennomføres uten regler om senere implementering av sanksjonsbestemmelser slik som foreslått av *NHO Reiseliv* og *NHO*.

3.7 Økonomiske og administrative konsekvenser

3.7.1 Konsekvenser for næringsdrivende

Innføringen av regler om personalliste medfører en økning i byrdene for næringsdrivende i de aktuelle bransjene. Etter departementets syn vil denne økningen være begrenset. Av hensyn til økonomistyring, herunder lønnsberegning, ansvarsforhold og lignende, vil de fleste virksomheter ha en egeninteresse av å vite hvilke personer som er på jobb, og mange vil ha systemer for tidsregistrering, vaktlister og lignende. For å begrense byrdene, vil det tillates bruk av eksisterende arbeidsplaner (vaktlister) dersom disse planene tilfredsstillende kravene etter personallisteordningen. Videre vil skattemyndighetene tilby egne bøker som kan brukes til føring vederlagsfritt, slik som i Sverige. Med den begrensede mengden av informasjon som skal registreres i personallisten legger departementet til grunn at tilleggssbyrden for de fleste vil være liten. Departementet understreker at ulempene ved ordningen må veies opp mot den forventede positive effekten knyttet til bedring av konkurransevilkår og opprydding i deler av de aktuelle bransjene.

3.7.2 Konsekvenser for Skatteetaten

Ordningen med personalliste forventes å gi økte skatteinntekter. Konsekvensene for Skatteetaten vil i hovedsak bestå i økte kostnader til kontroller, informasjon og veiledning, tilpasning av systemer og behandling av klager.

Konsekvensene for Skatteetaten vil først og fremst avhenge av de kontrolltiltak som skal iverksettes. For å sikre etterlevelse av regelverket bør det brukes ekstra ressurser til kontrollen på området i en innføringsperiode. Et slikt arbeid vil medføre økt bruk av ressurser og økte kostnader for etaten på området, men kostnadene vil avhenge av omfanget. I tillegg vil det komme kostnader til informasjon til de berørte næringsdrivende, både i forkant og etter innføring av ordningen.

Videre vil innføring av regler om personalliste kreve enkelte tilpasninger og utvikling i Skatteetatens IT-systemer. Kostnadene til dette er anslått til om lag 6 mill. kroner.

Skatteetatens kostnader ved innføring av ordningen dekkes innenfor etatens gjeldende budsjettammer.

Finansdepartementet

t i l r å r :

At Deres Majestet godkjenner og skriver under et framlagt forslag til proposisjon til Stortinget om endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste).

Vi HARALD, Norges Konge,

s t a d f e s t e r :

Stortinget blir bedt om å gjøre vedtak til lov om endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste) i samsvar med et vedlagt forslag.

Forslag

til lov om endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste)

I

I lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-4 nr. 2 bokstav b skal lyde:

b. inntil skattyteren har besvart spørsmål han har fått etter *kapittel 6* om det dokumentet angår,

§ 3-5 skal lyde:

§ 3-5 *Varsel og rapport ved kontroll*

1. Skattyteren eller *andre opplysningspliktige* skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg *ved kontroll* i medhold av § 6-5. Dette gjelder bare for så vidt det kan gjennomføres uten at formålet med *kontrollen* settes i fare.

2. *Ved kontroll i medhold av § 6-5* skal det skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt de gjelder den *opplysningspliktige som kontrollen foretas hos*.

§ 3-6 nr. 1 skal lyde:

1. Den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til *kontroll* etter § 4-12 eller *kapittel 6*, kan klage over pålegget dersom han mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Tilsvarende gjelder den som får pålegg om bokføring etter § 6-6.

Ny § 3-13A skal lyde:

§ 3-13A *Taushetsplikt i andre lover*

Bestemmelsene i denne lov om plikt til å gi opplysninger begrenser ikke lovbestemt taushetsplikt, med mindre vedkommende bestemmelse fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal gjelde.

Kapittel 4 overskriften skal lyde:

Kapittel 4. Opplysningsplikt for skattyter

§ 4-8 oppheves.

§ 4-9 nr. 7 oppheves. Nåværende § 4-9 nr. 8 blir nr. 7.

§ 4-10 oppheves.

§ 4-11 oppheves.

§ 4-13 oppheves.

§ 4-15 oppheves.

Kapittel 5 overskriften skal lyde:

Kapittel 5. Opplysningsplikt for tredjepart

§ 5-1 til § 5-12 skal lyde:

§ 5-1 *Alminnelige bestemmelser*

Den som har opplysningsplikt etter dette kapittel skal innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Departementet kan gi forskrifter om hvordan bokføringen skal innrettes.

§ 5-2 *Om lønnsopplysninger mv.*

1. Den som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette nummer, skal gi opplysninger om alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker. Opplysningene skal omfatte

- a. lønn og annen godtgjøring for arbeid,
- b. pensjon, introduksjonsstønad etter introduksjonsloven, kvalifiseringsstønad etter lov 18. desember 2009 nr. 131 om sosiale tjenester i arbeids- og velferdsforvaltningen, føderåd i jord- og skogbruk, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, underholdsbidrag, foreldrepenger, dagpenger under arbeidsløshet, sykepenger o.l. ytelser som skal regnes som skattepliktig inntekt for mottakeren,
- c. drikkepenger med det beløp som skal tas med ved beregning av skattetrekk,

- d. gratiale, tantieme og godtgjøring til medlem av styre eller representantskap eller til annen tillitsmann,
- e. provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann,
- f. vederlag for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art,
- g. honorar eller annen godtgjøring som er utbetalt opphavsmann til åndsverk,
- h. reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring, samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt under a-g,
- i. lott eller part ved fiske eller fangstvirksomhet,
- j. godtgjøring til medlemmer av faste arbeidslag som utfører arbeid for egen regning,
- k. godtgjøring for barnepass også når dette skjer i barnepasserens hjem som ledd i selvstendig næringsvirksomhet,
- l. vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold i henhold til avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver.

