

Saksnr. 15/1671

11.10.2016

**Høringsnotat -  
forslag om endring av  
reglene om rapportering av  
utenlandske oppdragstakere  
og arbeidstakere til  
Sentralskattekontoret for  
utenlandssaker**

## Innhold

1	Innledning og sammendrag .....	3
2	Gjeldende rett .....	4
2.1	Skatteforvaltningsloven § 7-6 (ligningsloven § 5-6).....	4
2.2	Om forholdet til andre regler om opplysningsplikt.....	6
3	Bakgrunn for høringen – kort om hensynene som gjør seg gjeldende ved utforming av rapporteringsreglene.....	6
4	Departementets vurderinger og forslag .....	8
4.1	Innledning – nærmere om hensynene bak reglene .....	8
4.2	Oppheving av unntaket fra rapporteringsplikt for oppdrag i riket som ikke utføres på et sted under oppdragsgivers kontroll. Begrensning av rapporteringsplikten til å gjelde to ledd nedover og ett ledd oppover i kontraktskjeden.....	10
4.3	Unntak fra rapporteringsplikt for små oppdrag.....	12
4.4	Endring av oppdragsgivers plikt til å gi opplysninger om oppdragstakers ansatte .....	12
4.5	Oppheving av ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51 .....	13
4.6	Andre endringer som departementet ber høringsinstansene uttale seg om.	13
4.7	Forholdet til EØS-retten.....	14
4.8	Personvernkonsekvenser .....	18
5	Økonomiske og administrative konsekvenser .....	20
6	Ikraftsetting.....	21
7	Forslag til lovbestemmelser .....	22

## **1 INNLEDNING OG SAMMENDRAG**

Finansdepartementet sender på høring et forslag om endringer i reglene om rapportering av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere til Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Hovedformålet med endringene er at regelverket på en bedre måte enn i dag skal ivareta balansen mellom hensynet til korrekt fastsetting og innkreving av skatt og hensynet til å holde de administrative kostnadene for de rapporteringspliktige og Skatteetaten på et så lavt nivå som mulig. Samlet sett reduserer forslagene omfanget av rapporteringsplikten.

Departementet foreslår å erstatte dagens unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag som utføres på et sted som er utenfor oppdragsgivers kontroll, med en generell begrensning som innebærer at oppdragsgiverne i kontaktskjeden bare har rapporteringsplikt to ledd nedover i kontraktskjeden (oppdragstaker og én eventuell underoppdragstaker) og ett ledd oppover (oppdragsgiverens egen oppdragsgiver).

Departementet foreslår å heve grensen for unntak fra rapporteringsplikt for små oppdrag fra 10 000 kroner til 50 000 kroner.

Det primære ansvaret for å gi opplysninger om oppdragstakernes arbeidstakere skal påligge oppdragstakeren (arbeidstakerens arbeidsgiver). Oppdragsgiveren skal dermed bare ha plikt til å gi opplysninger om arbeidstakerne dersom oppdragstakeren ikke har gitt opplysningene.

Departementet foreslår å oppheve regelen om at oppdragsgiver ved manglende rapportering kan bli ansvarlig for oppdragstakerens skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk.

## 2 GJELDENE RETT

### 2.1 Skatteforvaltningsloven § 7-6 (ligningsloven § 5-6)

Ligningsloven<sup>1</sup> § 5-6 har regler om rapportering av utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere til Skatteetaten. Reglene er videreført i § 7-6 i skatteforvaltningsloven<sup>2</sup> som skal erstatte ligningsloven fra og med 1. januar 2017.<sup>3</sup> I dette høringsnotatet refereres det til skatteforvaltningslovens bestemmelse.

Rapporteringsplikten gjelder for næringsdrivende og offentlige organer som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, jf. skatteforvaltningsloven § 7-6 første ledd. Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om oppdragstakeren og alle underoppdragstakere i kontraktskjeden dersom denne eller disse er person bosatt i utlandet eller et selskap hjemmehørende i utlandet. Hver enkelt oppdragstaker har rapporteringsplikt om utenlandske oppdragstakere som befinner seg under i kontraktskjeden. Regelverket innebærer dermed en form for "kjederapportering" som kan illustreres med følgende eksempel: I en kontraktskjede bestående av oppdragsgiver A, oppdragstaker B og underoppdragstakerne C og D, har A rapporteringsplikt om B, C og D, forutsatt at disse er bosatt eller hjemmehørende i utlandet. B har rapporteringsplikt om C og D, mens C skal gi opplysninger om D.

Når flere aktører har rapporteringsplikt om en og samme oppdragstaker, slik tilfelle er for A og Bs plikt til å gi opplysninger om C og D og A, B og Cs plikt til å gi opplysninger om D i eksempelet ovenfor, er det tilstrekkelig at én av dem oppfyller opplysningsplikten.

---

<sup>1</sup> Lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning

<sup>2</sup> Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning

<sup>3</sup> Det er gitt utfyllende regler om rapporteringsplikten i forskrift 17. september 2013 nr. 1092 § 5-6. Disse reglene er videreført i forslaget til samleforskrift til skatteforvaltningsloven som Skattedirektoratet sendte på høring 29. april 2016 <http://www.skatteetaten.no/globalassets/pdf/foringsuttalelser/ny-skatteforvaltningslov-forskrift-horingsbrev-2016-04-29.pdf>

Med oppdrag menes enhver tilvirkningskontrakt eller tjenestekontrakt, herunder kontrakter om inn- og utleie av arbeidskraft. Rene varekjøp omfattes derimot ikke av rapporteringsplikten.

