

Rapport fra arbeidsgruppe

FINANSDEPARTEMENTET	
09. JUN. 2006	
Saksnr.	04/1216-20
Arkivnr.	822.3

**Revisjon av rapporteringsordningen etter  
ligningsloven § 6-10 og merverdiavgiftsloven § 49 a  
med tilhørende sanksjonsregler**

1	Innledning og sammendrag .....	5
2	Mandat .....	7
3	Arbeidsgruppens sammensetning og arbeid.....	9
4	Gjeldende rett.....	10
4.1	Ligningsloven § 6-10 .....	10
4.1.1	Hvem som skal gi opplysninger – de opplysningspliktige	10
4.1.2	Hva som utløser opplysningsplikt	10
4.1.3	Hvem og hva skal det gis opplysninger om – opplysningspliktens omfang	10
4.1.3.1	Oppdrag og oppdragstakere .....	10
4.1.3.2	Arbeidsforhold og arbeidstakere .....	11
4.1.3.3	Flere opplysningspliktige – avtale etter forskriften § 4 .....	11
4.1.4	Når, hvor og hvordan opplysninger skal gis	11
4.1.5	Særlig om lovendring 10. desember 2004 nr. 77	11
4.2	Merverdiavgiftsloven § 49 a .....	12
4.2.1	Hvem og hva skal det gis opplysninger om	12
4.2.2	Når, hvor og hvordan opplysninger skal gis	12
4.3	Sanksjonsreglene .....	12
4.3.1	Overtredelse av ligningsloven § 6-10 nr. 1 til nr. 3	12
4.3.1.1	Tvangsmulkt .....	12
4.3.1.2	Gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver .....	13
4.3.1.3	Forholdet mellom gebyr og tvangsmulkt .....	13
4.3.1.4	Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk.....	13
4.3.1.5	Straff .....	13
4.3.2	Overtredelse av merverdiavgiftsloven § 49 a	13
4.3.2.1	Tvangsmulkt .....	13
4.3.2.2	Straff .....	14
5	Bakgrunnen for reglene om rapporteringsplikt .....	15
6	Skatteplikt, ligningssted og merverdiavgiftsplikt mv.....	17
6.1	Internrettslig skatteplikt for utenlandske oppdragstakere .....	17
6.2	Skatteavtalemessig begrensning av internrettslig skatteplikt.....	17
6.3	Ligningssted for utenlandske skattytere.....	18
6.4	Forholdet mellom reglene om opplysningsplikt, skatteplikt og ligningssted .....	19
6.5	Merverdiavgiftsplikt og registreringsplikt .....	19
7	Lovpålagt rapporteringsordninger mv.....	21
7.1	Opplysningsplikt til skatte- og avgiftsmyndighetene.....	21
7.1.1	Selvangivelsesplikt	21
7.1.2	Innberetningsplikt	21
7.1.2.1	Lønns- og trekkoppgave.....	21
7.1.2.2	Vederlag for ytelser fra selvstendig næringsdrivende.....	21
7.1.3	Omsetningsoppgave – merverdiavgift	22
7.2	Samarbeid mellom skatte- og avgiftsmyndighetene .....	22
7.3	Utveksling av opplysninger etter skatteavtalene.....	22
7.4	Plikt til registerregistrering mv. ....	22
7.4.1	Registrering i Foretaksregisteret	22
7.4.2	Registrering i Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (AA-registeret)	23
7.4.2.1	Registreringsplikt.....	23
7.4.2.2	Om dobbelrapportering til Sentralskattekontoret og AA-registeret.....	23
7.4.3	Registrering i Enhetsregisteret	23
7.4.4	Regnskapsplikt og innsendelsesplikt	24
7.5	ID-kort i bygg- og anleggsbransjen .....	24
7.6	Innbetaling og innfordring av skatt.....	24

	7.6.1	Forhåndsskatt, forskuddsskatt, forskuddstrekk	24
	7.6.2	Avtaler om bistand til innfordring av skatt	24
8		Vurdering av behovet for særskilte regler av hensyn til skatte- og avgiftskontroll	26
	8.1	Etterlevelse av selvangivelsesplikten	26
	8.2	Proveny og kontroll	26
	8.3	Etterlevelse av ligningsloven § 6-10	27
	8.4	Etterlevelse av plikt til å levere lønns- og trekkoppgave mv	28
	8.5	Etterlevelse av plikt til å sende inn omsetningsoppgave	28
	8.6	Vurdering	28
9		Utenlandsk rett	30
	9.1	Danmark	30
	9.2	Sverige	31
	9.3	Regler om sikkerhetsstillelse og solidarisk betalingsansvar	31
	9.3.1	Særlig om reglene i Nederland	31
	9.3.2	Særlig om arbeid med regelendringer i Sverige	32
10		Bør det være rapporteringsregler eller kan skattekontroll oppnås på annen måte?	34
	10.1	Plikt til å innberette vederlag for tjenester	34
	10.2	Samordning med rapporteringsplikten til AA-registeret – herunder avverging av dobbelrapportering	34
	10.3	Registrering hos skatte- og avgiftsmyndighetene som betingelse for å få utstedt identitetskort	35
	10.4	Regler om sikkerhetsstillelse eller solidarisk betalingsforpliktelse	36
11		EØS-reglens forbud mot forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet	37
	11.1	EØS-avtalen og norsk skatterett	37
	11.2	Forbudet mot diskriminering og restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet	37
	11.3	Unntak fra forbudet mot forskjellsbehandling og restriksjoner – allmenne hensyn	37
	11.3.1	Direkte beskatning	37
	11.3.2	Merverdiavgift	39
12		Forholdet mellom dagens rapporteringsregler og EØS-regelverkets forbud mot forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet	40
	12.1	Kravet om at reglene må anvendes uten diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet	40
	12.2	Kravet om at rapporteringsreglene er egnet til å oppnå effektiv skattekontroll	41
	12.3	Kravet om forholdsmessighet	41
	12.3.1	Om hensynet til effektiv skattekontroll kan ivaretas på annen måte enn ved rapporteringsregler	41
	12.3.1.1	Utteksling av opplysninger i medhold av internasjonale avtaler	41
	12.3.1.2	Oppdragsgivers ansvar for betaling av oppdragstakers skatter og avgifter	42
	12.3.1.3	Konklusjon	42
	12.3.2	Om dagens rapporteringsregler går lenger enn det som er nødvendig av hensyn til effektiv skattekontroll	42
	12.3.2.1	Hvem det skal gis opplysninger om	42
	12.3.2.2	Hvilke opplysninger som skal gis	43
	12.3.3	Særlig om lovendring 10. desember 2004	44
	12.3.4	Om forholdet mellom sanksjonsreglene og EØS-regelverket	44
	12.4	Kort om forholdet mellom de danske rapporteringsreglene og fellesskapsretten	44
	12.5	Oppsummering	44
13		Forslag til revisjon av ligningsloven § 6-10	46
	13.1	Hvem som bør være opplysningspliktig	46
	13.1.1	Næringsdrivende og offentlige organ	46
	13.1.2	Privatpersoner	46
	13.2	Hva som skal utløse opplysningsplikt	46
	13.2.1	Oppdrag	47
	13.3	Hvilke oppdragstakere det skal gis opplysninger om – person bosatt i utlandet og selskap som ikke er hjemmehørende i Norge	47

13.3.1	Person bosatt i utlandet og selskap som ikke er hjemmehørende i Norge	47
13.3.2	Alternative kriterier for angivelse av hvilke oppdragstakere det skal gis opplysninger om	48
13.3.2.1	Utenlandske oppdragtakere	48
13.3.2.2	Oppdragstaker uten varig tilknytning til riket	48
13.3.2.3	Faktisk globalskattepliktig	48
13.3.2.4	Foretak med fast driftssted	49
13.3.3	Opplysningspliktens rekkevidde – oppsummering av punktene 13.1 - 13.3	49
13.4	Unntak fra rapporteringsplikt – oppdrag som utføres på sted utenfor oppdragsgivers kontroll	49
13.4.1	Oppdrag innen riket	49
13.4.2	Oppdrag på kontinentalsokkelen	50
13.5	Unntak fra opplysningsplikt – oppdragstakere med fast forretningskontor i Norge som er registrert i Foretaksregisteret	50
13.5.1	Forretningskontor	51
13.5.2	Registrering i Foretaksregisteret	51
13.5.3	Alternativt unntak fra rapporteringsplikten - dispensasjonsadgang	52
13.6	Opplysningsplikt om arbeidstakere	52
13.6.1	Om det å gi noen ansettelse bør utløse opplysningsplikt	52
13.6.2	Arbeidsgruppens forslag til avgrensningskriterium - arbeidstakere tilknyttet et opplysningspliktig oppdrag	53
13.6.3	Alternative avgrensningskriterier - nasjonalitet	53
13.6.4	Alternative avgrensningskriterier - skattemessig bosted	53
13.6.5	Oppsummering om opplysningsplikten om arbeidstakere	54
13.7	Opplysningsplikt om alle ledd nedover i kontraktskjeden – flere opplysningspliktige	54
13.7.1	Begrensning av opplysningsplikten til å gjelde ett ledd i kontraktskjeden	54
13.7.2	Begrensning av opplysningsplikten ved oppdrag til norsk oppdragstaker	54
13.7.3	Oppsummering	55
13.8	Unntak fra opplysningsplikt for små oppdrag	55
13.9	Unntak fra opplysningsplikt for oppdrag i enkelte bransjer	55
13.10	Hvilke opplysninger som skal gis	55
13.10.1	Opplysninger om den opplysningspliktige	55
13.10.2	Om oppdragstakere	56
13.10.3	Om arbeidstakere	56
13.11	Adgang til å vedta utvidet opplysningsplikt	56
14	Revisjon av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven	57
15	Overtredelse av opplysningsplikten	58
15.1	Tvangsmulkt	58
15.2	Gebyr	58
15.3	Ansvar for skatter og avgifter	58
15.4	Overtredelse av merverdiavgiftsloven § 49 a	59
15.5	Straff	59
16	Forslaget til nye rapporteringsregler og EØS-regleverkets forbud mot diskriminering	60
17	Økonomiske og administrative konsekvenser	61
17.1	Provenymessige konsekvenser	61
17.2	Konsekvenser for skatte- og avgiftsmyndighetene	61
17.3	Konsekvenser for andre offentlige myndigheter	61
17.4	Konsekvenser for de opplysningspliktige	61
18	Forslag til lovendringer	63

## VEDLEGG

---

# 1 Innledning og sammendrag

Arbeidsgruppen ble nedsatt av Finansdepartementet den 7. februar 2006 for å revidere rapporteringsordningen etter lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 6-10 nr. 1 til nr. 3 og lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 49 a.

Ligningsloven § 6-10 nr. 1 til nr. 3 pålegger næringsdrivende og offentlig organ som gir noen et oppdrag å gi ligningsmyndighetene opplysninger om personer bosatt i utlandet og selskaper hjemmehørende i utlandet som utfører oppdraget eller tilknyttede underoppdrag. Oppdragsgiver og oppdragstaker(e) har videre på nærmere vilkår plikt til å gi opplysninger om arbeidstakere tilknyttet oppdraget eller underoppdrag.

Merverdiavgiftsloven § 49 a pålegger næringsdrivene og offentlig organ som gir utenlandske næringsdrivende et oppdrag på plass for bygg- og monteringsarbeid, å gi opplysninger om oppdraget og enhver oppdragstaker som utfører et oppdrag i tilknytning til hovedoppdraget.

Rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6-10 første ledd ble utvidet ved lov 2. juli 2004 nr. 66 fra bare å gjelde oppdrag på kontinentalsokkelen og plass for bygge- og monteringsarbeid til å gjelde oppdrag innen alle bransjer. Endringen trådte i kraft 1. oktober 2004. Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble det presisert at rapporteringsplikten skal omfatte alle ansettelsesforhold. Da det var usikkert om utvidelsen var forenelig med EØS-regelverket og forbudet mot diskriminering, ble det besluttet å utsette ikrafttreddelsen av denne lovendringen og i stedet ta rapporteringsordningen opp til fullstendig revisjon.

Arbeidsgruppens mandat er tatt inn i rapportens *kapittel 2*. I *kapittel 3* gis de det en oversikt over arbeidsgruppens sammensetning og arbeid.

I *kapitlene 4 og 5* gjøres det rede for plikten til å gi opplysninger om oppdragstakere og arbeidstakere etter ligningsloven § 6-10 og merverdiavgiftsloven § 49 a med tilhørende sanksjonsregler, samt bakgrunnen for regelverket.

I *kapittel 6* gjøres det rede for reglene om skatte- og avgiftsplikt, ligningssted. Forholdet mellom disse reglene og reglene om opplysningspliktens omfang omtales også.

I *kapittel 7* gis det for det første en oversikt over enkelte forpliktelser utenlandske oppdragstakere og deres ansatte som kommer til Norge har overfor skattemyndighetene, samt enkelte andre myndigheter. Samtidig gis det en oversikt over skattemyndighetenes tilgang på opplysninger til bruk ved fastsettelse av skatt og avgift. Opplysninger kommer dels fra skattyteren selv og dels i form av kontrollopplysninger fra tredjemenn. En særskilt ordning med ID-kort for arbeidstakere på plass for bygg- og anleggsarbeid omtales også.

Fremstillingen i dette kapittelet er ikke ment å være uttømmende på alle punkter. Redegjørelsen legger imidlertid grunnlag for vurdering av om det er behov for særlige regler overfor denne gruppen skattytere, samt hvordan slike regler eventuelt kan utformes.

I *kapittel 8* vurderes behovet for særskilte regler av hensyn til skattekontroll overfor utenlandske oppdragstakere og deres arbeidstakere som oppholder seg i Norge på midlertidig basis. Vurderingen tar blant annet utgangspunkt i tallmateriale som viser i hvilken grad disse gruppene skattytere etterlever de alminnelige reglene for leverig av selvangivelse mv. Fremstillingen viser at disse skattytergruppene i mindre grad enn andre skattytere leverer pliktig selvangivelse, oppgir all inntekt osv. Kapittelets konklusjon er at det av hensyn til skattekontrollen er behov for særskilte regler eller tiltak overfor disse gruppene skattytere.

I *kapittel 9* gis det en redegjørelse over hvordan skattekontrollhensynet på dette området er ivaretatt i enkelte andre land. Kapittelet gir først en oversikt de danske rapporteringsreglene som i flere henseender er lik ligningsloven § 6-10 nr. 1 til nr. 3. De nederlandske reglene om hovedentreprenørs ansvar for betaling av skatt og avgift i kontraktskjeden samt rettstilstanden i Sverige omtales også særskilt.

I *kapittel 10* vurderes det om hensynet til effektiv skattekontroll kan ivaretas på andre måter enn ved rapporteringsordningen som følger av dagens regler. Arbeidsgruppen konkluderer i dette kapittelet

---

med at det ikke finnes en alternativ ordning som er egnet til å erstatte rapporteringsordningen på en tilfredsstillende måte.

I *kapittel 11* gjøres det rede for EØS-avtalens forbud mot forskjellsbehandling.

I *kapittel 12* vurderes forholdet mellom dagens rapporteringsregler og EØS-regleverket.

I *kapitlene 13 og 14* legger arbeidsgruppen frem et forslag til reviderte bestemmelser om rapporteringsplikt i ligningsloven § 6-10 A og merverdiavgiftsloven § 49 a.

Arbeidsgruppen foreslår at næringsdrivende og offentlige organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal ha plikt til å gi ligningsmyndighetene opplysninger om selskap som ikke er hjemmehørende i Norge eller person bosatt i utlandet som utfører oppdraget eller underoppdrag i tilknytning i oppdraget.

Hensynet til den opplysningspliktige tilsier at opplysningsplikten bare bør gjelde dersom den opplysningspliktige har rimelig mulighet og foranledning til å kartlegge om han har rapporteringsplikt og hvor langt dette ansvaret rekker. Arbeidsgruppen foreslår derfor at opplysningsplikten begrenses til de tilfellene hvor oppdraget utføres på sted under oppdragsgivers kontroll. Arbeidsgruppen foreslår også at opplysningsplikten ikke skal omfatte oppdragstakere som har etablert et fast forretningskontor i Norge og har vært registrert i Foretaksregisteret i to år ved tildeling av oppdraget.

Det foreslås at det skal gis forskriftsbestemmelser om at oppdrag under 10 000 kroner ikke skal rapporteres.

Arbeidsgruppen foreslår at oppdragsgiver og oppdragstaker skal ha plikt til å gi opplysninger om oppdragstakerens ansatte som deltar på oppdraget i de tilfellene oppdragsgiver har plikt til å gi opplysninger om oppdragstakeren. Arbeidstakerens nasjonalitet er etter forslaget ikke avgjørende for om det foreligger opplysningsplikt. Forslaget innebærer at opplysningsplikten om arbeidstakere blir avhengig av om det er opplysningsplikt om oppdraget han eller hun arbeider for.

Forslaget innebærer også at den vedtatte, men ikke ikrafttrådte, utvidelsen av rapporteringsplikten til å gjelde alle ansettelsesforhold uavhengig av oppdrag, reverseres.

Med hensyn til hvilke opplysninger som skal gis om den enkelte oppdragstakeren og dennes arbeidstakere, foreslår arbeidsgruppen enkelte utvidelser i forhold til dagens regler. Det foreslås også at den opplysningspliktige bør ha plikt til å gi enkelte opplysninger om seg selv.

Arbeidsgruppen anser at det fortsatt bør være en egen bestemmelse om rapportering av oppdragstakere i merverdiavgiftsloven. Lovteknisk foreslås bestemmelsen utformet som en henvisning til opplysningsplikten som følger av ligningsloven § 6-10 A. Arbeidsgruppen går inn for at plikten – på samme måte som i dag – skal anses oppfylt dersom de samme opplysningene er gitt til ligningsmyndighetene i medhold av ligningslovens regel.

I *kapittel 15* foreslås det enkelte endringer i reglene om overtredelse av rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6-10 og merverdiavgiftsloven § 49 a.

I *kapittel 16* foretas det en vurdering av forholdet mellom arbeidsgruppens forslag til nye regler og EØS-regelverkets forbud mot diskriminering.

I *kapittel 17* gjøres det rede for de økonomiske og administrative konsekvensene av arbeidsgruppens forslag.

I *kapittel 18* følger arbeidsgruppens forslag til lovendringer.

---

## 2 Mandat

Finansdepartementet nedsatte 7. februar 2006 en arbeidsgruppe som skulle revidere rapporteringsordningen etter ligningsloven § 6-10 første til tredje ledd og merverdiavgiftsloven § 49 a. Arbeidsgruppen ble gitt følgende mandat:

”MANDAT

for arbeidsgruppe som skal revidere rapporteringsordningen etter ligningsloven § 6-10 første til tredje ledd og merverdiavgiftsloven § 49 a.

Stortinget fattet 14. mai 2004 følgende vedtak:

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

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

I Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) om lov om endringer i arbeidsmiljøloven, ligningsloven, utlendingsloven og allmenngjøringsloven ble det foreslått å endre ligningsloven § 6-10 ved å ta bort henvisningen til bygge- og anleggsbransjen. På den måten ble rapporteringsplikten gjort gjeldende for alle bransjer. Lovendringen trådte i kraft 1. oktober 2004. Det fremgår av Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) side 26 at dette dreier seg om en rapporteringsplikt av hensyn til skatte- og avgiftskontrollen, og at departementet legger til grunn at rapporteringsplikten i første rekke bør knyttes til bransjer hvor man har grunn til å tro at det kan være behov for kontrolltiltak i forhold til utenlandske arbeids- og oppdragstakere.

Ved lovendring 10. desember 2004 nr. 77 ble det presisert at rapporteringsplikten i ligningsloven § 6-10 skal omfatte alle ansettelsesforhold. Regelen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

Det fremgår av Ot.prp. nr. 77 (2003-2004) side 27 og Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) side 210, at Finansdepartementet ser det som usikkert om den anmodede utvidelsen av rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker er forenlig med EØS-regelverket. Det er derfor besluttet å utsette ikrafttredelsen av lovendringen av 10. desember 2004 og å ta opp hele rapporteringsordningen etter ligningsloven § 6-10 med tilhørende sanksjoner og forskrift til en fullstendig revisjon. Dette fremgår av Ot.prp. nr. 92 (2004-2005) kapittel 16.

Merverdiavgiftsloven § 49 a har en tilsvarende rapporteringspliktregel som ligningsloven § 6-10 første til tredje ledd, men den gjelder kun på plass for bygge- og monteringsarbeid. På grunn av den sammenfallende rapporteringsplikten, er det naturlig at merverdiavgiftsloven § 49 a revideres i sammenheng med ligningsloven § 6-10 første til tredje ledd.

Arbeidsgruppen skal i skriftlig rapport:

1. Redegjøre for reglene om rapporteringsplikt etter ligningsloven § 6-10 første til tredje ledd slik de gjaldt før siste utvidelse, slik de er i dag og slik de er vedtatt men ikke iverksatt. Det skal i tillegg redegjøres for sanksjonsreglene for overtredelse av rapporteringsreglene i ligningsloven (som ikke har vært gjenstand for endringer). Det skal også gjøres rede for rapporteringsplikten etter merverdiavgiftsloven § 49 a og sanksjonsreglene.
2. Redegjøre for bakgrunnen for reglene om rapporteringsplikt slik de gjaldt før utvidelsen i 2004, samt Stortingets begrunnelse for å utvide rapporteringsplikten etter ligningsloven til å gjelde ”alle utenlandske arbeidstakere innen alle bransjer”.
3. Vurdere dagens behov for rapportering på dette området ut fra skattemessige betraktninger (skatteunndragelser og svart arbeid), og herunder å vurdere om det fortsatt bør være rapporteringsregler eller om behovet for skattekontroll kan oppnås på annen måte.

- 
4. Redegjøre for andre lovpålagte rapporteringsordninger på området med tanke på mulighetene for samordning av rapporteringspliktene og for å unngå dobbelrapportering.
  5. Redegjøre for forholdet mellom dagens regler om rapporteringsplikt og EØS-regelverkets forbud mot forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet. De utvidede reglene om rapporteringsplikt som er vedtatt men ikke trådt i kraft skal også vurderes.
  6. Forutsatt at det fortsatt bør være rapporteringsregler, vurdere og komme med forslag til endrede rapporteringsregler og sanksjonsregler på området. Forslag til nye regler skal begrunnes i skattemessige hensyn. Nytt regelverk må ikke stride mot Norges EØS-rettslige forpliktelser. De sanksjoner som foreslås ilagt ved overtredelse av rapporteringsplikten må ikke være uforholdsmessige. Det må blant annet vurderes;
    - a) Om rapporteringsplikten skal gjelde enkelte bransjer eller alle bransjer, og i sistnevnte tilfelle om noen bransjer bør unntas fra rapporteringsplikten.
    - b) Om rapporteringsplikten bare skal gjelde når det er oppdragsforhold eller om også ansettelsesforhold utenfor oppdrag skal omfattes.
    - c) Om det er behov for unntak fra den generelle rapporteringsplikten. Som eksempel nevnes unntak for mindre oppdrag av kort varighet, oppdrag som er små og utføres ofte (postforsendelser) og oppdrag med ubetydelig omfang / kontraktssum.
    - d) Om rapporteringsplikten kan legges på andre enn oppdragsgiver, for eksempel oppdragstaker.
    - e) Om rapporteringsplikten fortsatt bare skal gjelde utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Det må gjøres rede for grensen mellom utlendinger og innlendinger. Andre relevante avgrensningskriterier enn nasjonalitet skal også vurderes.
    - f) Omfanget av rapporteringsplikten, herunder ansvaret for rapportering av underoppdrag.
    - g) Hvilke opplysninger som bør rapporteres.
    - h) Om reglene om rapporteringsplikt naturlig hører hjemme i samme lovbestemmelse som rapporteringsregelen i § 6-10 femte ledd og reglene om opplysningsplikt i § 6-10 fjerde ledd.
    - i) Om rapporteringsplikten kan samordnes med øvrige offentlige oppgaveplikter med sikte på å begrense den samlede rapporteringsbyrden og for å unngå dobbelrapportering.
    - j) Hvilken preventiv virkning nye rapporteringsregler og sanksjonsregler kan forventes å ha i forhold til svart økonomi og skattekriminalitet.
  7. Det skal utarbeides forslag til lovtekst på grunnlag av gruppens syn på hvordan fremtidige regler om rapporteringsplikt etter ligningsloven og eventuelt merverdiavgiftsloven bør være. Det må legges vekt på at reglene i hovedsak bør fremgå av lovteksten og at de fremstilles på en brukervennlig måte.
  8. De økonomiske og administrative konsekvensene av gruppens forslag for skatteetaten, eventuelt andre offentlige myndigheter og næringslivet må utredes. De forventede skattemessige virkningene av forslaget bør, så langt det er mulig, estimeres og veies mot virkningene både for den enkelte berørte bedrift, bransje og næringslivet som helhet.

Det tas sikte på å etablere en referansegruppe som kan komme med innspill til arbeidsgruppen. Det forutsettes at arbeidsgruppen har løpende dialog med referansegruppen.

Arbeidsgruppen skal fremlegge sin rapport senest 1. mai 2006.”

Etter søknad har arbeidsgruppen fått utsatt fristen til 22. mai 2006.



---

### 3 Arbeidsgruppens sammensetning og arbeid

Arbeidsgruppen ble oppnevnt med følgende sammensetning:

Seniorskattejurist Ellen B. Moi, Skattedirektoratet (leder)

Seniorskattejurist Unni Bjelland, Skattedirektoratet

Seniorskattejurist Olav Ersland, Skattedirektoratet

Rådgiver Karl Kleva, Skattedirektoratet

Førstekonsulent Håvard Lyngmo, Finansdepartementet

Skattejurist Lene Stegarud, Skattedirektoratet

Skattejurist Jan Reidar Øverland, Sentralskattekontoret for utenlandssaker

Ved brev fra Finansdepartementet 3. mars 2006 ble seniorskattejurist Martin Blikra, Sentralskattekontoret for utenlandssaker, oppnevnt som ny leder for arbeidsgruppen. Ellen B. Moi gikk samtidig ut av gruppen.

Arbeidsgruppen har hatt 13 møter.

Ved brev av 9. februar 2006 ble det sendt ut invitasjon om deltakelse i referansegruppe til Arbeids- og inkluderingsdepartementet, Statistisk Sentralbyrå, Næringslivets Hovedorganisasjon, Arbeidsgiverforeningen NAVO, Kommunenes Sentralforbund, Handels- og Servicenæringens Hovedorganisasjon, Landsorganisasjonen i Norge, Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund, og Hovedorganisasjonen for universitets- og høyskoleutdannede og Akademikerne. Alle unntatt Unio og Kommunenes Sentralforbund takket ja til å delta i referansegruppen

Arbeidsgruppen har hatt to møter med referansegruppen. På møtene har arbeidsgruppen og referansegruppen blant annet diskutert mandatet fra Finansdepartementet, hvordan reglene om opplysningsplikt bør utformes samt et foreløpig utkast til ny ligningsloven § 6-10. Referansegruppen har hatt anledning til å komme med innspill til mandatet og arbeidsgruppens arbeid underveis i prosessen.

Arbeidsgruppen har tatt innspillene fra referansegruppen med i sine vurderinger.

Arbeidsgruppen har også hatt et møte med Orakel, en gruppe opprettet av Nærings- og handelsdepartementet som skal bidra til at konsekvensene med næringslivets arbeid med offentlige reformer, regelverk og andre tiltak utredes på et tidlig stadium.

---

## 4 Gjeldende rett

Reglene om plikt til å gi opplysninger om oppdrag i riket og på kontinentalsokkelen følger av lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) § 6-10 nr. 1 til nr. 3 og lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 49 a.

Overtredelse av opplysningsplikten kan sanksjoneres, jf. ligningsloven §§ 10-6 til 10-8, 12-2 nr. 1 bokstav d og merverdiavgiftsloven §§ 52 og 72 nr. 2 første punktum.

### 4.1 Ligningsloven § 6-10

Ligningsloven § 6-10 nr. 1 pålegger næringsdrivende og offentlige organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen ukrevet å gi ligningsmyndighetene bestemte opplysninger om oppdraget og arbeidstakere tilknyttet oppdraget. Oppdragsgivere og oppdragstakere har videre plikt til å gi bestemte opplysninger om egne ansatte tilknyttet oppdraget, jf. ligningsloven § 6-10 nr. 2.