2. Opplysningsplikten omfatter også vederlag for varer eller andre ytelser som er levert i forbindelse med arbeid som nevnt i nr. 1.

3. Lønnsopplysningene skal omfatte

- a. fradrag som er gjort ved lønnsutbetalingene, så som medlemsinnskudd til tjenestepensjonsordning og fradragsberettiget fagforeningskontingent mv. Det samme gjelder fradragsberettiget fagforeningskontingent som lønnstakeren legitimerer å ha betalt direkte til sin fagforening og
- b. inntektsfradrag som gis ved ligningen, så som sjømannsfradrag mv.

§ 5-3 Om fordringer og gjeld mv.

1. Plikt til å gi opplysninger om innskuddskonti og lånekonti har:

- a. finansinstitusjoner (jf. lov 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet § 1-3), og andre som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring,
- b. verdipapirforetak (jf. lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel § 2-3 første ledd) og andre som har penger til forvaltning,
- c. pensjonskasser.

Opplysningene skal vise den enkelte kundes innstående og utestående beløp for hver konto pr. 1. januar eller ved oppgjør av kontoen i løpet av foregående år. Opplysningene skal også vise

renter påløpt siste år, jf. skatteloven § 14-2, jf. § 14-20.

2. Opplysningspliktige som nevnt i nr. 1 plikter etter nærmere spesifikasjoner fra Skattedirektoratet å gi opplysninger om kontonummer som er aktuelle for overføring av eventuelle tilgodebeløp etter skatteavregning.

3. Aksjeselskap, allmennaksjeselskap samt likestilte selskap og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 10-1, og deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 10-40, plikter å gi opplysninger om gjeld og rentebetalinger til personlig skattyter. Opplysningene spesifiseres slik at lånesaldo ved inngangen til hver kalendermåned framgår. Bestemmelsen gjelder ikke for lån knyttet til mengdegjeldsbrev og innskudd i bank.

§ 5-4 Om finansielle instrumenter mv.

1. Verdipapirregistre skal gi opplysninger som viser den enkelte investors samlede beholdning av finansielle instrumenter per 1. januar og 31. desember siste år, eller ved opprettelse eller oppgjør av kontoen i løpet av året. Opplysningene skal også vise årlig avkastning på finansielle instrumenter.

2. Departementet kan ved forskrift bestemme at verdipapirregistre skal gi opplysninger som viser registrerte transaksjoner på en eller flere av investors verdipapirkonti i en bestemt periode.

3. Verdipapirregistre skal gi opplysninger om forhold som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte investor ved utdeling av utbytte fra, og realisasjon av, aksjer. Likt med aksje regnes grunnfondsbevis, medlemskap og andre andeler i selskap og sammenslutning som omfattes av skatteloven § 10-1. Det skal blant annet gis opplysninger om erverv og avganger i løpet av inntektsåret, om utdelt utbytte og om beholdning ved utgangen av inntektsåret. Departementet kan i forskrift bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år.

§ 5-5 Om kjøp, salg, leie, utbetalinger mv.

1. Den som har leid fast eiendom som ikke utelukkende skal tjene hans eget boligbehov, skal gi opplysninger om påløpt leie samt utbetaling i siste år til den enkelte utleier uansett om leieren har foretatt utbetalingen selv. Den som mot godtgjøring har formidlet leie av fast eiendom skal gi opplysninger om inngåtte kontrakter siste år med den enkelte utleier og gi opp avtalt leie og i tilfelle leie som er påløpt, og leie

som vedkommende har betalt eller formidlet betaling av.

2. Allmenning skal gi opplysninger om hva den enkelte bruksberettigede i siste år har mottatt fra allmenningen av trevirke, i kontanter, rabatter eller andre fordeler og samtidig meddele hvor stor del av det utdelte som blir skattlagt på allmenningens hånd.

3. Forsikringsselskaper og Norsk Pasientskadeerstatning skal gi opplysninger om utbetalinger i siste år, herunder tilbakebetaling av forsikringspremie, til forsikrede og skadelidte, med opplysninger om forsikringens art mv. Forsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond skal gi opplysninger om utbetalinger fra individuelle pensjonsavtaler (IPA) mv. til rettighetshaver, begunstiget, bo eller arving i siste år. Det samme gjelder for utbetalinger etter innskuddspensjonsloven.

4. Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal levere årlig oversikt over medlemskontienes saldo og bevegelse.

5. Næringsdrivende som utøver næring ved å kjøpe eller omsette landbruksprodukter (herunder levende dyr) skal gi opplysninger om all omsetning med produsentene.

6. Godkjent salgsorganisasjon for fisk, jf. lov 14. desember 1951 nr. 3 om omsetning av råfisk § 2, skal gi opplysninger om all omsetning av råfisk som i førstehånd er omsatt eller godkjent omsatt gjennom salgsorganisasjonen.

