

# Storbedriftenes skatteforum

Finansdepartementet

[postmottak@fin.dep.no](mailto:postmottak@fin.dep.no)  
[ragnhild.helgesen@fin.dep.no](mailto:ragnhild.helgesen@fin.dep.no)

Vår dato

15 august 2008

## **FORSLAG TIL PRESISERINGER I VIRKSOMHETSKONTROLLBESTEMMELSENE I SKATTE-, TOLL- OG AVGIFTSLOVGIVNINGEN - KOMMENTARER**

### **1 Innledning**

Storbedriftenes skatteforum ("SSF") er et diskusjonsforum for skatte-spørsmål som er aktuelle for de største bedriftene i Norge. I tillegg til å være et diskusjonsforum for aktuelle skattespørsmål, vil SSF kunne forestå utarbeidelse av høringsuttalelser for lov- og forskriftsendringer som er aktuelle for de deltakende bedrifter. Videre vil SSF også kunne ta opp andre aktuelle skattespørsmål med skattemyndighetene. Det er forutsatt at forumet i utgangspunktet ikke skal være arena for skattespørsmål som utelukkende er bransjespesifikke. Forumet ble etablert vinteren 2002.

Følgende bedrifter deltar i SSF: ABB AS, Aker Kværner ASA, Den norske Bank ASA, Det Norske Veritas, Elkem AS, Norsk Hydro ASA, Jotun AS, Norske Skogindustrier ASA, Orkla ASA, Statkraft AS, StatoilHydro ASA, Storebrand ASA, Petroleum Geo-Services ASA, Telenor ASA, Wilh. Wilhelmsen ASA og Yara International ASA.

SSF viser til Finansdepartementets høringsbrev av 4. juni 2008. Finansdepartementet ved Ragnhild Helgesen har gitt SSF utsatt høringsfrist til 18. august 2008.

I høringsnotatet foreslår Finansdepartementet endringer i virksomhetskontrollbestemmelsen i ligningsloven § 4-10. nr. 1. Finansdepartementet foreslår blant annet at skatte-, toll- og avgiftsmyndighetene (skatte- og avgiftsmyndighetene) skal ha adgang til å kopiere, herunder "speilkopiere", virksomheters elektroniske arkiver for senere gjennomgang i kontrollmyndighetenes egne lokaler.

### **Storbedriftenes Skatteforum**

ABB AS  
Aker kværner ASA  
Den norske Bank ASA  
Det Norske Veritas  
Elkem AS  
Jotun AS  
Norsk Hydro ASA  
Norske Skogindustrier ASA  
Orkla ASA  
Petroleum Geo-Services ASA  
Statkraft AS  
StatoilHydro ASA  
Storebrand ASA  
Telenor ASA  
Wilh. Wilhelmsen ASA  
Yara International ASA

#### **Sekretariat:**

Anne-Ma Tostrup Smith  
StatoilHydro ASA  
Tlf. 90 52 16 76  
Fax.  
[ATSM@statoilhydro.com](mailto:ATSM@statoilhydro.com)

Einar Rognes  
Telenor ASA  
Tlf. 48 01 22 65  
Fax.  
[einar.rognes@telenor.com](mailto:einar.rognes@telenor.com)

Harry Veum  
Wilh. Wilhelmsen ASA  
Tlf 97 61 33 11  
Faks: 67 58 43 45  
[Harry.veum@wilhelmsen.com](mailto:Harry.veum@wilhelmsen.com)

## 2 Merknader

### 2.1 Innledning

Ligningsmyndighetenes adgang til å gjennomføre virksomhetskontroll er regulert i ligningsloven § 4-10. Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b gir ligningsmyndighetene hjemmel for å gi pålegg om å gi adgang til befarings og besiktigelse og "gjennomsyn av virksomhetens arkiver" mv:

*b. å gi adgang til befarings, besiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering m.v. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer m.v.*

Det følger av en høyesterettsdom av 20. november 2007 (Bernh. Larsen Holding) at skatte- og avgiftsmyndighetene med hjemmel i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b kan foreta en ordinær filkopiering av elektronisk lagret materiale (såkalt "backup"-kopi) for senere gjennomgang i ligningsmyndighetenes lokaler. Høyesterett reservert seg derimot for det tilfelle at myndighetene ved kopieringen ville få tilgang på informasjon de ellers ikke ville hatt tilgang til, slik som slettede dokumenter.