#### 4.1.1 Hvem som skal gi opplysninger – de opplysningspliktige

Opplysningsplikten påhviler næringsdrivende og offentlige organ, jf. § 6-10 nr. 1. Både norske og utenlandske næringsdrivende og offentlig organ som enten selv eller gjennom andre driver hele eller deler av sin virksomhet innenfor norsk beskatningsområde, er omfattet.

I praksis har det oppstått enkelte grensespørsmål ved anvendelsen av begrepet ”næringsdrivende”. Det har vært diskutert om skattefrie institusjoner i skatteloven § 2-32, eksempelvis ulike foreninger, (milde) stiftelser, kirkesamfunn og privatskoler, har opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-10, eller om disse faller utenfor bestemmelsens anvendelsesområde.

Oppdragstaker skal gi opplysninger om egne arbeidstakere tilknyttet oppdrag som skal rapporteres etter ligningsloven § 6-10 nr. 1, jf. nr. 2.

#### 4.1.2 Hva som utløser opplysningsplikt

Opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10 nr. 1 inntreffer ved at næringsdrivende eller offentlig organ gir noen et ”oppdrag” på norsk kontinentalsokkel eller i riket.

Oppdragsbegrepet omfatter enhver tilvirknings- eller tjenestekontrakt, herunder også avtale om å stille personell til rådighet for andre (arbeidsutleie). Rene varekjøp og ansettelsesforhold faller utenfor oppdragsbegrepet.

Opplysningsplikten etter gjeldende rett er generell i den forstand at den gjelder uavhengig av oppdragstype og stedet for oppdragets utførelse. Før lovendring 2. juli 2004 gjaldt opplysningsplikten i riket bare ved oppdrag på plass for bygge- eller monteringsarbeid.

#### 4.1.3 Hvem og hva skal det gis opplysninger om – opplysningspliktens omfang

##### 4.1.3.1 Oppdrag og oppdragstakere

Oppdragsgiver skal både gi opplysninger om det oppdraget han har gitt og om enhver oppdragstaker som utfører oppdrag i tilknytning til hovedoppdraget eller underoppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen. Den enkelte oppdragstaker skal rapportere oppdrag han gir til andre oppdragstakere og eventuelle underoppdragstakere.

For oppdrag i riket – men ikke på kontinentalsokkelen – er opplysningsplikten begrenset til oppdrag gitt til personer bosatt i utlandet og selskaper hjemmehørende i utlandet, jf. forskrift 30. desember 1983 nr. 1980 § 1. At forskriften unntar et ledd i kontraktskjeden fra opplysningsplikt, begrenser ikke opplysningspliktens utstrekning med hensyn til oppdrag lenger ned i kontraktskjeden.

Ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker er det antatt at uttrykket person bosatt i utlandet må forstås slik at det avgjørende er om han eller hun kan er bosatt i utlandet etter vedkommende lands rett.

---

Om oppdrag og oppdragstakere skal det etter ligningsloven § 6-10 nr. 1 bokstav a gis opplysninger om navn, adresse og eventuelt organisasjonsnummer. I tillegg skal tidspunkt da oppdraget forutsettes påbegynt og avsluttet oppgis, samt stedet der oppdraget skal utføres. Videre skal kontraktsbeløp i kontrakter oppdragsgiver har inngått oppgis.

#### 4.1.3.2 Arbeidsforhold og arbeidstakere

Oppdragsgiver skal rapportere egne ansatte tilknyttet oppdraget, oppdragstakerens ansatte og eventuelle underoppdragstakeres ansatte. Den enkelte oppdragstaker skal rapportere sine ansatte tilknyttet oppdraget og eventuelle underoppdragstakeres ansatte.

Kravet om at bare arbeidstakere tilknyttet oppdrag skal rapporteres, illustrerer det grunnleggende forhold at det etter gjeldende rett er tildeling av oppdrag som utløser opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-10. Det er ikke plikt til å rapportere arbeidstakere dersom disse ikke kan knyttes til et oppdrag i kontraktskjeden.

Plikten til å gi opplysninger om arbeidstakere gjelder selv om rapportering av oppdraget og oppdragstaker er særskilt unntatt etter forskriften § 1, jf. ovenfor. Arbeidstakere som er norske statsborgere ansatt av person bosatt i Norge eller i selskap hjemmehørende i Norge skal likevel ikke rapporteres, jf. forskriften § 2.

Følgende opplysninger om arbeidstakere tilknyttet oppdraget skal gis: Arbeidstakerens navn, fødselsdata og eventuelt personnummer, adresse, nasjonalitet og sivilstand. Det skal også gis opplysninger om tidspunktet for arbeidets begynnelse og antatte avslutning, samt arbeidsgivers navn og arbeidsgivernummer. Arbeidsgivernummer er ikke lenger i bruk og er i praksis erstattet av arbeidsgiverens organisasjonsnummer.

#### 4.1.3.3 Flere opplysningspliktige – avtale etter forskriften § 4

Regelverket medfører at flere aktører i kontraktskjeden skal gi opplysninger om samme forhold. Etter forskriften § 4 er det derfor adgang til at de rapporteringspliktige kan inngå avtale om at bare én av dem skal gi opplysningene. Slik avtale fritar ikke noen av dem for ansvar dersom opplysningene ikke blir gitt, eller blir gitt for sent. Avtalen må meddeles sammen med opplysninger etter ligningsloven § 6-10. I praksis aksepterer Sentralskattekontoret for utenlandssaker at opplysninger kun blir gitt av en opplysningspliktig selv om avtale ikke foreligger.

#### 4.1.4 Når, hvor og hvordan opplysninger skal gis

Opplysningene skal gis snarest etter at kontrakt er inngått eller pålegg er gitt, jf. ligningsloven § 6-10 nr. 3. Dersom opplysningsplikten følger av nr. 1 og nr. 2, senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt. Opplysning om arbeidets avslutning etter nr. 1 bokstav b skal gis senest 14 dager etter avslutningen. I praksis kreves opplysninger om oppdrag og oppdragstakere gitt senest 14 dager etter at kontraktsarbeidet er påbegynt i Norge.

Opplysninger skal sendes til Sentralskattekontoret på fastsatt skjema på norsk, med mindre det godtas at opplysningene gis i en annen form eller på annet språk, jf. forskriften §§ 3 og 6.

Etter lovendringen med virkning fra 1. oktober 2004 har det vist seg at opplysningsplikten i mange tilfeller er meget omfattende og byrdefull for enkelte oppdragsgivere. Som eksempel kan nevnes norsk vikarbyrå eller transportbyrå med utenlandske statsborgere som utfører små og hyppige oppdrag for mange oppdragsgivere. Sentralskattekontoret innførte derfor en ordning med forenklet prosedyre for å gi opplysninger. Ordningen innebærer at en arbeidsgiver (oppdragstaker) etter søknad kan gi opplysninger om arbeidstakere ved ansettelsesforholdets begynnelse og opphør, samt om eventuelle adresseforandringer i Norge og i utlandet. Vedtaket kan forevises oppdragstakers oppdragsgivere.

#### 4.1.5 Særlig om lovendring 10. desember 2004 nr. 77

Ved lov 10. desember 2004 nr. 77 ble ligningsloven § 6-10 endret slik at den som har gitt noen en ansettelse også har plikt til å gi opplysninger om ansettelsesforholdet. Plikten gjelder uavhengig av om arbeidstakeren er tilknyttet et oppdrag eller ikke. Arbeidsgivere skal gi opplysningene innen de frister

---

som følger av § 6-10 nr. 3. Unntak vil imidlertid fortsatt gjelde for norske statsborgere ansatt av arbeidsgiver bosatt eller hjemmehørende i Norge. Lovendringen er ikke trådt i kraft.

## **4.2 Merverdiavgiftsloven § 49 a**

Merverdiavgiftsloven § 49 a ble tilføyd ved lovendring 20. desember 1993. I følge bestemmelsen skal næringsdrivende og offentlige organ som har gitt en utenlandsk næringsdrivende et oppdrag på plass bygge- eller monteringsarbeid uoppfordret gi avgiftsmyndighetene bestemte opplysninger om oppdraget og oppdragstakere i tilknytning til hovedoppdraget. Da merverdiavgiftsloven ikke gjelder på norsk kontinentalsokkel, skal det ikke gis opplysninger om oppdrag utført på kontinentalsokkelen.

### **4.2.1 Hvem og hva skal det gis opplysninger om**

Næringsdrivende og offentlige organ er rapporteringspliktige. Med næringsdrivende menes både norske og utenlandske næringsdrivende som driver virksomhet innenfor norsk avgiftsområde.

Rapporteringsplikten etter merverdiavgiftsloven § 49 a gjelder bare ved engasjement av utenlandske næringsdrivende på plass for bygge- eller monteringsarbeid.

Begrepet utenlandsk næringsdrivende må antagelig forstås på samme måte som ellers i merverdiavgiftsretten. Hvorvidt en næringsdrivende anses utenlandsk, avgjøres på bakgrunn av registrerte opplysninger hos Brønnøysundregisterne.

Opplysningsplikten gjelder bare for den som *selv* gir et oppdrag til en utenlandsk næringsdrivende. Det skal gis opplysninger om både oppdrag og underoppdrag. Hovedoppdragsgiver skal rapportere om hovedoppdraget og alle underoppdrag som er gitt videre i kontraktskjeden.

Merverdiavgiftsloven § 49 a er i det vesentlige sammenfallende med ligningsloven § 6-10 når det gjelder hvilke opplysninger som skal gis om oppdragsforholdet. Etter merverdiavgiftsloven skal det gis opplysninger om oppdragstakers registreringsnummer i avgiftsmanntallet, noe som ikke følger av ligningsloven. Ligningsloven krever derimot opplyst oppdragstakerens arbeidsgivernummer. I praksis er dette nå samme nummer, nemlig organisasjonsnummeret.

### **4.2.2 Når, hvor og hvordan opplysninger skal gis**

Opplysningene skal gis snarest etter at kontrakt er inngått, og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt.

Rapportering skal skje til fylkesskattekontoret i det fylket hvor arbeidet utføres, jf. merverdiavgiftsloven § 49 a første ledd. For at oppdragsgiver ikke skal være nødt til å sende de samme opplysningene både til skatte- og avgiftsmyndighetene, er det tilstrekkelig å sende melding til Sentralskattekontoret for utenlandssaker, jf. tredje ledd.

## **4.3 Sanksjonsreglene**

### **4.3.1 Overtredelse av ligningsloven § 6-10 nr. 1 til nr. 3**

Overtredelse av opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10 nr. 1 til nr. 3 kan medføre tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6, pålegg til oppdragsgiver om ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk etter ligningsloven § 10-7 og gebyr etter ligningsloven § 10-8. Overtredelse kan også straffes etter § 12-2 nr. 1 bokstav d.

Avtale som nevnt i forskrift 30. desember 1983 nr. 1980 § 4 mellom oppdragsgivere i flere ledd eller mellom oppdragsgivere og oppdragstakere om at opplysninger skal gis av én av dem, fritar ikke noen for ansvar, mulkt eller gebyr dersom opplysningene ikke blir gitt.

#### **4.3.1.1 Tvangsmulkt**

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

---

Tvangsmulkten kan kun gjøres gjeldende i de tilfeller en opplysningspliktig er kjent. Pålegget skal rettes til styret hvis det er gitt til selskap, forening, innretning eller organisasjon. Det skal sendes hvert styremedlem i rekommandert brev. Mulkten kan inndrives hos medlemmene av styret, så vel som hos selskapet, foreningen, innretningen eller organisasjonen.

Pålegg om tvangsmulkt kan påklages til Skattedirektoratet innen tre uker, jf. § 10-6 nr. 3.

#### 4.3.1.2 Gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver

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

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

Dersom det for samme forhold er flere opplysningspliktige, kan kun en av de opplysningspliktige ilegges gebyr. De opplysningspliktige er likevel solidarisk ansvarlig for riktig betaling av gebyret.

Gebyr skal ikke ilegges dersom alle opplysninger i rett tid er levert fra andre opplysningspliktige, jf. forskriften § 2 siste ledd og § 4 første ledd første punktum.

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

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

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

#### 4.3.1.3 Forholdet mellom gebyr og tvangsmulkt

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

#### 4.3.1.4 Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk

Oppdragsgiver som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-10 nr. 1 til nr. 3, kan pålegges ansvar for oppdragstakers forfalte, men ikke innbetalt skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk, jf. ligningsloven § 10-7 nr. 1. Det er et vilkår at den manglende innbetalingen må antas å skyldes at opplysningene ikke ble gitt i rett tid.

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

#### 4.3.1.5 Straff

Den som forsettlig eller grovt uaktsomt vesentlig overtrer opplysningsplikten etter § 6-10 nr. 1 til nr. 3, kan straffes for skattesvik med bøter eller fengsel inntil to år etter ligningsloven § 12-2 nr. 1 bokstav d. Medvirkning straffes på samme måte, jf. § 12-2 nr. 2.

### 4.3.2 Overtredelse av merverdiavgiftsloven § 49 a

#### 4.3.2.1 Tvangsmulkt

For å framtvinge opplysninger etter merverdiavgiftsloven § 49 a, kan den opplysningspliktige gis pålegg om en daglig løpende tvangsmulkt, jf. merverdiavgiftsloven § 52. Bestemmelsen har ikke blitt benyttet.

---

#### 4.3.2.2 Straff

Overtredelse av opplysningsplikten kan også straffes med bøter eller fengsel i inntil tre måneder, jf. merverdiavgiftsloven § 72 nr. 2 første punktum. Arbeidsgruppen er ikke kjent med at bestemmelsen har blitt benyttet.

---

## 5 Bakgrunnen for reglene om rapporteringsplikt

Formålet med opplysningsplikten i ligningsloven § 6-10 nr. 1 til 3 og merverdiavgiftsloven § 49 a er at skattemyndighetene raskt skal få informasjon om utenlandske foretak og arbeidstakere som opererer i riket eller på kontinentalsokkelen.

Næringsdrivendes opplysningsplikt om personer bosatt i utlandet eller utenlandske selskaper som gis et oppdrag på kontinentalsokkelen eller på plass for bygge- eller monteringsarbeid i riket, ble gitt ved lov av 16. desember 1977. Opplysningsplikten omfattet alle oppdragstakere i nedstigende linje, også fra den næringsdrivendes egne oppdragstakere. Oppdragstakers arbeidstakere skulle også rapporteres. Bakgrunnen for reglene var at det etter hvert var blitt et stort problem for skattemyndighetene å få oversikt over utenlandske foretak og arbeidstakere som opererte i riket eller på den norske kontinentalsokkelen, jf. Ot. prp. nr. 23 (1977-1978).

Ved vedtakelsen av ligningsloven i 1980 ble opplysningsplikten tatt inn i ligningsloven § 6-10. Bestemmelsen ble samtidig utvidet til å omfatte norske oppdragstakere på kontinentalsokkelen. Bakgrunnen for endringene var at slik loven var formulert, gjaldt den ikke når oppdragstaker var et norsk datterselskap av et utenlandsk selskap, som for eksempel utførte et større arbeid for egen regning eller påtok seg større arbeider i egen entreprise eller var et rent utleiefirma av arbeidskraft, jf. Ot. prp. nr. 29 (1978-1979) s. 89. I slike tilfeller kunne datterselskapet ha ubegrenset antall utlendinger som arbeidstakere uten at det krevdes opplysninger. Tilsvarende kunne det heller ikke kreves opplysninger om utlendinger som tok arbeid i et norsk firma som formelt påtar seg underentrepriser, men som kunne være et ikke registrert utleiefirma.

Før ligningsloven trådte i kraft, ble det gjort en endring i ligningsloven § 6-10 slik at opplysningsplikten også skulle omfatte utenlandske arbeidstakere ansatt i norske selskap med oppdrag på plass for bygge- eller monteringsarbeid i riket. Formålet var å forhindre uthuling av regelverket og skape tilstrekkelig effektivitet i kontrollen av denne art utenlandsk arbeidskraft, jf. Ot.prp. nr. 12 (1983-84).

Ved lov 20. desember 1993 nr. 136 ble rapporteringsreglene endret på en rekke punkter.

Opplysningsplikten ble for det første utvidet til å gjelde offentlige organ som gir noen et oppdrag.

Gjennom kontrollvirksomhet var det avdekket at rapportering etter § 6-10 i stor utstrekning ikke ble overholdt. Den manglende etterlevelsen ble antatt å ha sammenheng med manglende sanksjonsregler mot unnlatt rapportering. Tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6 kunne bare ilegges når Sentralskattekontoret for utenlandssaker var kjent med den virksomhet som foregår i Norge. Sentralskattekontoret for utenlandssaker fikk derfor adgang til å ilegge gebyr ved for sent eller ikke innleverte opplysninger, jf. ligningsloven § 10-8. I forarbeidene ble det uttalt at et lite effektivt sanksjonsapparatet er en vesentlig medvirkende årsak til at rapporteringsplikten ikke overholdes.

Den innledende svikt i rapporteringsplikten hos den opplysningspliktige ble videre ansett som sterkt medvirkende til at oppdragstaker kunne holde det gående en periode med unnlatt skattetrekk og unnlatt betaling av arbeidsgiveravgift uten reaksjoner fra skattemyndighetene. På grunn av betydelig svikt i skattebetalingen for utenlandske arbeidstakere ansatt hos utenlandske arbeidsgivere ble ligningsloven § 10-7 utvidet fra å bare gjelde oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, til også å gjelde dekningsansvar for manglende betaling av oppdragstakers forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift.

Merverdiavgiftsloven hadde frem til 1993 bare krav om at utenlandske næringsdrivende som ikke hadde forretningssted eller hjemsted i Norge, måtte registreres ved norsk representant.

Merverdiavgiftsloven fikk derfor en egen bestemmelse om opplysningsplikt i § 49 a. Bakgrunnen var en antagelse om at dagjeldende regelverk ikke i tilstrekkelig grad ga avgiftsmyndighetene mulighet for å føre effektiv kontroll med utenlandske oppdragstakere. Det ble påpekt at avgiftsmyndighetene hadde selvstendig interesse i å få informasjon om utenlandske enheter på et tidlig tidspunkt, jf. Ot. prp. nr. 17 (1993-1994) punkt 2.5.4. Merverdiavgiftsloven § 52 som ga hjemmel til å pålegge en løpende

---

tvangsmulkt overfor den som ikke etterkom plikten til å gi opplysninger, ble samtidig utvidet til også å gjelde overtredelse av § 49 a.

Utvidelsen av ligningsloven § 6-10 første ledd i 2004 til å gjelde ”alle utenlandske arbeidstakere innen alle bransjer”, har bakgrunn i utvidelsen av EU- og EØS-samarbeidet med 10 nye medlemsland 1. mai 2004 og en forventning om tilstrømning av arbeidstakere fra disse medlemslandene. I anmodningsvedtak nr. 351 (2003- 2004) ble Regjeringen bedt om innen 1. juni 2004 å legge frem forslag til lovhjemmel som utvider rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker til å gjelde alle utenlandske arbeidstakere innen alle bransjer. I Innst. O. nr. 64 (2003-2004) viste Kommunalkomiteen til viktigheten av å unngå sosial dumping i arbeidsmarkedet som følge av fri bevegelse av tjenester og flertallet foreslo utvidelse av opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10 som ett av flere tiltak og virkemidler.

Det ble ikke foretatt noen endring i merverdiavgiftsloven § 49 a i 2004.



---

## 6 Skatteplikt, ligningssted og merverdiavgiftsplikt mv.

Opplysningsplikten skal bidra til å sikre opplysninger som er nødvendige for å foreta en korrekt fastsettelse og innkreving av skatt og avgift. I dette kapitlet gjøres det rede for reglene om skatteplikt og ligningssted for utenlandske skattytere. Forholdet mellom disse regelsettene og reglene om opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-10 omtales også. Avslutningsvis gjøres det rede for reglene om beregning og betaling av merverdiavgift, samt registreringsplikt og registreringssted.

### 6.1 Internrettslig skatteplikt for utenlandske oppdragstakere

Utenlandske foretak og arbeidstakere er alminnelig skattepliktig til Norge dersom de er skattemessig hjemmehørende eller bosatt i riket, jf. skatteloven §§ 2-1 og 2-2.

Foretak organisert som selskaper mv. er hjemmehørende i Norge dersom ledelsen på styrenivå utøves i landet. Selvstendig næringsdrivende og andre fysiske personer er bosatt i Norge dersom deres opphold i riket er av en slik varighet at vilkårene i skatteloven § 2-1 annet ledd er oppfylt (183 dager i løpet av enhver tolv månedersperiode eller 270 dager i løpet av enhver trettiseks månedersperiode). Status som bosatt vil etter omstendighetene kunne vedvare i lang tid, selv om oppholdet i riket i etterfølgende år er mer begrenset, jf. skatteloven § 2-1 tredje og fjerde ledd.

Selskaper og andre næringsdrivende som ikke er hjemmehørende eller bosatt i riket, er begrenset skattepliktig til Norge for formue i og inntekt av virksomhet som skattyteren utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder utleie av arbeidskraft fra utlandet. Arbeidstakere som ikke er bosatt i riket er begrenset skattepliktige til Norge for vederlag som skriver seg fra herværende kilder for personlig arbeid i tjeneste utført i riket, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b og d. Arbeidstakere bosatt i utlandet som er utleid til å utføre arbeid i riket, er begrenset skattepliktig til Norge for inntekt av arbeidet utført i Norge under en utleiekontrakt, jf. skatteloven § 2-3 annet ledd.

Inntekt av eller formue i virksomhet eller arbeid som drives på norsk kontinental sokkel er skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven § 2, jf. § 1. Bestemmelsen innebærer at Norge kan beskatte inntekt eller formue en ikke-hjemmehørende skattyter oppbeholder fra virksomhet eller arbeid på sokkelen.

### 6.2 Skatteavtalemessig begrensning av internrettslig skatteplikt

Norge har i skatteavtaler med ca. 90 stater fraskrevet seg deler av den internrettslige beskatningsretten som følger av reglene ovenfor.

De fleste skatteavtalene er inngått med utgangspunkt i OECDs mønsteravtale (mønsteravtalen). Redegjørelsen nedenfor tar utgangspunkt i mønsteravtalen, selv om reglene i den enkelte avtale fra tid til annen avviker fra mønsteravtalens regler.

Dersom en skattyter er internrettslig bosatt eller hjemmehørende i mer enn en stat, reguleres den skatteavtalemessige bosettingen av mønsteravtalen artikkel 4. For fysiske personer er vurderingen bredere og omfatter andre vilkår enn etter norsk intern rett. For andre enn fysiske personer er det avgjørende i hvilken stat foretakets sete for den virkelige ledelse befinner seg. I hovedsak er det samsvar mellom internrettslig og skatteavtalemessig bosetting for foretak.

Virksomhetsinntekter skal beskattes i den stat hvor virksomhetsutøveren anses skatteavtalemessig bosatt, med mindre virksomheten drives gjennom et fast driftssted i den annen stat, jf. mønsteravtalen artikkel 7 punkt 1. Begrepet fast driftssted er definert i mønsteravtalen artikkel 5. For at et fast driftssted skal foreligge, må foretakets virksomhet drives gjennom en fast forretningsinnretning. Forretningsinnretningen må være fast både med hensyn til sted og tid, normalt slik at virksomheten foregår på et bestemt sted i mer enn seks måneder.

Bygge-, installasjons-, og monteringsprosjekter kan også utgjøre et fast driftssted, men det gjort unntak fra tids- og stedskravet. I de skatteavtalene som Norge har inngått, varierer tidskravet for bygge-, installasjons- og monteringsprosjekter fra tre til 18 måneder.

---

Inntekt av selvstendig næringsvirksomhet følger reglene for foretak i mønsteravtalen, med mindre det utøves et fritt yrke. I slike tilfeller gjelder reglene i den tidligere mønsteravtalen artikkel 14.

Inntekt en personlig skattyter oppebærer fra arbeid kan som hovedregel beskattes i den staten hvor arbeidet utføres, jf. mønsteravtalen artikkel 15 punkt 1. Arbeidsinntekten skal likevel beskattes i bostedsstaten ved kortvarige opphold, forutsatt at inntekten ikke er belastet et fast driftssted arbeidsgiveren har eller er utbetalt av eller på vegne av en arbeidsgiver bosatt i arbeidsstaten, jf. mønsteravtalen artikkel 15 punkt 2. Unntaksbestemmelsene her er noe ulikt formulert i skatteavtalene. Ved arbeidsleie er det vanligvis slik at Norge kan beskatte personell innleid fra utlandet fra dag en.

Skatteavtalene varierer med hensyn til om kontinentalsokkelen er omfattet av det geografiske virkeområde. Dersom den ikke er omfattet, gjelder norsk internretten ubegrenset for inntekt og formue fra sokkelen, jf. Rt 2005 s. 855. Dersom skatteavtalen omfatter kontinentalsokkelen, gjelder skatteavtalens vanlige bestemmelser om virksomhets- og lønnsinntekter fullt ut. I mange avtaler er det tatt inn en egen "sokkelbestemmelse".

Innholdet i "sokkelbestemmelsen" varierer noe fra avtale fra avtale. Normalt inntreer begrenset skatteplikt dersom en virksomhet drives på kontinentalsokkelen i mer enn 30 dager i en nærmere definert periode, som hovedregel tolv måneder. Hvis varighetskravet er oppfylt, beskattes inntekten i Norge. Det gjelder særlige regler for transport- og forsyningsvirksomhet.

Inntekt av arbeid utført på norsk kontinentalsokkel kan normalt beskattes i Norge etter en tilsvarende regel som for virksomhetsinntekter. Arbeidsinntekten kan beskattes i Norge dersom arbeidstakerens opphold på norsk kontinentalsokkel overstiger 30 dager i en tolv månedersperiode. Det gjelder særlige regler for arbeidsinntekt på transport- og forsyningsfartøy, og reglene varierer vesentlig mellom de ulike skatteavtalene.

### **6.3 Ligningssted for utenlandske skattytere**

Skattytere med begrenset aktivitet i Norge skal i utgangspunktet lignedes der de etter skattelovens alminnelige regler har skattested, jf. skatteloven kapittel 3.

Det følger av ligningsloven § 2-4 nr. 1 bokstav a at skattytere uten "varig tilknytning til riket" skal lignedes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Sentralskattekontorets ligningskompetanse er begrenset i forskrift 3. april 1998 nr. 325. Av forskriften § 1 følger det at følgende skattytere uten varig tilknytning til riket skal lignedes sentralt:

- a) utenlandske selskap, innretninger eller personlige næringsdrivende som det er plikt til å gi opplysninger om etter ligningsloven § 6-10 første ledd bokstav a med forskrifter
- b) utenlandske selskap, innretninger eller personlige næringsdrivende som ikke omfattes av bokstav a, men som har kontorkommune 2312 Sokkelen ved kemneren i Stavanger (i dag Rogaland skattefuttoktor)<sup>1</sup>
- c) utenlandske arbeidstagere som oppholder seg midlertidig i riket og som er ansatt hos utenlandsk arbeidsgiver som skal lignedes sentralt - dvs. faller inn under bokstav a eller b i forskriften § 1.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan fatte vedtak om at utenlandske skattytere skal overføres til lokal ligning, jf. forskriften § 2 første ledd bokstav b.

I praksis foretas vurderingen av om et utenlandsk foretak skal ligning lokalt på bakgrunn av funksjonelle, subjektive og objektive karakteristika. Utenlandske foretak som utelukkende driver oppdragsbasert virksomhet i Norge, vil normalt ikke bli overført til lokal ligning.

Spørsmålet om ligningssted for arbeidstakere avgjøres i praksis på bakgrunn av arbeidstakerens skattemessige tilknytning til Norge. Dersom vedkommende anses skattemessig bosatt i Norge etter både intern norsk rett og etter skatteavtalen, overføres arbeidstakeren til lokal ligning.

---

<sup>1</sup> Reglene om hvem som skal ha kontorkommune 2312 fremgår av forskrift 19. desember 1986 nr 2229 § 2 til ligningsloven § 6-2 om hvor og når lønns- og trekkoppgave skal leveres, samt forskrift 1. desember 1997 nr 1383 § 2 til folketrygdloven kapittel 23 og § 24-5 om hvor arbeidsgiveravgiften skal fastsettes og innbetales.

---

En skattyter som ikke er et operatørselskap og som utelukkende er skattepliktig til Norge etter petroleumsskatteloven, skal lignedes av de sentrale ligningsmyndigheter, herunder Sentralskattekontoret for utenlandssaker, jf. petroleumsskatteloven § 6 annet ledd. Det samme gjelder arbeidstakere.<sup>2</sup>

## **6.4 Forholdet mellom reglene om opplysningsplikt, skatteplikt og ligningssted**

Opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10 gjelder for alle oppdrag som utføres i riket eller på kontinentalsokkelen. Det er uten betydning om oppdragstakerens eller arbeidstakerens skatteplikt til Norge er avklart eller ikke på tidspunktet oppdraget tildeles.