Oppdragsgivers rapporteringsplikt om det enkelte oppdrag innebærer også en plikt til å gi opplysninger om arbeidstakerne som oppdragstakeren benytter til å utføre oppdraget, jf. § 7-6 første ledd annet punktum. Rapporteringsplikten om arbeidstakere påhviler oppdragstakeren (arbeidstakernes arbeidsgiver), i tillegg til oppdragsgiverne lenger opp i kontraktskjeden, jf. § 7-6 første ledd tredje punktum.

Rapporteringsplikten gjelder oppdrag i alle bransjer og uavhengig av hvor oppdraget skal utføres. For oppdrag i riket som ikke utføres på plass for bygge- og monteringsvirksomhet, skal det likevel bare gis opplysninger dersom oppdraget utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll, jf. § 7-6 annet ledd.

Oppdrag med kontraktssum under 10 000 kroner er unntatt fra rapporteringsplikt.

Opplysningene skal gis snarest etter at kontrakten er inngått og senest 14 dager etter at arbeidet er påbegynt, jf. § 7-6 tredje ledd.

Overtredelse av rapporteringsplikten kan medføre tvangsmulkt, gebyr og at den rapporteringspliktige blir ansvarlig for skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk som oppdragstakeren ikke har betalt, jf. ligningsloven §§ 10-6, 10-7 og 10-8. Fra og med 1. januar 2017 er disse reglene i videreført i skatteforvaltningsloven § 14-1 (tvangsmulkt), skatteforvaltningsloven § 14-7 (overtredelsesgebyr) og skattebetalingsloven<sup>4</sup> § 16-51 (ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk). For at ansvar skal kunne gjøres gjeldende etter skattebetalingsloven § 16-51, er det et vilkår at oppdragsgiveren forsettlig eller grovt uaktsomt har unnlatt å oppfylle rapporteringsplikten.

---

<sup>4</sup> Lov 17. juni 2005 nr. 7 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav

## **2.2 Om forholdet til andre regler om opplysningsplikt**

Rapporteringsreglene i skatteforvaltningsloven § 7-6 gjelder i tillegg til de øvrige reglene om tredjeparters opplysningsplikt til skattemyndighetene. Den mest sentrale av disse er arbeidsgivers plikt til å gi opplysninger om lønnsutbetalinger til sine arbeidstakere, jf. § 7-2.

Det forhold at det foreligger rapporteringsplikt etter skatteforvaltningsloven § 7-6 fritar ikke oppdragstakeren og dennes arbeidstakere fra sine plikter til å gi opplysninger om egne forhold til skattemyndighetene. Oppdragstakeren og arbeidstakerne har dermed plikt til å levere selvangivelse på lik linje med andre skattepliktige. Opplysningsplikter til andre myndigheter enn skattemyndighetene, for eksempel plikten for utenlandske virksomheter til å registrere seg i Brønnøysundregistrene, gjelder som hovedregel også selv om det foreligger rapporteringsplikt etter skatteforvaltningsloven § 7-6. Som det fremgår av avsnitt 4.1 er manglende etterlevelse av pliktene til å levere selvangivelse og lønnsoppgave og plikten til å foreta registrering i Brønnøysundregistrene en sentral del av begrunnelsen for reglene i skatteforvaltningsloven § 7-6.

Rapporteringsplikten etter skatteforvaltningsloven § 7-6 gjelder i stedet for opplysningsplikten om arbeidstakere til NAVs arbeidsgiver- og arbeidstakerregister. Når arbeidstakeren skal meldes til Sentralskattekontoret for utenlandssaker etter skatteforvaltningsloven § 7-6, er det ikke opplysningsplikt til arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret, jf. forskrift 18. august 2008 nr. 942 § 5 nr. bokstav d.

## **3 BAKGRUNN FOR HØRINGEN – KORT OM HENSYNE SOM GJØR SEG GJELDENE VED UTFORMING AV RAPPORTERINGSREGLENE**

Spørsmålene om det skal være særskilte rapporteringsregler ved oppdrag til utenlandske oppdragstakere og hvordan disse eventuelt skal utformes bør, etter

departementets oppfatning avgjøres ut fra en avveining av hensynet til at skattemyndighetene skal kunne fastsette og kreve inn korrekt skatt og hensynet til at de administrative kostnadene for de rapporteringspliktige og Skatteetaten skal holdes på et så lavt nivå som mulig.

Det må i tillegg tas i betraktning at reglene må være i samsvar med EØS-retten. EFTAs overvåkingsorgan ESA har siden våren 2015 hatt til behandling to klager der det anføres at rapporteringsreglene er i strid med EØS-avtalen. ESA uttalte i brev til Finansdepartementet 13. januar 2016 at det er av den foreløpige oppfatningen at dagens rapporteringsregler innebærer et brudd med EØS-retten. Departementet argumenterte i svarbrev 19. februar 2016 for at reglene er holdbare. Klagebehandlingen pågår fortsatt. For norske domstoler verserer det for tiden mellom ti og tjue saker om gebyr etter ligningsloven § 10-8, der de rapporteringspliktige påberoper seg EØS-retten som grunnlag for at vedtakene er ugyldige. Sakene er stanset mens ESA har de to klagenes til behandling.