Skatte- og avgiftsmyndighetene har med denne høyesterettsdommen fått en meget omfattende kontrolladgang gjennom sin rett til å foreta en backup-kopi av alle skattyters filer.

Ved en backup-kopi vil ligningsmyndighetene i utgangspunktet få tilgang til alle filer, herunder interne arbeidsutkast, forretningshemmeligheter mv. Denne omfattende kontrolladgangen er allerede i dag praktisk utfordrende i forhold til bl a taushetsbelagt korrespondanse med advokater, som Høyesterett i HR 2008/202a, avsnitt 71 uttaler at skattyter ikke plikter å fremlegge, samt i forhold til overskuddsinformasjon knyttet til personvern og rettssikkerhetshensyn.

SSF mener derfor at skatte- og avgiftsmyndighetenes rett til å foreta en backup-kopi allerede går svært langt og at denne retten bør vurderes på nytt av Skatteunndragelsesutvalget. SSF vil her kun kommentere den ytterligere utvidelse som lovforslaget representerer.

Finansdepartementets forslag til ny ligningslov §4-10 nr. 1 bokstav b lyder som følger:

*b. å gi adgang til befarings, 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 pålegge kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos skattyter eller hos ligningsmyndighetene.*

Lovforslaget innebærer at alt innholdet på lagringsmediumet, herunder slettet materiale og dataprogram, blir kopiert (såkalt "speilkopiering").

Finansdepartementets forslag til ny ligningslov § 4-10 nr. 1 a lyder som følger:

*a. å legge fram, utlevere eller sende inn sine regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter av betydning for hans ligning og kontrollen av denne. Med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter. Pliktene foran gjelder også elektroniske programmer og programsystemer.*

Vi forstår lovforslaget slik at også slettede dokumenter vil anses omfattet av begrepet "elektronisk lagrede dokumenter".

## 2.2 Merknader til endring av ligningsloven § 4-10 nr. 1

Lovforslaget omtales i overskriften som en presisering av dagens virksomhetskontrollbestemmelse. Det kan synes som om departementet mener at det allerede i dag foreligger en rett til gjennomsyn av slettede dokumenter, men da ved stedlig kontroll (ikke kopiering), jf departementets uttalelser i høringsnotatet pkt 4.2:

*Departementet vil også peke på at selve kopieringsadgangen ikke innebærer et større integritetsinngrep enn gjennomsyn av arkivene hos kontrollsubjektet ettersom skatte- og avgiftsmyndighetene også vil kunne få tilgang til slike sensitive opplysninger ved gjennomsyn hos skatte-, toll- eller avgiftspliktige. Dette selv om materialtilfanget vil kunne bli større ved bruk av ulike kopieringsmetoder.*

SSF mener at det heller ikke ved stedlig kontroll i dag foreligger en rett til gjennomsyn av slettede, men ennå ikke overskrevne dokumenter. Selv om SSF er enig i at lovens arkivbegrep må tolkes vidt, må det være klart at dokumenter virksomheten har valgt å slette, ikke omfattes. Slettede dokumenter vil ikke lenger være systematisert eller tilgjengelige uten bruk av kostbar spesialkompetanse, og de vil når som helst kunne bli ødelagt ved overskrivning. De må likestilles med innholdet i papirkurver og returpapirbeholdere i et papirbasert system. Slike kilder for helt tilfeldig informasjon er definitivt utenfor lovens arkivbegrep. Lovforslaget representerer dermed en vesentlig utvidelse av dagens kontrolladgang. Dette burde kommet klart frem i høringsnotatet.

SSF er enig i at det er viktig at myndighetene får tilgang til de opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at de opplysningspliktige følger regelverket, men spørsmålet er hva som skal anses som "nødvendig" informasjon i denne sammenheng. Hovedspørsmålet i dette lovforslaget er hvorvidt skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrolladgang skal utvides til å inkludere "speilkopiering" / kloning av filer, programvarer og slettede dokumenter.