Hvorvidt oppdragstaker er skattemessig hjemmehørende i Norge etter norsk intern rett og/eller eventuell skatteavtale, er ikke relevant ved vurdering av opplysningspliktens omfang. Dette skyldes at det i følge praksis til ligningsloven § 6-10 er lagt til grunn som avgjørende om oppdragstakeren er bosatt eller hjemmehørende i utlandet etter vedkommende lands rett<sup>3</sup>, jf punkt 4.1.3 ovenfor.

Da opplysningsplikten er knyttet opp mot om det er gitt et oppdrag, skal det ikke gis opplysninger om alle utenlandske skattytere som utøver skattepliktig aktivitet i Norge. Dersom et utenlandsk foretak ikke driver virksomhet på oppdragsbasis i Norge, er det ikke plikt etter ligningsloven § 6-10 å gi opplysninger om denne. I et slik tilfelle er det ikke plikt for noen – heller ikke foretaket selv – til å gi opplysninger om dets ansatte etter ligningsloven § 6-10.

Spørsmålet om en skattyter skal lignedes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker beror i utgangspunktet på om det skal rapporteres opplysninger om han eller henne etter ligningsloven § 6-10 og om han er utenlandsk, jf. forskrift 30. desember 1983 nr. 1980 § 1. Nasjonalitetskravet samt at det i medhold av forskriften § 2 første ledd bokstav b er adgang for Sentralskattekontoret for utenlandssaker til å overføre skattytere til lokal ligning, medfører at det ikke er nødvendig sammenheng mellom hvilke oppdragstakere det skal gis opplysninger om hvilke som lignedes sentralt.

## **6.5 Merverdiavgiftsplikt og registreringsplikt**

Registreringspliktige næringsdrivende skal beregne og betale avgift av avgiftspliktig omsetning og uttak, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd. Registreringsplikt foreligger dersom den næringsdrivende har avgiftspliktig omsetning og uttak som overstiger 50 000 kroner i løpet av en tolv månedersperiode, jf. merverdiavgiftsloven kapittel VII.

Etter merverdiavgiftsreformen i 2001 er utgangspunktet at all omsetning av tjenester er avgiftspliktig (omsetning innenfor merverdiavgiftsområdet). Blant unntakene kan nevnes helsetjenester, finansielle tjenester, rett til å utøve idrettsaktivitet og kunstnerisk fremføring av åndsverk.

Næringsbegrepet i merverdiavgiftsloven er i prinsippet sammenfallende med næringsbegrepet i skatteretten. Det kan stilles spørsmål ved om begrepet på enkelte områder er noe videre, blant annet for å unngå konkurransevridning, sml. Merverdiavgiftshåndboken s. 152.

Registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven skal registreres i merverdiavgiftsmanntallet i det fylket der vedkommende har sitt forretningssted eller sitt hjemsted, jf. merverdiavgiftsloven § 27.

Utenlandske næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning i Norge har alle de plikter og rettigheter som følger av merverdiavgiftslovens alminnelige regler. Dersom den utenlandske næringsdrivende ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, skal avgiften beregnes og betales ved representant, jf. merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd.

---

<sup>2</sup> Dersom en arbeidstaker i del av inntektsåret også er skattepliktige for inntekt i riket, blir den samlede inntekt å lignedes ved ligningskontoret for denne kommune, med mindre ligningsloven § 2-4 nr. 1 bokstav a foreskriver sentral ligning også i dette tilfellet.

<sup>3</sup> At opplysningspliktens grenser ifølge praksis beror på utenlandsk rett, betyr også at grensen mellom alminnelig og begrenset skatteplikt til Norge ikke er parallell med rekkevidden av opplysningsplikten.

---

Representanten må være en fysisk eller juridisk person med hjemsted eller forretningssted i Norge. Den utenlandske næringsdrivende og representanten er begge ansvarlig for at avgift blir beregnet og betalt.

---

## 7 Lovpålagt rapporteringsordninger mv.

I dette kapittel gis det i punkt 7.1 en oversikt over de alminnelige reglene om opplysningsplikt til skatte- og avgiftsmyndighetene. Både regler om skattyteres egenrapportering og kontrollopplysninger fra tredjemann omtales.

I punkt 7.2 gjøres det rede for ordningen for overføring av opplysninger mottatt av Sentralskattekontoret for utenlandssaker etter ligningsloven § 6-10 til avgiftsmyndighetene.

I punkt 7.3 omtales skattemyndighetenes adgang til å få opplysninger fra utenlandske myndigheter i medhold av skatteavtalene.

I punkt 7.4 gis det en redegjørelse for registreringsplikt i ulike registre mv.

Pålegg om bruk av ID-kort for arbeidstakere på plass for bygg- og anlegg omtales kort i punkt 7.5. I punkt 7.6 gjøres det rede for enkelte regler om innbetaling og innfordring av skatt, herunder om innfordring av skatt i utlandet.

Fremstillingen i dette kapittelet er ikke ment å være uttømmende på alle punkter. Redegjørelsen danner imidlertid grunnlag for vurdering om det av hensyn til skattekontroll bør være særlige regler overfor denne gruppen skattytere, om hensynet til skattekontroll eventuelt kan ivaretas på andre måter enn ved opplysningsplikt for oppdragsgivere, samt om hvordan reviderte regler om slik opplysningsplikt bør utformes.

### 7.1 Opplysningsplikt til skatte- og avgiftsmyndighetene

#### 7.1.1 Selvangivelsesplikt

Alle utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere som har hatt inntekt eller formue som han er skattepliktig for her i landet, plikter å levere selvangivelse, jf. ligningsloven § 4-2. At den internrettslige beskatningsretten er begrenset gjennom skatteavtale, innebærer ingen begrensning i selvangivelsesplikten.

#### 7.1.2 Innberetningsplikt

##### 7.1.2.1 Lønns- og trekkoppgave

Den som yter lønn eller andre fordeler skal foreta lønnsinnberetning, jf. ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav a. Plikten til å inngi lønnsoppgave gjelder selv om mottaker er unntatt skatteplikt etter skatteavtale. Det har heller ingen betydning for lønnsoppgaveplikten at den som yter lønn eller annen fordel er unntatt fra norsk beskatningsrett etter skatteavtale.

##### 7.1.2.2 Vederlag for ytelser fra selvstendig næringsdrivende

Den som har ytet vederlag til selvstendig næringsdrivende for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art, skal ukrevet innberette vederlaget til skatteoppkreveren i sin hjemkommune, jf. ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f.

Det må ansees uavklart om vederlag til aksjeselskaper mv. er omfattet av bestemmelsen.

Innberetningsplikten er begrenset ved forskrift 30. desember 1983 nr. 1974.

I forskriften § 6 første ledd er det for det første fastsatt at det ikke foreligger innberetningsplikt dersom betaleren ikke får fradrag for vederlaget ved ligningen. Vederlag utbetalt fra skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner og offentlige og kommunale organer mv. er ikke omfattet av denne begrensningen, jf. forskriften § 6 annet ledd.

I forskriften § 7 er det for det andre fastsatt at det ikke foreligger innberetningsplikt dersom vederlaget ytes til en selvstendig næringsdrivende som driver virksomhet fra "fast forretningssted".

For utenlandske næringsdrivende skal "fast forretningssted" forstås på samme måte som "fast driftssted" etter skatteavtalene, jf. forskriften § 7 annet punktum.

---

For norske næringsdrivende er begrepet ”fast foretningssted” fortolket i SK-melding 6/1986 inntatt i utvalget 1986 s. 117. Når den næringsdrivende har kontor som pleier å holde åpent i vesentlig samme tid som den aktuelle typen forretninger vanligvis gjør, vil det normalt kunne bli vurdert som et fast foretningssted. Annen særlig innretning utenfor hjemmet hvor det er mulig å ta i mot oppdrag, beskjeder mv. vil også kunne omfattes. Virksomhet som drives fra hjemmet/bostedet vil kun unntaksvis anses som fast foretningssted.

Innberetningsfristen er som hovedregel 31. januar i året etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 6-2 nr. 5 første punktum. Dersom den innberetningspliktige er en person bosatt i utlandet eller et selskap mv. hjemmehørende i utlandet, skal innberetningene likevel skje innen virksomheten i Norge opphører, jf. annet punktum.

### **7.1.3 Omsetningsoppgave – merverdiavgift**

Den som er avgiftspliktig har plikt til uoppfordret å sende inn omsetningsoppgaver etter merverdiavgiftloven kapittel VIII.

## **7.2 Samarbeid mellom skatte- og avgiftsmyndighetene**

Meldinger som mottas av Sentralskattekontoret for utenlandssaker oversendes manuelt til fylkesskattekontorene. Arbeidsgruppen gjennomførte i februar 2006 en ringerunde til 9 fylkesskattekontor for å kartlegge i hvilken grad opplysningene fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker blir fulgt opp av avgiftsmyndighetene.

Basert på ringerunden har arbeidsgruppen inntrykk av at informasjonen i begrenset grad brukes av fylkesskattekontorene for å følge opp de enkelte oppdragstakere. Det synes å være flere grunner til at meldingene i begrenset grad følges opp. Det anføres blant annet at meldingene kommer lang tid etter at oppdraget er startet og at kvaliteten på opplysningene ofte er dårlig. Videre er det opplyst at omfanget er så stort at det er ressursmessig vanskelig å følge opp meldingene. Det er også vist til at de næringsdrivende meldingene gjelder, ofte ikke svarer på spørsmål og er vanskelige å få kontakt med. De opplysninger som er registrert i Enhetsregisteret er ofte mangelfulle.

## **7.3 Utleksling av opplysninger etter skatteavtalene**

Skatteavtalene har bestemmelser om utveksling av opplysninger mellom skattemyndighetene i avtalestatene. Mellom de nordiske land er det inngått en egen bistandsavtale om samarbeid i skattesaker. Dessuten har en del stater, deriblant de nordiske, sluttet seg til den felleseuropeiske bistandskonvensjonen<sup>4</sup>. Utleksling av opplysninger med utenlandske skattemyndigheter skal skje gjennom Skattedirektoratet.

Utleksling av opplysninger skjer dels automatisk uten noen vurdering av de oppgaver som oversendes, for eksempel ved oversendelse av alle lønnsoppgaver for personer som er bosatt i det aktuelle land (typiske grunnlagsregisteropplysninger). Oversendelse av opplysninger kan også skje som følge av mistanke om unndragelser i enkeltsaker (spontant), og i noen tilfeller etter anmodning om at det innhentes informasjon eller foretas kontroll i utlandet (bistandsanmodninger). Anmodning om opplysninger fra utenlandske skattemyndigheter må gjelde konkrete skattesubjekter. Norske skattemyndigheter kan derfor ikke på generelt grunnlag be om opplysninger om alle personer eller selskaper som har oppdrag i eller lønn fra arbeid i Norge.

## **7.4 Plikt til registerregistrering mv.**

### **7.4.1 Registrering i Foretaksregisteret**

Foretaksregisteret har ansvaret for registrering av norske og utenlandske foretak i Norge. Med norsk foretak menes i foretaksregisterloven ethvert foretak med hovedkontor i Norge eller på norsk kontinentalsokkel. Andre foretak regnes som utenlandske, jf. foretaksregisterloven § 1-2. Alle

---

<sup>4</sup>Konvensjon av 25. januar 1988 om gjensidig administrativ bistand i skattesaker i regi av Europarådet og OECD.

---

utenlandske foretak som driver næringsvirksomhet i Norge skal registreres i Foretaksregisteret, jf. foretaksregisterloven § 2-1 annet ledd.

## 7.4.2 Registrering i Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (AA-registeret)

### 7.4.2.1 Registreringsplikt

Arbeidsgiver har plikt til å registrere arbeidsforhold i AA-registeret, jf. folketrygdloven 28. februar 1997 nr. 19 § 25-1 og § 25-3, samt forskrift 4. juli 2000 nr. 454 om arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret (AA-registerforskriften).

AA-registerets formål er å tjene trygdeetatens og andre offentlige myndigheters behov for opplysninger i forbindelse med deres oppgaveløsning, jf. AA-registerforskriften § 2. Registeret gir oversikt over oppdragsgivere, arbeidsgivere og deres arbeidstakere i Norge.

Arbeidsgiver eller oppdragsgiver plikter å registrere seg i AA-registeret innen fredag i uken etter at vedkommende har tatt en person i sin tjeneste eller gitt en person et oppdrag (frilans), jf. folketrygdloven § 25-1 første ledd. Om arbeidsgiver registreres blant annet organisasjonsnummer, kontorkommune, bedriftskommune og adresse.

Arbeidsgiver plikter å sende melding til AA-registeret om inntak av en arbeidstaker og om opphør av et arbeidsforhold senest fredag i uken etter, jf. folketrygdloven § 25-1 annet ledd. Om arbeidstaker registreres navn, fødselsnummer, bosteds- og skattekommune, arbeidsgiverens organisasjonsnummer, angivelse av arbeidsforhold, dato for ansettelse, dato for opphør og antall arbeidstimer per uke.

I AA-registerforskriften § 5 sjette ledd er det fastsatt unntak fra meldeplikt for utenlandsk arbeidstaker ansatt av arbeidsgiver på plass for bygge- og monteringsarbeid i riket. Videre er næringsdrivende som har gitt personer bosatt i utlandet eller selskaper hjemmehørende i utlandet oppdrag på norsk sokkel eller plass for bygge- eller monteringsarbeid i riket unntatt fra meldeplikt, jf. AA-registerforskriften § 7 annet ledd.

En arbeidsgiver som ikke oppfyller sin plikt til å gi melding om inntak av arbeidstakere eller opphør av arbeidsforhold, kan ilegges gebyr, tvangsmulkt eller begge deler, jf. folketrygdloven § 25-3.

### 7.4.2.2 Om dobbelrapportering til Sentralskattekontoret og AA-registeret

Ligningsloven § 6-10 og tilhørende forskrift pålegger arbeidsgivere å rapportere egne arbeidstakere tilknyttet oppdragsforhold, med mindre arbeidstakeren er norsk statsborger ansatt av person bosatt i Norge eller selskap hjemmehørende i Norge.

AA-registerforskriften §§ 5 og 7 innebærer unntak fra rapporteringsplikt i noen av de tilfellene hvor ligningsloven § 6-10 kommer til anvendelse. Etter gjeldende rett har arbeidsgivere likevel i en del tilfeller plikt til å gi opplysninger om arbeidstakernes *tilknytning til oppdrag* til Sentralskattekontoret, samtidig som opplysninger om *arbeidsforholdet* skal sendes til AA-registeret.<sup>5</sup>

Ved ikrafttredelse av lovendringen 10. desember 2004 vilplikten til ”doppelrapportering” bli mer omfattende. Ligningsloven § 6-10 vil ikke bare gjelde opplysninger om arbeidstakere tilknyttet oppdrag, men opplysninger om alle *ansettelser*, bortsett fra ansettelse av norske statsborgere hos person bosatt eller selskap hjemmehørende i Norge.

## 7.4.3 Registrering i Enhetsregisteret

Enhetsregisteret har som hovedoppgave å samordne opplysninger om næringslivet og offentlige etater som finnes i ulike offentlige registre.

Alle foretak som har plikt til å registrere seg i et tilknyttet register skal også registrere seg i Enhetsregisteret, jf. enhetsregisterloven § 4. Registreringsplikt vil typisk foreligge dersom foretaket har plikt til å registrere seg i AA-registeret, Foretaksregisteret, eller merverdiavgiftsmanntallet.

---

<sup>5</sup> Nærmere bestemt vil dette være tilfelle for alle arbeidstakere som arbeider i tilknytning til oppdrag, bortsett fra norske arbeidstakere ansatt av arbeidsgiver hjemmehørende i Norge og alle arbeidstakere på plass for bygge- eller monteringsarbeid.

---

Utenlandske foretak uten registreringsplikt har registreringsrett i Enhetsregisteret uavhengig av om de har noen bestemt tilknytning til Norge eller ikke, jf. forskrift om registrering av juridiske personer m.m. gitt i medhold av § 8 første ledd.

#### **7.4.4 Regnskapsplikt og innsendelsesplikt**

Etter regnskapsloven § 1-2 første ledd nr. 13 er utenlandske foretak som utøver eller deltar i virksomhet her i riket eller på norsk kontinentalsokkel regnskapspliktige dersom de er skattepliktig etter norsk intern lovgivning. Utenlandske foretak som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2, har bare innsendelsesplikt ved omsetning over 5 millioner, jf. regnskapsloven § 8-2, jf. forskrift 16. desember 1998 nr. 1237 § 2.

Regnskapsopplysninger skal sendes inn til regnskapsregisteret, jf. regnskapsloven § 8-2.

### **7.5 ID-kort i bygg- og anleggsbransjen**

Arbeids- og inkluderingsdepartementet kan gi forskrift som pålegger bruk av ID-kort for arbeidstakere innenfor bransjer der det er nødvendig eller hensiktsmessig for å ivareta arbeidstakernes helse, miljø og sikkerhet, jf. arbeidsmiljøloven § 4-1 sjette ledd.

I forskrift 21. april 1995 nr. 377 om sikkerhet, helse og arbeidsmiljø på bygge- og anleggsplasser (byggherreforskriften) er det fastsatt nærmere regler om ID-kort for arbeidstakere på plass for bygg- og anlegg.

Forskriftsbestemmelsene om ID-kort er ikke trådt i kraft. Arbeids- og inkluderingsdepartementet har nylig satt ned en arbeidsgruppe som skal utrede om endrede krav til ID-kort kan gjøre kortene til et bedre virkemiddel mot sosial dumping. Arbeidsgruppen skal i følge mandatet blant annet utrede om det bør og kan være et vilkår for å få utstedt ID-kort at rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker er oppfylt.

Arbeidsgruppen er ikke kjent med at det foreligger konkrete planer om å innføre krav om ID-kort i andre bransjer.

### **7.6 Innbetaling og innfordring av skatt**

#### **7.6.1 Forhåndsskatt, forskuddsskatt, forskuddstrekk**

Etterskuddspliktige selskaper skal betale selskapsskatt i to terminer i året etter inntekståret (15. februar og 15. april), jf. skattebetalingsloven § 27. nr. 1. Beregning av forhåndsskatt skjer som hovedregel på grunnlag av utlignet skatt i forrige inntektsår. Forskuddspliktige næringsdrivende skal betale forskuddsskatt av næringsinntekt, skattebetalingsloven § 13. Forskuddsskatt forfaller til fire terminer i løpet av året.

Alle som utbetaler lønn mv. plikter å foreta forskuddstrekk i utbetalingen til mottakeren, jf. skattebetalingsloven § 4. Dersom arbeidstakeren ikke har fremlagt skattekort eller dersom arbeidsgiveren ikke på annen måte har fått de opplysningene som fremkommer av skattekortet, skal trekket utgjøre 50 prosent, jf. skattebetalingsloven § 11. Den enkelte arbeidstaker er således ikke pålagt å innehente skattekort, men dersom han eller hun ikke gjør dette, skal forskuddstrekket i utgangspunktet utgjøre halvparten av lønnen mv.

#### **7.6.2 Avtaler om bistand til innfordring av skatt**

Norge har inngått en rekke avtaler med bestemmelser om innfordringsbistand. Det er inngått avtaler med 27 land inkludert Færøyene og Grønland per mars 2006. Avtalestatene har forpliktet seg til å innfordre den andre statens skattekrav og i noen tilfeller også avgiftskrav. Avtalene er for det meste bilaterale, dvs. at de er inngått mellom Norge og en annen stat. Det finnes to multilaterale avtaler om administrativ bistand i skattesaker. Den ene er Avtalen av 7. desember 1989 om administrativ bistand i skattesaker inngått mellom de nordiske land. Den andre er Overenskomst av 25. januar 1988 om gjensidig administrativ bistand i skattesaker, utarbeidet i samarbeid mellom Europarådet og OECD.



---

OECD-bistandsavtalen er per mars 2006 ratifisert av ni land. For Norge har avtalen innfordringsmessig betydning i forhold til Polen, Nederland og Belgia.

---

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

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

Vurderingen tar utgangspunkt i tall som viser etterlevelse av selvangivelsesplikten for henholdsvis skattytere som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker og øvrige skattytere.

I punkt 8.2 gjøres det rede for samlet proveny, inntektstillegg ilagt under ordinær ligning og etter etterfølgende kontroll av skattytere som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Tallene illustrerer i hvilken grad denne gruppen skattytere leverer korrekte oppgaver over egne inntektsforhold til ligningsmyndighetene.

I punkt 8.3 gjøres det rede for omfanget av innrapporteringen i medhold av ligningsloven § 6-10. Det vises også til en undersøkelse som illustrerer problemet med manglende etterlevelse av opplysningsplikten (underrapportering).

Opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10 og reglene om ligningssted er ikke helt sammenfallende i den forstand at en del skattytere som skal rapporteres lignes lokalt og en del skattytere som ikke skal rapporteres lignes sentralt. Tallmaterialet som foreligger, må likevel antas å gi et godt inntrykk av i hvilken grad oppdragstakere som oppholder seg i Norge på midlertidig basis og deres ansatte etterlever av skattereglene, samt om etterlevelsen skiller seg fra andre skattytergrupper.

I punkt 8.4 er det gjort rede for innlevering av lønns- og trekkoppgaver til Rogaland skattefutfontor.

I punkt 8.5 gjøres det rede for etterlevelse av plikten til å levere omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven.

Tabellene det vises til er tatt inn som vedlegg 1 til rapporten.

### 8.1 Etterlevelse av selvangivelsesplikten

*Tabellene 1 og 2* viser innleveringsgrad for selvangivelser for inntektsårene 2002 til 2004 for de skattytere som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. *Tabell 3* viser innleveringsgraden for selvangivelse for de samme inntektsårene i landet forøvrig.

Andelen forskuddspliktige skattytere ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker som ble skjønnsignet og ilagt tilleggsskatt på grunn av manglende levering av selvangivelse, utgjorde i inntektsårene 2002, 2003 og 2004 ca. 9 prosent av de forskuddspliktige som er vurdert skattepliktige. I landet for øvrig lå andelen forskuddspliktige skattytere som ble skjønnsignet på grunn av manglende levering av selvangivelse på henholdsvis 0,6, 0,4 og 0,3 prosent.

Andelen etterskuddspliktige skattytere ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker som ble skjønnsignet og ilagt tilleggsskatt på grunn av ikke innlevert selvangivelse, utgjorde i inntekstårene 2002 til 2004 henholdsvis 16,7, 14,9 og 17,8 prosent. Det reelle antallet selvangivelsespliktige er høyere for samtlige år fordi bare de etterskuddspliktige som er vurdert som skattepliktige inngår i manntallet. For landet for øvrig var de tilsvarende tallene på 5,2, 5,8 og 2,0 prosent.

Tallmaterialet indikerer at etterlevelsen av selvangivelsesplikten for så vel forskudds- som etterskuddspliktige skattytere med midlertidig tilknytning til Norge er vesentlig dårligere enn for skattytere i landet forøvrig.

### 8.2 Proveny og kontroll

*Tabellene 4 og 5* gir en oversikt over utlignet skatt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker for forskudds- og etterskuddspliktige skattytere i perioden fra inntektsårene 2002 til 2004. Det fremgår også hvor mange skattytere i de to gruppene den utlignende skatten er fordelt på.

---

For inntektsårene 2002, 2003 og 2004 utgjorde provenyet i alt ca. 1 330, 1 031 og 1 287 millioner kroner.

Det lar seg ikke gjøre å fremskaffe statistikk som viser sammenhengen mellom opplysningsplikten og den samlede utlignede skatten (rapporteringspliktens provenymessige betydning). Ved Sentralskattekontoret er det imidlertid en begrunnet oppfatning om at provenyet ved kontoret i vesentlig grad må tilskrives opplysningsplikten. Denne gjør kontoret i stand til å identifiseres skattyterne og sende ut informasjon til dem. Gjennom opplysningsplikten identifiseres oppdragsgiverne, slik at opplysninger om blant annet fakturert beløp og oppdragsperioder kan innhentes. Opplysningene benyttes som et av grunnlagene for å bygge opp et forsvarlig skjønn dersom selvangivelse ikke er levert, samt for å kontrollere om oppgitt inntekt er korrekt.

*Tabell 6* viser inntektstilleggene som er gitt under ordinær ligningsbehandling ved Sentralskattekontoret og etter regnskapskontroller i Norge og i utlandet. For inntektsårene 2002, 2003 og 2004 utgjorde samlet inntektstillegg henholdsvis ca. 1 123, 779 og 1 135 millioner kroner.

Tallmaterialet illustrer at det er tale om betydelige inntektstillegg, særlig sett i forhold til antallet skattytere som har blitt lignet ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Det fremgår at det gjennomgående er et vesentlig avvik mellom inntektene oppgitt til beskatning og den inntekt som fastsettes ved endelig ligning.

### **8.3 Etterlevelse av ligningsloven § 6-10**

*Tabell 7* viser antall nyregistrerte forhold (arbeidsgivere, kontrakter, arbeidstakere og arbeidsforhold) i perioden 2002-2005 ved Sentralskattekontoret. Det var en økning i samlede registrerte forhold på ca. 50 prosent fra 2004 til 2005.

Økningen antas dels å skyldes det generelle aktivitetsnivået i Norge i perioden, og dels at Sentralskattekontoret for utenlandssaker fra 2004 har hatt fokus på å formidle kunnskap om opplysningsplikten til de opplysningspliktige.

Det er liten grunn til å tro at økningen i innrapportering i 2004 og 2005 kan forklares med at ligningsloven § 6-10 i 2004 ble utvidet til å gjelde alle oppdrag i riket. Til tross for at det ikke er mulig å fremskaffe tall som viser bransjevis etterlevelse av rapporteringsplikten, viser erfaringer fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker at økningen i det alt vesentlige har skjedd innenfor bygg og montering.

Per 31. april 2006 er det ikke mulig å si noe om hvilke provenymessige konsekvenser økningen i antallet registrerte forhold i 2005 vil få.

Blant annet på bakgrunn av kontrollmeldinger oversendt fra fylkesskattekontorene etter avholdte byggeplasskontroller, er det grunn til å tro at det en betydelig underrapportering av oppdragstakere og arbeidstakere etter ligningsloven § 6-10.

Det er vanskelig å anslå hvor store mørketallene er. Som et eksempel kan likevel nevnes at det høsten 2002 ble gjennomført et pilotprosjekt på en større byggeplass i Oslo, for å effektivisere innsatsen mot blant annet svart arbeid. Fra rapporten "Seriositet i byggenæringen" (Oslo, november 2003) hitsettes følgende funn fra pilotprosjektet om etterlevelsen av opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10:

*"Pr. 24. mars 2003 var det 279 personer som var registrert på listen "oversikt over mannskap på byggeplass". Av disse var 167 utenlandske arbeidstakere. Dvs. at de utenlandske arbeidstakerne utgjorde 60 % av bemanningen. Undersøkelsen viser at 91 av de 167 er eller har vært innmeldt til SFU i aktuelt tidsrom. Det vil si 55 % av de utenlandske arbeidstakerne var innmeldt til SFU. Dette er ikke tilfredsstillende, men er likevel langt bedre enn de resultatene som kom ut av Oslo, Østfold og Akershus felles byggeplasskontroll i mars/april. I den kontrollen viste det seg at bare 20 % av de utenlandske arbeidstakerne var korrekt innmeldt til SFU."*

---

## 8.4 Etterlevelse av plikt til å levere lønns- og trekkoppgave mv

I kapittel 7 er det gjort rede for arbeidsgivers plikt til uoppfordret å sende inn lønns- og trekkoppgaver. Arbeidsgivere som har kontorkommune 2312 sokkel/utland skal sende lønns- og trekkoppgaver til Rogaland skattefutkontor.

For å få inn lønns- og trekkoppgaver har Rogaland skattefutkontor, etablert en særskilt rutine for håndtering av lønns- og trekkoppgaver som er unik i forhold til landet forøvrig. Rutinen er etablert da kun en marginal andel av de oppgavepliktige kjenner til og følger opp denne forpliktelsen av eget initiativ.

Rogaland skattefutkontor skriver på slutten av inntektsåret ut lønns- og trekkoppgaver for samtlige registrerte arbeidstakere og sender disse til arbeidsgiver. Ved utsendelse baserer Rogaland skattefutkontor seg på opplysninger fra Sentralskattekontorets register som i hovedsak er bygd opp av opplysninger gitt etter ligningsloven § 6-10.