7. Opplysningsplikten etter nr. 4, 5 og 6 gjelder uavhengig av om vedkommende foretar eller mottar betalinger selv.

§ 5-6 Om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere

1. Næringsdrivende og offentlige organer som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og eventuelle underoppdrag, dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om hovedoppdragsgiveren i kontraktskjeden, oppdragstakeren og arbeidstakerne som oppdragstakeren benytter til å utføre oppdraget. Oppdragstaker har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdrag etter første punktum.

2. For oppdrag i riket som ikke utføres på sted for bygge- og monteringsvirksomhet, skal det bare gis opplysninger etter nr. 1 dersom

oppdraget utføres på sted som står under oppdragsgiverens kontroll.

3. Opplysninger skal gis snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen.

4. Departementet kan bestemme at rapporteringsplikten etter nr. 1 også skal gjelde for oppdrag til enkelte grupper av oppdragstakere som ikke er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

§ 5-7 Om aksjonærer mv.

1. Aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper skal gi opplysninger om forhold som har betydning for skattleggingen av aksjonærene, bl.a. over

- a. aksjekapitalens størrelse og aksjenes antall og størrelse, herunder endringer i løpet av inntektsåret som følge av stiftelse, emisjoner, fusjon, fisjon mv.,
- b. eiere av aksjer pr. 1. januar i ligningsåret, identifisert ved fødselsnummer, organisasjonsnummer eller D-nummer, endringer av aksjonærsammensetningen i løpet av inntektsåret, utdelt utbytte, og øvrige opplysninger som kan få betydning for skattleggingen av den enkelte aksjonær ved realisasjon av aksjer,
- c. aksjenes formuesverdi, hvis aksjene ikke er børsnoterte.

2. Skattekontoret kan pålegge selskapet å levere ny oppgave over aksjonærene og deres skattekomuner når verdsettingen av selskapets aksjer er endret.

3. Bestemmelsene i nr. 1 og 2 gjelder tilsvarende for sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, samvirkeforetak av låntakere, og selveiende finansieringsforetak som har utstedt grunnfondsbevis, jf. sparebankloven § 2 annet ledd, forsikringsloven § 4-2 annet ledd og finansieringsvirksomhetsloven og for selskaper og sammenslutninger der medlemmene har begrenset ansvar og som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler fra, unntatt boligselskaper hvor andelshaverne lignede etter skatteloven § 7-3.

4. Departementet kan i forskrift bestemme at det skal gis opplysninger om forhold som nevnt for tidligere år, samt begrense plikten etter nr. 1-2 for selskaper som nevnt i nr. 3.

§ 5-8 Om arv mv.

Offentlige myndigheter som beregner eller krever inn arveavgift og testamentsfullbyrdere

plikter uten hensyn til mulig taushetsplikt å gi de opplysninger som departementet gir forskrifter om til kontroll med ligningen.

§ 5-9 Om annen opplysningsplikt for tredjepart

Det skal gis opplysninger til ligningsmyndighetene fra

- livsforsikringsselskaper om forsikringstakerens og de forsikredes navn, fødselsnummer, adresse, forsikringsbeløp, gjenkjøpsverdi, betalte premiebeløp mv.,
- banker og andre spareinstitusjoner om kontrakter om boligsparing for ungdom med opplysninger om sparerens navn, fødselsnummer, adresse, sparebeløp, avkastning mv.,
- forvaltningsselskaper om innskudd som er gjort i verdipapirfond,
- institutter som forestår vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring om tilskudd som gir giveren rett til fradrag etter skatteloven § 6-42,
- institusjoner som mottar betaling for pass og stell av barn om kostnader som er påløpt i året for foreldre og andre foresatte for pass og stell av barn,
- livsforsikringsselskaper, banker og forvaltningsselskaper for verdipapirfond om rettighetshaver og de begunstigedes navn, fødselsnummer, adresse, sparebeløp, gjenkjøpsverdi, betalt innskudd mv. for individuelle pensjonsavtaler (IPA). Tilsvarende gjelder for innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven.
- selskaper, stiftelser og sammenslutninger som nevnt i skatteloven § 6-50 om gaver som gir giveren rett til fradrag etter nevnte bestemmelse, med opplysning om giverens navn og fødselsnummer/organisasjonsnummer,
- boligselskap og boligsameier som omfattes av skatteloven §§ 7-3 og 7-11 om fordeling av inntekter, kostnader, formue og gjeld mellom andelshaverne eller sameierne.

§ 5-10 Hvem opplysningsplikten påligger

1. I enkeltpersonforetak påligger opplysningsplikten etter dette kapittel innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påligger opplysningsplikten den daglige leder av virksomheten, eller hvis det ikke er noen daglig leder, styrets formann. Er selskap mv. som nevnt i forrige punktum ikke

skattepliktig, påligger opplysningsplikten også revisor.

2. Opplysningsplikten etter § 5-2 nr. 1 i påligger reder og fører (hovedsmann, notbas) for fiske- og fangstfartøy, mens opplysningsplikten etter § 5-2 nr. 1 j påligger formannen for arbeidslaget. Når det foreligger forhold som nevnt i skattebetalingsloven § 4-1 annet ledd, påligger opplysningsplikten den som har plikt til å foreta forskuddstrekk. Opplysningsplikten etter § 5-5 nr. 4 påligger fondsstyret.