Rapporteringsreglene ble innført på slutten av 1970-tallet, men har blitt endret ved flere anledninger siden det. Samtidig med utvidelsen av EØS-området i 2004, ble rapporteringsplikten utvidet fra bare å gjelde oppdrag på plass for bygge- og monteringsvirksomhet og kontinentalsokkelen til å gjelde alle oppdrag, uavhengig av hvor de utføres og hvilken bransje de tilhører. I 2008 ble det vedtatt enkelte innskrenkninger i rapporteringsplikt. Unntakene fra rapporteringsplikt for oppdrag under 10 000 kroner og oppdrag i riket som ikke utføres på et sted under oppdragsgivers kontroll kom inn i regelverket på dette tidspunktet.

De gjeldende rapporteringsreglene har nå fått virke i noen år. Etter Finansdepartementets oppfatning er det naturlig at det på nytt vurderes om de balanserer hensynene til skattekontroll og administrative kostnader på en riktig måte. Også det forholdet at det er reist spørsmål om regelverket er i samsvar med EØS-retten, gjør det hensiktsmessig at reglene tas opp til revisjon.

Departementet ga 19. februar 2016 Skattedirektoratet i oppdrag å vurdere endringer i regelverket. Direktoratet oversendte sine forslag til departementet i en rapport 13. juli 2016. Rapporten har dannet utgangspunkt for arbeidet med dette høringsnotatet og følger med som vedlegg til høringssaken.

#### **4 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG**

##### **4.1 Innledning – nærmere om hensynene bak reglene**

Beskatningen av utenlandske skattytere som oppholder seg i Norge på midlertidig basis, reiser særlige utfordringer for Skatteetaten. Skattedirektoratet har i rapporten 13. juli 2016 avsnitt 5.1 og 5.3 gjort rede for at skattytere ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker i mange tilfeller ikke oppfyller opplysningspliktene sine etter skatte- og avgiftslovgivningen. Ved ligningen for inntektsåret 2014 leverte bare om lag 38 prosent av de etterskuddspliktige skattyterne selvangivelse innen fristen, mens tallet var så lavt som om lag 21 prosent for personlige næringsdrivende. Det framgår videre at pr. 17. mars 2016 hadde bare om lag 62 prosent av arbeidsgivere tilknyttet Sentralskattekontoret for utenlandssaker levert pliktige lønnsopplysninger for 2015. Rapporten viser også at det er store mangler ved etterlevelsen av plikten til å registrere foretak i Brønnøysundregistrene.

Riksrevisjonen avsluttet i mai 2016 en undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge. I sluttdokumentet uttalte Riksrevisjonen at "*[d]et er mange feil i ligningsfastsettelsen for denne gruppen skattytere. Skatteetaten har som regel ikke tilstrekkelig med opplysninger om utenlandske skattytere for å fastsette riktig skatt*", jf. Dok 3:11 (2015-2016) avsnitt 1.1,

Etter departementets vurdering er det fortsatt behov for særskilte rapporteringsregler for utenlandske oppdragstakere og deres arbeidstakere som oppholder seg i Norge på midlertidig basis. Rapporteringsreglene bidrar til at Skatteetaten på et tidlig tidspunkt

får oversikt over hvilke skattytere som oppholder seg i landet. Opplysningene som kommer inn, gir skattemyndighetene grunnlag for å vurdere om skattyterne skal betale skatt til Norge og informere om hvilke rettigheter og plikter som gjelder etter norsk skattelovgivning. Opplysningene kan også brukes til å kontrollere at pliktene til å gi lønnsopplysninger og foreta forskuddstrekk overholdes. Skattedirektoratet har i rapporten 13. juli 2016 avsnitt 5.4 gjort nærmere rede for hvilken betydning rapporteringsplikten har for vurderingen av skatteforpliktelsene til de involverte partene.

Det er på det rene at det å oppfylle rapporteringsplikten medfører administrative kostnader for de rapporteringspliktige. Departementet har som mål at disse kostnadene skal være så lave som mulig.

De administrative kostnadenes størrelse avhenger av flere forhold. For det første er det av betydning hvor omfattende rapporteringsplikten er. Rapporteringspliktens omfang avhenger både av i hvor mange tilfeller det skal gis opplysninger, hvilke opplysninger som skal gis og hvor enkelt det er for den rapporteringspliktige å få tak i opplysningene som skal gis. For det andre påvirkes de administrative kostnadene av om regelverket er utformet slik at det er enkelt å ta stilling til om det foreligger rapporteringsplikt. Uklare regler medfører kostnader for de rapporteringspliktige, blant annet fordi de må sette seg inn i vanskelige tolkningsspørsmål og klage på pålegg om rapportering eller ilagte sanksjoner som de mener er uriktige. For det tredje påvirkes de administrative kostnadene ved å oppfylle regelverket av hvordan rapporteringen foregår. Hensynet til de rapporteringspliktige tilsier at opplysningene bør kunne gis på en enkel måte, uten unødig bruk av tid og ressurser.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Dette høringsnotatet inneholder forslag til regelverksendringer. Spørsmålet om hvordan rapporteringen foregår i praksis behandles derfor ikke nærmere. Departementet nevner likevel at Skatteetaten har besluttet å utvikle en ny elektronisk portal som vil forenkle rapporteringen. Portalen skal blant annet bidra til at hver enkelt rapportering kan gjøres raskere enn i dag og at den enkelte rapporteringspliktige lettere kan kontrollere om andre aktører i kontraktskjeden har oppfylt rapporteringsplikten. Portalen skal etter planen være klar til bruk ved utgangen av 2017, se Skattedirektoratets rapport avsnitt 9.