Selv med denne rutinen, som kun retter seg mot kjente oppgavepliktige, unnlot et betydelig antall arbeidsgivere å levere innen fristen 31. januar 2006 for inntektsåret 2005.

Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Rogaland skattefutkontor har igangsatt en intern undersøkelse av blant annet etterlevelsen av lønns- og trekkoppgaveplikten for inntektsåret 2005 blant arbeidsgivere fra Polen, Estland, Latvia og Litauen registrert i Sentralskattekontorets register. Foreløpige tall fra undersøkelsen viser at bare ca 20 % av arbeidsgiverne har levert inn lønns- og trekkoppgaver. De foreløpige tallene viser også en betydelig svikt i forhold til innbetaling av forskuddstrekk og forhåndsskatt.

## 8.5 Etterlevelse av plikt til å sende inn omsetningsoppgave

Tabell 8 viser at andelen utenlandske næringsdrivende som ikke leverer omsetningsoppgave for merverdiavgift er betydelig høyere enn andelen blant alle merverdiavgiftsregistrerte, med henholdsvis 8-9 prosent mot 3,5-4 prosent. Blant merverdiavgiftspliktige som leverer årsterminoppgave er forskjellen enda større. For 2005 unnlot 11,7 prosent av de utenlandske selskapene å levere omsetningsoppgave, mens 3,4 % av alle andre unnlot å levere.

Av de utenlandske selskapene med årsterminoppgave hadde 29 prosent ikke sendt inn omsetningsoppgaven innen fristen, mens tilsvarende tall for alle andre var 15,1 prosent.

Tallmaterialet gjelder bare enheter som faktisk er registrert i merverdiavgiftsmanntallet. Det er ikke mulig å angi hvor mange enheter som er registrert på bakgrunn av egenmelding eller på bakgrunn av oppdragsgivers rapportering. Tallene indikerer at etterlevelsen blant utenlandske næringsdrivende er lavere enn blant norske næringsdrivende.

## 8.6 Vurdering

Det presenterte tallmaterialet viser at systemet med egendeklarasjon i form av levering av selvangivelse mv. fungerer dårlig for skattytere med en midlertidig tilknytning til Norge. Dels er andelen ikke leverte selvangivelser svært høy, dels fremgår det at inntekter i betydelig grad ikke oppgis til beskatning. Plikten til å levere lønns- og trekkoppgaver følges også i liten grad opp av innberetningspliktige med midlertidig tilknytning til Norge.

Under slike forhold er det av vesentlig betydning at skattemyndighetene raskt mottar kontrollopplysninger som bidrar til at det kan foretas kontroller og henvendelser til skattyternes oppdragsgiver for å innhente opplysninger om fakturert beløp mv.

Det bemerkes videre at statistikken gjelder en periode der opplysningsplikten *har vært* gjeldende. Selv når Sentralskattekontoret gjennom opplysningsplikten har fått kunnskap om skattyterne, har kunnet kontakte dem på et tidlig stadium med informasjon osv., er etterlevelsen av selvangivelsesplikten dårlig. I punkt 8.2 framgår det at opplysningsplikten er et viktig element i lignings- og kontrollvirksomheten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Det er god grunn til å tro at graden av etterlevelsen hadde vært betydelig lavere uten rapporteringsreglene.

---

Hva som gjennomgående er årsaken til den manglende etterlevelsen av regelverket på dette området, er det vanskelig å si noe sikkert om. Dels må det antas at det i mange tilfeller er tale om bevisste skatteunndragelser. Ligningsmyndighetenes arbeid er i disse tilfellene ofte vanskeligere enn ellers ved at man ikke kjenner til skattyterne, mangler kontaktinformasjon, samt at de bare oppholder seg i Norge midlertidig. Dels skyldes nok den manglende etterlevelsen også uvitenhet om norske skatteregler, språkproblemer eller andre forhold som gjør seg gjeldende for skattytere som har aktivitet på tvers av landegrensene.

Rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6-10 bidrar til å avhjelpe manglende etterlevelse som skyldes begge disse kategoriene årsaker til skattesvikt ved at ligningsmyndighetene får opplysninger til bruk ved skjønnsligning, kontrollimpulser mv., samt at man lettere kan nå ut til skattyterne med informasjon om regelverket mv.

Tallmaterialet viser etter arbeidsgruppens vurdering at de alminnelige reglene om selvangivelsesplikt, lønnsinnberetningsplikt og forskuddstrekk mv. – under enhver omstendighet – ikke er tilstrekkelig til å ivareta hensynet til effektiv skattekontroll ovenfor skattytere som oppholder seg på midlertidig i Norge, typisk utenlandske oppdragstakere og deres ansatte. Den økte innrapporteringen siden EU ble utvidet med 10 nye medlemsland 1. mai 2004 gir også grunnlag for å anta at innslaget av utenlandske skattytere med midlertidig opphold i Norge er økende.

I punkt 7.4 er det gjort rede for skatteavtalenes bestemmelser om utveksling av opplysninger. I den grad det mottas grunnlagsregisteropplysninger fra utenlandske skattemyndigheter, vil disse komme sent. Videre må anmodninger fra norske skattemyndigheter om utlevering av opplysninger fra utlandet gjelde konkrete skattesubjekter. Skatteavtalene er derfor etter arbeidsgruppens vurdering ikke i tilstrekkelig grad egnet til å ivareta hensynet til effektiv skattekontroll ovenfor skattytere som oppholder seg på midlertidig i Norge.

Hensynet til effektiv skattekontroll tilsier på bakgrunn av ovennevnte vurderinger at det er behov for særlige regler overfor disse gruppene skattytere.

---

## 9 Utenlandsk rett

I dette kapittelet omtales hvordan hensynet til skattekontroll er ivaretatt i enkelte andre land. I punkt 9.1 og 9.2 gjøres det rede for reglene i Danmark og Sverige. I punkt 9.3 redegjøres det for regler om plikt til å stille sikkerhet og solidarisk betalingsansvar for underentreprenørers skatter og avgifter, som er innført i flere europeiske land. Reglene i Nederland omtales særskilt som et eksempel på slike regler.

På grunn av den knappe tidsfristen i mandatet har ikke arbeidsgruppen hatt anledning til å innhente opplysninger om utenlandsk rett på selvstendig grunnlag. Opplysninger om de danske rapporteringsreglene er hentet fra forarbeidene til lovendring 25. april 2006 (L 145 Forslag til lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, lov om næringsbrev til fødevarebutikker, lov om restaurations- og hotelvirksomhed m.v. og lov om miljøbeskyttelse). Forarbeidene til lovendringen er lagt ut på det danske Folketingets nettsider, <http://www.folketinget.dk>.

Omtalen av rettstilstanden i Sverige og Nederland er i stor grad basert på de svenske utredningene RSV Rapport 2002:6 "Svart arbeidskraft innom byggbranchen" og SOU 2002:115 "Skärpning gubbar! Om konkurrensen, kvaliteten, kostnaderna och kompetensen i byggsektorn" kapittel 8. SOU 2002:115 er tilgjengelig på nettsiden, <http://www.regeringen.se/sb/d/108/a/1649>.

De svenske utredningene inneholder også redegjørelser for reglene i Belgia, Irland, Storbritannia og Tyskland.

### 9.1 Danmark

Etter den danske skattekontrollloven § 7 E plikter danske myndigheter og næringsdrivende som inngår avtale med en virksomhet i utlandet om utførelse av bygg- og anleggsarbeid å rapportere en rekke opplysninger til skattemyndighetene.

Slik arbeidsgruppen har forstått begrepet "virksomhet i utlandet" omfatter dette alle virksomheter som er skattemessig bosatt i utlandet unntatt virksomheter som har fast driftssted i Danmark.

Rapporteringsplikten gjelder uavhengig av hvor lenge oppdragstakeren skal oppholde seg i Danmark.

Frem til lovendringen 25. april 2006 omfattet innberetningsplikten følgende opplysninger:

- Den innberetningspliktiges identitet.
- Identiteten til virksomheten i utlandet, samt identiteten til underentreprenører i utlandet som den utenlandske virksomheten inngår avtaler ("underaftaler") med om deltakelse i bygg- og anleggsarbeidet.
- Arbeidsstedet eller arbeidsstedene i Danmark.
- I hvilke(n) periode(r) arbeidet skal foregå

Formålet med lovendringen 25. april 2006 var å skjerpe skattekontrollen med arbeidstakere ansatt hos virksomheter i utlandet som kommer til Danmark for å arbeide i bygge- og anleggsbransjen.

Rapporteringsplikten omfatter nå også:

- De avtalte kontraktssummer,
- Navn, fødselsdato, eventuelt personnummer, nasjonalitet, bopelsadresse i Danmark og i utlandet for arbeidstakere (ansatt hos utenlandske virksomheter) som skal utføre bygg- og anleggsarbeid i Danmark,
- Dato for når hver enkelt arbeidstaker skal begynne og avslutte arbeidet i Danmark

Rapportering etter skattekontrollloven § 7 E skal skje senest ved arbeidets påbegynnelse. Dersom det skjer endringer i de forhold som omfattes av rapporteringsplikten, skal endringene innberettes innen 14 dager.

Dersom rapporteringsplikten ikke overholdes, kan den rapporteringspliktige etter de tidligere regler straffes med bøter eller fengsel inntil 1 år og seks måneder etter skattekontrollloven § 14 første og

---

annet ledd, med mindre høyere straff kan anvendes etter straffeloven. Visstnok har det i praksis frem til nå blitt utmålt bøter på ca. 1 000 danske kroner ved overtredelse av rapporteringsplikten.

Ved lovendringen 25. april 2006 ble det vedtatt å skjerpe bøtenivået for overtredelse av rapporteringsplikten etter skattekontrollloven § 7 E. I forarbeidene uttales at bøtenes størrelse vil bero på en konkret vurdering i hver enkelt tilfelle. Normalt bør bøtenivået likevel være i størrelsesorden 5 000 kroner i førstegangstilfeller, og fordobles ved gjentatte brudd på rapporteringsplikten. Ved tredje og fjerdegangs overtredelse osv. anser regjeringen at bøtenivået bør ligge klart høyere enn det dobbelte.

## **9.2 Sverige**

Sverige har ikke regler om rapporteringsplikt tilsvarende ligningsloven § 6-10.

Fra 2002 ble de svenske reglene om lønnsinnberetningsplikt utvidet slik at utenlandske arbeidsgivere uten fast driftssted i Sverige skal sende inn oppgave over lønn og andre godtgjørelser utbetalt til ansatte i Sverige, forutsatt at mottakeren

- har utført arbeid i Sverige og er skattepliktig for denne inntekten i Sverige eller er omfattet av svensk sosiallovgivning, eller
- har utført arbeid i utlandet og er omfattet av svensk sosiallovgivning etter Rådsforordning 1408/71 og dette er dokumentert på skjema E-101.

Tilsvarende lønnsinnberetningsplikt etter norsk rett følger av ligningsloven § 6-2 nr. 1.

## **9.3 Regler om sikkerhetsstillelse og solidarisk betalingsansvar**

Flere land (blant annet Nederland fra 1982 og Storbritannia, Irland og Tyskland fra 2002) har regler om plikt for hovedentreprenør til å stille sikkerhet for underentreprenørens ansvar for skatter og avgifter, alternativt solidarisk betalingsplikt for hovedentreprenør. Reglene er ofte begrenset til å gjelde i visse bransjer, særlig bygg- og anleggsbransjen, og ansvar bare for skatter og avgifter knyttet til ansatte. Reglene gjør som regel ikke forskjell på innlendinger og utlendinger.

Reglene er forskjellige fra land til land, men det kan grovt skilles mellom et obligatorisk og et frivillig system.<sup>6</sup>

Det obligatoriske systemet innebærer at hovedentreprenøren ved hver utbetaling til underentreprenør, skal avsette en viss prosent av det fakturerte beløpet. Avsetningen, skal betales inn på en sperret konto og skal dekke skatt og avgift som påløper lønnskostnadene til underentreprenøren. Det obligatoriske systemet er det mest effektive for å sikre det offentliges krav. En svakhet er at underentreprenørens likviditet svekkes vesentlig.

Det frivillige systemet pålegger ikke hovedentreprenøren en plikt til å foreta avsetning som under det obligatoriske systemet. I stedet er han medansvarlig for samtlige underentreprenørers skatter og avgifter. Hovedentreprenøren kan beskytte seg mot ansvar ved å kreve at underentreprenøren setter penger inn på en sperret konto.

### **9.3.1 Særlig om reglene i Nederland**

For å sikre innbetaling av lønnskatter og trygdeavgifter ved entreprenørarbeid, har Nederland siden 1982 hatt en variant av et frivillig system hvor entreprenører er ansvarlig for betaling av skatter og avgifter som påløper underentreprenører lenger ned i kontraktskjeden.

Reglene om kjedeansvar gjelder når noen utfører ”materielt arbeid” i motsetning til arbeid av intellektuell art, for eksempel arbeid som forfattere og musikere.

Når en entreprenør setter ut arbeid til en annen, blir han solidarisk ansvarlig for lønnskatter og avgifter som underentreprenøren er pliktig til å betale for det arbeidet som er gitt ham. Underentreprenøren kan i sin tur sette ut hele eller deler av arbeidet til en annen underentreprenør.

---

<sup>6</sup> Se Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet 2004-2007 punkt 11.2.6

---

Hovedentreprenøren er da solidarisk ansvarlig også for denne underentreprenørens skatter og avgifter, samt for eventuelle ytterligere underentreprenørers skatter og avgifter. Hver underentreprenør er i sin tur solidarisk ansvarlig for skatter og avgifter for de ulike underentreprenørene som han har gitt arbeid til og eventuelle derpå følgende underentreprenører. På denne måten oppstår kjedeansvaret for alle entreprenører som er innblandet i arbeidet.

Skatte- og trygdeavgiftsmyndighetene skal bare gjøre ansvar gjeldende mot entreprenøren dersom underentreprenøren ikke betaler sine utestående skatter og avgifter. Når noen i kjeden holdes ansvarlig, vender myndighetene seg først til den entreprenøren som har sluttet avtale med den underentreprenøren som ikke har gjort opp for seg. Er det spørsmål om en eller flere av underentreprenørene handlet uaktsomt eller om gjelden, ved å følge den vanlig ordningen, vil forbli ubetalt, kan alle underentreprenører holdes ansvarlig.

Hvorvidt også en utenlandsk entreprenør kan gjøres ansvarlig for skatter hans underentreprenører i Nederland skal betale, er etter gjeldende rett noe usikkert. For avgifter derimot, er det avklart at det er mulig å holde en utenlandsk entreprenør ansvarlig dersom denne har noen tilknytning til den nederlandske trygdeavgiftslovgivningen. Det er tilfelle når arbeidstakerne, som er trygdet i Nederland, arbeider der og er ansatt av en nederlandsk underentreprenør.

Dersom manglende betaling av skatter og avgifter skyldes uforutsette hendelser som ingen kan klandres for, kan entreprenørene gå fri fra ansvar.

Entreprenøren kan unngå det fremtidige solidaransvaret gjennom en frivillig innbetaling på underentreprenørens sperrede konto. Dette er en særskilt konto som først kan åpnes etter avtale med skatte- og trygdemyndighetene og bank.

Entreprenøren kan innbetale et beløp som tilsvarende de skatter og avgifter som påløper det arbeidet han har gitt til underentreprenøren. Underentreprenøren kan i utgangspunktet bare benytte den sperrede kontoen til betaling av skatter og avgifter. Gir underentreprenøren hele eller deler av arbeidet til en annen underentreprenør, kan kontoen likevel belastes direkte for betaling til underentreprenørens sperrede konto, forutsatt at visse krav til dokumentasjon er oppfylt.

Dersom nærmere bestemte vilkårene er oppfylt, fritar innbetalingen entreprenøren for ansvar for underentreprenørens ubetalte skatter og avgifter tilsvarende det beløpet som er betalt inn. Hvis underentreprenørens forpliktelser overstiger innbetalt beløp, vil entreprenøren kunne bli holdt solidarisk ansvarlig for det overskytende.

Foretak som ikke innvilges sperret konto, kan få vanskeligheter med å få oppdrag. Det er derfor åpnet for å kunne foreta en innbetaling direkte til skattemyndighetene som holdes tilbake til underentreprenør ber om å få anvende beløpet til skattebetaling.

Det finnes ca. 45 000 sperrede kontoer.<sup>7</sup> Årlig er det ca 210 000 innbetalinger til sperret konto og ca. 170 000 innbetalinger til skattemyndigheten som disposisjoner. Arbeidet med dette utføres av 40-45 personer ett sted i landet. Kontrollen gjøres på skattekontor av spesialister med god bransjekunnskap.

Det tar i gjennomsnitt seks uker etter søknad å få ut pengene. Den lange tiden skyldes at både skatte- og trygdemyndighetene må godkjenne utbetalingen.

Det tok fem til seks år før ordningen med sperret konto fungerte. Sperret konto benyttes i stor utstrekning for å beskytte seg mot ansvar, og mange useriøse underentreprenører er forsvunnet fra markedet.

### **9.3.2 Særlig om arbeid med regelendringer i Sverige**

I SOU 2002:115 "*Skärpning gubbar! Om kunkurrensen, kvaliteten, kostnaderna og kompetensen i byggsektorn*" foreslås det i Sverige et system med plikt for oppdragsgiver innen bygg- og anleggsbransjen til å holde tilbake et beløp (et såkalt entreprenadavdrag) av vederlaget til oppdragstakeren.

---

<sup>7</sup> Opplysningene her er hentet fra Riksskatteverkets rapport RSV 2002:6 "Svart arbeidskraft innom byggbranchen" punkt 5.2.22 og 5.2.23.



---

Størrelsen på fradraget foreslås satt til 40 % av den delen som går til å dekke oppdragstakerens lønnskostnader. Både svenske og utenlandske personer skal omfattes av ordningen.

Det tilbakeholdte beløp skal innbetales til en særskilt entreprenørkonto hos skattemyndighetene for deretter – etter søknad fra oppdragstaker – å bli godskrevet oppdragstakeren ved utbetaling til dennes skattekonto eller ved overføring til oppdragstakerens egne underentreprenører.

Oppdragsgiveren som helt eller delvis har unnlatt å foreta entreprenadavdrag, skal være ansvarlig for et beløp tilsvarende det som skulle vært innbetalt.

Forslaget i SOU 2002:115 ble fulgt opp med en utredning fra det svenske Finansdepartementet, Ds 2004:43 "*Byggentreprenadavdrag samt omvänd skattskyldighet (moms)*". Det foreslås der et system som innebærer at den som gir noen i oppdrag å utføre byggevirkksomhet skal foreta en avsetning av en del av vederlaget for oppdraget (byggentreprenadavdrag). Det avsatte beløpet tilhører oppdragstakeren, men skal betales til skattemyndighetene og benyttes som sikkerhet for oppdragstakerne betaler sine skatter og avgifter.

I Regjeringens proposition 2005/2006:130, datert 23. mars 2006, fremgår det at høringsinstansene er kritiske til om forslaget om byggentreprenadavdrag er et egnet virkemiddel for å stanse skatteunndragelser i bransjen. Regjeringen uttaler derfor at den på det nåværende tidspunkt ikke er beredt til å fremme et lovforslag som gjelder byggentreprenadavdrag.

---

## 10 Bør det være rapporteringsregler eller kan skattekontroll oppnås på annen måte?

Konklusjonen i kapittel 8 er at det av hensyn til effektiv skattekontroll er behov for særlige regler og oppfølging overfor skattytere som befinner seg i Norge på midlertidig basis. I følge arbeidsgruppens mandat punkt 3 skal det vurderes om dette behovet kan ivaretas på annen måte enn ved særskilte rapporteringsregler.

Nedenfor følger først en vurdering av om utvidelse av innberetningsplikten som følger av ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f kan bidra til slik skattekontroll. Deretter drøftes virkningene av en samordning av rapporteringen til Sentralskattekontoret for utenlandssaker med opplysningsplikten til AA-registeret, samt ID-kortordningen i bygg- og anleggsbransjen. Til slutt vurderes ordningen med plikt for oppdragsgiver til å betale eller stille sikkerhet for skatter og avgifter i hele entreprisekjeden.

### 10.1 Plikt til å innberette vederlag for tjenester

Lønnsinnberetningsplikten som følger av ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f bidrar til at ligningsmyndighetene får tredjemannsopplysninger fra kjøper av tjenester, jf. punkt 7.1.2.2 foran.

Omfanget av innberetningsplikten gjør at den etter arbeidsgruppens vurdering ikke i tilstrekkelig grad ivaretar hensynet til effektiv skattekontroll overfor utenlandske skattytere med midlertidig aktivitet i Norge.

Dersom innberetningsplikten bare gjelder vederlag til selvstendig næringsdrivende, får ikke ligningsmyndighetene kontrollopplysninger om skattytere organisert som aksjeselskaper mv. Videre medfører unntaket fra innberetningsplikt for vederlag til utenlandske skattytere med fast driftssted etter en skatteavtale, at innberetningsplikten blir for snever i mange tilfeller. Dette skyldes at et fast driftssted – avhengig skatteavtalen som kommer til anvendelse – kan foreligge etter kort tid og selv om tilstedeværelsen i Norge er rent midlertidig, for eksempel ved bygge- og monteringsarbeid.

Som nevnt i kapittel 8 er det av hensyn til skattekontrollen viktig at ligningsmyndighetene mottar opplysningene om utenlandske oppdragstakere på et tidlig tidspunkt. Dette behovet er i ligningsloven § 6-10 ivare tatt ved at opplysningsplikten utløses allerede ved tildelingen av oppdrag.

Lønnsoppgaven etter ligningsloven § 6-2 skal som hovedregel leveres innen 31. januar i året etter inntektsåret. Fristen medfører etter arbeidsgruppens vurdering at oppgaveplikten ikke ivaretar hensynet til en effektiv skattekontroll på en tilfredsstillende måte. Selv dersom det var plikt til hyppigere innleveringer av lønnsoppgave i løpet av inntektsåret, vil ligningsmyndighetene gjennomgående ikke få opplysninger så tidlig som det er behov for. Årsaken til dette er blant annet at innberetningsplikten knytter seg til overføring av vederlaget for tjenesten, noe som ofte skjer etter at selve tjenesten er ytet.

Skattedirektoratet har i brev til Finansdepartementet 28. april 2005 foreslått en utvidelse av innberetningsplikten, slik at vederlag fra *alle* underleverandører uavhengig av organisasjonsform skal innberettes.

Forslaget innebærer at enkelte av innvendingene mot at innberetningsplikten etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f kan ivareta hensynet til effektiv skattekontroll på dette området, faller bort. Forslaget synes imidlertid å innebære en vid utvidelse av innberetningsplikten i og med at vederlag fra en innberetningspliktig til norske tjenesteytere omfattes av bestemmelsen.

### 10.2 Samordning med rapporteringsplikten til AA-registeret – herunder avverging av dobbelrapportering

Flere av opplysningene om arbeidstakere som omfattes av rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6-10, skal også registreres i arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret.

Arbeids- og inkluderingsdepartementet sendte 17. mars 2006 på høring et forslag om endring av forskriften om AA-registeret. Høringsinstansene oppfordres til å kommentere spørsmålet om

---

samordning av rapporteringspliktene til ligningsmyndighetene og AA-registeret. I høringsbrevet uttales at det synes lite ønskelig å pålegge arbeidsgiverne dobbelt meldeplikt, selv om dette vil kunne være en fordel i forhold til utarbeidelse av statistikk og andre formål som registrene skal tjene.

Forutsatt at det legges til rette for effektiv informasjonsutveksling fra AA-registeret til skatte- og avgiftsmyndighetene, er det spørsmål om en slik ordning kan gjøre rapportering av arbeidstakere til Sentralskattekontoret for utenlandssaker overflødig eller unødvendig.

Bakgrunnen for rapporteringsordningen i ligningsloven er at ligningsmyndighetene har behov for opplysninger om utenlandske arbeidstakere og særlig de som er ansatt hos oppdragstakere med midlertidig opphold i Norge. Dersom arbeidsgiverne gjennomgående overholdt sine forpliktelser etter de alminnelige regler, herunder plikt til å levere lønns- og trekkoppgave, foreta forskuddstrekk mv., ville behovet for opplysninger fra andre ikke gjort seg gjeldende i like stor grad.

Arbeidsgruppen er på bakgrunn av ovennevnte av den oppfatning at en plikt for arbeidsgiver til å rapportere alle arbeidsforhold til AA-registeret, kombinert med utveksling av opplysninger til ligningsmyndighetene, ikke er tilstrekkelige til å ivareta behovet som oppdragsgivers opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-10 dekker i dag.

Arbeidsgruppen er enig i Arbeids- og inkluderingsdepartementets vurdering av at det i utgangspunktet synes lite ønskelig med en plikt for arbeidsgivere å rapportere arbeidstakere både til AA-registeret og til ligningsmyndighetene. I Arbeids- og inkluderingsdepartementets merknader til § 5 i forslaget som er sendt på høring, uttales det at

*”Det synes aktuelt å omarbeide [regelen om unntak fra meldeplikt til AA-registeret] til en generell avskjæring av meldeplikt til AA-registeret når det foreligger meldeplikt etter ligningsloven § 6-10.”*

Dersom en slik løsning legges til grunn, vil arbeidsgiver bare ha rapporteringsplikt etter ett av reglementene. Det påpekes at avskjæringen av meldeplikt til AA-registeret, kan utformes slik at unntaket er betinget av at melding er gitt etter ligningsloven § 6-10.

Den dobbeltrapportering som ligger i at *oppdragsgiver* plikter å gi noen av de samme opplysningene til ligningsmyndighetene som arbeidsgiveren skal gi til AA-registeret eller ligningsmyndighetene er det etter arbeidsgruppens vurdering neppe ønskelig å forebygge. At oppdragsgiver har opplysningsplikt om oppdragstakers arbeidstakere, er som det fremgår ovenfor formålet med ligningsloven § 6-10.

### **10.3 Registrering hos skatte- og avgiftsmyndighetene som betingelse for å få utstedt identitetskort**

Som nevnt i punkt 7.5 vurderer Arbeids- og inkluderingsdepartementet om ID-kortordningen kan brukes som et virkemiddel mot sosial dumping. Et spørsmål er om ID-kortet, dersom det stilles som vilkår for utstedelse at arbeidstakeren er *registrert* ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, kan erstatte rapporteringsplikten om arbeidstakere etter ligningsloven § 6-10.

Arbeidsgruppen antar at registrering hos skatte- og avgiftsmyndighetene som et vilkår for å få utstedt ID-kort, kan bidra til mer effektiv skattekontroll ved at skattyterne får en større oppfordring enn ellers til å ta kontakt med ligningsmyndighetene, få utskrevet skattekort mv.

ID-kortordningen bidrar på den annen side ikke til at ligningsmyndighetene får opplysninger til bruk ved ligningen av denne gruppen skattytere. Redegjørelsen i kapittel 8 viser at skattytere som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker har en betydelig lavere prosentvis oppfyllelse av selvangivelsesplikten enn andre skattytergrupper og at ilagte inntektstillegg under ligning og kontroll er relativt høyt. Det at ligningsmyndighetene mister kvalitative opplysninger til bruk ved ligningen taler med atskillig tyngde mot at rapporteringsplikten for arbeidstakere kan oppheves når ID-kortordningen trer i kraft. Videre er det etter hva arbeidsgruppen kjenner til, ikke planer om innføring av ID-kortordning for arbeidstakere andre steder enn bygge- og anleggsplasser. I den grad det innen andre oppdragsbaserte bransjer er behov for særlige regler av hensyn til skattekontrollen, vil ID-kortordningen derfor ikke kunne bidra til dette.

---

ID-kortordningen har ikke trådt i kraft. Det knytter seg således en usikkerhet til hvordan den vil kunne fungere som ledd i skattekontrollen.

På bakgrunn av ovennevnte momenter antar arbeidsgruppen, at et vilkår om registrering ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker for å få utstedt ID-kort, ikke fullt ut kan erstatte reglene om rapportering av arbeidsforhold etter ligningsloven § 6-10.

#### **10.4 Regler om sikkerhetsstillelse eller solidarisk betalingsforpliktelse**

I kapittel 9 er det redegjort for at flere land har regler om plikt for hovedentreprenør til å stille sikkerhet for underentreprenørens ansvar for skatter og avgifter, alternativt solidarisk betalingsplikt for hovedentreprenør.