§ 5-11 Identifikasjon av skattyter og kopi av opplysninger

1. Oppgaver som nevnt i dette kapittel skal for personlige skattytere inneholde fødselsnummer (elleve siffer). For selskaper, samvirkeforetak, foreninger, sammenslutninger mv. skal oppgaven inneholde organisasjonsnummer, eller når slikt ikke finnes, annen identifikasjon etter regler gitt av Skattedirektoratet.

2. Den opplysningspliktige kan kreve at skattyter oppgir sitt fødsels- eller organisasjonsnummer. Den opplysningspliktige kan registrere slik identifikasjon også på grunnlag av opplysninger fra andre enn skattyter.

3. Skattyter skal ha kopi av opplysninger som nevnt i dette kapittel. Det skal fremgå av kopien (årsoppgaven) at opplysninger også er sendt ligningsmyndighetene.

4. Oppgave etter dette kapittel som er forhåndsutfylt med opplysninger om den opplysningspliktige og skattyter, kan gjøres tilgjengelig for den opplysningspliktige ved elektronisk kommunikasjon. Opplysninger som er rapportert etter § 5-6 kan på samme måte gjøres tilgjengelig for oppdragsgiver og oppdragstaker.

§ 5-12 Forskrifter, skjemaer mv.

1. Departementet kan gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av opplysningsplikten etter dette kapittel. Forskriftene kan begrense og frita for opplysningsplikt, og fravike lovens regler om hvor og når opplysningene skal gis.

2. Departementet kan i forskrift

- gi bestemmelser om bekreftelse av opplysninger fra revisor,
- gi bestemmelser om den opplysningspliktiges underskrift,
- gi bestemmelser om hvordan opplysninger skal gis.

3. Departementet kan fastsette skjemaer som skal nyttes når det gis opplysninger.

Kapittel 6 overskriften skal lyde:

Kapittel 6. Kontroll

§ 6-1 til § 6-10 skal lyde:

§ 6-1 *Kontrollopplysninger fra skattyter*

1. Den som omfattes av § 4-2 nr. 1 skal etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne. Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

2. Skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter dokumenterer opplysningene på en slik måte som nevnt i nr. 1, såfremt dokumentasjonen er i skattyters besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 pst. eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskap eller innretning, plikter skattyter å fremskaffe opplysningene. Skattyter plikter å oppbevare dokumentasjonen i 10 år etter utløpet av vedkommende inntektsår. Departementet kan i forskrift fritta for og avgrense oppbevaringsplikten, samt plikten til å fremskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

3. Den som kan pålegges å gi opplysninger etter denne bestemmelse har plikt til å legge fram opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

4. I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter nr. 1-3 foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. For person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet påhviler plikten personens, selskapets eller innretningens norske representant.

§ 6-2 *Kontrollopplysninger fra tredjepart*

1. Enhver tredjepart plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens ligning.

2. I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet, plikter fysiske personer likevel bare å gi opplysninger i følgende tilfeller:

- a. Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Det skal gis opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.
- b. Enhver skyldner eller fordringshaver plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.
- c. Den som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for noen, eller bestyrer forretninger for noen, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi de opplysninger om forholdet som har betydning for spørsmålet om vedkommende er skattepliktig til kommunen og for omfanget av skatteplikten.
- d. Den som har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjøring for arbeid, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker.
- e. Oppdragsgivere plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen av vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.

3. Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn.

4. Ligningsmyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene på en slik måte som nevnt i § 6-1 nr. 1 annet punktum.

5. I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter nr. 1-4 foretakets innehaver. I selskap, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

§ 6-3 Kontrollopplysninger fra offentlig organ

1. Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

2. Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- a. myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem,
- b. myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel, etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opplysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt,
- c. myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmegling, etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet,
- d. konfliktrådene etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. lov 15. mars 1991 nr. 3 om konfliktråd.

3. Departementet kan gi forskrifter om at opplysninger etter nr. 1 og nr. 2 a, b og c skal gis om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning.

4. Arbeids- og velferdsetatens innkrevingsentral og Statens Innkrevingsentral skal gi opplysninger til ligningsmyndighetene om pliktig underholdsbidrag mottatt fra bidragspliktige. De plikter også å gi opplysning om de bidragspliktiges gjeld og andre mellomværender med innkrevingsentralen.

§ 6-4 Kontrollopplysninger fra tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt, pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefon-

nummer eller andre abonnementsopplysninger, samt elektronisk kommunikasjonsadresse.

§ 6-5 Kontroll hos den opplysningspliktige

1. Ligningsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter denne lov. De opplysningspliktige plikter likevel ikke å gi adgang til kontrollundersøkelse i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra den næringsdrivendes private hjem.

2. Ved kontrollundersøkelse som nevnt i nr. 1 skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter § 6-1 til § 6-4. Den opplysningspliktige skal videre gi ligningsmyndighetene adgang til befaring, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, optelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver hos opplysningspliktige som nevnt i § 6-1 kan ligningsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos ligningsmyndighetene.

3. Den opplysningspliktige eller en fullmektig for ham skal når ligningsmyndighetene krever det, være til stede ved kontroll som nevnt i nr. 1 og yte nødvendig veiledning og bistand.