Forvaltningen av rapporteringsreglene medfører også administrative kostnader for Skatteetaten. Skattemyndighetene må føre kontroll med at regelverket overholdes og behandle opplysningene som kommer inn. Hensynet til at Skatteetatens administrative kostnader skal holdes på et lavt nivå taler isolert sett for at omfanget av rapporteringsplikten begrenses. Samtidig er det slik at uten reglene i skatteforvaltningsloven § 7-6, vil Skatteetaten få store praktiske problemer med å få oversikt over utenlandske aktører. Dersom Skattedirektoratet skulle finne andre måter å få opplysningene på må det påregnes økte administrative kostnader.

#### **4.2 Oppheving av unntaket fra rapporteringsplikt for oppdrag i riket som ikke utføres på et sted under oppdragsgivers kontroll. Begrensning av rapporteringsplikten til å gjelde to ledd nedover og ett ledd oppover i kontraktskjeden**

Rapporteringsreglene i skatteforvaltningsloven § 7-6 er en del av regelverket om tredjeparters opplysningsplikt i lovens kapittel 7. Reglene skiller seg imidlertid fra de øvrige bestemmelsene om tredjepartsopplysninger ved at rapporteringsplikten gjelder opplysninger om andre subjekter enn den som den rapporteringspliktige har et kontraktsforhold med (oppdragstakerens ansatte, underoppdragstakere og underoppdragstakeres ansatte). En slik rapporteringsplikt som strekker seg flere ledd nedover i kontraktskjeden (kjederapportering), er nødvendig for at Skatteetaten skal være sikker på at opplysningene kommer inn. En helt ubegrenset kjederapportering vil imidlertid være uforholdsmessig ressurskrevende å etterleve for de rapporteringspliktige. Hensynet til den rapporteringspliktige tilsier derfor at rapporteringsplikten begrenses.

I 2008 ble det nettopp av hensyn til de rapporteringspliktige innført et unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag i riket som ikke utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll. Departementet viste i forarbeidene til regelen, Ot.prp. nr. 31 (2007-2008) kapittel 7.5.3, til at rapporteringsplikten kan være vanskelig å oppfylle når

oppdraget skal utføres på et sted som oppdragsgiveren ikke har tilgang til eller kan utøve annen kontroll over. Unntaket gjaldt ikke for oppdrag på plass for bygge- og monteringsvirksomhet. Skattedirektoratet uttaler i rapporten 13. juli 2016 at "kontrollunntaket" har vært vanskelig å praktisere fordi det har skapt tolkningstvil, jf. avsnitt 7.2.4. Usikkerhet om reglenes rekkevidde er uheldig både for de rapporteringspliktige og for Skatteetaten. Departementet foreslår derfor å oppheve unntaket fra rapporteringsplikt for oppdrag i riket som ikke utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll. I stedet skal det være en grense for hvor mange ledd i kontraktskjeden rapporteringsplikten gjelder.

Departementet foreslår nærmere bestemt å begrense rapporteringsplikten for hver enkelt oppdragsgiver til å gjelde to ledd nedover i kontraktskjeden (oppdragstakeren og én eventuell underoppdragstaker) og ett ledd oppover i kontraktskjeden.

Begrensningen skal gjelde generelt for alle oppdrag, også oppdrag på kontinentalsokkelen og oppdrag i riket som utføres på plass for bygge- og monteringsvirksomhet. Det er dermed ikke nødvendig for de rapporteringspliktige å skille mellom byggeoppdrag og andre oppdrag når de oppfylle rapporteringsplikten, slik de må i dag.

Etter departementets vurdering vil en begrensning av rapporteringsplikten til å gjelde to ledd nedover i kontraktskjeden medføre at rapporteringsbyrden reduseres, samtidig som Skatteetatens særlige behov for opplysninger om utenlandske skattytere ivaretas på tilstrekkelig måte. Forslaget innebærer at den rapporteringspliktige bare trenger å foreta undersøkelser to ledd nedover i kontraktskjeden, men Skatteetaten har fortsatt flere rapporteringspliktige å forholde seg til enn den utenlandske oppdragstakeren og dennes arbeidstakere.

Skattedirektoratet har i sin rapport avsnitt 7.2.2 gjort nærmere rede for unntaket og begrunnelsen for dette. Redegjørelsen inneholder blant annet en forklaring på hvorfor

skattemyndighetene har behov for oversikt over hele kontraktskjeden når de tar stilling til spørsmålet om skatteplikt for den enkelte oppdragstaker og arbeidstaker.

#### **4.3 Unntak fra rapporteringsplikt for små oppdrag**

Ved små oppdrag er de administrative kostnadene ved å oppfylle rapporteringsplikten relativt sett store sammenlignet med den nytteverdien Skatteetaten har av å få opplysningene. Små oppdrag viser seg oftere enn andre oppdrag ikke å medføre skatteplikt for oppdragstakeren og dennes arbeidstakere. I 2008 ble det innført et unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag under 10 000 kroner. Departementet foreslår å heve denne grensen til 50 000 kroner.