Reglene kan som nevnt grovt sett deles opp i et obligatorisk og et frivillig system. Det obligatoriske systemet, der hovedentreprenøren skal avsette en del av det fakturerte beløpet til underentreprenøren på en sperret skattekonto, er det mest effektive for å sikre det offentlige krav. En svakhet ved det er at underentreprenørens likviditet svekkes vesentlig. Det faktum at materialkostnadene kan unntas, bidrar imidlertid til at likviditetssvekkelsen reduseres. Under det frivillige systemet kan oppdragsgiveren – for å fri seg fra ansvar for oppdragstakernes betalingsplikt for skatter og avgifter – velge om han vil foreta avsetning på sperret konto.

Et kjennetegn ved reglene synes som nevnt å være at det ikke gjøres forskjell på innledninger og utledninger. Arbeidsgruppen antar at regler om ansvarliggjøring av hovedentreprenør for betaling av skatt og avgift som bare gjelder ved engasjering av underentreprenører hjemmehørende i utlandet, vil gjøre større inngrep i samhandelen mellom landene enn dagens rapporteringsordning. Oppdragsgivere ville eksempelvis ha et betydelig incentiv til å velge oppdragstakere bosatt i Norge dersom han risikerte å bli ansvarlig for underoppdragstakerens skatte- og avgiftskrav ved valg av underentreprenører hjemmehørende i utlandet. Et forslag om innføring av slike regler vil derfor reise vel så store spørsmål i forhold til EØS-regelverket som dagens rapporteringsordning.

Finansdepartementet har i brev 13. juli 2005 bedt Skattedirektoratet utrede hvorvidt det bør innføres *generelle* regler om ansvar for hovedentreprenør for betaling av skatter og avgifter i entreprisen. Arbeidsgruppen er kjent med at det pågår et slik utredningsarbeid og at dette vil bli ferdigstilt etter at arbeidsgruppen har avgitt sin rapport.

Arbeidsgruppen finner det derfor for sin del ikke naturlig å vurdere nærmere hvorvidt det bør innføres regler om ansvar for betaling av skatter og avgift, herunder om et slikt system kan erstatte rapporteringsordningen etter ligningsloven § 6-10 og merverdiavgiftsloven § 49 a. Arbeidsgruppen legger imidlertid til grunn at det bør foretas en slik vurdering dersom det skulle bli aktuelt å innføre regler om ansvar for betaling av skatter og avgifter.

---

# 11 EØS-reglens forbud mot forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet

## 11.1 EØS-avtalen og norsk skatterett

Ved lov 27. november 1992 nr. 109 ble EØS-avtalen gjort til en del av norsk rett, jf. EØS-loven § 1. Det følger av EØS-loven § 2 at bestemmelser i lov som tjener til å oppfylle EØS-avtalen ved motstrid skal gå foran andre lovbestemmelser som regulerer samme forhold.

EØS-avtalen har ikke særskilte regler om skatte- og avgiftsharmonisering. Avtalens generelle bestemmelser, og regler gitt i medhold av disse, har likevel betydning for statenes, og dermed også Norges, interne skatterett. Skatteregler som i praksis undergraver de fire friheter eller innebærer ulovlig statsstøtte, kan være i strid med EØS-avtalen, jf. Dajani m.fl.<sup>8</sup> s. 20.

## 11.2 Forbudet mot diskriminering og restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet

Formålet med EØS-avtalen er å styrke handelen og økonomiske forbindelser mellom avtalepartene, med like konkurransevilkår og overholdelse av de samme reglene med sikte på å opprette et ensartet europeisk økonomisk samarbeidsområde, jf. EØS-avtalen art. 1.

EØS-avtalen artikkel 4 inneholder et generelt forbud mot diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet, med forbehold for de særbestemmelser som følger av avtalen selv. Forbudet mot nasjonalitetsbestemt forskjellsbehandling innebærer at ingen rettssubjekter i andre EØS-land rettslig eller faktisk skal stilles dårligere enn innenlandske rettssubjekter innenfor EØS-avtalens virkeområde.

Diskrimineringsforbudene gjelder ikke bare åpen forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet, men *"enhver form for skjult forskjellsbehandling, som ved anvendelsen af andre kriterier reelt fører til samme resultat"*, jf. sak C-360/89 *Kommisjonen mot Italia*. Skjult forskjellsbehandling foreligger når forskjellsbehandlingen bygger på andre kriterier enn nasjonalitet, men hvor resultatet er diskriminering av borgere fra andre medlemsstater. Eksempelvis vil skatteregler som skiller mellom bosatte og ikke-bosatte skattytere kunne være indirekte diskriminerende fordi de som ikke er bosatte, oftere vil være utlendinger enn de som er bosatte, jf. Dajani m.fl. s. 60

Det er ikke et krav om at påvirkningen av samhandelen (i form av diskriminering) må være av betydelig karakter. I sak C-270/83 *Avior Fiscal* la EF-domstolen til grunn at ikke-diskrimineringsprinsippet omfatter *"selv den mest beskedne form for forskjellsbehandling"*.

EØS-avtalen har videre, på samme måte som EF-traktaten, bestemmelser om de fire friheter. I artikkel 11 er det gitt regler om fritt varebytte, artikkel 28 gjelder fri bevegelse for arbeidstakere, artikkel 36 gjelder friheten til å levere tjenester og artikkel 40 gjelder fri bevegelse for kapital. Reglene inneholder forbud mot diskriminering og restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet.<sup>9</sup>

## 11.3 Unntak fra forbudet mot forskjellsbehandling og restriksjoner – allmenne hensyn

### 11.3.1 Direkte beskatning

Fra det grunnleggende prinsippet om at enhver forskjellsbehandling eller restriksjon er forbudt, gjelder det enkelte unntak. Noen unntak (av hensyn til offentlig orden, sikkerhet og folkehelsen) er fastsatt i

---

<sup>8</sup> Dajani m.fl: Omar G. Dajani, Thor Leegard, Thomas Nordby og Kjerstin Ongre *"EØS-avtalen og norsk skatterett"*, Universitetsforlaget 2003.

<sup>9</sup> Det generelle diskrimineringsforbudet i EØS-avtalen artikkel 4 har isolert sett liten selvstendig betydning på området for de fire friheter fordi den er *lex generalis*. EF-domstolen har slått fast at ikke-diskrimineringsprinsippet på disse områdene har samme rekkevidde som de spesielle diskrimineringsforbudene, jf. Dajani m.fl. s. 48-49 med videre henvisninger.

---

EØS-avtalen selv, jf. artikkel 39, jf artikkel 33, for tjenesteytelser og artikkel 28 nr. 3 for fri bevegelse av arbeidskraft.

EF-domstolen har i tillegg til dette utviklet en lære om at nasjonale foranstaltninger, eksempelvis en rettsregel, som griper inn i de grunnleggende friheter er tillatt dersom de er begrunnet i visse allmenne hensyn, jf. den retningsgivende dom C-120/78 *Cassis de Dijon* der hensynet til *effektiv skattekontroll* er uttrykkelig nevnt. I rettspraksis på området for direkte beskatning er det derfor lagt til grunn at behovet for *effektiv skattekontroll* kan begrunne inngrep i de grunnleggende friheter, jf. blant annet sak C-254/97 *Baxter* premiss 18.

Gjennom rettspraksis fra EF-domstolen har det utkrystallisert seg visse betingelser en nasjonal rettsregel må tilfredsstille når den gjør inngrep i de grunnleggende friheter, jf. eksempelvis Bullen<sup>10</sup> s. 486 flg.

For det første må regelen anvendes uten forskjellsbehandling på bakgrunn av nasjonalitet. Nasjonale regler som diskriminerer *direkte* på bakgrunn av nasjonalitet kan således bare aksepteres ut fra de traktatfestede unntaksreglene.

For det andre må regelen som innebærer et inngrep i den frie bevegelse være egnet til å oppfylle det formål (ivareta det allmenne hensynet) den forfølger.

For det tredje må regelen ikke gå utover det som er nødvendig for å oppnå formålet den er satt til å ivareta (kravet om forholdsmessighet). Forholdsmessighetskravet innebærer at en rettsregel begrunnet i hensynet til effektiv skattekontroll, vil være i strid med de grunnleggende friheter dersom skattekontroll kan oppnås ved anvendelse av andre regler mv., som virker mindre hindrende på utøvelsen av de grunnleggende friheter. Dersom hensynet til effektiv skattekontroll kan ivaretas gjennom alternative tiltak, og et eller flere av disse tiltakene ikke påvirker utveksling av tjenester mv. over landegrensene, må staten i utgangspunktet velge et tiltak som ikke virker hindrende på utøvelsen de grunnleggende friheter. Dersom alle adekvate tiltak vil virke hindrende på utøvelsen av de grunnleggende friheter, har staten i utgangspunktet plikt til å velge det tiltak som virker minst restriktivt, jf. Bullen s. 487.

Hensynet til *effektiv skattekontroll* har flere likhetstrekk med hensynet til *forenklet skattefastsettelse og hensynet til inndrivning* og hensynet til å *unngå skatteunndragelser*, jf. Bullen s. 560 f og s 579 f.

Generaladvokat Tizzano går i sin uttalelse i sak C-433/04 (Kommissjonen mot Belgia) datert 6. april 2006, langt i å legge til grunn at hensynet til å *unngå skatteunndragelser* ikke kan forsvare inngrep i de grunnleggende friheter.

Etter belgiske regler skal den som utbetaler vederlag til aktører i byggebransjen foreta forskuddstrekk i utbetalingen dersom mottakeren ikke er registrert i et handelsregister i Belgia. Utbetaleren kan også holdes ansvarlig for den ikke-registrerte aktørens skatteforpliktelser. Selv om utenlandske aktører har adgang til å registrere seg, uttaler Generaladvokaten at de aktørene som ikke er registrert, typisk vil være utenlandske aktører og at det derfor ikke kan utelukkes at reglene i seg selv er diskriminerende.

Generaladvokaten uttaler at regler som gjør inngrep i de grunnleggende friheter av hensyn til bekjempelse av skatteflukt samt effektive skattekontroll, under enhver omstendighet ikke kan bygge på en allmenn presumsjon for skatteflukt eller skatteunndragelse hos personer som utnytter de grunnleggende friheter. Som sådanne går derfor de belgiske reglene utover det som er nødvendige for å ivareta de nevnte hensynene.

Generaladvokaten legger til at hensynet til å bekjempe skatteunndragelser kan ivaretas ved å be de ikke-registrerte aktørene selv gi skattemyndighetene den informasjonen om seg selv som registreringsordningen sikrer.

Generaladvokat Léger går på den annen side i sin uttalelse i sak C-290/04 *Scorpio*, datert 16. mai 2006, langt i å legge til grunn at hensynet til *effektiv skatteinndrivelse* kan begrunne inngrep i de grunnleggende friheter.

---

<sup>10</sup> Bullen: Andreas Bullen, "EU, EØS og skatt – de fire friheter og direkte beskatning", Gyldendal 2005.

---

Saken gjelder tyske regler om trekkansvar for kildeskatt på honorar til utenlandske artistselskap. Generaladvokaten legger til grunn at det er adgang til å ilegge plikt til kildeskattetrekk ved utbetalinger til mottakere, uten at tilsvarende kreves ved utbetalinger til innenlandske mottakere.

Generaladvokaten uttaler videre at det er adgang til å ha regler som baserer trekket på bruttoutbetalingen, uten at det tas hensyn til eventuelle krav på fradrag mottakeren har ved ligningen. Trekkreglene kan anvendes uten at det tas hensyn til bestemmelser i skatteavtalene som gir anvisning på en redusert skattesats, med mindre det foreligger ”skattefrielsesbetyg” (”bostedsbekreftelse”, uoffisiell oversettelse) fra kompetent myndighet.

### **11.3.2 Merverdiavgift**

I fellesskapsretten er merverdiavgiftslovgivningen langt på vei harmonisert, og det er derfor i mindre grad utviklet en lære om inngrep i de grunnleggende rettighetene på bakgrunn av ulovfestede allmenne hensyn.

For norsk rett gir dette grunn til å spørre om det av hensyn til effektiv skattekontroll er anledning til å gjøre inngrep i de grunnleggende frihetene som følger av EØS-regelverket<sup>11</sup>. Merverdiavgiften er ikke en del av EØS-avtalen, slik at situasjonen her ligner på forholdene på området for direkte skatt.<sup>12</sup> I det videre forutsettes at også spørsmålet om regler i merverdiavgiftsloven er i strid med EØS-forpliktelsene, må vurderes mot de generelle reglene om forbud mot restriksjoner på grenseoverskridende aktivitet, herunder læren om unntak begrunnet i tungtveiende allmenne hensyn.

---

<sup>11</sup> Så vidt arbeidsgruppen vet, finnes det ikke rettspraksis om dette.

<sup>12</sup> I Dajani m.fl. s. 191 er det uttalt at dersom det finnes praksis eller bestemmelser etter merverdiavgiftsloven som eventuelt kan være i strid med EØS-avtalen, vil det i all hovedsak bli underlagt en vurdering av EØS-avtalen artikkel 14 (den generelle regelen om forbud mot diskriminering av varer).

---

## 12 Forholdet mellom dagens rapporteringsregler og EØS-regelverkets forbud mot forskjellsbehandling på grunn av nasjonalitet

I følge mandatet punkt 5 skal arbeidsgruppen gjøre rede for forholdet mellom dagens regler om rapporteringsplikt og EØS-regelverkets forbud mot diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet. Rapporteringsreglene som ble vedtatt 10. desember 2004, men ikke trådt i kraft ennå, skal også behandles.

EØS-avtalen artikkel 36 forbyr restriksjoner på adgangen til å yte tjenester over landegrensene. Videre følger det av EØS-avtalen artikkel 28f og rådsforordning (EØF) 1612/68 artikkel 7 nr. 2, som er gjennomført i norsk rett ved EØS-arbeidstakerloven § 1 at arbeidstakere fra andre EØS-land skal ha de samme sosiale og skattemessige fordeler som norske arbeidstakere.

Arbeidsgruppen legger til grunn at reglene i ligningsloven § 6-10 nr. 1 til 3 med tilhørende sanksjoner innebærer restriksjoner på utøvelsen av de grunnleggende friheter etter EØS-regelverket. For oppdragsgivere er plikten til å rapportere utenlandske arbeidstakere et incentiv til å etterspørre norske oppdragstakere fremfor utenlandske oppdragstakere. På samme måte er det for arbeidsgivere et incentiv til å etterspørre norske arbeidstakere fordi de er pliktige til å foreta rapportering av utenlandske arbeidstakere.

Bakgrunnen for rapporteringsreglene i ligningsloven § 6-10 nr. 1 til nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 49 a er at skattemyndighetene skal få bedre kontroll med oppdragstakere som midlertidig oppholder seg i Norge og deres arbeidstakere, jf. kapitlene 5 og 8. EF-domstolen har anerkjent hensynet til effektiv skattekontroll som et hensyn som kan begrunne inngrep i de grunnleggende rettighetene. Ut i fra formålet med rapporteringsreglene er det således ikke grunnlag for å si at de er i strid med EØS-regelverket.

Forutsatt at Norges forpliktelser etter EØS-regelverket på dette området tilsvarer fellesskapsrettens rammer, følger nedenfor en vurdering av om ulike sider av rapporteringsreglene er i strid med EØS-regelverket med utgangspunkt i læren om tvingende allmenne hensyn.

### 12.1 Kravet om at reglene må anvendes uten diskriminering på bakgrunn av nasjonalitet

Det følger av forskriften til ligningsloven § 6-10 at rapporteringsplikten ved oppdrag i riket ikke gjelder *oppdragstakere* bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

Arbeidsgruppen legger til grunn at reglene om skattemessig bosted for fysiske og juridiske personer, jf. skatteloven §§ 2-1 første ledd og 2-2 første ledd, ikke er nasjonalitetskriterier som forbyr forskjellsbehandling på bakgrunn av allmenne hensyn, sml. Bullen s. 492-494 med videre henvisning. Det antas derfor at rapporteringsreglene på ovennevnte punkter ikke er traktatstridige.

Plikten til å rapportere *arbeidstakere* etter ligningsloven § 6-10 omfatter ikke norske statsborgere ansatt av person bosatt i Norge eller selskap hjemmehørende i Norge, jf. forskriften § 2. Opplysningsplikten er dermed forskjellig avhengig av arbeidstakerens nasjonalitet.

I sak C-118/75 *Watson & Belmann* legger EF-domstolen til grunn at fellesskapsretten ikke forbyr at statene har regler for å sikre seg opplysninger om hvilke personer som befinner seg på deres territorium. De italienske reglene det var tale om i denne saken (plikt til å rapportere til myndighetene at man har gitt en utenlandsk person husrom eller tar denne i tjeneste) synes imidlertid å være av en noen annen karakter enn opplysningsplikten etter § 6-10, som pålegger omfattende og fortløpende rapportering av arbeidstakernes økonomiske bevegelser.

Arbeidsgruppen antar derfor at det er sannsynlig at ligningslovens regel, på dette punktet hvor rapporteringsplikten beror på arbeidstakerens statsborgerskap, er i strid med EØS-forpliktelsene.



---

I merverdiavgiftsloven § 49 a brukes begrepet ”utenlandske næringsdrivende” ved avgrensning av rapporteringsplikstens omfang.

Arbeidsgruppen antar at ”utenlandsk” i relasjon til selvstendig næringsdrivende betyr personer som ikke er bosatt i Norge etter folkeregisterloven. Bostedsreglene i folkeregisterloven tar utgangspunkt i faktisk opphold i Norge og reiser neppe problemer i forhold til nasjonalitetsvilkåret.

Spørsmålet er noe mer komplisert for andre næringsdrivende. Ved registrering av selskaper mv. i Enhetsregisteret og dermed merverdiavgiftsmanntallet, registreres enheten som norsk eller som utenlandsk avhengig av hvor hovedkontoret ligger i henhold til stiftelsesdokumentene. Avgjørende for om selskapet er utenlandsk vil derfor være i hvilket land er stiftet.

Av EØS-avtalen artikkel 34 følger det at selskaper som er opprettet i samsvar med lovgivningen i medlemsstaten, og som har sitt vedtektsbestemte sete, hovedadministrasjon mv. innen avtalelandet, skal likestilles med fysiske personer som er statsborgere i EØS-statene.

Det er uklart om det i henhold til norsk selskapsrett er slik at et selskap er norsk dersom det har sin hovedadministrasjon her i landet. Dersom det er slik, kan selskapet være norsk uavhengig av hvor det har sitt vedtektsfestede sete. Det er derfor ikke gitt at kriteriet ”utenlandsk” i merverdiavgiftsloven § 49 a, er et nasjonalitetskriterium.

## **12.2 Kravet om at rapporteringsreglene er egnet til å oppnå effektiv skattekontroll**

Personer bosatt i utlandet og foretak hjemmehørende i utlandet som oppholder seg i Norge på midlertidig basis utgjør en særskilt utfordring for skattemyndighetene, jf. kapittel 8. Det er nødvendig for myndighetene å få oversikt over at de befinner seg i landet, og denne gruppen skattytere oppfyller i mindre grad enn andre skatte- og avgiftspliktige sine forpliktelser overfor skattemyndighetene.

Rapporteringsordningen bidrar i denne sammenheng til at ligningsmyndighetene kan utøve effektiv skattekontroll, og arbeidsgruppen legger derfor til grunn at reglene i utgangspunktet kan forankres i læren om inngrep i de grunnleggende friheter så fremt reglene fremstår som forholdsmessige.

## **12.3 Kravet om forholdsmessighet**

De aller fleste saker hvor en medlemsstat har anført hensynet til effektiv skattekontroll som begrunnelse for inngrep i de fire friheter har det vært tale om saker hvor skattyteren har blitt *nektet* et skattemessig gode, sml. Bullen s. 550. Ligningsloven § 6-10 nr. 1 til 3 og merverdiavgiftsloven § 49 a innebærer en økt rapporteringsbyrde for oppdragsgiver og oppdragstaker i enkelte tilfeller, slik at reglene som her holdes opp mot EØS-regelverket er av en annen art enn i sakene som har vært oppe i praksis.

### **12.3.1 Om hensynet til effektiv skattekontroll kan ivaretas på annen måte enn ved rapporteringsregler**

#### 12.3.1.1 Utveksling av opplysninger i medhold av internasjonale avtaler

I medhold av Rådskonferansen 77/999/EØF av 19. desember 1977 (bistandsdirektivet) kan skattemyndighetene i en EU-stat innhente opplysninger fra skattemyndighetene i en annen medlemsstat. EF-domstolen har i flere saker avvist anførsler om effektiv skattekontroll med den begrunnelse av skattemyndighetene selv kunne innhente og kontrollere relevante opplysninger i medhold av bistandsdirektivet, jf. eksempelvis C-136/00 *Danner*.

Bistandsdirektivet er ikke omfattet av EØS-avtalen. EFTA-domstolen kan derfor ikke avvise en anførsel fra Norge ved å vise til at opplysningene kan innhentes i medhold av direktivet. Synspunktene fra EF-domstolen må likevel anvendes tilsvarende på norske skattemyndigheters adgang til å innhente opplysninger fra utenlandske skattemyndigheter i medhold av skatteavtalene, den nordiske bistandsavtalen og bistandskonvensjonen.

---

Utveksling av opplysninger etter skatteavtalene må skje etter nærmere bestemte former. Skatteavtalene åpner gjennomgående ikke for at norske ligningsmyndigheter på generelt grunnlag kan be utenlandske skattemyndigheter om opplysninger om alle skattytere som har vært i Norge. Opplysningene som utveksles med hjemmel i skatteavtalene/bistandskonvensjonen kommer dessuten som regel i ettertid. Gjennom rapporteringsreglene sikres ligningsmyndighetene raskt en oversikt over utenlandske skattytere som de ikke kan få ved bruk av utvekslingsbestemmelsene i skatteavtalene.

Arbeidsgruppen legger derfor til grunn at ligningsmyndighetenes adgang til å innhente opplysninger fra utlandet i medhold av skatteavtalene ikke kan erstatte rapporteringsordningen som følger av ligningsloven § 6-10.

#### 12.3.1.2 Oppdragsgivers ansvar for betaling av oppdragstakers skatter og avgifter

I punkt 9.3 er det gjort rede for ulike modeller for regler om ansvar for oppdragstakers skatte- og avgiftsforpliktelser. Arbeidsgruppen antar at dersom det innføres slike regler bare for oppdrag til utlendinger eller oppdragstakere bosatt i utlandet, vil dette virke minst like restriktivt på utøvelsen av de grunnleggende friheter. For oppdragsgiveren vil reglene innebære et betydelig incentiv mot å velge oppdragstakere bosatt i utlandet. For oppdragstakerne vil reglene innebære en betydelig ulempe i konkurranse med oppdragstakere bosatt i Norge i og med at de ikke vil motta hele kontraktsvederlaget før forholdet til skatte- og avgiftsmyndighetene er avklart.

Annerledes kan det i utgangspunktet synes å stille seg med generelle regler om ansvar for underoppdragstakers skatter og avgifter. Det er imidlertid flere forhold som må tas i betraktning før det er klart at disse reglene kan anvendes.

For det første er det et spørsmål om regler om ansvar for alle skatter og avgifter, på samme måte som rapporteringsreglene, kan bidra til fastsettelse og sikring av skatter og avgifter, herunder også merverdiavgift, for oppdragstakere, underoppdragstakere samt arbeidstakere tilknyttet kontraktskjeden. I flere av landene som har slike regler om ansvar for skatt og avgift kan det synes som om reglene innebærer betydelige likviditetsbelastninger, selv om de er begrenset til å gjelde ansvar for forskuddstrekk, skatt mv. for oppdragstakernes arbeidstakere. For det andre er det et spørsmål om reglene om ansvar for skatt og avgift kan anvendes i alle områder hvor det benyttes oppdragstakere og underoppdragstakere. For det tredje er et spørsmål hvor godt reglene ren faktisk er egnet til å ivareta hensynet til å hindre skatteundragelser/effektiv skattekontroll på området, jf. punktene 9.3.1 og 9.3.2 om debatten om dette i Sverige.

Som det fremgår av kapittel 10 har arbeidsgruppen ikke vurdert generelle regler om ansvar for skatt og avgift nærmere. I det videre legges det til grunn at regler om ansvar for skatter og avgifter, enten de utformes som plikt til å foreta avsetninger eller solidaransvar med frivillig avsetninger ikke kan ivareta hensynet til effektiv skattekontroll på samme måte som rapporteringsregler.

#### 12.3.1.3 Konklusjon

Arbeidsgruppen legger på bakgrunn av ovennevnte til grunn at det ikke finnes regler mv. som virker mindre restriktive på de grunnleggende frihetene og samtidig ivaretar skattekontrollhensynet på samme måte som dagens rapporteringsordning.

### **12.3.2 Om dagens rapporteringsregler går lenger enn det som er nødvendig av hensyn til effektiv skattekontroll**

#### 12.3.2.1 Hvem det skal gis opplysninger om

Arbeidsgruppen legger til grunn at hensynet til effektiv skattekontroll overfor skattytere med midlertidig tilknytning til riket kan begrunne en rapporteringsordning som ligningsloven § 6-10 nr. 1 til nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 49 a bygger på. Generaladvokatens uttalelse i sak C-433/04 (Kommissjonen mot Belgia) kan isolert sett synes å indikere en noe strengere vurdering her, men som det fremgår av punkt 11.3 er det på det nåværende tidspunkt ikke grunnlag for å trekke noen konklusjon i denne retning, jf. redegjørelsen for uttalelsen i sak C-290/04 *Scorpio*.

---

Spørsmålet som behandles i dette punkt er om rapporteringsplikten med hensyn til hvilke oppdragstakere og arbeidstakere det skal gis opplysninger om, går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå skattekontroll.

Etter gjeldende rett omfatter opplysningsplikten alle oppdragstakere som er hjemmehørende i utlandet og alle utenlandske statsborgere tilknyttet oppdrag, uavhengig av hvor lenge den enkelte skattyter har oppholdt seg i Norge.

Arbeidsgruppen antar at det særskilte behovet for skattekontroll ikke gjør seg gjeldende overfor alle skattytere hjemmehørende i utlandet eller utenlandske statsborgere som utøver skattepliktig aktivitet i Norge. Undertiden er disse skattyterne etablert med fast og langvarig tilknytning til Norge. Skattyterne er videre gjerne kjent for myndighetene på samme måte som skattytere hjemmehørende i Norge, slik at både behovet og mulighetene for kontroll i større eller mindre grad er det samme som overfor norske skattytere.

EF-domstolen har avvist inngrep i de grunnleggende friheter som er begrunnet i hensynet til skattekontroll dersom kontrollproblemet både gjør seg gjeldende grenseoverskridende og innenlandske situasjoner, mens det bare er den grenseoverskridende situasjonen som rammes av regelen som utgjør inngrep i de grunnleggende friheter, jf. sak C-315/02 *Lenz*, som direkte gjaldt ulik skattesats på utbytte ved innenlandsk og inngående utbytte. Arbeidsgruppen antar derfor at rapporteringsplikten i noen tilfeller er i strid med Norges EØS-rettslige forpliktelser. Det er imidlertid vanskelig å si noe konkret om hvor en eventuell grense hva som er tillatt etter EØS-regelverket går på dette punktet.

Når det særlig gjelder oppdragsgiveres plikt til å rapportere norske oppdragstakeres utenlandske arbeidstakere, kan det reises spørsmål om en slik opplysningsplikt er nødvendig for å ivareta hensynet til effektiv skattekontroll, jf. Arnesen<sup>13</sup> s. 9. Et alternativ synes i følge Arnesen å være å pålegge den norske oppdragstakeren opplysningsplikt om arbeidstakeren direkte.

Arbeidsgruppen er i utgangspunktet enig i at dette er en relevant problemstilling. Videre kan det stilles spørsmål ved om det ved opplysningsplikt om norske oppdragstakeres ansatte er anledning til å skille med hensyn til arbeidstakernes bosted/nasjonalitet. Rett nok er det slik at tallmaterialet i kapittel 8 indikerer at arbeidstakere med midlertidig tilknytning til landet i mindre grad enn andre leverer selvangivelse. Den norske arbeidsgiveren har imidlertid plikt til å foreta forskuddstrekk, lønnsinnberetning mv. for *alle* sine ansatte. Det kan argumenteres for at ytterligere en oppgaveplikt for arbeidsgiveren, i form av rapportering etter ligningsloven § 6-10, ikke er et egnet virkemiddel for å oppnå effektiv skattekontroll utover det som følger av de alminnelige regler<sup>14</sup>. Det kan også argumenteres for at kontrollbehovet overfor arbeidstakere hos useriøse norske arbeidsgivere er like stort, uavhengig av arbeidstakerens skattemessige bosted/nasjonalitet, sml. omtalen av C-315/02 *Lenz*.