4. I enkeltpersonforetak påhviler pliktene etter nr. 1-3 foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler pliktene den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder. For person bosatt i utlandet eller selskap eller innretning hjemmehørende i utlandet påhviler pliktene personens, selskapets eller innretningens norske representant.

5. Departementet kan samtykke i at representant for skattemyndighetene i en annen stat kan være til stede ved kontroll som nevnt i nr. 1 når det på gjensidig grunnlag er inngått overenskomst om dette med vedkommende stat.

§ 6-6 Pålegg om bokføring mv.

1. Ligningsmyndighetene kan pålegge bokføringspliktig som omfattes av § 4-2 nr. 1 å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring. Pålegg om bokføring rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert

medlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

2. Departementet kan gi forskrifter om at skattyter som driver næringsvirksomhet av bestemt art eller utleie av hus, skal ha plikt til å føre regnskap. Departementet kan også gi forskrifter om regnskapsføringen og årsoppgjøret, hvilke bøker som skal føres og hvilke legitimasjoner som kan kreves for inntekts- og utgiftsposter. Slike forskrifter kan også gis for næringsdrivende som er pålagt regnskapsplikt i lov.

§ 6-7 Pålegg om revisjon

1. Når skattyters årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringsskikk, kan ligningsmyndighetene pålegge at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for følgende selskap:

- a. aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6,
- b. selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarende definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

2. Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.

3. Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår.

4. Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

5. Selskap som får pålegg om revisjon, kan klage over pålegget dersom det mener at det ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagen må være skriftlig og skal settes fram innen tre uker. Ligningsmyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

6. Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om pålegg om revisjon.

§ 6-8 Politiets bistandsplikt

Politiet skal på anmodning fra ligningsmyndighetene yte bistand ved kontroll etter denne lov. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 6-5.

§ 6-9 Plikt til å framvise id-kort

Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med id-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan ligningsmyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet.

§ 6-10 Forskrifter

Departementet kan gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av dette kapittel, herunder gi bestemmelser om hvordan opplysninger skal gis.

§ 8-2 nr. 2 skal lyde:

2. Skattyterens oppgaver kan settes til side også når *vedkommende* ikke innen den frist som ligningsmyndighetene har satt, har gitt opplysninger som de har *krevd etter § 6-1*, eller har unnlatt å medvirke til *kontroll etter § 6-5*. Det samme gjelder dersom dokumentasjonsplikten etter § 4-12 nr. 2 ikke er oppfylt innen den frist som er oppgitt der.

§ 8-3 nr. 1 skal lyde:

1. Før skattyterens oppgaver fravikes eller settes til side skal han eller den som på hans vegne har gitt oppgavene, varsles og gis en passende frist for uttalelse. *Skattyteren* må samtidig gjøres kjent med rapport som foreligger om *kontroll som nevnt i § 6-5*.

§ 10-6 nr. 1 skal lyde:

1. Skattedirektoratet og skattekontoret kan ilegge *tredjepart* som ikke har etterkommet plikten til å gi *opplysninger etter kapittel 5 eller 6* eller adgang til *kontroll etter § 6-5*, en daglig løpende tvangsmulkt frem til oppfyllelse skjer.

§ 10-6 nr. 2 første punktum skal lyde:

Skattekontoret kan ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 6-6 nr. 1 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt frem til utbedring skjer.

§ 10-7 nr. 1 første punktum skal lyde:

Dersom oppdragsgiver forsettlig eller grovt uaktsomt unnlater å oppfylle opplysningsplikten etter § 5-6, kan skattekontoret pålegge oppdragsgiver ansvar for oppdragstakerens forfalte, men ikke innbetalte skatt, arbeidsgiveravgift eller forskuddstrekk.

§ 10-8 nr. 1 skal lyde:

1. Den som ikke *gir opplysninger etter kapittel 5* innen de fastsatte frister, kan ilegges et gebyr. Gebyret skal være et fast beløp pr. dag for hver oppgave som ikke leveres. Departementet fastsetter gebyrets størrelse. For opplysninger etter § 5-6 nr. 1 og 2 kan det fastsettes et høyere dagsgebyr.

Ny § 10-9 skal lyde:

§ 10-9 *Overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pliktene til å føre og oppbevare personalliste*

1. *Skattekontoret kan ilegge den som ikke har oppfylt sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring et overtredelsesgebyr.*

2. *Gebyret skal utgjøre ti rettsgebyr, jf. lov 17. desember 1982 nr. 86 om rettsgebyr § 1 annet ledd. Ved gjentatt overtredelse innen tolv måneder fra ileggelse av gebyr skal gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Et tilleggsgebyr på to rettsgebyr skal ilegges for hver person som ikke er registrert i samsvar med bestemmelsene om føring av personalliste.*

3. *Gebyret kan frafalles dersom overtredelsen er forårsaket av særlige forhold utenfor den bokføringspliktiges kontroll.*

4. *Vedtaket om gebyr kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker.*

5. *Gebyret tilfaller statskassen.*

6. *Departementet kan gi forskrift til utfylling og gjennomføring av denne paragraf.*

§ 11-1 skal lyde:

§ 11-1 *Søksmål fra skattyter mv.*

1. Rettslig prøving av ligningsavgjørelse etter krav fra skattyteren, rettes mot staten som sak-søkt. Tilsvarende gjelder avgjørelse om fastset-ting av inntekt og formue fra selskapet, etter krav fra selskap med deltakere som skattlegges etter skatteloven §§ 10-40 til 10-48, avgjørelser som nevnt i ligningsloven §§ 10-6 og 10-8 etter krav fra den oppgavepliktige og avgjørelser som nevnt i §§ 10-7 og 10-9.