Forslaget om å heve beløpsgrensen er behandlet i Skattedirektoratets rapport avsnitt 7.2.5.

#### **4.4 Endring av oppdragsgivers plikt til å gi opplysninger om oppdragstakers ansatte**

Oppdragsgivers rapporteringsplikt omfatter som tidligere nevnt ikke bare opplysninger om oppdragstakeren, men også oppdragstakerens arbeidstakere. For så vidt gjelder opplysninger om oppdragstakerens ansatte foreligger det dermed alltid flere rapporteringspliktige parter (oppdragstakeren og alle oppdragsgivere oppover i kontraktskjeden). For oppdragsgiver kan det imidlertid være vanskelig å oppfylle denne rapporteringsplikten i en del tilfeller. Det er først og fremst oppdragstakeren (arbeidstakernes arbeidsgiver) som har tilgang til de opplysningene som skal rapporteres. Departementet foreslår derfor at oppdragsgivers rapporteringsplikt om oppdragstakers ansatte skal være av sekundær karakter. Rapporteringsplikten for oppdragsgiveren skal først inntre dersom det viser seg at oppdragstakeren ikke har gitt de nødvendige opplysningene. Forslaget medfører at oppdragsgiveren i første omgang bare trenger å forsikre seg om at oppdragstakeren har gitt opplysningene som omfattes av rapporteringsplikten.

Forslaget om sekundær rapporteringsplikt for oppdragsgivere om oppdragstakers arbeidstakere er nærmere beskrevet i Skattedirektoratets rapport avsnitt 7.2.3.

#### **4.5 Oppheving av ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51**

Overtredelse av rapporteringsplikten kan medføre tvangsmulkt, gebyr eller at den rapporteringspliktige gjøres ansvarlig for oppdragstakers skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk, se avsnitt 2.1. Ansvarsregelen i skattebetalingsloven § 16-51 har blitt lite brukt i praksis. Departementet foreslår at den oppheves. Forslaget innebærer at overtredelse av rapporteringsplikten bare kan føre til tvangsmulkt og gebyr, på samme måte som overtredelse av andre opplysningsplikter etter skatteforvaltningsloven kapittel 7.

Forslaget om å oppheve regelen om ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk er behandlet i Skattedirektoratets rapport avsnitt 7.2.7.

#### **4.6 Andre endringer som departementet ber høringsinstansene uttale seg om**

Skattedirektoratet har i rapporten 13. juli 2016 avsnitt 7.2 vurdert om det bør gjøres andre endringer i rapporteringsreglene. Direktoratet har nærmere bestemt vurdert om rapporteringsplikten bør begrenses til bestemte bransjer eller bestemte typer oppdrag og om det bør innføres unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag som er av tidsmessig kort varighet eller oppdrag som utføres av oppdragstakere som har en form for tilstedeværelse i Norge. Reglene om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr vurderes også.

Direktoratet har konkludert med at det ikke bør gjøres endringer utover dem det er redegjort for i de foregående avsnittene i dette høringsnotatet. Departementet ber likevel høringsinstansene om å uttale seg om forslagene direktoratet har vurdert og eventuelle andre endringer i rapporteringsreglene.

#### 4.7 Forholdet til EØS-retten

Som nevnt i avsnitt 3 er det reist spørsmål ved om rapporteringsreglene i skatteforvaltningsloven § 7-6 og tilhørende sanksjonsregler er i samsvar med EØS-retten.

EØS-avtalen artikkel 36 forbyr enhver restriksjon på adgangen til å utøve tjenester på tvers av landegrensene i EØS-området. Det er på det rene at rapporteringsreglene er en restriksjon som i utgangspunktet omfattes av denne bestemmelsen. For utenlandske oppdragstakere gjør reglene det vanskeligere å få oppdrag i Norge enn det det ellers ville vært. For norske oppdragsgivere innebærer reglene at det er mer gunstig å engasjere norske oppdragstakere enn oppdragstakere som er bosatt eller hjemmehørende i utlandet.

Det følger av fast rettspraksis fra EU-domstolen at innskrenkninger i adgangen til å utøve tjenester på tvers av landegrensene kan være lovlige dersom de kan begrunnes i *tvingende allmenne hensyn* som er *egnet* til å oppfylle disse hensynene og ikke går lenger enn det som er nødvendig for å oppnå disse hensynene (*forholdsmessighet*). Det følger også av fast rettspraksis at hensynene til effektiv skattekontroll, avverge skatteunndragelser og effektiv skatteinnkreving er blant de allmenne hensynene som kan begrunne inngrep i tjenestefriheten.

