



FINANSDEPARTEMENTET

[HØRINGSUTTALELSEN AVGIS KUN PER EPOST TIL  
POSTMOTTAK@FIN.DEP.NO]

JANUAR 2017

## HØRINGSUTTALELSE – FORSLAG OM ENDRING AV REGLENE OM RAPPORTERING AV UTENLANDSKE OPPDRAGSTAKERE OG ARBEIDSTAKERE TIL SENTRALSKATTEKONTORET FOR UTENLANDSSAKER

### 1. Innledning

Det vises til høringsbrev 11.10.2016 med tilhørende høringsnotat som redegjør for forslaget.

Get har tidligere hatt noe erfaring med håndhevelse av de eksisterende rapporteringsreglene for utenlandsoppdrag og hvor vi i den konkrete saken erfarte at det eksisterende regelverket opplevdes uklart og hvor vi også måtte stille spørsmål ved hvorvidt regelverket er i tråd med Norges EØS-rettslige forpliktelser.

Get støtter en endring av de ovennevnte rapporteringsreglene, men mener endringsforslaget ikke løser et hovedproblem, nemlig at de foreslåtte reglene, etter Gets forståelse, fortsatt synes å være i strid Norges EØS-rettslige forpliktelser (EØS-avtalen artikkel 4, 28 og 36 samt forpliktelsene til korrekt å implementere og overholde reglene som følger av direktiv 2006/123/EF) samt tjenesteloven §§ 16 og 19.

Etter Gets syn er den foreslåtte ordlyden i bestemmelsen fortsatt unødvendig uklar og har etter Gets syn klare utfordringer i forhold til legalitetsprinsippet, særlig hensyntatt at det kan være tale om strenge sanksjoner, herunder straff, ved brudd på forpliktelsene. I høringsnotatet uttaler Finansdepartementet flere steder at brudd på rapporteringsplikten kun kan resultere i tvangsmulkt eller gebyr, jf. høringsnotatet side 13 og 18. Tilsvarende opplyser Finansdepartementet i sitt brev av 12.10.2016<sup>1</sup> til ESA at «*The proposal implies that breach of the reporting obligation may only be sanctioned by an enforcement fee or a penalty, cf. TAA §§ 10-7 and 10-8.* (min understreking)» Finansdepartementet synes dermed å overse at brudd på rapporteringsreglene også vil være straffesanksjonert etter skatteforvaltningsloven § 14-12, som er en straffebestemmelse med

---

<sup>1</sup> <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/complaints-against-norway-relating-to-reporting-obligations-when-contracts-are-given-to-non-resident-contractors/id2515518/>

strafferamme på to år, som spesifikt retter seg mot tredjeparts opplysningssvikt. Ikke minst av denne grunn er det særlig viktig at bestemmelsen har et klart definert og forståelig meningsinnhold, slik at reglene er forutberegnlige for dem som skal etterleve regelverket.

## 2. Forholdet til Norges EØS-rettslige forpliktelser

Det fremgikk allerede av forarbeidene til lovendringene til ligningslovgivningen i 2004, Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) side 27 og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 210, at departementet så det som usikkert om en utvidelse av rapporteringsplikten var forenlig med EØS-regelverket. Det ble, så vidt vi forstår, derfor besluttet å utsette ikrafttredelsen av lovendringen 10. desember 2004 og ta hele rapporteringsordningen etter ligningsloven § 6-10 med tilhørende sanksjonsregler og forskrift opp til revisjon, jf. Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) side 148. I forbindelse med revisjonen i 2004 ble det også nedsatt en arbeidsgruppe av Finansdepartementet for nettopp å vurdere ligningsloven § 5-6 (daværende ligningsloven § 6-10) og forholdet til EØS-retten. Konklusjonen til arbeidsgruppen var at:

*"Arbeidsgruppens vurderinger i dette kapittelet kan oppsummeres slik at EØS-regelverket ikke er til hinder for at man har rapporteringsordning tilsvarende det som følger av ligningsloven § 6-10 nr.1 til nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 49 a. På flere punkter går imidlertid dagens rapporteringsregler lenger enn det som kan begrunnes ut i fra hensynet til effektiv skattekontroll. På de punktene hvor rapporteringsplikten beror på arbeidstakeres nasjonalitet må reglene også antas å være i strid med EØS-regelverket."*

Til tross for ovenstående, fikk reglene det innhold som dagens regler har.