2. Søksmålet anlegges etter vernetingsreglene i lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven). Statens partstilling utøves av skattekontoret der det angrepne forvaltningsvedtak er truffet. Har Riksskattenemnda truffet vedtaket, utøves partsstil-lingen av Skattedirektoratet.

3. Endelig rettsavgjørelse og forlik er bin-dende for alle skattekreditorer. Departementet kan gi instruks om utøvelsen av statens partsstil-

ling generelt og i enkeltsaker. Departementet kan i enkeltsaker eller i grupper av saker overta utøvelsen eller overføre den til annen skatte-myndighet.

4. Søksmål fra en skattepliktig til prøving av en ligningsavgjørelse må reises innen 6 måne-der etter at skatteoppgjøret eller endringsvedtak ble sendt skattyteren. I saker om kildeskatt på utbytte må søksmål til prøving av ligningen rei-ses innen 1. juli året etter ligningsåret, likevel slik at søksmål til prøving av et endringsvedtak kan reises innen 6 måneder etter at vedtaket ble sendt skattyteren. Når endringssak er gjennom-ført etter § 3-11 nr. 4, jf. § 8-3 nr. 5, regnes søks-målsfristen fra nytt skatteoppgjør ble sendt skattyteren. Det kan gis oppfriskning for oversit-telse av fristen etter reglene i tvisteloven §§ 16-12 til 16-14. Etter utløpet av denne fristen gjelder likevel fristen i skattebetalingsloven § 17-1 nr. 5 i sak om tvangsfullbyrdelse eller midlertidig sik-ring.

5. Når domstolen finner at den skattepliktige bare skal betale en del av den ilignede skatten, og det ikke foreligger tilstrekkelige opplysnin-ger til å fastslå det riktige skattebeløpet, skal den i domsslutningen angi hvordan ny ligning blir å utføre. Finner domstolen at en ligningsav-gjørelse ikke kan opprettholdes på grunn av for-melle mangler, henvises avgjørelsen til ny behandling av vedkommende ligningsmyndig-het.

II

I lov 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Sval-bard (Svalbardskatteloven) gjøres følgende end-ringer:

§ 4-3 første ledd skal lyde:

Ved gjennomføring av ligning mv. gjelder lig-ningsloven kapittel 3 til 12 med mindre annet er særskilt bestemt eller følger av denne lov. I lig-ningsloven unntas fra anvendelse § 6-6 nr. 2 om regnskapsplikt og § 8-5 om særskilt avgjørelses-myndighet.

§ 4-5 første ledd skal lyde:

Lønnsoppgave leveres til skattekontoret innen utgangen av januar året etter inntektsåret. Andre kontrollopplysninger og ligningsoppga-ver som nevnt i ligningsloven *kapittel 5* leveres til skattekontoret innen utgangen av februar året etter inntektsåret.

III

I lov 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister m.v. (artistskatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 11 tredje ledd skal lyde:

(3) Oppgjørsblanketten erstatter lønnsoppgave etter ligningsloven § 5-2, men har for øvrig samme virkning.

IV

I lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 5-15 første ledd bokstav i skal lyde:

i. arbeidsvederlag som ikke er virksomhetsinntekt, når beløpet er under grensen for lønnsinnberetningsplikt etter forskrift gitt med hjemmel i ligningsloven § 5-12, jf. § 5-2,

§ 10-34 annet ledd skal lyde:

(2) Når det har skjedd en slik omfordeling skal selskapet uten ugrunnet opphold, og senest ved utgangen av omfordelingsåret, sende melding om omfordelingen til skattekontoret. Dette gjelder likevel ikke selskap som omfattes av ligningsloven § 5-7 nr. 1-2. Departementet kan gi nærmere regler om omfordelingsmelding etter denne bestemmelse.

V

I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven) gjøres følgende endring:

Ny § 3 a skal lyde:

§ 3 a *Personalliste*

Arbeidsgivere i de bransjer departementet bestemmer, skal føre personalliste.

VI

I lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endring:

§ 10-30 annet ledd skal lyde:

(2) Beløp som nevnt i merverdiavgiftsloven § 11-4 annet ledd forfaller til betaling samme

dag som det skal leveres melding etter merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd.

VII

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven) gjøres følgende endring:

Ny § 13-3a skal lyde:

§ 13-3a *Kontrollopplysninger om tollskyld*

(1) *Den som har plikt til å gi opplysninger etter denne loven, skal etter krav fra tollmyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for tollskyld.*

(2) *§ 13-4 første ledd tredje punktum gjelder tilsvarende så langt den passer.*

VIII

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 1-3 første ledd bokstav g skal lyde:

g) unntak fra loven: omsetning og uttak som ikke er omfattet av loven, likevel slik at §§ 16-1 og 16-6 gjelder,

§ 11-4 annet ledd skal lyde:

(2) Den som ikke er avgiftssubjekt og som i strid med § 15-11 første ledd har oppgitt beløp uriktig betegnet som merverdiavgift i salgskumentasjon, skal betale beløpet.