Etter departementets vurdering kan rapporteringsreglene i skatteforvaltningsloven § 7-6 begrunnes i de nevnte hensynene og de er også *egnet* til å oppnå hensynene. Rapporteringsreglene er som tidligere nevnt gitt for å ivareta de spesielle utfordringene som utenlandske skattytere med midlertidig opphold i Norge medfører for skattemyndighetene. Reglene fører til at skattemyndighetene får skatterrelevante opplysninger, noe som har vist seg å være viktig, blant annet som følge av denne skattytergruppen oppfyller sine opplysningsplikter i mindre grad enn andre skattytere. Uten denne rapporteringsplikten vil norske skattemyndigheter i mange tilfelle ikke ha kunnskap om om hvilke utenlandske aktører som opererer i Norge/på norsk

kontinentalsokkel, og som derfor skal være en del av det norske skattemanntallet. Rapporteringsordningen fører dessuten til at opplysningene kommer inn til Skatteetaten på et tidlig tidspunkt. Dette er viktig fordi det gir skattemyndighetene mulighet til å innlede en dialog med skattyterne og kontrollere at de overholder de løpende forpliktelsene til å gi opplysninger og betale inn forskuddstrekk.

EU-domstolen har ved flere anledninger slått fast at medlemsstatene ikke kan ha regler som innebærer restriksjoner på adgangen til å yte tjenester på tvers av landegrensene, kun basert på en presumpsjon om at utenlandske skattytere begår skattebedrageri eller unndrar skatt, jf. sak C-53/13 og C-80/13 premiss 57 med videre henvisninger.

Departementet er av den oppfatning at reglene i skatteforvaltningsloven § 7-6 ikke bygger på noen mistanke eller antakelse om at utenlandske skattytere som sådan unndrar skatt i større grad enn andre. Reglene har tvert i mot i praksis vist seg å være nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne fastsette og kreve inn korrekt skatt.

Det er et eget spørsmål om det forholdet at reglene ikke skiller mellom oppdrag til utenlandske oppdragstakere med en form til fysisk tilknytning til Norge og oppdrag til oppdragstakere som bare er i landet for å utføre det konkrete oppdraget, fører til at reglene ikke er egnet til å ivareta hensynet til skattekontroll. I de nevnte sakene C-53/13 og C-80/13 synes det som om EU-domstolen – i prinsippet – godtok tsjekkiske regler om trekkplikt ved utbetalinger til utenlandske bemanningsforetak. I de konkrete sakene ble reglene likevel underkjent fordi de ikke skilte mellom utbetalinger til utenlandske oppdragstakere som hadde en registrert filial i Tsjekkia og utenlandske tjenesteytere som ikke hadde noen slik fysisk tilknytning til landet. Underforstått kunne reglene altså vært holdbare dersom de bare gjaldt oppdrag til oppdragstakere uten noen form for tilknytning til Tsjekkia.

Overført til norske forhold kan det reises spørsmål ved om rapporteringsreglene i skatteforvaltningsloven ikke er egnet til å ivareta hensynet til skattekontroll fordi rapporteringsplikten gjelder generelt, ikke bare ved oppdrag til oppdragstakere uten

tilknytning til Norge. Skattedirektoratet har drøftet denne problemstillingen i rapporten avsnitt 7.2.6. Direktoratet konkluderer med at de norske reglene er holdbare til tross for at de gjelder alle oppdrag, fordi filialer av utenlandske oppdragstakere ofte ikke er i stand til å gi de opplysningene som kommer inn fra oppdragsgiver som følge av rapporteringsordningen.

Departementet er videre av den oppfatning at rapporteringsreglene er *forholdsmessige* i den forstand at de ikke går lenger enn det som er nødvendig for å ivareta de hensynene de skal oppfylle.

Det er på det rene at det foreligger rapporteringsplikt i en del tilfeller hvor oppdraget er av et slikt omfang at det – isolert sett – ikke synes å medføre skatteplikt for den utenlandske oppdragstakeren og dennes arbeidstakere. Det er likevel nødvendig at skattemyndighetene får opplysninger om oppdraget fordi spørsmålet om skatteplikt må vurderes på grunnlag av opplysninger om hele kontraktskjeden, ikke bare den konkrete kontrakten, og fordi den enkelte oppdragstaker kan ha flere kontrakter i Norge som samlet sett medfører skatteplikt. Statistikk fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker viser at det er vanlig at utenlandske oppdragstakere utfører flere oppdrag i Norge mens de er her.

Det er i gjeldende rett fastsatt et unntak fra rapporteringsplikt for oppdrag i riket som ikke utføres på et sted under oppdragsgivers kontroll. Unntaket fører til at det ikke er rapporteringsplikt i tilfeller hvor det er vanskelig for oppdragsgiver å skaffe til veie opplysningene som skal rapporteres. I høringsnotatet her foreslås det at dette unntaket erstattes av en begrensning i rapporteringsplikten til å gjelde to ledd nedover i kontraktskjeden. Også denne regelen vil bidra til å redusere omfanget av rapporteringsplikten i de tilfellene det er mest krevende å oppfylle den.

Det kunne alternativt vært vurdert å innføre regler om trekkplikt til dekning av skatt ved utbetalinger til utenlandske oppdragstakere. En slik ordning vil imidlertid ikke løse

skattemyndighetenes behov for å få opplysninger om utenlandske selskaper og personer som er tilstede i Norge. Det er i tillegg verdt å merke seg at EU-domstolen synes å legge til grunn at rapporteringsregler har mindre inngripende virkning enn regler om trekkplikt. I sak C-433/04 ble belgiske regler om trekkplikt ved utbetalinger til oppdragstakere underkjent, nettopp med henvisning til at Belgia kunne hatt en rapporteringsordning. I dommens premiss 39 heter det: *"As regards the withholding obligation, a less restrictive means than that of depriving service providers of a not inconsiderable portion of their earnings would have been to put in place a system, based on an exchange of information between principals and contractors, their contracting partners and the Belgian tax authorities, allowing, for example, principals and contractors to find out about any tax debts of their contracting partners or introducing an obligation to inform the Belgian tax authorities of any contract concluded with unregistered contracting partners or any payment made to them."*