EFTAs overvåkingsorgan, ESA, har senest i brev («Letter of formal notice») til Finansdepartementet av 15. desember 2016, igjen gitt uttrykk for at de vurderer de norske rapporteringsreglene for utenlandsoppdrag for å være i strid med Norges EØS-rettslige forpliktelser.

De foreslåtte endringene til dagens regelverk, synes etter Gets syn ikke å være tilstrekkelig for at de vil bestå den såkalte «proporsjonalitetstesten», da reglene trolig ikke kan anses som (i) nødvendige, (ii) egnede eller (iii) proporsjonale ifht. skattekontrollhensynet. Når det gjelder den ovennevnte proporsjonalitetstesten må det påpekes at samtlige medlemsland i EU har regler for rapportering av beskatningshensyn uten, så vidt oss bekjent, at det har vært nødvendig med slike inngripende regler for tjenester/arbeidskraft som krysser grenser som det vi har i Norge. Fraværet i resten av EU av tilsvarende inngripende rapporteringsregler som det Norge har, og at tilsvarende regler ikke gjelder for «norske» oppdrag, er en klar indikasjon på at Norge går betraktelig lenger enn det som kan begrunnes ut i fra hensynet til hva som er nødvendig for å utføre effektiv skattekontroll.

Det hadde videre vært ønskelig at høringsbrevet hadde uttalt seg nærmere om forholdet til tjenesteloven, og da særlig §§ 16 og 19. Tjenesteloven implementerer konkrete rettigheter for borgerne nedfelt i direktiv

2006/123/EF og som er bestemmelser som Norge er forpliktet til både å respektere og implementere i norsk rettspleie. I henhold til EØS loven § 2-1 skal bestemmelser i lov som tjener til å oppfylle Norges forpliktelser etter avtalen, i tilfelle konflikt gå foran andre bestemmelser som regulerer samme forhold. I herværende tilfelle synes det nettopp å være konflikt mellom de to regelverkene og hvor forrangsregelen som nevnt ovenfor kan synes å gi anvisning på forrang til fordel for tjenesteloven.

### 3 Ordlyden i den foreslåtte skatteforvaltningsloven § 7-6 (1) og (2)

Den foreslåtte ordlyden som beskriver rapporteringsforpliktelsene er etter vårt syn uklar og vag. Eksempelvis kan det være problematisk for bedrifter som skal etterleve bestemmelsen at:

- Ordlyden ikke definerer hva som menes med «oppdrag». Etter Gets syn er det behov for nærmere å definere og begrense begrepet, slik at det ikke omfatter annet enn bemanningsoppdrag. Et minstekrav for å bli ansett som «hovedoppdragsgiver», bør videre være at man selv er part i en avtale som spesifikt krever at et arbeidsforhold utføres i Norge eller at det foreligger faktisk kunnskap om slik bemanningsavtale. Uten en slik begrensning kan man bli ansett som hovedoppdragsgiver med rapporteringsplikt, uten at man selv har kunnskap om bemanningsoppdraget, dersom en underleverandør inngår avtale med egen underleverandør som omfattes av rapporteringsplikten.
- Ordlyden definerer ikke hva som menes med person eller selskap «hjemmehørende i utlandet». Svaret kan her avhenge om man har en selskapsrettslig-, skatterettslig-, registreringsmessig- eller jurisdiksjonrettslig- tilnærming til spørsmålet. En avgjørelse om en person eller selskap er hjemmehørende i utlandet kan i mange tilfeller være svært komplisert og være avhengig av faktorer som for den enkelte bedrift kan være vanskelig tilgjengelige, se nærmere om dette bla.: <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/lignings-abc/kapitler/u/?mainchapter=215757&chapter=215790#x215790> Dette kan være et problem sett ut ifra et rettsikkerhetsperspektiv. Eksempelvis; selskap stiftet i utlandet vil være registrert i Norge med betegnelsen «NUF» (norsk avdeling av utenlandsregistrert foretak), enten det er skattepliktig som hjemmehørende i Norge eller en avdeling av/fast driftssted til et selskap skattemessig hjemmehørende i utlandet. Det vil dermed bero på en ofte krevende konkret vurdering å avgjøre om selskapet er «hjemmehørende i utlandet», se nærmere om dette på: <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Handboker/lignings-abc/kapitler/u/?mainchapter=215757&chapter=215790#x215790> Det oppleves dermed som uheldig at ordlyden ikke tar stilling til om utenlandske selskap som er registerregistrert i Norge, er å anse som «hjemmehørende i utlandet», noe som resulterer i at de næringsdrivende som skal forholde seg til rapporteringsreglene selv blir overlatt med disse vanskelige vurderingene.
- Viktige unntak fra rapporteringsbestemmelsen, herunder beløpsgrensen på 50 000 kr, vil kun fremgå av et vanskelig tilgjengelig forskriftsverk. Det er videre en svakhet at det fortsatt er uklart hvordan verdien av et oppdrag skal beregnes og hva den foreslåtte beløpsgrensen på 50 000 kr skal relatere seg til. Skattedirektoratets notat referer både til omsetning, kontraktssum og oppdragets verdi. Samleforskriften § 5-6-6 bruker begrepet «avtalt vederlag». Det må i denne sammenheng presiseres at