Arbeidsgruppen finner ikke grunnlag for å konkludere klart vedrørende ovennevnte, men antar at det ikke er usannsynlig at rapporteringsreglene er i strid med EØS-avtalen på dette punktet.

#### 12.3.2.2 Hvilke opplysninger som skal gis

Det må antas at EØS-regelverket kun åpner for at regler om rapporteringsplikt kan omfatte opplysninger som er nødvendige av hensyn til skattekontrollen.

Arbeidsgruppen legger til grunn at krav om opplysninger om den opplysningspliktiges identitet må være tillatt. Spørsmålet kan fremstå som noe mer tvilsomt når det gjelder kvalitative opplysninger til bruk under ligning og kontroll. Arbeidsgruppen antar likevel at også slike opplysninger må kunne kreves uten å komme i strid med EØS-regelverket, tatt i betraktning at denne skattytergruppen i betydelig mindre grad enn andre skattytere leverer korrekt selvangivelse mv. til ligningsmyndighetene.

Arbeidsgruppen antar på bakgrunn av ovennevnte at opplysningspliktens omfang mht. hvilke opplysninger som skal gis, ikke er i strid med EØS-regelverket.

---

<sup>13</sup> Arnesen: Finn Arnesen "Forholdet mellom oppgaveplikten etter ligningsloven og de krav EØS-avtalen stiller til norsk rett", upublisert utredning, Oslo 2004.

<sup>14</sup> I så måte kan det av hensyn til skattekontrollen være hensiktsmessig med en rapporteringsplikt for oppdragsgiver.

---

### 12.3.3 Særlig om lovendring 10. desember 2004

Etter lovendring 10. desember 2004, som ikke er trådt i kraft, gjelder rapporteringsplikten alle ansatte, uavhengig av om de er tilknyttet et oppdragsforhold eller ikke. Unntaket fra rapporteringsplikt for norske statsborgere ansatt av næringsdrivende bosatt i Norge eller selskap hjemmehørende i Norge vil gjelde også her.

Den særskilte plikten til å rapportere utenlandske arbeidstakere gjelder uavhengig av om arbeidsgiveren har plikt til å rapportere arbeidstakerne (både norske og utenlandske) til AA-registeret.

Hensynet til effektiv skattekontroll kan etter arbeidsgruppens vurdering vanskelig begrunne en slik særskilt rapporteringsplikt om utenlandske skattytere, uavhengig av hvor lenge de har bodd eller oppholdt seg i landet. Dette, samt det faktum at rapporteringsplikten er beror direkte på arbeidstakerens nasjonalitet, medfører at den vedtatte men ikke ikrafttrådte regelen et stykke på vei være i strid med EØS-forpliktelsene.

### 12.3.4 Om forholdet mellom sanksjonsreglene og EØS-regelverket

De sanksjoner for overtredelse av i og for seg lovlige restriksjoner på adgangen til å yte tjenester over landegrensene, kan ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å sikre at reglene etterlevs, jf. eksempelvis sak C-243/01 *Gambelli*.

Reglene om tvangsmulkt som skal bidra til å fremtvinge oppfylling av opplysningsplikten, kan i seg selv neppe sies å være i strid med opplysningsplikten. Det samme må gjelde reglene om gebyr for overtredelse av plikten. Det må imidlertid vurderes i hver enkelt sak hvorvidt tvangsmulkten eller gebyret er uforholdsmessig høyt, eller høyere enn ved brudd på tilsvarende rapporteringsforpliktelser om andre forhold, jf. Arnesen s. 9.

Annerledes stiller det seg i følge Arnesen når det gjelder regelen om ansvar for oppdragstakerens skatter og avgifter, jf. ligningsloven § 10-7. Solidansvaret vil i mange tilfeller være en svært tyngende reaksjon, som i dag i prinsippet kan anvendes uavhengig av om overtredelsen skyldes klanderverdige forhold på den opplysningspliktiges side. Dette sett i sammenheng med at opplysningsplikten etter gjeldende rett er svært vid, herunder at den omfatter forhold det er vanskelig for den opplysningspliktige å kontrollere.

Arbeidsgruppen antar på bakgrunn av dette at det er sannsynlig at regelen om solidaransvar i mange tilfeller vil fremstå som uforholdsmessig og dermed være i strid med EØS-regelverket.

## 12.4 Kort om forholdet mellom de danske rapporteringsreglene og fellesskapsretten

I forarbeidene til endringen av skattekontrollloven § 7 E legger den danske regjeringen til grunn at forslaget til utvidelse av rapporteringsplikten ikke er i strid med reglene om fri bevegelighet av tjenester og etableringsfriheten, jf. L 145 (2005-2006) Forslag til lov om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove, lov om næringsbrev til fødevarerbutikker, lov om restaurations- og hotelvirksomhed m.v. og lov om miljøbeskyttelse.

I merknadene til lovforslaget punkt 9 uttales det at rapporteringsplikten medfører at det er mer byrdefullt for en dansk virksomhet eller offentlig myndighet å inngå bygg- og anleggskontrakter med virksomheter i utlandet enn danske virksomheter og utenlandske virksomheter med fast driftssted i Danmark. Rapporteringsplikten vil således utgjøre en (mindre) teknisk handelshindring i forhold til EU-reglene om fri bevegelighet av tjenester og etableringsfriheten. Den danske regjeringen anser imidlertid at forskjellsbehandlingen kan begrunnes i hensynet til effektiv håndhevelse av skattelovgivningen og at forslaget er i samsvar med forholdsmessighetsprinsippet i fellesskapsretten.

## 12.5 Oppsummering

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.

---

## 13 Forslag til revisjon av ligningsloven § 6-10

I dette kapitlet gjør arbeidsgruppen rede for forslag til endring av opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10. Arbeidsgruppen foreslår at reglene tas inn i en ny bestemmelse i ligningsloven § 6-10 A. I kapittel 13 legges det frem forslag til revisjon av merverdiavgiftsloven § 49 a. I kapittel 14 foreslås det enkelte endringer sanksjonsreglene.

Bakgrunnen for reglene om opplysningsplikt er at skattemyndighetene har behov for på et tidlig tidspunkt å få informasjon om oppdragstakere og arbeidstakere som utøver tidsbegrenset skattepliktig aktivitet innfor norsk skattejurisdiksjon. Opplysningsplikten skal for det første gi myndighetene oversikt over hvilke oppdragstakere og arbeidstakere som opererer innen norsk skattejurisdiksjon, og for det andre gi nødvendige kontrollopplysninger til bruk under ligningen.

Hensynet til effektiv skattekontroll må ved utformingen av regelverket avveies mot byrdene opplysningsplikten innebærer for de opplysningspliktige. Videre er det en forutsetning at reglene ikke er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-regelverket.

### 13.1 Hvem som bør være opplysningspliktig

#### 13.1.1 Næringsdrivende og offentlige organ

Opplysningsplikten påhviler i dag næringsdrivende og offentlige organ som gir noen et oppdrag. Arbeidsgruppen går inn for å videreføre opplysningsplikten for disse gruppene oppdragsgivere.

Uttrykket næringsdrivende må forstås på samme måte som for øvrig i skatteretten. I praksis har det oppstått spørsmål om ulike innretninger for eksempel stiftelser og foreninger som ikke har et økonomisk formål, er å anse som næringsdrivende og dermed som opplysningspliktige om tildelte oppdrag. Hvorvidt det foreligger opplysningsplikt, beror på en konkret vurdering i det enkelte tilfelle. Innretninger som i utgangspunktet ikke har et økonomisk formål, kan likevel for deler av sin virksomhet bli ansett som næringsdrivende. Dersom det gis oppdrag i tilknytning til den del av aktiviteten som er å anse som næringsvirksomhet, anser arbeidsgruppen at innretningen i dette tilfellet bør være opplysningspliktig.

Med offentlige organ menes både offentlige myndigheter og offentlige innretninger som driver tjenesteytende virksomhet, sml. ligningsloven § 6-13.

#### 13.1.2 Privatpersoner

Det kan også være behov for opplysninger om oppdragstakere og arbeidstakere som utfører oppdrag for privatpersoner. Arbeidsgruppen har vurdert om det bør innføres rapporteringsplikt også for privatpersoner som gir noen et oppdrag, men fremmer ikke forslag om dette.

Bakgrunnen for dette er at en rapporteringsplikt for oppdrag vil være en relativt "fremmed" og ressurskrevende forpliktelse for private oppdragsgivere. Private oppdragsgivere har i motsetning til næringsdrivende, ikke plikt til å føre regnskap over utbetalinger mv. eller annen særskilt foranledning til å ta vare på dokumentasjon på kontrakter og lignende av hensyn til skattemyndighetene. Det kan i denne forbindelse vises til at innberetningsplikten etter ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstavene e til g ikke gjelder dersom betaleren ikke får fradrag for utbetalingen ved ligningen, jf. forskrift 30. desember 1983 nr. 1974 § 6 første ledd.

Hensynet til de private oppdragsgiverne taler derfor mot at rapporteringsplikten utvides til også å omfatte disse. Arbeidsgruppen antar også at en rapporteringsplikt for private oppdragsgivere vil medføre relativt store kostnader for ligningsmyndighetene i form av kontroll og kvalitetssikring av innskattede meldinger, samt kontroll med at rapporteringsplikten blir oppfylt.

### 13.2 Hva som skal utløse opplysningsplikt

Etter gjeldende § 6-10 utløser det å gi noen et oppdrag opplysningsplikt om oppdragstaker og om arbeidstakere knyttet til oppdraget.

---

Den ikke-ikrafttrådte lovendringen 10. desember 2004 innebærer at ansettelse av arbeidstaker utløser opplysningsplikt uavhengig av om arbeidstakeren er tilknyttet et oppdragsforhold.

### **13.2.1 Oppdrag**

Arbeidsgruppen foreslår å videreføre at det å gi noen et oppdrag er den begivenheten som utløser opplysningsplikt. Opplysningsplikten avgrenses dermed til personer eller selskaper som driver oppdragsbasert virksomhet og personell knyttet til oppdrag.

Arbeidsgruppen har vurdert om opplysningsplikten kan knyttes til betaling av vederlag, men legger til grunn at dette ikke er en hensiktsmessig løsning. Hensynet til effektiv skattekontroll taler for at ligningsmyndighetene får opplysninger på et så tidlig tidspunkt som mulig. Dersom opplysningsplikten inntreffer ved betaling av vederlaget for oppdraget, vil det føre til senere rapportering i alle de tilfeller vederlag for tjenester betales etterskuddsvis.

Når det gjelder forståelsen av oppdragsbegrepet, går arbeidsgruppen inn for å videreføre gjeldende rett. Oppdrag må således avgrenses mot rene varekjøp og mot arbeidsforhold. Innleie av arbeidskraft (arbeidsleie) vil også etter arbeidsgruppens forslag være et rapporteringspliktig oppdrag og arbeidsgruppen legger til grunn at oppdraget er under utførelse så lenge personellet er stilt til innleiers rådighet.

I punkt 13.6.1 drøftes det om det å gi noen ansettelse er en begivenhet som på selvstendig grunnlag bør utløse opplysningsplikt om arbeidstakere.

## **13.3 Hvilke oppdragstakere det skal gis opplysninger om – person bosatt i utlandet og selskap som ikke er hjemmehørende i Norge**

### **13.3.1 Person bosatt i utlandet og selskap som ikke er hjemmehørende i Norge**

Arbeidsgruppen foreslår å benytte kriteriene ”person bosatt i utlandet” og ”selskap som ikke er hjemmehørende i Norge” som angivelse av hvilke oppdragstakere det skal gis opplysninger om. Begrepet ”person bosatt i utlandet” angir blant annet grensen ved oppdrag til enkeltpersonforetak, mens begrepet ”selskap hjemmehørende i utlandet” angir grensen ved oppdrag til aksjeselskaper mv.

Etter dagens regel beror spørsmålet om det foreligger opplysningsplikt om en oppdragstaker på om denne er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i utlandet. Som nevnt i kapittel 4 har bestemmelsen blitt forstått slik at det avgjørende er om oppdragstakeren er hjemmehørende i utlandet etter dette landets interne rett.

For opplysningsplikten ved oppdrag gitt til selskaper, vil det etter forslaget være avgjørende om selskapet er hjemmehørende i Norge etter skatteloven § 2-2. Forslaget innebærer en endring i forhold til gjeldende rett, og er blant annet begrunnet i at det er enklere for de opplysningspliktige å forholde seg til norske regler når man tar stilling til opplysningspliktens omfang. Arbeidsgruppen antar likevel at rekkevidden av opplysningsplikten etter forslaget, i praksis langt på vei vil være sammenfallende med dagens regler.

For opplysningsplikten ved oppdrag til personer, går arbeidsgruppen inn for at det fortsatt skal være avgjørende om oppdragstakeren skattemessig er bosatt i et annet land enn Norge etter dette landets rett. At en person er bosatt i Norge etter skatteloven § 2-1, utelukker ikke at vedkommende også er bosatt i utlandet.

Bakgrunnen for at det for personer ikke bør være avgjørende om han eller hun er bosatt i Norge, er i første rekke at personer blir ansett bosatt i landet selv ved nokså korte opphold, samt at bosetting kan opprettholdes ved få og midlertidige opphold i landet, jf. skatteloven § 2-1. Som et eksempel blir en person som utfører oppdrag i landet og oppholder seg i 183 dager i en tolv månedersperiode bosatt i Norge, og vil forbli bosatt dersom personen oppholder seg i riket i mer enn 91 dager i løpet av de to påfølgende år. Dersom opplysningsplikten om oppdrag til personer knytter seg til de norske bostedsreglene, vil rapporteringsplikten ikke omfatte skattytere som det etter arbeidsgruppens vurdering er behov for kontrollopplysninger om.

---

For de opplysningspliktige kan det synes problematisk at grensene for opplysningsplikten beror på en vurdering av andre lands rettsregler. I de fleste praktiske tilfeller antar arbeidsgruppen likevel at oppdragsgiver vil ha tilstrekkelig opplysninger om oppdragstakers tilknytning til et annet land til at oppdragsgiver må legge til grunn at vedkommende er bosatt i utlandet, eksempelvis dersom avtale er inngått via mellommann eller med oppdragstakeren selv i utlandet.

Hvorvidt oppdragstakeren er et "selskap ikke hjemmehørende Norge" eller en "person bosatt i utlandet" beror på en skattemessig vurdering som den opplysningspliktige kan ha begrensede forutsetninger for å foreta. Arbeidsgruppen er likevel av den oppfatning at disse kriteriene er best egnet til å angi opplysningspliktens rekkevidde. Det vises også til at grensene for opplysningsplikten helt siden rapporteringsordningen ble innført i 1977 har vært avhengig av oppdragstakerens skattemessige bosted.

I dag fremgår det av forskrift til ligningsloven § 6-10 at opplysningsplikten er begrenset til selskaper som er hjemmehørende i utlandet og personer bosatt i utlandet. Hensynet til brukervennlighet taler for at de foreslåtte avgrensingskriteriene "person bosatt i utlandet" og "selskap som ikke er hjemmehørende i Norge" tas inn i loven.

### **13.3.2 Alternative kriterier for angivelse av hvilke oppdragstakere det skal gis opplysninger om**

Arbeidsgruppen har vurdert andre kriterier for avgrensninger av hvilke oppdragstakere det skal gis opplysninger om enn de som er foreslått ovenfor. Nedenfor gis en kort redegjørelse for disse.

#### **13.3.2.1 Utenlandske oppdragstakere**

En avgrensning av rapporteringsplikten på bakgrunn av oppdragstakerens nasjonalitet, reiser spørsmål i forholdet til EØS-forpliktelsene, jf. punktene 11.3 og 12.1. Videre er det ikke nødvendigvis slik at en oppdragstakers nasjonalitet sier noe om hvor fast og langvarig hans eller hennes tilknytning til Norge er. Arbeidsgruppen anser derfor at nasjonalitetskriterier ikke er egnet for avgrensning av opplysningsplikten.

#### **13.3.2.2 Oppdragstaker uten varig tilknytning til riket**

Uttrykket "oppdragstaker uten varig tilknytning til riket" beskriver et viktig kjennetegn ved den gruppen oppdragstakere som bør omfattes av opplysningsplikten

Arbeidsgruppen anser imidlertid at uttrykket er for vagt og upresist til at det bør benyttes for å avgrense opplysningsplikten.

Uttrykket "varig tilknytning" er brukt i ligningsloven § 2-4 for å angi hvilke skattytere som kan undergis sentral ligning ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. I forskrift til ligningsloven § 2-4 er Sentralkontorets ligningskompetanse nærmere regulert, der det blant annet er henvisning til oppdragstakere det skal gis opplysninger om etter § 6-10, jf. punkt 6.3. Også derfor er uttrykket uegnet til å angi opplysningspliktens grenser.

#### **13.3.2.3 Faktisk globalskattepliktig**

Med faktisk globalskattepliktig menes at oppdragstaker er blitt lignet i Norge som hjemmehørende eller bosatt her (hjemmehørende eller bosatt både etter norsk intern rett og skatteavtale).

Det særskilte opplysnings- og kontrollbehovet gjør seg etter arbeidsgruppens syn ikke i like stor grad gjeldende for utenlandske foretak som ved siste ligning er blitt lignet som faktisk globalskattepliktig til Norge.

Uttrykket globalskattepliktig antas å være et forholdsvis fremmed uttrykk for de opplysningspliktige og dermed vanskelig å anvende. Ved kun å knytte opplysningsplikten opp mot om oppdragstaker for foregående inntektsår ble lignet som globalskattepliktig, vil det også omfatte ethvert nyetablert norsk foretak. Arbeidsgruppen anser det derfor ikke som hensiktsmessig å benytte kriteriet faktisk globalskattepliktig.



#### 13.3.2.4 Foretak med fast driftssted

Skatteavtalenes definisjon av fast driftssted kunne vært et egnet avgrensingskriterium, slik det er brukt for å angi grensene for innberetningsplikten i ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f.

Arbeidsgruppen er av den oppfatning at selv om en oppdragstaker har fast driftssted i Norge, kan tilknytningen til landet likevel være av slik midlertidig karakter og av en slik art at det er behov for tredjemannsopplysninger om oppdragstakeren og dennes ansatte. Fast driftssted kan – avhengig skatteavtalen som kommer til anvendelse – foreligge selv ved kortvarige opphold i Norge, for eksempel ved bygge- og monteringsarbeid.

Hvorvidt en oppdragstaker har fast driftssted vil fra tid til annen måtte bero på sammensatte vurderinger av rettslig og faktisk art. Dels har det oppstått mange vanskelig spørsmål knyttet til forståelsen av mønsteravtalens definisjon av fast driftssted, dels har ulike skatteavtalene vilkår for når det foreligger fast driftssted som avviker fra mønsteravtalen. Også av denne grunn er uttrykket fast driftssted lite egnet som avgrensingskriterium.

### 13.3.3 Opplysningspliktens rekkevidde – oppsummering av punktene 13.1 - 13.3

Etter arbeidsgruppens forslag til en revidert opplysningspliktbestemmelse, foreligger det opplysningsplikt for næringsdrivende og offentlige organ som gir noen et oppdrag, og det skal gis opplysninger om oppdrag utført av selskap som ikke er hjemmehørende i Norge og person bosatt i utlandet. Denne rammen for opplysningsplikten framgår i forslaget til ny § 6-10 A nr. 1.

## 13.4 Unntak fra rapporteringsplikt – oppdrag som utføres på sted utenfor oppdragsgivers kontroll

### 13.4.1 Oppdrag innen riket

Før lovendringen i 2004 var opplysningsplikten i riket knyttet til oppdrag på plass for bygge- eller monteringsarbeid, samt tilknyttede oppdrag. Utvidelsen i 2004 medførte at ethvert oppdrag eller underoppdrag utført av oppdragstaker hjemmehørende i utlandet og enhver utenlandsk arbeidstaker tilknyttet oppdraget eller underoppdrag skal rapporteres til ligningsmyndighetene.

Dersom oppdraget ikke utføres hos den som er ansvarlig for å gi opplysningene fremstår rapporteringsplikten i mange tilfeller som svært vidtrekkende. I mange tilfeller er det vanskelig for den enkelte oppdragsgiver å vite om det foreligger opplysningsplikt om oppdragstakernes ansatte eller eventuelle underoppdragstakere og deres ansatte. Det kan for eksempel nevnes at den som gir noen et trykkerioppdrag eller bestiller et transportoppdrag må vite om oppdragstakeren lar ansatte som er utenlandske statsborgere utføre hele eller deler av jobben før han kan ta stilling til om det foreligger opplysningsplikt. Videre må oppdragsgiveren til enhver tid vite om det benyttes underoppdragstakere og om disse eventuelt har utenlandske statsborgere som utfører arbeidet, for å være sikker på om han har oppfylt sin opplysningsplikt.

Hensynet til den opplysningspliktige taler for at rapporteringsplikten bør begrenses til de tilfeller hvor oppdragsgiver har eller bør ha en rimelig mulighet eller foranledning til å kunne skaffe seg kunnskap om at det foreligger opplysningsplikt og dens omfang. Arbeidsgruppen foreslår derfor en begrensning i opplysningsplikten ved at rapportering av oppdrag bare skal skje dersom oppdraget utføres på sted under oppdragsgivers kontroll.

Et sted, bygning eller båt som oppdragsgiveren eier, vil i alminnelighet være et sted under hans eller hennes kontroll. Eksempler på opplysningspliktige oppdrag kan være næringsdrivende som leier inn en eksternt virksomhet til kantinedriften i kontorbygninger, innleie av arbeidskraft til å utføre helsetjenester på offentlige institusjoner eller bygg- og anleggsarbeid på byggherrens grunn. Man må være innenfor kontrollsfæren selv om oppdragsgiveren ikke har eksklusiv bruksadgang til stedet der oppdraget skal utføres. Skogbruksarbeid vil for eksempel være omfattet selv om allmennheten har anledning til å ferdes der oppdraget utføres.

Arbeidsgruppen legger videre til grunn at opplysningsplikten må gjelde selv om oppdragsgiveren ikke eier, men leier eller på annen måte disponerer, stedet der arbeidet utføres. Oppdrag på plass for bygge-

---

eller monteringsarbeid vil således være omfattet selv om kontorlokaler, boliger mv. føres opp på fremmed grunn.

Utenfor oppdragsgiverens kontrollområde vil man på den annen side typisk finne seg dersom arbeidet utføres i oppdragstakers lokaler.

Hvor oppdraget utføres dels hos oppdragsgiver og dels hos oppdragstaker, kan det etter omstendighetene være opplysningsplikt om de deler som utføres hos oppdragsgiver. For transportoppdrag hvor gods hentes eller leveres hos oppdragsgiver, kan selve lastingen eller lossingen ut fra ovennevnte anses å falle innunder oppdragsgivers kontrollsfære. Arbeidsgruppen foreslår imidlertid i punkt 13.8 å innføre en nedre grense for hvilke oppdrag som skal rapporteres. Sett i sammenheng med den nedre grensen, må det antas at transportoppdrag i riket i mange tilfeller vil bli unntatt fra opplysningsplikt.

Arbeidsgruppen antar at et generelt kontrollkriterium, slik dette er forstått ovenfor, medfører at det i enkelte tilfeller vil bli vanskelig for oppdragsgivere å vurdere om det foreligger opplysningsplikt. Et alternativ til den foreslåtte løsningen kan derfor være at opplysningsplikten bare skal gjelde oppdrag på plass for bygge- eller monteringsarbeid i riket, slik bestemmelsen var utformet frem til lovendringen i juli 2004.

Rapportering kun ved oppdrag på plass for bygge- eller monteringsarbeid innebærer en snevrere opplysningsplikt enn det som følger av arbeidsgruppens prinsipale forslag, slik at hensynet til effektiv skattekontroll kan tale for den løsningen arbeidsgruppen anbefaler. En rapporteringsregel som bare gjelder ved oppdrag på plass for bygge- eller monteringsarbeid, medfører likevel at det vil være opplysningsplikt på et område hvor det erfaringsmessig forekommer skatteunndragelser. Bygg og anlegg er også den bransjen med størst innslag av utenlandske oppdrags- og arbeidstakere, jf. punkt 8.3.

De særskilte rapporteringsreglene i den danske skattekontrollloven § 7E er begrenset til kun å gjelde utførelse av bygg- og anleggsarbeid, jf. punkt 9.1.

#### **13.4.2 Oppdrag på kontinentalsokkelen**

Arbeidsgruppen legger til grunn at de hensyn som gjør seg gjeldende ved utforming av rapporteringsreglene i utgangspunktet er de samme ved oppdrag i riket og oppdrag på kontinentalsokkelen. I forslaget er rammen om opplysningsplikten således lik for oppdrag i riket og på sokkelen. For oppdrag på sokkelen innebærer dette en endring i forhold til gjeldende regler, ved at det ikke vil være opplysningsplikt om norske oppdragstakere.

Kontrollkriteriet er i første rekke foreslått for å begrense enkelte uheldige konsekvenser av utvidelsen av opplysningsplikten i riket 2004. Opplysningsplikten på kontinentalsokkelen har tradisjonelt omfattet alle oppdrag, noe aktørene må antas å ha innrettet seg etter. Antallet aktører på sokkelen er begrenset, og innslaget av profesjonalitet må gjennomgående antas å være større enn det som i mange tilfeller gjelder på land. Det antas derfor at det ikke er noe særskilt behov for å foreta en innsnevring i opplysningsplikten på dette punktet.

Arbeidsgruppen forslår derfor at kontrollkriteriet ikke skal begrense opplysningsplikten ved oppdrag på sokkelen.

### **13.5 Unntak fra opplysningsplikt – oppdragstakere med fast forretningskontor i Norge som er registrert i Foretaksregisteret**

Enkelte oppdragstakere som det i utgangspunktet vil være opplysningsplikt om, kan ha en så fast og varig tilknytning til Norge at det ikke er noe særskilt behov for opplysninger om dem, for eksempel oppdragstakere som har åpnet kontor, verksted mv. i Norge. Disse oppdragstakere er ofte tilgjengelige for ligningsmyndighetene ved behov for informasjon, kontroll mv. på en annen måte enn skattytere som stadig reiser inn og ut av landet uten å ha noen nærmere tilknytning til noe sted. Kontrollbehovet må særlig antas å være redusert i de tilfellene hvor oppdragstakeren innretter seg etter de øvrige forpliktelser som gjelder for å drive den aktuelle type næringsvirksomhet, eksempelvis ved å foreta pliktig registrering.

---

Arbeidsgruppen foreslår derfor et unntak fra rapporteringsplikten som innebærer at det ikke er plikt til å gi opplysninger om oppdragstakere som har etablert seg i Norge med et forretningskontor og har vært registrert i Foretaksregisteret i to år på tidspunktet for tildeling av oppdraget.

### 13.5.1 Forretningskontor

Med forretningskontor menes et sted hvor oppdragstakeren er allment tilgjengelig, herunder for personlig frammøte, slik at private og offentlige myndigheter kan ivareta sine interesser overfor oppdragstakeren, jf. arbeidsgruppens forslag til ny § 6-10 A nr. 4. Unntaket vil typisk omfatte utenlandske oppdragstakere som har etablert seg med kontor utsalgssted og lignende i Norge.

Presiseringen av at det er *oppdragstaker* som må ha etablert seg med et forretningskontor, innebærer at det ikke er tilstrekkelig at han eller hun representeres ved advokat, revisor mv. i Norge. Definisjonen av forretningskontor bygger på forståelsen av begrepet slik det fremgår av aksjeloven § 2-2, jf. Rt. 1991 s. 943.

Arbeidsgruppen har vurdert om unntak fra opplysningsplikten alternativt kunne vært avgrenset ved å stille krav om ”fast forretningssted”.

Uttrykket ”fast forretningssted” er benyttet i forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten, jf. punkt 7.1.2.2 ovenfor. Slik fast forretningssted er forstått for norske næringsdrivende i SK-melding 6/86, gir det en god beskrivelse av tilknytning til et sted som kan danne grunnlag for unntak fra opplysningsplikten. For utenlandske næringsdrivende skal imidlertid fast forretningssted forstås som fast driftssted etter skatteavtalene, jf. forskriften § 7. Det vil være uheldig å operere med to forskjellige betydninger av uttrykket fast forretningssted, en i forhold til lønnsinnberetning og en i forhold til opplysningsplikten.