§ 13-3 første ledd skal lyde:

(1) § 13-2, kapittel 14, §§ 15-1 til 15-9, § 15-10, § 15-11, kapittel 17, kapittel 18, § 19-1, § 19-2, § 20-1 tredje ledd, § 20-2, § 21-2 og § 21-3 gjelder ikke for merverdiavgift som påløper ved innførsel av varer.

Ny § 13-4 skal lyde:

§ 13-4 *Varsel og rapport ved kontroll*

(1) *Avgiftssubjektet og andre opplysningspliktige skal gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg ved kontroll i medhold av § 16-6. Dette gjelder bare for så vidt det kan gjennomføres uten at formålet med kontrollen settes i fare.*

(2) *Ved kontroll i medhold av § 16-6 skal det skrives rapport eller protokoll som inneholder de faktiske opplysninger som innhentes, for så vidt de gjelder den opplysningspliktige som kontrollen foretas hos.*

Kapittel 15 avsnitt II overskriften skal lyde:

II Dokumentasjonsplikt

§ 15-11 oppheves.

§ 15-12 oppheves.

§ 15-12a oppheves.

§ 15-13 oppheves.

I kapittel 15 avsnitt III blir nåværende § 15-14 ny § 15-11.

Kapittel 16 skal lyde:

Kapittel 16. Kontroll

§ 16-1 *Kontrollopplysninger fra avgiftssubjektet mv.*

(1) Avgiftssubjektet, den som er ansvarlig for merverdiavgift ved innførsel av varer, tilbyr i forenklet registreringsordning, samt den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd, skal etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller avgiftsplikt. Avgiftsmyndighetene kan kreve at den opplysningspliktige etter første punktum dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

(2) Næringsdrivende som ikke har plikt til å levere omsetningsoppgave, skal gi de opplysninger om virksomheten som avgiftsmyndighetene krever.

(3) Den som kan pålegges å gi opplysninger etter denne bestemmelse har plikt til å legge fram opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

(4) I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

§ 16-2 *Kontrollopplysninger fra tredjepart*

(1) Enhver tredjepart plikter etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens avgiftsplikt.

(2) I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet, plikter fysiske personer likevel bare å gi opplysninger i følgende tilfeller:

- a) Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Det skal gis opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.
- b) Oppdragsgivere plikter etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen av vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.

(3) Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn.

(4) Avgiftsmyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene på en slik måte som nevnt i § 16-1 første ledd annet punktum.

(5) I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter første til tredje ledd foretakets innehaver. I selskap, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

§ 16-3 *Kontrollopplysninger fra offentlig organ*

(1) Offentlige myndigheter, innretninger mv. og tjenestemenn plikter etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi de opplysninger som de er blitt kjent med i sitt arbeid, og skal i nødvendig utstrekning gi utskrift av protokoll, kopi av dokumenter mv.

(2) Uten hinder av taushetsplikt som de ellers har, skal

- a) myndigheter som fastsetter eller innkrever skatt, toll eller avgifter eller som utbetaler erstatninger, tilskudd, bidrag, trygder, stønader mv., etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger om de fastsatte, innkrevde eller utbetalte beløp og om grunnlaget for dem,
- b) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 75 om verdipapirhandel, etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet, såfremt opp-

lysningene er gitt kontrollorganet i medhold av lovbestemt opplysningsplikt,

- c) myndigheter som er tillagt kontrollerende funksjoner etter lov 29. juni 2007 nr. 73 om eiendomsmegling, etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger som de er blitt kjent med under dette arbeidet,
- d) konfliktrådene etter krav fra avgiftsmyndighetene gi opplysninger om innholdet i avtale inngått under megling i konfliktråd, jf. lov 15. mars 1991 nr. 3 om megling i konfliktråd.

(3) Departementet kan gi forskrifter om at opplysninger etter første ledd og annet ledd bokstav a, b og c også skal gis om ikke navngitt person, bo, selskap eller innretning. Departementet kan også gi forskrift om at opplysninger til bruk for direkte kontroll av oppgaver skal leveres elektronisk, herunder om vilkår for slik levering.

§ 16-4 *Kontrollopplysninger fra tilbyder av elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste*

Når særlige hensyn gjør det nødvendig, og det foreligger mistanke om overtredelse av bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov, kan Skattedirektoratet eller den direktoratet gir fullmakt pålegge tilbyder av tilgang til elektronisk kommunikasjonsnett eller -tjeneste å gi opplysninger om avtalebasert hemmelig telefonnummer eller andre abonnementsopplysninger, samt elektronisk kommunikasjonsadresse.

§ 16-5 *Opplysningsplikt etter krav ved skifte av dødsbo*

Utstedes det proklama ved skifte av dødsbo, plikter loddeiere, tingrettsdommer, testamentfullbyrder og andre som yter hjelp ved skifteoppgjøret, å gi de opplysninger som avgiftsmyndighetene finner nødvendig for å avgjøre om boet skylder merverdiavgift.

§ 16-6 *Kontroll hos den opplysningspliktige*

(1) Avgiftsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter denne lov. De opplysningspliktige plikter likevel ikke å gi adgang til kontrollundersøkelse i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra den næringsdrivendes private hjem.

(2) Ved kontrollundersøkelse som nevnt i første ledd skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter § 16-1 til § 16-5. Den opplysningspliktige skal videre gi avgiftsmyndighetene adgang til befarings, besiktigelse, gjennomsyn av

arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver hos opplysningspliktige som nevnt i § 16-1 kan avgiftsmyndighetene foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos avgiftsmyndighetene.