For skatte- og avgiftsmyndighetene vil det selvfølgelig være mest praktisk å kunne innhente all tilgjengelig informasjon hos enhver virksomhet. Det er likevel grunn til å være varsom med hjemler knyttet til informasjonsinnhenting ettersom de lett kan komme i konflikt med personvern og rettssikkerhetshensyn. Formålet med og det som kan oppnås ved informasjonsinnhenting må alltid vurderes opp mot disse viktige prinsipielle hensyn. SSF mener at hensynene til personvern og rettssikkerhet ikke er tilstrekkelig drøftet og ivaretatt i høringsnotatet. Rekonstruksjon av slettede dokumenter kan f.eks. føre til at ligningsmyndighetene vil kunne legge for stor vekt på forberedende, forkastede og ufullstendige dokumenter i forhold til endelige versjoner av dokumentene i en sak.

Finansdepartementets hovedbegrunnelse for lovforslaget synes å være at skatte- og avgiftsmyndighetene skal gis tilgang til all informasjon som teknologien gir adgang til for å sikre en effektiv skattekontroll:

*Departementet er av den oppfatning at skatte- og avgiftsmyndighetene ved sine virksomhetskontroller må kunne benytte den til enhver tid eksisterende og best mulige teknologi for kopiering.*

SSF mener at en slik tilnærming blir for unyansert. Det må være *formålet* bak bestemmelsen sammenholdt med personvern- og rettssikkerhetshensyn som må sette begrensninger for skatte- og avgiftsmyndighetenes informasjonstilgang, ikke teknologien. Allerede dagens regler om

skattekontroll mv bygger på en totalavveining av de hensyn som gjør seg gjeldende. Ny teknologi innebærer ikke at man skal sette til side en slik totalvurdering som gjeldende regelverk bygger på.

Finansdepartementets drøftelse av rettssikkerhets- og personvern hensyn i høringsnotatet er begrenset til en drøftelse av overskuddsinformasjon av privat karakter. Denne problemstillingen er i stor grad allerede vurdert av Høyesterett i Bernh. Larsen Holding-dommen ettersom en backup-kopi også vil gi overskuddsinformasjon av privat karakter, om enn ikke i like store mengder.

SSF mener at Finansdepartementet i mye større grad burde drøftet retten til å rekonstruere slettede dokumenter. I forhold til rekonstruksjonsretten uttaler Finansdepartementet følgende:

*At metodene muliggjør å hente ut også dokumenter som er fjernet fra filoversiktene kan ikke være til hinder for at de benyttes. Slik departementet vurderer det kan et dokument ikke anses for å være "ikke-eksisterende" – i forhold til skatte-, toll- og avgiftskontrollen – når det med eksisterende teknologi er mulig å rekonstruere de aktuelle dokumentene.*

SSF sin oppfatning er at rekonstruksjon av slettede dokumenter er en vesentlig utvidelse som fortjener en prinsipiell drøftelse. Vi viser her til at også Høyesteretts flertall reservert seg mot rekonstruksjon av slettede dokumenter i Bernh. Larsen Holding-dommen i forhold til formålet bak skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrolladgang. SSF vil også peke på mindretallets gjennomgang av historikken bak beslag og ransakingsreglene i ligningsloven, jf premiss 60 i dommen:

*Bakgrunnen for at Stortingets flertall i 1980 gikk inn for å gi ligningsmyndighetene adgang til å kreve ransaking og beslag, var at ligningsmyndighetene skulle kunne sikre at viktige dokumenter ikke "gjemmes/forsviner (bl.a. brennes)", se Innst.O.nr.44 (1979-1980), side 21. Hvis man gir ligningsmyndighetene adgang til å kreve å kopiere arkivet, vil det i realiteten gi dem en slik beslagsadgang som stortingsflertallet i 1984 ikke ønsket å gi.*

Rekonstruksjon av slettede dokumenter kan sammenlignes med beslag med sikte på å hindre at dokumenter "forsviner" og "brennes". SSF mener at rekonstruksjon og gjennomgang av slettede dokumenter i langt større grad enn gjennomgang av eksisterende dokumenter må sammenlignes med ransaking og beslag. Det er således mye som taler for at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke bør gis anledning til å rekonstruere slettede dokumenter i en ordinær ligningssak, men at en slik rekonstruksjon bør være forbeholdt straffesaker og den straffeprosessuelle saksbehandling.