I sak C-315/13 aksepterte EU-domstolen regler om plikt for oppdragsgiver til å gi opplysninger om utenlandske oppdragstakeres arbeidstakere i tilfeller der det er konstatert at oppdragstakeren ikke har gitt de samme opplysningene til myndighetene i landet der oppdraget utføres. Forslaget i høringsnotatet her om at oppdragsgiveren bare skal rapportere om oppdragstakerens arbeidstakere dersom oppdragstakeren ikke har gitt opplysningene (sekundær rapporteringsplikt), fører til at de norske reglene på dette punktet blir like de som ble vurdert i den nevnte saken.

Spørsmålet om reglene i skatteforvaltningsloven § 7-6 er forholdsmessige må også vurderes i lys av hvilke plikter som gjelder for andre arbeidsforhold. Som nevnt i avsnitt 2 har arbeidsgivere som ikke omfattes av rapporteringsplikten til Sentralskattekontoret for utenlandssaker, plikt til å gi opplysninger til arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret.

Det følger av fast rettspraksis fra EU-domstolen at medlemslandene kan ha sanksjonsregler for å sikre at borgerne etterlever regler om utgjør lovlige restriksjoner på tjenestefriheten. Det er imidlertid et vilkår at reglene står i forhold til hvor alvorlig

den aktuelle overtredelsen er. I høringsnotatet her foreslår departementet å oppheve regelen i skattebetalingsloven § 16-51 om at oppdragsgiver kan bli ansvarlig for oppdragstakers manglende betaling av skatt mv. ved mislighold av rapporteringsplikten. Dersom dette forslaget vedtas, vil det bare være de vanlige reglene om tvangsmulkt og gebyr i skatteforvaltningsloven §§ 14-1 og 14-7 som gjelder når det ikke er gitt opplysninger. Disse reglene er etter departementets vurdering ikke så strenge at de er i strid med EØS-avtalen. Departementet viser blant annet til at det i forarbeidene til skatteforvaltningsloven er uttalt at det ved vurderingen av om det skal ilegges gebyr og hvor stort dette skal være, skal legges vekt på konkrete forhold som den opplysningspliktiges skyld og bruddets omfang og virkning, jf. Prop. 38 L (2015-2016) avsnitt 20.4.3.4 og 20.4.3.5.

Departementet er ikke kjent med at noen land i EØS-området har rapporteringsregler som er helt like de som følger av skatteforvaltningsloven § 7-6. Skattedirektoratet har som ledd i arbeidet med rapporten 13. juli 2016 innhentet redegjørelser for regelverk i Danmark, Finland, Tyskland og Nederland. Det framgår av rapporten avsnitt 6 at disse landene i ulik grad har regler som retter seg mot utenlandske virksomheter, men ingen av dem som tilsvarende de norske rapporteringsreglene.

#### **4.8 Personvernkonsekvenser**

Den foreslåtte bestemmelsen hjemler oppdragsgiveres og oppdragstakeres rapportering av opplysninger om arbeidsoppdrag og arbeidstakere.

Rapporteringsplikten omfatter personopplysninger som navn, fødselsnummer, D-nummer, fødselsdato, statsborgerskap, kjønn, sivilstand, identifikasjonsnummer i hjemland, adresse i Norge, adresse i hjemland, kopi av identifikasjonsdokument, arbeidsoppdrag og første og siste arbeidsdag i arbeidsoppdraget. Dette er de samme personopplysningene som innhentes etter gjeldende regler og det er ingen endringer i behandlingen av disse opplysningene. Skatteetaten trenger opplysningene for å få et bedre grunnlag for å fastsette riktig skatt for utenlandske skattytere og behandlingen av

opplysningene er innenfor skatteetatens kjerneområde med å ivareta veiledning, fastsetting og kontroll av skatter og avgifter.

Rapporteringsplikten omfatter ikke sensitive personopplysninger. Personopplysningene er heller ikke av en slik karakter at innhenting av dem kan anses som særlig inngripende. Nytteverdien for Skatteetaten er stor og opplysningene er i mange tilfeller avgjørende for å kontrollere oppdragsgiver og oppdragstakere. Gjennom slike kontroller sikres skatteinntektene i bransjer hvor risikoen for skatteunndragelser kan være stor.

Når det gjelder omfanget av rapporteringen bygger forslaget på at det skal rapporteres i færre ledd. Samtidig omfatter forslaget en ny gruppe rapporteringspliktige ved at også oppdrag som ikke utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll skal rapporteres. Samlet sett reduserer likevel forslaget omfanget av den eksisterende opplysningsplikten. Av andre momenter som kan trekkes frem er at rapporteringen er obligatorisk for de personene som faller inn under rapporteringsplikten, mens det på den andre siden må legges til grunn at rapporteringsordningen er eller skal være kjent for de registrerte. Selve ordningen med rapportering i flere ledd skal sikre kvaliteten av opplysningene og skatteetatens taushetsplikt gjør at faren for at misbruk av opplysningene til ulovlige formål vil være minimal.