(3) Den opplysningspliktige eller en fullmektig for ham skal når avgiftsmyndighetene krever det, være til stede ved kontroll som nevnt i første ledd og yte nødvendig veiledning og bistand.

(4) I enkeltpersonforetak påhviler pliktene etter første til tredje ledd foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler pliktene den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

§ 16-7 *Pålegg om bokføring*

(1) Avgiftsmyndighetene kan pålegge bokføringspliktige som plikter å sende oppgave over omsetning mv. etter denne lov eller i henhold til bestemmelser gitt med hjemmel i denne lov, å oppfylle sin plikt til å innrette bokføringen, spesifikasjonen, dokumentasjonen og oppbevaringen av regnskapsopplysninger i samsvar med regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven.

(2) Pålegg om bokføring som nevnt i første ledd rettes til styret i selskap, samvirkeforetak, forening, innretning eller organisasjon, og sendes hvert styremedlem. Det skal fastsettes en frist for oppfyllelse. Fristen skal være minimum fire uker og ikke lengre enn ett år.

(3) Ligningsloven § 3-6 om klage over pålegg skal gjelde tilsvarende for klage over bokføringspålegg.

§ 16-8 *Pålegg om revisjon*

(1) Når den avgiftspliktiges årsregnskap er fastsatt i strid med bestemmelser i eller i medhold av regnskapsloven eller bokføringsloven eller god regnskapsskikk eller bokføringsskikk, kan avgiftsmyndighetene pålegge at ett eller flere årsregnskap revideres av en registrert eller statsautorisert revisor i samsvar med revisorloven § 2-2 for følgende selskap:

- a) aksjeselskap der det er truffet beslutning i medhold av fullmakt etter aksjeloven § 7-6,
- b) selskap som nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 som er organisert etter en utenlandsk selskapsform som i det vesentligste tilsvarer definisjonen av aksjeselskap i aksjeloven § 1-1 annet ledd, og som ikke har revisjonsplikt etter revisorloven § 2-1.

(2) Pålegg om revisjon kan gis på grunnlag av forhold som nevnt i første ledd knyttet til årsregnskapet for siste regnskapsår samt de tre foregående årene.

(3) Pålegg om revisjon kan ikke gjøres gjeldende for mer enn tre regnskapsår.

(4) Pålegg om revisjon rettes til styret i selskapet.

(5) Selskap som får pålegg om revisjon, kan klage over pålegget dersom det mener at det ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. Klagen må være skriftlig og skal settes fram innen tre uker. Avgiftsmyndighetene kan bestemme at pålegget ikke skal settes i kraft før klagen er avgjort.

(6) Departementet kan i forskrift fastsette nærmere regler om pålegg om revisjon.

§ 16-9 *Politiets bistandsplikt*

Politiet skal på anmodning fra avgiftsmyndighetene yte bistand ved avgiftskontrollen. Politiet kan kreve opplysninger og utlevering av materiale som nevnt i § 16-6.

§ 16-10 *Plikt til å framvise id-kort*

Dersom arbeidsgiver skal utstyre en arbeidstaker med id-kort etter regler gitt i medhold av arbeidsmiljøloven § 4-1 syvende ledd, kan avgiftsmyndighetene kreve at arbeidstakeren framviser id-kortet.

§ 18-2 første ledd skal lyde:

(1) Dersom beløp uriktig betegnet som merverdiavgift ikke er oppgitt i omsetningsoppgave, jf. § 15-1 femte ledd, eller i melding, jf. § 15-11 annet ledd, kan avgiftsmyndighetene fastsette beløpet.

§ 21-1 første ledd skal lyde:

(1) Avgiftsmyndighetene kan *ilegge tredjepart* som ikke har etterkommet plikten til å gi opplysninger *etter kapittel 16 eller adgang til kontroll etter § 16-6, en daglig løpende tvangsmulkt fram til oppfyllelse skjer.*

§ 21-1 annet ledd første punktum skal lyde:

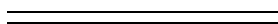
Avgiftsmyndighetene kan ilegge den som ikke har etterkommet pålegg om bokføring etter § 16-7 innen den fastsatte fristen, en daglig løpende tvangsmulkt fram til utbedring skjer.

§ 21-4 annet ledd første punktum skal lyde:

Den som forsettlig unnlater å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret etter kapittel 2 og 14, eller *overtrer bestemmelsene i kapittel 15 eller 16 om opplysningsplikt og kontroll,* straffes med bøter eller fengsel inntil tre måneder.

IX

Loven trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Endringene under del VII trer likevel i kraft straks.



Offentlige institusjoner kan bestille flere
eksemplarer fra:
Departementenes servicesenter
Internett: www.publikasjoner.dep.no
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no
Telefon: 22 24 20 00

Opplysninger om abonnement, løssalg og
pris får man hos:
Fagbokforlaget
Postboks 6050, Postterminalen
5892 Bergen
E-post: offpub@fagbokforlaget.no
Telefon: 55 38 66 00
Faks: 55 38 66 01
www.fagbokforlaget.no/offpub

Publikasjonen er også tilgjengelig på
www.regjeringen.no

Trykk: A/S O. Fredr. Arnesen. 06/2012