Det er generelt sterkt betenkelig hvis skattytere ikke lenger kan kaste (slette) foreløpige eller ufullstendige utkast, feilaktige fremstillinger osv. Man kan ikke se bort fra at adgang til slike dokumenter kan gi grunnlag for betydelige misforståelser fra ligningsmyndighetenes side og unødvendig tidsbruk. Det er vanskelig å se noen gode grunner til at ligningsmyndighetene skal kunne forholde seg til annet enn det mer ferdige dokument som ligger lagret, med mindre det foreligger helt spesielle forhold.

Finansdepartementet legger til grunn at eventuelle ulemper ved "speilkopiering" kan avhjelpes ved at kontrollsubjektet er tilstede.

*Etter departementets oppfatning kan ulempen ved kopiering av arkiver som fremgangsmåte ved virksomhetskontroller i stor grad avhjelpes dersom kontrollsubjektet får adgang til å være tilstede under den påfølgende gjennomgangen i skatte- og avgiftsmyndighetenes lokaler.*

SSF deler ikke departementets oppfatning. Det er i praksis ikke mulig å sikre at en utvidet kopieringsadgang ikke åpner opp for misbruk fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side ettersom

det ikke vil være mulig å kontrollere om denne retten blir respektert. Høringsutkastet inneholder heller ingen forslag til regler med sikte på å hindre misbruk av en utvidet kopieringsadgang.

Flertallet i Bernh. Larsen Holding mente at skattyters rettssikkerhetssyn ble tilstrekkelig ivaretatt gjennom skattyters rett til å varsles om og være til stede ved gjennomgangen samt til klage på pålegg om backup-kopi. SSF mener imidlertid at dette ikke i tilstrekkelig grad ivaretar skattyters rettssikkerhet, og i alle fall at Høyesteretts syn ikke kan legges til grunn for slettede dokumenter. Dette skyldes for det første at skattyter selv neppe har full oversikt over virksomhetens slettede dokumenter ettersom dokumentene er ment å være nettopp slettet. Sletting av dokumenter er resultat av normale kvalitetssikrings- og utslingsprosesser i bedriftene og er selvsagt ingen indikasjon på skatteunndragelse mv. Når det åpnes for at rutinemessige kontrolltiltak også skal omfatte slettede dokumenter, blir det betydelig mer byrdefullt for skattyter å ivareta sine interesser, rett og slett fordi de ansvarlige må bruke tid på å sette seg inn i en stor mengde dokumenter som virksomheten selv har ment ikke var verd å ta vare på. Videre vil mange av dokumentene kunne være ansatte-dokumenter av privat karakter og disse ansatte vil ikke ha mulighet til å ivareta sine rettigheter ved gjennomgangen av dokumentene. Disse forhold synes ikke å være vurdert av departementet.

SSF mener kopiering i utgangspunktet må begrenses til de deler av et lagringsmedium som det er grunn til å anta at kan inneholde dokumenter som er relevant for ligningen, og i tillegg avgrenses mot dokumenter som skattyter ikke plikter å fremlegge på grunn av taushetsplikt. Det er i den forbindelse en svakhet at høringsnotatet ikke drøfter om en slik avgrensning er mulig ved en speilkopiering, eller om denne teknikken nødvendigvis medfører kopiering av vesentlig mer overskuddsinformasjon ut over slettede dokumenter.

SSF er generelt overrasket over den vekt departementet synes å legge på gjennomgang av slettede dokumenter. Bedriftene har bl.a. etter bokføringsloven en omfattende plikt til å ta vare på og oppbevare relevant materiale. Rettsstridig sletting eller ødeleggelse av dokumenter rammes også av straffeloven. Både storbedriftene og det store flertallet av mellomstore og mindre bedrifter vil i en bokettersynssituasjon ønske å ha en åpen dialog med skattemyndighetene om tilgjengelig materiale. Enten gjennomgangen skjer i bedriften eller i ligningsmyndighetenes lokaler antar SSF at begge parter normalt vil være tjent med en dialog for å finne frem til hvilket materiale som er mest relevant for kontrollen.