avtalt vederlag svært ofte vil være løstrevet fra vederlaget for selve bemanningsoppdraget, da et samlet vederlag gjerne kan inneholde mange andre elementer enn godtgjørelse til arbeidstakerne, eksempelvis materialkost, påslag og mange andre prislelementer enn hva som er omfattet av selve bemanningsoppdraget.

- Departementet foreslår i høringsnotatet å begrense rapporteringsplikten for hver enkelt oppdragsgiver til å gjelde to ledd nedover i kontraktskjeden (oppdragstakeren og én eventuell underoppdragstaker) og ett ledd oppover i kontraktskjeden. Realiteten i dette er likevel svært vanskelig å lese ut av den foreslåtte ordlyden, da det her positivt (1. ledd siste punktum) står at «Opplysningsplikten gjelder alle oppdragsgivere i kontraktskjeden».

Med tanke på at også den foreslåtte rapporteringsbestemmelsen skal være sanksjonert både med tvangsmulkt, gebyr og straff, se skatteforvaltningsloven §§ 14-1, 14-7 og 14-12, er det viktig at innholdet i - og omfanget av - en eventuell fortsatt rapporteringsplikt er tydelig og klart definert og enkelt tilgjengelig. Bestemmelsen bør også være forutberegnelig i den forstand at de næringsdrivende bør slippe å ha risikoen for å foreta vanskelige tolkninger av hvorvidt rapporteringsplikten gjelder eller ikke.

Det bør, etter Gets syn, stilles strengere krav til presisjonen i ordlyden i en slik straffesanksjonert bestemmelse enn hva Finansdepartementet har foreslått i ny skatteforvaltningslov § 7-6.

#### 4 Øvrige kommentarer

Ved en eventuell endring av reglene, bør sanksjonsordningen med tvangsmulkt være hovedregel. Bestemmelsen om overtredelsesgebyr bør kun benyttes der tvangsmulkt finnes utilstrekkelig for å oppnå etterlevelse.

Rapporteringsforpliktelsen for øvrige parter i kontraktskjeden bør ellers bortfalle straks en part i kontraktskjeden har oppfylt rapporteringsforpliktelsen.

Vi vil videre stille spørsmål om det er behov for fortsatt anvendelse av rapporteringsplikten som følger av skatteforvl. tredje ledd, der det pålegges å rapportere om «Opplysninger om arbeidets avslutning skal gis senest 14 dager etter avslutningen.»

I dag reguleres rapporteringsforpliktelsene, ut over lovbestemmelsen, også i en rekke ulike forskrifter:

- ✓ Samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt (FOR-2013-09-17-1092)
- ✓ Forskrift om gebyr ved for sent levert, mangelfull eller uriktig oppgave etter ligningsloven § 5-6 nr. 1 og 2, jf. nr. 3.
- ✓ Forskrift om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver (FOR-1991-01-22-57)



Det fremgår ikke av høringsnotatet i hvilken grad disse er tenkt videreført, men vi vil påpeke at reglene er vanskelig tilgjengelige, slik de er i dagens form.

Med vennlig hilsen

A handwritten signature in black ink, which appears to read 'Jens Thommesen'. The signature is fluid and cursive, with a long horizontal stroke at the top.

Jens Thommesen  
Legal Counsel

Get AS  
get.no