Etter departementets vurdering overstiger nytten for Skatteetaten i stor grad ulempen for de som det rapporteres opplysninger om.

I henhold til utredningsinstruksen skal saker inneholde en analyse og vurdering av antatte vesentlige konsekvenser av den beslutningen som foreslås truffet. Blant annet må det foretas en vurdering av om tiltaket har vesentlige personvernmessige konsekvenser. I «Veileder til utredningsinstruksen – vurdering av personvernkonsekvenser» angis momenter til vurderingen av om personvernkonsekvensene skal betraktes som vesentlige. Blant annet skal det legges

vekt på om tiltaket innebærer omfattende eller inngripende behandling av personopplysninger, om det foreligger fare for feil eller misbruk, i tillegg til grad av selvbestemthet og opplysthet. Dersom tiltaket har vesentlige personvernmessige konsekvenser, skal det gjennomføres en konsekvensutredning bestående av analyse og vurdering av de antatte vesentlige konsekvenser av den beslutningen som foreslås truffet.

Som det fremgår oven for innebærer forslaget i liten grad endringer i allerede eksisterende behandling av personopplysninger. Departementet legger derfor til grunn at de personvernmessige konsekvensene ved forslaget ikke vil karakteriseres som vesentlige.

## **5 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER**

Forslagene i dette høringsnotatet innebærer ingen endringer i de materielle skattereglene og har dermed ingen direkte *provenymessige* konsekvenser.

Departementet legger til grunn at forslagene om endring av rapporteringsplikten innhold samlet sett vil føre til reduserte administrative kostnader for de *rapporteringspliktige*. Opphevingen av unntaket fra rapporteringsplikt for oppdrag i riket som ikke utføres på et sted som står under oppdragsgivers kontroll trekker i retning av økt rapporteringsbyrde, men dette mer enn veies opp av de nye unntakene fra rapporteringsplikt som foreslås. Forslaget om å begrense rapporteringsplikten til bare å gjelde to ledd nedover i kontraktskjeden fører til at det ikke skal gis opplysninger i mange tilfeller hvor det må antas å være administrativt krevende å oppfylle rapporteringsplikten. Forslaget om at plikten til å gi opplysninger om arbeidstakere primært skal ligge hos oppdragstakeren (arbeidstakernes arbeidsgiver), vil også lette rapporteringsbyrden i tilfeller hvor det må antas at det er relativt vanskelig for oppdragsgiver å skaffe til veie de nødvendige opplysningene.

Forslagene fører samlet sett til at *skattemyndighetene* får tilgang til færre opplysninger enn det de gjør i dag og de får færre rapporteringspliktige å forholde seg til. For å kompensere for dette, må Skatteetaten skaffe til veie opplysningene på annen måte, noe som vil medføre økt ressursbruk. Departementet mener likevel at dette ikke bør være til hinder for at forslagene gjennomføres. Departementets viser i denne forbindelse til Skattedirektoratets vurdering av de administrative og økonomiske konsekvensene i rapporten avsnitt 8. Der uttaler direktoratet blant annet at de økte kostnadene for Skatteetaten ved at rapporteringsplikten begrenses til to ledd i kontraktskjeden, kan forsvares når de sees i sammenheng med forenklingen den innebærer for næringslivet. Direktoratet anser at de negative konsekvensene forslaget har for Skatteetaten, vil begrenses som følge av at det skal innføres et nytt elektronisk rapporteringssystem. For så vidt gjelder forslaget om å øke grensen for unntak fra rapporteringsplikt fra 10 000 kroner til 50 000 kroner, uttaler direktoratet at oppdrag med lav kontraktssum sjelden viser seg å være skattepliktige til Norge.

Departementet antar at forslaget om å oppheve regelen i skattebetalingsloven § 16-51 om ansvar for skatt, arbeidsgiveravgift og forskuddstrekk ved mislighold av rapporteringsplikten, ikke vil ha nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser for de rapporteringspliktige eller skattemyndighetene. Bestemmelsen har som nevnt i avsnitt 4.5 blitt lite brukt i praksis.

## **6 IKRAFTSETTING**

Departementet tar sikte på å fremme lovforslag for Stortinget i løpet av vårsesjonen 2017. Endringene kan da tre i kraft senest omkring 1. juli 2017.

## 7 FORSLAG TIL LOVBESTEMMELSER

### I

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

§ 16-51 oppheves.

### II

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning gjøres følgende endringer:

§ 7-6 første ledd og annet ledd skal lyde:

- (1) Næringsdrivende og offentlig organ som gir noen et oppdrag i riket eller på kontinentalsokkelen, skal gi opplysninger om oppdraget og direkte underoppdrag i kontraktskjeden dersom disse utføres av person bosatt i utlandet eller selskap hjemmehørende i utlandet. Opplysningsplikten gjelder alle oppdragsgivere i kontraktskjeden.
- (2) Opplysningsplikten omfatter opplysninger om oppdragstakerne og oppdragsgiverens oppdragsgiver dersom oppdragsgiveren selv ikke er hovedoppdragsgiver. Opplysningsplikten omfatter også opplysninger om oppdragstakernes arbeidstakere dersom oppdragstakeren ikke har gitt opplysninger om disse etter tredje ledd.
- (3) Oppdragstaker har plikt til å gi opplysninger om egne arbeidstakere som benyttes til å utføre oppdrag som omfattes av første ledd.