Høringsnotatet gir inntrykk av at regelen er utformet med sikte på mer spesielle forhold, for eksempel i sektorer der kontantbetaling er vanlig og omsetning søkes skjult gjennom sletting av avtalebøker, logger over kontakt med kunder osv. SSF mener at slike forhold bør følges opp ved håndheving av dokumentasjonskrav og bruk av strafferettslig beslag av lagringsmedia der det er mistanke om at omsetning skjules gjennom sletting av filer og logger. Gjennomgang av menneskers papirkurver mot deres vilje er en politimetode som bør reserveres for straffeprosessen. Det gjelder enten papirkurven er papirbasert eller elektronisk.

Avslutningsvis er SSF bekymret for den store mengde informasjon som på denne måten vil bli tilgjengelig for skatte- og avgiftsetaten. Selv om departementet legger til grunn at kopiert materiale skal sendes tilbake eller destrueres vil en mer omfattende kopieringsadgang ytterligere øke risikoen for spredning av informasjon, herunder fortrolig forretningsinformasjon. Forslaget inneholder ikke engang et forsøk på å sette grenser her, for eksempel gjennom å regulere hvor lenge myndighetene kan ha speilkopier av bedrifters servere liggende for mulig senere analyse.

### **2.3 Forholdet til Skatteunndragelsesutvalget**

I mandatet for et offentlig utvalg mot skatteunndragelser (Skatteunndragelsesutvalget) har utvalget blitt bedt om å utrede opplysningsplikt om egne forhold, jf pkt 3.2.1 fra utvalgets mandat:

### 3.2.1 Opplysningsplikt om egne forhold

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

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

SSF mener at dette lovforslaget om "speilkopiering"/kloning reiser prinsipielle og svært viktig spørsmål knyttet til rettssikkerhet og personvern og at det hører naturlig inn under Skatteunndragelsesutvalgets arbeide, som nettopp innebærer en gjennomgang av regler og muligheter for opplysninger og kontroll i skatte- og avgiftssystemet, herunder å komme med forslag til regelendringer og andre tiltak på disse områdene for å styrke innsatsen mot skatteunndragelser.

## 2.4 Kort høringsfrist

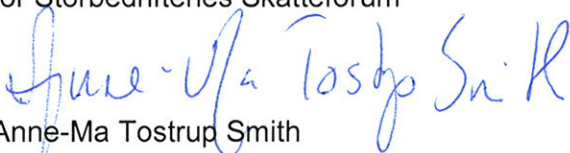
Det følger av utredningsinstruksen at høringsfristen normalt skal være tre måneder, og ikke mindre enn seks uker. I denne saken har departementet sendt saken på høring rett forut for skoleferien med høringsfrist midt i ferien. Dette medfører at høringsinstansene ikke får tid til å utarbeide uttalelser på en ordentlig måte og resultatet lett kan bli dårligere lover og regelverk.

## 3 Avsluttende merknader

SSF er av den klare oppfatning at lovforslaget må behandles av Skatteunndragelsesutvalget. Dette skyldes for det første at et så prinsipielt forslag bør behandles sammen med de øvrige forslag til regelendringer på dette området. Departementets mangelfulle drøftelse av behovet for "speilkopiering" sammenholdt med rettssikkerhetssyn og personvern styrker SSF sitt syn om at Skatteunndragelsesutvalget bør behandle denne saken. Knappe frister midt i ferietiden er et problem og er et ytterligere argument for at dette lovforslaget bør utredes av det utvalg som ble nedsatt for nettopp å foreta en helhetlig vurdering av dette vanskelige rettsområdet.

Generelt mener SSF at Finansdepartementet ikke synes å ha foretatt en helhetlig vurdering av de ulike hensyn som gjør seg gjeldende ved den utvidede kontrolladgangen. Ovennevnte forhold bør utredes nærmere av Skatteunndragelsesutvalget. SSF støtter ikke et forslag om en generell adgang til rekonstruksjon av slettede dokumenter.

Med vennlig hilsen  
for Storbedriftenes Skatteforum

  
Anne-Ma Tostrup Smith