### 13.5.2 Registrering i Foretaksregisteret

For å være unntatt fra opplysningsplikt, anser arbeidsgruppen at oppdragstakeren også bør være registrert i et offentlig register. Hvorvidt oppdragstaker har foretatt pliktig registrering, sier noe om i hvilken grad skattyteren er villig til å oppfylle pliktene som gjelder for næringsvirksomhet i Norge, samtidig som det gir myndighetene mulighet til å få oversikt over hvilke skattytere som befinner seg i landet.

Arbeidsgruppen foreslår at unntaket fra rapporteringsplikt bør gjelde hvor oppdragstakeren har vært registrert i Foretaksregisteret i minst to år forut for tidspunktet for tildeling av oppdraget. Tidskravet sikrer at oppdragstakerens tilknytning til landet er av en viss varighet.

Foretaksregisteret skiller seg ut fra øvrige registre ved at alle utenlandske foretak som driver næringsvirksomhet i Norge har plikt til å registrere seg der. Registreringsplikten til MVA-registeret er begrenset til å gjelde næringsdrivende som driver virksomhet med avgiftspliktig omsetning. Dersom unntak fra opplysningsplikten ble knyttet opp mot MVA-registrering, ville det vært nødvendig med supplerende registrering for virksomheter utenfor avgiftsområdet.

På grunn av den vide registreringsretten i Enhetsregisteret, jf. punkt 7.4.3, sier ikke registreringen her nødvendigvis noe om oppdragstakers tilstedeværelse i Norge. Derfor er også registrering i Enhetsregisteret dårligere egnet som avgrensningskriterium enn registrering i Foretaksregisteret.

Utenlandske foretaks plikt til å sende inn regnskapsopplysninger er også så begrenset etter regnskapsloven at det spørsmålet om denne plikten er oppfylt i liten grad er egnet som et kriterium for unntak fra rapporteringsplikt.

Hvorvidt en oppdragstaker er registrert i Foretaksregisteret, kan kontrolleres relativt raskt ved å foreta oppslag på Brønnøysundregisterenes nettsider. Oppslaget er gratis.

Ved oppslag hos Brønnøysundregistrene fremgår per i dag – i motsetning til hva som gjelder for Enhetsregistret – ikke opplysninger om tidspunktet for når det enkelte foretak ble registrert i Foretaksregisteret. Forslaget om to års registrering er således avhengig av at det foretas en endring i skjermbildet ved oppslag i registeret på internett. Arbeidsgruppen har underhånden fått opplyst at dette trolig kan la seg gjøre uten store omkostninger.

---

### **13.5.3 Alternativt unntak fra rapporteringsplikten - dispensasjonsadgang**

I mange tilfeller kan det være vanskelig for oppdragsgiver å vite om oppdragstakeren har etablert seg med fast forretningskontor. Videre kan unntaket fra rapporteringsplikt som er foreslått i punktet her bli nokså vidt dersom det ikke lar seg gjøre å praktisere et vilkår om to års registrering i Foretaksregisteret.

En alternativ avgrensning av rapporteringsplikten for oppdragstakere som har opparbeidet seg en viss tilknytning til Norge, kan være at ligningsmyndighetene gis adgang til å dispensere fra opplysningsplikt om enkelte oppdragstakere. Oppdragstakere som får slik dispensasjon mottar et vedtak om at det ikke er nødvendig å gi opplysninger om dem i medhold av ligningsloven § 6-10 A. Vedtaket kan forevises oppdragsgiver.

Relevante momenter ved vurdering av om dispensasjon skal gis vil være hvilken tilknytning oppdragstakeren har opparbeidet seg i Norge, i hvilken grad han har fulgt opp sine forpliktelser overfor skattemyndighetene osv.

## **13.6 Opplysningsplikt om arbeidstakere**

Etter gjeldende rett skal det gis opplysninger om alle arbeidstakere tilknyttet oppdrag og underoppdrag, unntatt arbeidstakere som er norske statsborgere ansatt av person eller selskap hjemmehørende i Norge. Dette innebærer blant annet at oppdragsgiver og oppdragstaker skal gi opplysninger om alle utenlandske ansatte tilknyttet oppdraget, selv om oppdragsgiver ikke har plikt til å gi opplysninger om oppdragstakeren.

Den vedtatte, men ikke ikrafttrådte lovendringen 10. desember 2004, innebærer at det å gi noen ansettelse vil utløse opplysningsplikt på samme måte som tildeling av oppdrag. Samtidig står oppdragsgiver og arbeidsgivers plikt til å gi opplysninger om arbeidstakernes tilknytning til hvert enkelt oppdragsforhold fortsatt ved lag.

Etter arbeidsgruppens vurdering fremstår avgrensningen av opplysningsplikten i forhold til arbeidstakere som noe uoversiktlig. Etter lovendringene i 2004 er opplysningsplikten dessuten svært vid.

Nedenfor vurderes først om det å gi noen ansettelse i seg selv bør utløse opplysningsplikt. Arbeidsgruppen er i utgangspunktet negativ til det. Deretter gjøres det rede for arbeidsgruppens forslag til angivelse av hvilke arbeidstakere som skal omfattes av opplysningsplikten. Etter forslaget skal det gis opplysninger om arbeidstakere som er ansatt hos oppdragstakere som det skal gis opplysninger om i medhold av bestemmelsen for øvrig.

Avslutningsvis gjøres det i punkt 13.6.3 rede for mulige kriterier for avgrensning av opplysningsplikten dersom det – slik som i dag – skal kunne være opplysningsplikt om arbeidstakere, selv om det ikke er opplysningsplikt om oppdragstakeren de er ansatt hos.

### **13.6.1 Om det å gi noen ansettelse bør utløse opplysningsplikt**

Formålet med ligningsloven § 6-10 er blant annet at flere subjekter skal ha plikt til å gi flere kontrollopplysninger om nærmere bestemte arbeidstakere enn det som følger av de alminnelige regler, jf. kapittel 7. Bestemmelsen er bygget opp rundt en særskilt opplysningsplikt for oppdragsgiver, samt at opplysninger – i motsetning til det som normalt gjelder for lønnsinnberetning mv. – skal gis løpende gjennom inntektsåret.

Arbeidsgiver har allerede etter alminnelige regler plikt til å innberette og foreta forskuddstrekk i lønn mv. som utbetales til den enkelte arbeidstaker. I de tilfellene hvor arbeidstakeren arbeider i oppdragsbasert virksomhet, vil både arbeidsgiveren og oppdragsgiveren ha en løpende opplysningsplikt om arbeidstakeren i medhold av de øvrige reglene i ligningsloven § 6-10. En utvidelse av arbeidsgivers rapporteringsplikt til også å gjelde ansettelsesforholdets start og opphør mv., må derfor i begrenset grad antas å bidra til ytterligere skattekontroll.

En generell plikt for arbeidsgivere til å gi opplysninger om ansettelsesforhold til Sentralskattekontoret for utenlandssaker vil dessuten medføre dobbelrapportering av mange av de samme opplysningene til

---

AA-registeret og ligningsmyndighetene. Dette er uheldig, og taler i seg selv mot at ansettelse bør utløse opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-10.

Arbeidsgruppen går på bakgrunn av dette inn for at det å gi noen ansettelse ikke skal medføre særskilt opplysningsplikt. Forslaget innebærer at den vedtatte, men ikke-ikrafttrådte lovendringen 10. desember 2004 reverseres, og at arbeidsgivers særskilte opplysningsplikt om arbeidstakere fortsatt begrenses til deltakelse på oppdrag.

### **13.6.2 Arbeidsgruppens forslag til avgrensningskriterium - arbeidstakere tilknyttet et opplysningspliktig oppdrag**

Arbeidsgruppen foreslår at opplysningsplikten om arbeidstakere etter ligningsloven § 6-10 skal omfatte arbeidstakere som utfører arbeid i tilknytning til oppdrag det er opplysningsplikt om. Det innebærer at bare *dersom* det skal gis opplysninger om en oppdragstaker (person bosatt i utlandet eller selskap ikke hjemmehørende i Norge), *så* skal det *også* gis opplysninger om oppdragstakerens arbeidstakere. Opplysningsplikten bør fortsatt påhvile oppdragsgivere oppover i kontraktskjeden samt oppdragstakeren.

Forslaget innebærer at det vil være opplysningsplikt om arbeidstakere som det må antas å være stort behov for å få kontrollopplysninger om, jf. tallmaterialet presentert i kapittel 8. Arbeidsgruppen antar at de fleste av de som arbeider for oppdragstakere med midlertidig tilknytning til Norge, vil være personer bosatt i utlandet.

For de opplysningspliktige må den foreslåtte avgrensingen innebære en forenkling av regelverket.

Forslaget innebærer på den annen side en ikke-ubetydelig innskrenkning i rapporteringsplikten i forhold til dagens regler. Det vil ikke være opplysningsplikt om arbeidstakere tilknyttet oppdrag hos norske oppdragstakere eller oppdragsgivere, eksempelvis utenlandske bygg- og anleggsarbeidere som oppholder seg midlertidig i landet og er ansatt hos norske entreprenører. Dette kan i enkelte tilfeller være betenkelig ut fra skattekontrollhensyn. Nedenfor gis de derfor som nevnt i punkt 13.6.3 rede for mulige kriterier for avgrensning av opplysningsplikten dersom det skal kunne være opplysningsplikt om arbeidstakere i tilfeller hvor det ikke er opplysningsplikt om oppdragstakeren de arbeider for.

### **13.6.3 Alternative avgrensningskriterier - nasjonalitet**

Særregler som bygger direkte på arbeidstakeres statsborgerskap kan være problematisk i forhold til Norges EØS-forpliktelser, jf. punkt 12.1.

Etter arbeidsgruppens vurdering er statsborgerskap heller ikke noe hensiktsmessig kriterium for avgrensning av opplysningsplikten. Riktignok vil et skille mht. nasjonalitet medføre opplysningsplikt om de fleste av de arbeidstakere det er særskilt behov for opplysninger ut fra skattekontrollhensyn. Det vil imidlertid også medføre opplysningsplikt om mange arbeidstakere det ikke er særskilt behov for opplysninger om, herunder utenlandske arbeidstakere som har bodd i Norge i mange år og arbeider for norsk arbeidsgiver.

Arbeidsgruppen legger derfor til grunn at arbeidstakernes statsborgerskap ikke bør være avgjørende for om det foreligger opplysningsplikt eller ikke.

### **13.6.4 Alternative avgrensningskriterier - skattemessig bosted**

Arbeidsgruppen peker på ulike bostedsbegreper som mulige kriterier for angivelse av hvilke arbeidstakere det skal gis opplysninger om

Hvorvidt arbeidstakeren er bosatt etter *norsk intern rett* er et mulig kriterium. Som generelt avgrensningskriterium ville dette kunne blitt for snevert, jf. punkt 13.3.1 om vilkårene for bosetting etter skatteloven § 2-1. Som et supplement til opplysningsplikt om arbeidstakere hos oppdragsgiver det er opplysningsplikt om, kan avgrensingen være mer hensiktsmessig.

En annen mulighet er å benytte uttrykket person bosatt i utlandet etter *vedkommende lands rett*. Dette uttrykket foreslås brukt ved angivelse av hvilke oppdragstakere som driver selvstendig

---

næringsvirksomhet, det skal gis opplysninger om. Dette kriteriet medfører at det i mange tilfeller vil være opplysningsplikt, selv om arbeidstakeren oppfyller vilkårene for bosetting etter skatteloven § 2-1.

Arbeidsgruppen nevner et siste alternativ om at opplysningsplikten kunne avgrenses til arbeidstakere som er bosatt i utlandet etter en *skatteavtale*. Dette avgrenskingskriteriet må imidlertid antas å bli relativt vanskelig å forholde seg til for de opplysningspliktige. Kriteriet vil heller ikke være praktisk i de tilfeller hvor Norge ikke har skatteavtale med arbeidstakerens hjemland.

### **13.6.5 Oppsummering om opplysningsplikten om arbeidstakere**

Arbeidsgruppen går inn for at det å gi noen et ansettelsesforhold ikke skal utløse opplysningsplikt til ligningsmyndighetene.

Arbeidsgruppen foreslår at de arbeidstakere det skal gis opplysninger om, er arbeidstakere som er tilknyttet et oppdrag som omfattes av opplysningsplikten.

## **13.7 Opplysningsplikt om alle ledd nedover i kontraktskjeden – flere opplysningspliktige**

Slik gjeldende opplysningspliktbestemmelse er utformet, skal hovedoppdragsgiver gi opplysninger om alle oppdrag i kontraktskjeden. Den enkelte oppdragstaker skal videre gi opplysninger om sine oppdragstakere og eventuelle underoppdragstakere. Oppdragsgiver skal gi opplysninger om egne ansatte tilknyttet oppdraget, samt oppdragstakers og underoppdragstakers ansatte. Den enkelte oppdragstaker skal gi opplysninger om egne ansatte og underoppdragstakers ansatte.

Reglene medfører at flere aktører i en kontraktskjede har plikt til å gi de samme opplysningene.

### **13.7.1 Begrensing av opplysningsplikten til å gjelde ett ledd i kontraktskjeden**

Det kan reises spørsmål ved om opplysningsplikten bør begrenses, slik at den enkelte rapporteringspliktige bare skal gi opplysninger om sine oppdragstakere (ett ledd nedover i kontraktskjeden). Etter arbeidsgruppens syn vil opplysningsplikten med en slik begrensing bli for snever. Som eksempel kan nevnes hvor en norsk oppdragsgiver har gitt et oppdrag til et foretak med midlertidig tilknytning til Norge og dette har gitt oppdrag videre til et annet foretak uten varig tilknytning til Norge. I slike tilfeller er det av hensyn til skattekontrollen viktig at hovedoppdragsgiver har opplysningsplikt om både oppdrag og underoppdrag.

Arbeidsgruppen understreker i denne forbindelse at det foreslåtte unntaket fra rapporteringsplikten for oppdrag som ikke utføres på sted under oppdragsgivers kontroll, bidrar til å redusere byrdene ved oppfyllelse av opplysningsplikten om oppdragstakere nedover i kontraktskjeden.

### **13.7.2 Begrensing av opplysningsplikten ved oppdrag til norsk oppdragstaker**

Etter gjeldende opplysningspliktbestemmelse medfører ikke det at en norsk oppdragstaker (som det ikke skal gis opplysninger om) får et oppdrag midt i kontraktskjeden at hovedoppdragsgiver fritas fra rapporteringsplikten om den norske oppdragstakerens underoppdragstaker. En oppdragsgiver som har gitt et oppdrag til en norsk oppdragstaker som gir dette oppdraget videre til et selskap hjemmehørende i utlandet, har således opplysningsplikt om oppdraget til det utenlandske selskapet.

Hensynet til aktørene som pålegges opplysningsplikt, kan tale for at opplysningsplikten nedover i kjeden bør opphøre dersom det gis oppdrag til en oppdragstaker som det ikke skal gis opplysninger om. Hensynet til effektiv skattekontroll taler på den annen side for at rapporteringsplikten i utgangspunktet bør gjelde alle ledd i kontraktskjeden. Med rapporteringsplikt i hele kjeden øker sjansene for at ligningsmyndighetene får opplysninger i kontraktsforhold med mange useriøse underentreprenører og leverandører. Reglene er også mer robuste mot useriøse aktører som bevisst skulle ønske å skyte inn norske mellomledd i kontraktskjede for å unngå opplysningsplikt. Etter arbeidsgruppens vurdering må hensynet til skattekontroll bli avgjørende.

Også her vil det foreslåtte kontrollkriteriet bidra til å lette byrdene ved å oppfylle opplysningsplikten.

---

### **13.7.3 Oppsummering**

Arbeidsgruppen er på bakgrunn av ovennevnte kommet til at det ikke bør innføres begrensninger i opplysningsplikten med hensyn til hvor mange ledd i kontraktskjeden den enkelte oppdragsgiver skal gi opplysninger om.

Det foreslås inntatt i loven en bestemmelse om at opplysninger kan unnlates gitt dersom opplysningene allerede er gitt av en annen opplysningspliktig i rett tid.

### **13.8 Unntak fra opplysningsplikt for små oppdrag**

Gjeldende opplysningsplikt gjelder uavhengig av oppdragets størrelse. Av hensyn til de opplysningspliktige mener arbeidsgruppen at det bør være unntak fra rapporteringsplikt for små oppdrag. Unntaket kan både tenkes knyttet til oppdrag av kort varighet eller ved små kontraktsbeløp.

Arbeidsgruppen antar at det mest hensiktsmessige er å gjøre unntak fra opplysningsplikten for oppdrag hvor vederlaget ikke overstiger en nærmere angitt sum. Det foreslås at grensen trekkes ved vederlag på 10 000 kroner. Arbeidsgruppen antar at unntaket bør fremgå av forskrift.

### **13.9 Unntak fra opplysningsplikt for oppdrag i enkelte bransjer**

Ved lovendringen i juli 2004, ble opplysningsplikten i riket utvidet til å gjelde alle oppdrag i alle bransjer, herunder alle transportoppdrag. Det gjelder ingen unntak for oppdrag på livsområder hvor virksomheten typisk ikke er skattepliktig til Norge eller i bransjer med mange små oppdrag.

Det foreslås likevel ingen unntak fra rapporteringsplikt for enkelte bransjer eller livsområder. Arbeidsgruppen antar at de øvrige foreslåtte unntakene, særlig unntakene for oppdraget må utføres på sted utenfor arbeidsgiverens kontroll og minstegrensen, gjør behovet for å unnta spesielle bransjer mindre.

Arbeidsgruppen peker videre på at det å angi unntak for bestemte bransjer lett kan gi regelverket en kasuistisk og uoversiktlig karakter. Unntak på bakgrunn av bransjekriterier kan dessuten i seg selv føre til vanskelige avgrensingsproblemer. Dersom oppdrag innenfor landbruksnæringen skal unntas, vil det for eksempel måtte tas stilling til om unntaket bare gjaldt selve landbruksvirksomheten, eller om det å gi et oppdrag om utbedring av våningshus mv. også var omfattet.

### **13.10 Hvilke opplysninger som skal gis**

Et eget spørsmål er hvilke opplysninger som skal omfattes av opplysningsplikten. Arbeidsgruppen legger til grunn som et utgangspunkt at alle opplysninger som kreves gitt, må tjene de formål opplysningsplikten skal ivareta.

Nedenfor gjøres det først rede for opplysninger den opplysningspliktige bør gi om seg selv. Deretter behandles i punkt 13.10.1 hvilke opplysninger arbeidsgruppen mener det skal gis om oppdragstaker, og til slutt hvilke opplysninger som skal gis om arbeidstakere.

Arbeidsgruppens forslag til regler om hvilke opplysninger som skal gis, medfører en viss utvidelse av opplysningsplikten som følger av dagens lovtekst.

#### **13.10.1 Opplysninger om den opplysningspliktige**

Ligningsloven § 6-10 inneholder i dag ingen plikt for den rapporteringspliktige til å gi opplysninger om seg selv. Etter arbeidsgruppens vurdering bør det gis opplysninger som identifiserer den som foretar rapporteringen. Det foreslås derfor at den som avgir opplysninger skal oppgi navn, kontaktperson, adresse i Norge og i utlandet, norsk organisasjonsnummer eventuelt utenlandsk registreringsnummer.

Det vises i denne forbindelse til at den danske skattekontrollloven § 7 E pålegger den innberetningspliktige å gi opplysninger om seg selv.

### **13.10.2 Om oppdragstakere**

Av hensyn til effektiv skattekontroll er det nødvendig med opplysninger som identifiserer oppdragstakeren på en presis måte. Navn, kontaktperson, adresseopplysninger i Norge og i utlandet, samt norsk organisasjonsnummer og utenlandsk registreringsnummer må oppgis. Videre er det viktig å få opplysninger om selve oppdraget, herunder hvor og når oppdraget utføres og oppdragets art (kontraktstype og kontraktsbeløp).

Opplysningene er de samme som det spørres om i de skjema som er fastsatt for meldinger om oppdragtakere etter gjeldende § 6-10.

### **13.10.3 Om arbeidstakere**

Arbeidsgruppen anser at det av hensyn til effektiv skattekontroll er nødvendig med opplysninger som identifiserer arbeidstakeren. Det foreslås derfor at det skal gis opplysninger om navn, adresse i Norge og i utlandet, fødsels- eller D-nummer. Dersom vedkommende ikke har norsk fødsels- eller D-nummer, bør det gis opplysninger om arbeidstakerens fødselsdato og utenlandsk registreringsnummer.

Etter gjeldende bestemmelse skal det gis opplysninger om sivilstand, nasjonalitet og kjønn. Arbeidsgruppen er i tvil om sivilstand, nasjonalitet og kjønn er opplysninger som det er naturlig å pålegge oppdragsgiver å gi. Opplysningene må imidlertid foreligge for tildeling av D-nummer og har således betydning for registrering og ligning av arbeidstakeren. Arbeidsgruppen foreslår derfor at det fortsatt skal gis opplysninger om sivilstand, nasjonalitet og kjønn.

I tillegg til opplysninger som identifiserer arbeidstakeren, er det etter arbeidsgruppens syn nødvendig med opplysninger om arbeidsforholdet. Opplysningsplikten bør omfatte opplysninger om arbeidssted, hovedoppdragsgiver samt tidspunktet for arbeidets begynnelse og avslutning.

Statistikkformål mv. kan tale for at alle opplysninger som skal rapporteres til AA-registeret også ble gitt ved rapportering til ligningsmyndigheten. Ved melding til AA-registeret skal det gis enkelte opplysninger om arbeidsforholdet som ikke er nevnt ovenfor, blant annet arbeidstid. Arbeidsgruppen anser imidlertid at det bør være avgjørende om opplysningene er nødvendige ut fra skattekontrollhensyn.

## **13.11 Adgang til å vedta utvidet opplysningsplikt**

Sentralskattekontoret for utenlandssaker kan beslutte utvidet opplysningsplikt for det enkelte år, for enkelte grupper arbeidstakere eller oppdragtakere, innenfor rammen av dagens § 6-10, jf. forskrift § 1 annet ledd. Adgangen benyttes i forbindelse med større byggeplassprosjekter som utbyggingen av Melkøya eller Operaen i Bjørvika.

Etter arbeidsgruppens vurdering bør det fortsatt være adgang til å treffe vedtak om slik utvidet opplysningsplikt ved prosjekter på kontinentalsokkelen og ved bygge- eller monteringsarbeid i riket. Som følge av at begrensningene i opplysningsplikten foreslås inntatt i ligningsloven § 6-10 A, må hjemmelen til å vedta utvidet opplysningsplikt også fremgå av loven.



---

## 14 Revisjon av bestemmelsen i merverdiavgiftsloven

Avgiftsmyndighetene har på samme måte som ligningsmyndighetene behov for kontrollopplysninger om utenlandske oppdragstakere.

Ligningsmyndighetene skal ukrevet gi avgiftsmyndighetene opplysninger som er av betydning for avgiftskontrollen, jf. merverdiavgiftsloven § 50. I medhold av denne bestemmelsen har avgiftsmyndighetene krav på å få oversendt opplysninger om oppdrag og oppdragstakere som kommer inn i medhold av ligningsloven § 6-10. Isolert sett taler derfor mye for at det ikke er nødvendig med en egen regel om opplysningsplikt om oppdragstakere med avgiftspliktig omsetning.

Arbeidsgruppen foreslår likevel at merverdiavgiftsloven bør ha en egen bestemmelse om opplysningsplikt ved oppdrag til næringsdrivende som oppholder seg i Norge på midlertidig basis. Bakgrunnen for dette er for det første pedagogiske hensyn ved at en egen bestemmelse i merverdiavgiftsloven vil bidra til å gjøre opplysningsplikten kjent blant de opplysningspliktige. For det andre er det lettere for avgiftsmyndighetene å følge opp brudd på opplysningsplikten under sine kontroller dersom plikten også fremgår av merverdiavgiftsloven. Det vises i så måte til Ot.prp. nr. 17 (1993-1994) s. 20 der det er uttalt at avgiftsmyndighetene har en "selvstendig interesse" i å få opplysninger om utenlandske oppdragstakere.

Hensynet til de som skal gi opplysninger taler for at rekkevidden for rapporteringsplikten etter merverdiavgiftsloven ikke bør være annerledes (videre) enn det som følger av ligningslovens regel. Så vidt arbeidsgruppen kan se, taler heller ikke hensynet til effektiv skattekontroll for at opplysningsplikten bør være videre enn det som følger av forslaget til ny bestemmelse i ligningsloven § 6-10 A.

Arbeidsgruppen går på bakgrunn av dette inn for at opplysningsplikten etter merverdiavgiftsloven § 49 a skal fremgå av en henvisning til ligningslovens regel. Dette medfører at bestemmelsen utvides til i utgangspunktet å gjelde alle typer oppdrag, ikke bare på plass for bygge- eller monteringsarbeid. Opplysningsplikten foreslås likevel begrenset til å bare omfatte avgiftspliktige oppdrag.

Forslaget innebærer at spørsmålet om det foreligger opplysningsplikt om en oppdragstaker beror på bostedsreglene i skatteloven, mens det i dag er avgjørende om han er "utenlandsk" i merverdiavgiftslovens forstand.

Videre innebærer forslaget en utvidelse av opplysningsplikten i den forstand at det skal gis opplysninger om underoppdragstakere nedover i kontraktskjeden, selv om den man gir oppdraget til er en norsk oppdragstaker. I dag gjelder opplysningsplikten bare for den som *selv* gir et oppdrag til en utenlandsk næringsdrivende.

Begrensningene i opplysningsplikten ved at opplysninger ikke skal gis dersom oppdraget utføres på sted utenfor oppdragsgivers kontroll, eller dersom oppdragstakeren har etablert seg med fast forretningskontor i Norge og har vært registrert i Foretaksregisteret i to år, gjelder ifølge arbeidsgruppens forslag også for opplysningsplikten etter merverdiavgiftsloven.

Arbeidsgruppen går inn for at opplysningsplikten, på samme måte som i dag, skal anses oppfylt i den utstrekning opplysningene er gitt til ligningsmyndighetene i medhold av ligningsloven § 6-10 A.

---

## 15 Overtredelse av opplysningsplikten

Dersom overtredelse av opplysningsplikten ikke innebærer risiko for sanksjoner, må reglene antas å få liten praktisk betydning. Sanksjonsreglene må være relativt enkle å praktisere og så strenge at de rapporteringspliktige ikke ser seg tjent med å unnlate å gi opplysninger. Samtidig må reglene utformes slik at det er forholdsmessighet mellom overtredelsen av opplysningsplikten og den ilagte sanksjonen i det konkrete tilfelle. Arbeidsgruppen har vurdert om det bør foretas endringer i dagens sanksjonsregler med utgangspunkt i disse hensynene.

### 15.1 Tvangsmulkt

Tvangsmulkt benyttes for å fremtvinge opplysninger fra en opplysningspliktig og kan pålegges fra vedtakstidspunktet og frem til opplysninger er gitt.

Tvangsmulkten størrelse er ikke regulert i lov eller forskrift. I praksis setter Sentralskattekontoret for utenlandssaker tvangsmulkten til 2 000 kroner per dag inntil opplysninger gis.

Pålegg om tvangsmulkt har vist seg å være et effektivt virkemiddel for å fremtvinge etterlevelse av opplysningsplikten. I de tilfeller hvor Sentralskattekontoret for utenlandssaker har gitt slik pålegg, har fullstendige opplysninger blitt gitt forholdsvis raskt.

Arbeidsgruppen foreslår ingen endringer i reglene om tvangsmulkt.

### 15.2 Gebyr

Gebyr kan ilegges fra det tidspunktet opplysninger skulle ha vært gitt og frem til vedtakstidspunktet. I forskrift er det bestemmelser om maksimumsbeløp for hver enkeltstående overtredelse.

Bestemmelsene om maksimumsbeløp bidrar til å ivareta hensynet til forholdsmessighet, og arbeidsgruppen anbefaler at disse videreføres.

Ofta vil det være grunnlag for illeggelse av gebyr for mange overtredelser av opplysningsplikten, (unnlatt rapportering av mange oppdragstakere eller arbeidstakere). Det totale ilagte gebyrbeløpet etter ligningsloven § 10-8 kan da bli uforholdsmessig høyt, eksempelvis dersom samlet gebyr utgjør et høyt beløp i forhold til verdien av kontraktene gebyret referer seg til. I særlige tilfeller kan det derfor være behov for å sette ned det totale gebyret.

I forskrift av 22. januar 1991 nr. 57 som gjelder gebyr ved for sent eller ikke innleverte oppgaver etter §§ 6-16c, 6-13 nr. 3 og § 4-4 nr. 3, er det en bestemmelse om at gebyr kan reduseres dersom særlige grunner foreligger, jf. § forskriften § 2 femte ledd. Arbeidsgruppen foreslår at en tilsvarende bestemmelse tas inn i forskriften om gebyr for overtredelse av ligningsloven § 6-10.

I gjeldende forskrift om fastsettelse av gebyr for overtredelse av ligningsloven § 6-10 er det en bestemmelse om at gebyr *skal* frafalles dersom det godtgjøres at det er levert inn fullstendig selvangivelse og at de relevante skatteforpliktelser fullt ut er oppfylt på det tidspunkt den mangelfulle rapporteringen blir oppdaget, jf. forskriften § 4 første punktum.

Uavhengig av om den det skal gis opplysninger om oppfyller sine forpliktelser overfor skattemyndighetene, foreligger det et brudd på rapporteringsplikten dersom opplysninger ikke er gitt etter § 6-10. *Hvorvidt skatteforpliktelsene er oppfylt, beror ikke på den rapporteringspliktige.* Etter arbeidsgruppens vurdering er det gode grunner for at det i enkelte tilfeller bør være adgang til å gi opprettholde et ilagt gebyr selv om oppdragstakers eller arbeidstakers skatteforpliktelser er oppfylt. Det foreslås derfor en endring i forskriften om gebyr ved at gebyr *kan*, ikke, *skal* frafalles dersom den det skulle vært gitt opplysninger om har levert selvangivelse og oppfylt sine skatteforpliktelser når opplysningssvikten oppdages. Forslaget må antas å ha en preventiv effekt.

### 15.3 Ansvar for skatter og avgifter

Den opplysningspliktige kan bli pålagt ansvar for forfalt, men ikke innbetalt skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk fra en oppdragstaker, jf. ligningsloven § 10-7. Det er et vilkår at den manglende betalingen antas å skyldes at opplysningene ikke ble gitt til rett tid. I juridisk teori er det blant annet

---

uttalt at dersom det kan påvises at skatten ikke ville betalt under noen omstendighet, vil det ikke foreligge ansvar for oppdragsgiver.<sup>15</sup>

Ligningsloven § 10-7 har ikke blitt benyttet i særlig grad. Kravet til årsakssammenheng innebærer i prinsippet at man må foreta en hypotetisk vurdering av sannsynligheten for at *oppdragstakeren* ville oppfylt sine forpliktelser dersom den *rapporteringspliktige* hadde gitt opplysninger.

For den opplysningspliktige må det å bli pålagt ansvar for oppdragstakerens betaling av skatter og avgifter fremstå som en svært streng reaksjon.

Etter arbeidsgruppens vurdering kan det likevel være behov for en slik sanksjonsmulighet overfor de mest graverende bruddene på opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10. Ligningsloven § 10-7 foreslås derfor endret slik at den opplysningspliktige kan påleggs ansvar for oppdragstakerens skatter og avgifter dersom han ved ikke å overholde opplysningsplikten forsettlig eller grovt uaktsomt medvirker til skatte- og avgiftsunndragelser. Bestemmelsen kan komme til anvendelse dersom overtredelse av opplysningsplikten er et bevisst ledd i det å holde transaksjonen skjult for skattemyndighetene.

Spørsmålet om ansvar for skatt og avgift kan gjøres gjeldende, vil etter forslaget bero direkte på subjektive forhold på den opplysningspliktiges side. Dersom han eller hun med vilje bidrar til at midler undras fra beskatning eller sterkt kan bebreides for å ha medvirket til dette, kan ansvaret gjøres gjeldende. Sanksjonen kan på den annen side ikke benyttes mot en opplysningspliktig som ikke kan lastes for opplysningssvikten, eller hvor overtredelsen skyldes (vanlig) uaktsomhet.

Etter gjeldende rett kan gebyr ilegges samtidig med ansvar for oppdragstakers innbetaling av skatter og avgifter. Arbeidsgruppen foreslår at utmålt gebyr skal komme til fradrag i et eventuelt ansvarsbeløp etter ligningsloven § 10-7.

#### **15.4 Overtredelse av merverdiavgiftsloven § 49 a**

For å fremtvinge opplysninger etter merverdiavgiftsloven § 49 a, kan den som ikke har gitt pliktige opplysninger pålegges en daglig løpende tvangsmulkt, jf. § 52.

Forslaget til en henvisningsbestemmelse i ny § 49 a medfører at det foreligger en selvstendig opplysningsplikt overfor avgiftsmyndighetene. Etter arbeidsgruppens vurdering bør avgiftsmyndighetene på samme måte som ligningsmyndighetene ha mulighet til å følge opp overtredelse av opplysningsplikten med gebyr og ansvar for oppdragstakerens betaling av avgift. Det foreslås derfor en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 52 a om gebyr og en ny bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 61 b om ansvar for oppdragstakerens avgiftforpliktelse. Bestemmelsene er utformet etter mønster fra tilsvarende regler i ligningsloven.

#### **15.5 Straff**

Arbeidsgruppen foreslår ingen endringer i reglene om straff for overtredelse av opplysningsplikten.

---

<sup>15</sup> Harboe m.fl: Einar Harboe, Truls Leikvang og Rino Lystad, "Ligningsloven", Universitetsforlaget 2005, s. 524-525

---

## **16 Forslaget til nye rapporteringsregler og EØS-regelverkets forbud mot diskriminering**

EØS-regelverket oppstiller et forbud mot rettsregler som innebærer restriksjoner på utøvelsen av de grunnleggende friheter etter EØS-avtalen, jf. kapittel 11. Unntak fra dette utgangspunktet kan i visse tilfeller gjøres dersom reglene er begrunnet i tvingende allmenne hensyn. Hensynet til effektiv skattekontroll er i rettspraksis anerkjent som et hensyn som kan begrunne restriksjoner på samhandelen mellom landene.

Det er et vilkår at rettsreglene som utgjør en restriksjon på samhandelen, anvendes uten diskriminering og at den er egnet til å oppnå det formål den. Det er videre et vilkår at rettsregelen ikke går lenger enn det som er nødvendig for å ivareta hensynet til skattekontroll, herunder at formålet med rettsregelen ikke kan oppnås gjennom andre tiltak som virker mindre inngripende på de fire friheter og at regelen i seg selv ikke er uforholdsmessig tyngende for borgerne.

I kapittel 12 har arbeidsgruppen vurdert forholdet mellom dagens rapporteringsregler og EØS-regelverket. En av konklusjonene var at EØS-regelverket ikke er til hinder for at man har rapporteringsordning som pålegger oppdragsgivere å rapportere opplysninger om oppdragstakere bosatt eller hjemmehørende i utlandet. På flere punkter anser imidlertid arbeidsgruppen det som sannsynlig at dagens rapporteringsregler går lenger enn det som kan begrunnes ut i fra hensynet til effektiv skattekontroll. På de punktene hvor rapporteringsplikten beror på arbeidstakeres nasjonalitet antar arbeidsgruppen også at reglene er i strid med EØS-regelverket.

Arbeidsgruppens forslag til nye rapporteringsregler bygger på et skille avhengig av hvor oppdragstakerne er skattemessig bosatt eller hjemmehørende. De delene hvor dagens regler skiller mellom oppdragstakerens nasjonalitet, er således ikke videreført.

Forslag til nye regler bygger på en modell hvor rapporteringsplikten begrenses til å gjelde på områder hvor behovet for særskilte regler av hensyn til skattekontroll er særlig stort, og større enn ovenfor skattytere som er hjemmehørende i Norge.

Videre er rapporteringsplikten forsøkt begrenset til tilfeller hvor den enkelte oppdragsgiver har rimelig mulighet og foranledning til å skaffe seg oversikt over om det foreligger opplysningsplikt og omfanget av denne.

Arbeidsgruppen legger til grunn at den foreslåtte utvidelsen av rapporteringsplikten med hensyn til hvilke opplysninger som skal gis, er nødvendig av hensyn til effektiv skattekontroll.

Forslaget til endringer i ligningsloven § 10-7 medfører at sanksjonsreglene fremstår som mer forholdsmessige. Den enkelte opplysningspliktige vil ikke kunne bli ansvarlig for oppdragstakerens skatter og avgifter med mindre han ved å unnlate å gi pliktige opplysninger med vilje har bidratt til skatteunndragelser eller er sterkt å bebreide for å ha bidratt til skatteunndragelser.

På bakgrunn av dette antar arbeidsgruppen at forslaget til nye regler om opplysningsplikt ut fra sin begrunnelse og utstrekning ikke er i strid med Norges forpliktelser etter EØS-avtalen.

---

## 17 Økonomiske og administrative konsekvenser

### 17.1 Provenymessige konsekvenser

Forslaget til endrede rapporteringsregler har ingen direkte provenymessige konsekvenser. Arbeidsgruppen legger imidlertid til grunn at rapporteringsregler bidrar til en reduksjon i utilsiktede provenytab som følge av at skattemyndighetene på et tidlig tidspunkt får opplysninger som er nødvendige for å foreta korrekt fastsettelse og innkreving av skatte- og avgiftskrav.

Arbeidsgruppen fremhever den preventive effekten av rapporteringsreglene ved at skattyterne ser at ligningsmyndighetene blir oppmerksomme på dem og at ligningsmyndighetene kan bistå med informasjon om norske skatteregler mv.

Ved å bidra til effektiv skattekontroll overfor oppdragtakere og arbeidstakere opplysningsplikten omfatter, antas opplysningsplikten å bidra til å skape like konkurransevilkår og likebehandling av oppdragtakere hjemmehørende i Norge og i utlandet. Opplysningsplikten må på denne måten antas å ha en preventiv effekt og gi legitimitet til skattesystemet også blant andre skattytergrupper enn de det skal gis opplysninger om.

Endringene i reglene om overtredelse av rapporteringsplikt vil gi helt beskjedene provenymessige konsekvenser.

### 17.2 Konsekvenser for skatte- og avgiftsmyndighetene

Arbeidsgruppen antar at de foreslåtte endringene i rapporteringsordningen vil medføre beskjedne administrative endringer for skattemyndighetene.

Isolert sett vil innsnevringen av opplysningsplikten føre til at Sentralskattekontoret for utenlandssaker skal motta og behandle færre meldinger enn i dag. Det må antas at det i dag er en stor grad av underrapportering, slik at det er usikkert om det faktiske antallet meldinger som kommer inn, blir lavere.

Indirekte kan forslaget på den annen side medføre økte byrder for skattemyndighetene fordi man mottar færre kontrollopplysninger om en del skatte- og avgiftspliktige, eksempelvis arbeidstakere med utenlandsk statsborgerskap ansatt hos norske oppdragtakere. Ligningsmyndighetene må da ved behov innhente opplysninger og samordne opplysninger fra flere forskjellige informasjonskilder. Det kan også medføre økte byrder ved at opplysninger om disse skatte- og avgiftspliktige ikke blir tilgjengelig før på et senere tidspunkt enn under dagens opplysningsplikt.

### 17.3 Konsekvenser for andre offentlige myndigheter

Forslaget om nye rapporteringsregler innebærer at rapportering kan unnlates dersom oppdragstaker har etablert seg med fast forretningssted i Norge og har vært registrert i Foretaksregisteret i to år når oppdrag gis. Informasjon om en oppdragstakers registrering i Foretaksregisteret kan i dag enkelt hentes ved oppslag på internett. Forutsatt at det kan legges til rette for at registreringsdato også fremgår av skjermbildet, må forslaget antas å medføre beskjedne konsekvenser for Brønnøysundregistrene. Arbeidsgruppen har imidlertid ikke vurdert dette nærmere.

### 17.4 Konsekvenser for de opplysningspliktige

For næringsdrivende og offentlig organ som gir noen et oppdrag vil rapporteringsplikten medføre administrative kostnader. Ved engasjering av oppdragstakere må man måtte ta stilling til om det foreligger rapporteringsplikt og eventuelt rekkevidden av denne. Arbeidsgruppen har innenfor rammen av tidsfristen i mandatet ikke foretatt noen nærmere utredning av de samlede kostnadene ved å oppfylle opplysningsplikten for den enkelte.

I forhold til gjeldende rett innebærer forslaget en reduksjon av kostnadene ved å oppfylle opplysningsplikten. Det understrekes særlig at vilkåret om at rapportering kun skal skje dersom

---

oppdraget utføres på sted under oppdragsgivers kontroll unntar fra rapporteringsplikt en del tilfeller hvor det er svært vanskelig og ressurskrevende for oppdragsgiverens å kartlegge hvorvidt det foreligger rapporteringsplikt.

For de som skal gi opplysninger vil det fra tid til annen påløpe kostnader med å undersøke om vilkårene for unntak fra rapporteringsplikt er til stede. Arbeidsgruppen legger likevel til grunn at unntakene isolert sett medfører en betydelig reduksjon i oppdragsgiveres kostnader ved å overholde opplysningsplikten.

Meldeplikten til avgiftsmyndighetene vil neppe medføre kostnader av særlig betydning for de opplysningspliktige i og med at plikten anses oppfylt ved rapportering etter ligningsloven § 6-10 A.

Dersom rapporteringsplikten etter ligningsloven § 6-10 samordnes med rapporteringsplikten til AA-registeret, vil dette medføre en reduksjon i arbeidsgiveres samlede kostnader ved rapportering til det offentlige.

---

## 18 Forslag til lovendringer

Arbeidsgruppen foreslår følgende endringer i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven):

### I

§ 6-10 første til tredje ledd oppheves. Fjerde og femte ledd blir nytt første og annet ledd.

### II

Ny § 6-10 A skal lyde:

**§ 6-10 A. Om rapportering av oppdragstakere og arbeidstakere**

1. Næringsdrivende og offentlig organ som har gitt noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal ukrevet gi ligningsmyndighetene følgende opplysninger om oppdrag eller underoppdrag som utføres av person bosatt i utlandet eller selskap som ikke er hjemmehørende i Norge:
  - a) den opplysningspliktiges navn, kontaktperson, adresse i Norge og eventuelt i utlandet, organisasjonsnummer og eventuelt utenlandsk registreringsnummer,
  - b) oppdragstakerens navn, kontaktperson, norsk og utenlandsk adresse, organisasjonsnummer og utenlandsk registreringsnummer, når og hvor oppdraget utføres, samt kontraktstype og kontraktsbeløp,
  - c) navn på arbeidstakere som utfører arbeid i tilknytning til oppdraget eller underoppdrag. Det skal gis opplysninger om arbeidstakernes fødselsnummer eller D-nummer. Dersom dette ikke foreligger, skal det gis opplysninger om fødselsdato og eventuelt utenlandsk registreringsnummer. Det skal også gis opplysninger om nasjonalitet, sivilstand og kjønn, arbeidstakerens norske og utenlandske adresse, arbeidssted og hovedoppdragsgiver, samt tidspunktet for arbeidets begynnelse og avslutning.
2. Person bosatt i utlandet og selskap som ikke er hjemmehørende i Norge skal gi opplysninger som nevnt i nr. 1 bokstav a og c om egne arbeidstakere.
3. Når oppdrag utføres innen riket, skal opplysninger etter nr. 1 og nr. 2 bare gis om oppdrag eller underoppdrag som utføres på sted under oppdragsgivers kontroll. Med sted under oppdragsgivers kontroll menes et område eller en innretning som oppdragsgiver har disposisjonsrett til, for eksempel oppdragsgivers lokaler, plass for bygge- eller monteringsarbeid.
4. Opplysningsplikt etter nr. 1 og nr. 2 foreligger ikke dersom oppdragstaker har forretningskontor i Norge og har vært registrert i Foretaksregisteret i to år på tidspunktet for tildeling av oppdraget. Med forretningskontor menes et sted hvor oppdragstakeren er allment tilgjengelig, herunder for personlig frammøte, slik at private og offentlige myndigheter kan ivareta sine interesser overfor oppdragstakeren.
5. Opplysningene skal gis senest 14 dager etter at oppdraget er påbegynt. Opplysninger om arbeidets avslutning etter nr. 1 bokstav c skal gis senest 14 dager etter at arbeidet er avsluttet.
6. Opplysninger etter paragrafen her kan unnlates gitt dersom opplysningene allerede er gitt av en annen opplysningspliktig i rett tid.
7. Departementet kan gi forskrift til utfylling av bestemmelsene i denne paragraf, herunder om dispensasjon fra opplysningsplikten. Departementet kan også gi forskrift om at oppdragsgiver i enkelte tilfeller kan pålegges å gi opplysninger om alle som utfører oppdrag på plass for bygge- eller monteringsarbeid.

### III

§ 10-7 skal lyde:

**§ 10-7.** *Oppdragsgivers ansvar for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk*

1. Fylkesskattekontoret – for Oslo ligningskontoret – kan pålegge oppdragsgiver som ved ikke å oppfylle sin opplysningsplikt etter § 6-10 A forsettlig eller grovt uaktsomt har medvirket til å unndra skatt eller arbeidsgiveravgift, ansvar for forfalt, men ikke innbetalt skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk fra en oppdragstaker. Departementet kan bestemme at myndighet til å pålegge ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk skal tilligge annen ligningsmyndighet enn nevnt i foregående punktum.
2. Gebyr etter § 10-8 skal komme til fradrag i ansvarsbeløpet etter nr. 1.
3. Pålegg kan påklages til Skattedirektoratet innen 3 uker.

Arbeidsgruppen foreslår følgende endringer i lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66:

#### I

§ 49 a skal lyde:

**§ 49 a.** Næringsdrivende og offentlig organ som har gitt noen et oppdrag i riket, skal ukrevet gi fylkesskattekontoret i det fylket arbeidet utføres melding om merverdiavgiftspliktig oppdrag omfattet av opplysningsplikten etter ligningsloven § 6-10 A. Meldingen skal inneholde opplysninger nevnt i ligningsloven § 6-10 A nr. 1 a og b og skal gis innen fristene i § 6-10 A nr. 5.

Dersom den oppgavepliktige har gitt tilsvarende opplysninger til ligningsmyndighetene i henhold til ligningsloven § 6-10 A, anses oppgaveplikten å være oppfylt.

#### II

Ny § 52 a skal lyde:

**§ 52 a.** Den som unnlater å gi opplysninger etter § 49 a innen fristen i samme bestemmelse kan ilegges et gebyr. Gebyret skal være et fast beløp pr. dag for hver oppgave som ikke leveres. Departementet fastsetter gebyrets størrelse.

Departementet kan gi forskrifter om utfylling og gjennomføring av denne bestemmelsen, herunder regulere forholdet mellom anvendelse av tvangsmulkt etter § 52 og gebyr.

Hvis oppgavegiver godtgjør at feilen skyldes årsaker som han ikke kan lastes for, kan gebyret frafalles.

Pålegg om gebyr er tvangsgrunnlag for utlegg. Gebyret tilfaller statskassen.

#### III

Ny § 61 b skal lyde

**§ 61 b.** Fylkesskattekontoret kan pålegge oppdragsgiver som ved ikke å oppfylle sin opplysningsplikt etter § 49 A forsettlig eller grovt uaktsomt har medvirket til å unndra merverdiavgift, ansvar for forfalt, men ikke innbetalt merverdiavgift fra en oppdragstaker.

Gebyr etter § 52 a skal komme til fradrag i ansvarsbeløpet.

Pålegget er tvangsgrunnlag for utlegg. Avgiften tilfaller statskassen.



Oslo, 22. mai 2006

*Harald Sten*

leder  
sign.

*Arvid Bjelland*

sign.

*Olav Engstrand*

sign.

*Kene Stegareid*

sign.

*Arvid Bjelland*

sign.

*Arvid Bjelland*

sign.

*Arvid Bjelland*

sign.

## Vedlegg 1

Tabell 1: Skattemanntall og etterlevelse – forskuddspliktige ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker for inntektsårene 2002 til 2004. Absolutte tall. a)

	2002	2003	2004	2005
Forskuddspliktige i skattemanntallet b)	21 581	19 470	28 113	32 226
Selvangivelsespliktige forskuddspliktige c)	19 481	17 418	21 420	-
Antall ikke-leverte selvangivelser – skattepliktige forskuddspliktige d)	1 814	1 584	1 988	-
Antall ikke-leverte selvangivelser i %	9,3 %	9,1 %	9,3 %	-

- a) Med skattemanntall menes samtlige forskuddspliktige skattytere som er registrert i Sentralskattekontoret for utenlandssakers register. Både skattepliktige og ikke-skattepliktige. Både selvangivelsespliktige og ikke-selvangivelsespliktige.
- b) Mannntallet er pr. 28. februar 2006. For 2004 er tallet pr. 31. desember 2005. 2004 pr. 28. februar 2006 var 28 102.
- c) Sentralskattekontoret for utenlandssaker ligner en gruppe sjøfolk som ikke har plikt til å levere selvangivelse. Differansen mellom "forskuddspliktige i skattemanntallet" og "selvangivelsespliktige forskuddspliktige" skyldes denne gruppen. Tallene er pr. 28. februar 2006. For 2004 er tallet pr. 31. desember 2005.
- d) Antall ikke-leverte selvangivelser fremkommer som antall tilfeller hvor tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 er benyttet for *skattepliktige* forskuddspliktige. Tallene er pr. 28. februar 2006. For 2006 er tallet pr. 31. desember 2005. **NB:** Tallene tar utgangspunkt i *skattepliktige* og selvangivelsespliktige forskuddspliktige. Det totale antall selvangivelsespliktige som ikke leverte selvangivelsen for inntektsåret 2004 var 7 235.

Tabell 2: Skattemanntall og etterlevelse – etterskuddspliktige ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker for inntektsårene 2002 til 2004. Absolutte tall. a)

	2002 b)	2003 c)	2004 d)	2005 e)
Etterskuddspliktige i skattemanntallet	407	428	439	536
Antall ikke-leverte selvangivelser f)	68	64	78	-
Antall ikke-leverte selvangivelser i %	16,7 %	14,9 %	17,8 %	-

- a) Med skattemanntall menes de etterskuddspliktige som er vurdert som skattepliktige til Norge for det enkelte år. Det registrerte antall etterskuddspliktige er høyere.
- b) Pr. 31. oktober 2003
- c) Pr. 8. oktober 2004. Mannntallet for inntektsåret 2003 steg fra 380 til 454 i løpet av 2004.
- d) Pr. 7. oktober 2005.
- e) Pr. 31. mai 2006
- f) Med antall ikke-leverte selvangivelser menes de tilfeller hvor tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 2 Er benyttet. I tillegg kommer et antall foretak som av rutinemessige grunner er lignet i null.

Tabell 3: Etterlevelse for forskudds- og etterskuddspliktige i landet for øvrig for inntektsårene 2002 til 2004. Prosentvis skjønnslingning på grunn av manglende innlevert PSA eller selvangivelse.

Fylke	Forskuddspliktige			Etterskuddspliktige		
	2002	2003	2004	2002	2003	2004
Østfold	0,7	0,4	0,3	3,7	5,8	2,4
Akershus	0,8	0,4	0,5	4,8	2,3	2,8
Oslo	1,6	1,1	0,6	9,8	1,9	1,9
Hedmark	0,3	0,2	0,2	0,4	0,6	0,6
Oppland	0,4	0,3	0,2	1,3	1,7	1,1
Buskerud	0,5	0,3	0,2	2,1	2,2	1,9
Vestfold	0,4	0,3	0,3	0,8	1,0	1,8
Telemark	0,6	0,5	0,5	3,6	1,9	2,7
Aust-Agder	0,4	0,3	0,2	2,1	0,6	1,1
Vest-Agder	0,2	0,0	0,0	1,6	1,8	1,4
Rogaland	0,4	0,2	0,2	1,6	2,1	2,2
Hordaland	0,6	0,4	0,4	5,2	4,0	2,3
Sogn og Fjordane	0,3	0,1	0,2	2,2	1,0	1,1
Møre og Romsdal	0,3	0,2	0,1	2,2	2,1	2,1
Sør-Trøndelag	0,5	0,3	0,3	1,5	2,5	2,1
Nord-Trøndelag	0,2	0,2	0,1	1,5	1,8	0,7
Nordland	0,5	0,3	0,1	4,0	2,4	2,3
Troms	0,5	0,2	0,2	9,5	1,3	1,7
Finnmark	0,7	0,5	0,3	3,6	3,3	1,9
Landet	0,6	0,4	0,3	5,2	5,8	2,0

Tabell 4: Ligning og proveny av forskuddspliktige ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker for inntektsårene 2002 til 2004. Absolutte tall. Utlignet skatt er i millioner kroner.

	2002	2003	2004
Lønnstakere – land	12 139	9 617	13 600
Lønnstakere – sokkel	7 960	7 413	7 700
Forskuddspliktige næringsdrivende – land og sokkel	76	107	205
Utlignet skatt a)	992	891 b)	1 055

- a) Med utlignet skatt menes den skatt som er utlignet under ordinær ligning for det enkelte år. Utlignet skatt som refererer seg til nyopptak, endringssaker etter bokettersyn og klagebehandling fremkommer ikke.  
 b) Nedgangen skyldes hovedsakelig at det i 2004 var færre til ligning enn i 2003.

Tabell 5: Ligning og proveny av etterskuddspliktige ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker for inntektsårene 2002 til 2004. Absolutte tall. Utlignet skatt er i millioner kroner.

	2002	2003	2004
Etterskuddspliktige – land	273	250	283
Etterskuddspliktige - sokkel	136	155	155
Utlignet skatt a)	338	140 b)	232

- a) Med utlignet skatt menes den skatt som er utlignet under ordinær ligning for det enkelte år. Utlignet skatt som refererer seg til nyopptak, endringssaker etter bokettersyn og klagebehandling fremkommer ikke.  
 b) Nedgangen i inntektstillegg for 2004 skyldes overgangen til ny årssyklus for ligningen av næringsdrivende.

Tabell 6: Inntektstillegg under ligningen og etter stedlig kontroll for inntektsårene 2002 til 2004 ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Tall i millioner kroner.

	2002	2003	2004
Under ligningsbehandlingen – etterskuddspliktige a)	618	255 b)	629+30
Under ligningsbehandlingen – forskuddspliktige c)	220	179	212
Etter stedlig kontroll	285	345	264
Totalt	1 123	779	1 135

- a) Økning i arbeidsgiveravgift, ilagt tilleggsskatt og forsinkelsesavgift inngår ikke.  
 b) Nedgangen i inntektstillegg for 2004 skyldes overgangen til ny årsryklus for ligningen av næringsdrivende.  
 c) Ilagt tilleggsskatt og forsinkelsesavgift inngår ikke.

Tabell 7: Registrerte nye arbeidsgivere, kontrakter, arbeidstakere og arbeidsforhold i Sentralskattekontoret for utenlandssakers register i perioden 2002 til 2005 per 31. desember 2005. Henføringen til år viser til når kontrakten eller arbeidsforholdet ble påbegynt. Absolutte tall. a)

	2002	2003	2004	2005
Arbeidsgivere	2 054	2 080	2 945	6 633
Kontrakter	6 342	6 415	4 952	8 339
Arbeidstakere	11 752	11 671	12 313	21 247
Arbeidsforhold	40 394	41 782	37 805	55 695

a) Tallmaterialet omfatter opplysningspliktige forhold, så vel som forhold som ikke omfattes av opplysningsplikten. Dette skyldes at registret benyttes som grunnlag for ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret. Det er ikke overlapp mellom ligningsloven §§ 2-4 nr. 1 bokstav a og 6-10.

Tabell 8: Andel rettidige og andel mottatte mva-oppgaver fra alle og fra NUF

Termin	Antall NUF	Andel rettidige – alle %	Andel rettidige – NUF %	Andel innen 80 dager – alle %	Andel innen 80 dager – NUF %
2005:					
Primærn.	5	91,91	60,00 (3 stk.)	94,16	60,00 (3 stk.)
Årstermin	435	84,89	71,03	96,69	88,28
6. termin	3.802	90,62	83,59	96,48	92,16
5. termin	3.595	91,52	84,62	96,62	91,57
4. termin	3.391	91,48	85,46	96,45	91,33
3. termin	3.276	90,53	84,77	96,19	91,54
2. termin	3.067	90,83	86,24	95,97	91,62
1. termin	2.923	90,21	84,88	95,91	91,04
2004:					
Primærn.	8	91,78	100 (8 stk.)	97,57	100 (8 stk.)
Årstermin	208	85,43	72,12	95,97	87,50
6. termin	2.789	90,36	86,91	95,92	91,90
5. termin	2.644	91,09	87,82	96,22	92,62
4. termin	2.545	90,92	87,47	96,17	92,65
3. termin	2.495	89,1	86,61	95,88	92,42
2. termin	2.374	89,12	87,36	95,38	92,50
1. termin	2.291	90,08	88,21	95,57	92,97