

Høringsnotat - forslag til endringer i reglene om Skatteetatens informasjonsbehandling

Innhold

1	Innledning.....	5
2	Bakgrunn	7
	2.1 Innledning	7
	2.2 Generelt om behandling av opplysninger. Personvern og EUs personvernforordning.....	7
	2.3 Skatteunndragelser. Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet	9
	2.4 Stortingets anmodningsvedtak 28. april 2015 nr. 513 og 514.....	10
3	Innhenting av opplysninger	11
	3.1 Om Skatteetatens informasjonsinnhenting	11
	3.2 Generelt om Stortingets anmodningsvedtak 28. april 2015 nr. 513	13
	3.3 Bevissikring	14
	3.3.1 Gjeldende rett.....	14
	3.3.2 Behov for lovendring	16
	3.3.3 Forslag til regler om bevissikring	20
	3.3.3.1 Innledning	20
	3.3.3.2 Vilkår for bevissikring	21
	3.3.3.3 Hvilke steder det skal kunne søkes etter bevis.....	23
	3.3.3.4 Hvem bevissikring kan rettes mot – særlig om bevissikring hos tredjeparter.....	26
	3.3.3.5 Beslutning om bevissikring.....	29
	3.3.3.6 Gjennomføring av bevissikring	30
	3.3.3.7 Anke over beslutning om bevissikring	33
	3.3.3.8 Forskriftshjemmel.....	34
	3.4 Skjult observasjon.....	34
4	Bruk av opplysninger	38
	4.1 Generelt om bruk av opplysninger	38
	4.2 Sammenstilling av opplysninger	43
	4.2.1 Behov for lovendring	43

4.2.2	Forslag til lovregler om sammenstilling av opplysninger.....	48
4.2.2.1	Innledning	48
4.2.2.2	Hva sammenstilling innebærer og hvilke opplysninger som kan sammenstilles	49
4.2.2.3	Til hvilke formål opplysninger kan sammenstilles	51
4.2.2.4	Den registrertes rettigheter mv.....	54
4.2.2.5	Sletting.....	54
4.3	Avklaring av personopplysninger som kommer inn ved tips mv.	55
4.3.1	Gjeldende rett.....	55
4.3.2	Behov for lovendring	56
4.3.3	Forslag til regler om avklaring av personopplysninger som kommer inn ved tips mv.....	56
5	Utlevering av informasjon	59
5.1	Innledning	59
5.2	Gjeldende rett	60
5.3	Generelt om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene til offentlige myndigheter mv.....	62
5.3.1	Innledning.....	62
5.3.2	Forslag til endringer i reglene om utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til andre offentlige myndigheter	63
5.4	Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet	68
5.4.1	Innledning.....	68
5.4.2	Utlevering av opplysninger fra Skatteetaten og Tolletaten til A- krimsentrene og NTAES.....	69
5.4.2.1	Behov for lovendring	69
5.4.2.2	Forslag til lovregler om utlevering av opplysninger til A- krimsentrene og NTAES mv.	73
5.4.3	Utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til Arbeidstilsynet.....	74
5.4.4	Utlevering av opplysninger fra Tolletaten til Arbeidstilsynet.....	77
5.5	Adgang til å dele taushetsbelagte opplysninger med allmenheten.....	79

5.5.1	Generelt.....	79
5.5.2	Hvilke opplysninger bør gjøres tilgjengelig for allmenheten.....	82
5.5.3	Hvordan opplysningene kan gjøres tilgjengelig for allmenheten	83
6	Økonomiske og administrative konsekvenser.....	86
7	Personvernkonsekvenser.....	89
8	Forslag til lovtekst.....	93

1 INNLEDNING

Finansdepartementet sender på høring et notat med forslag til endringer i reglene om Skatteetatens informasjonsbehandling. Ett punkt i notatet (punkt 5.4) har også forslag til endringer i reglene om informasjonsbehandlingen i Tolletaten.

Det er den teknologiske utviklingen og den økende mengden av opplysninger i Skatteetatens datasystemer som danner bakgrunnen for forslagene. Flere av forslagene er en oppfølging av Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet og to anmodningsvedtak som Stortinget fattet 28. april 2015.

Høringsnotatet er delt inn i tre deler som følger den kronologiske rekkefølgen ved behandlingen av opplysninger i Skatteetaten: Først kommer opplysninger *inn* til Skatteetaten, deretter *brukes* de av etaten i arbeidet med å fastsette skatt mv., før de til slutt eventuelt *utleveres* til allmenheten eller bestemte mottakere i samsvar med reglene om dette.

I kapittel 2 gjør departementet nærmere rede for bakgrunnen for forslagene.

Kapittel 3 gjelder *innhenting* av opplysninger til Skatteetaten. Der vurderer departementet om skattemyndighetene skal få hjemmel til å foreta bevissikring og skjult observasjon. Bevissikring har likhetstrekk med de straffeprosessuelle virkemidlene ransaking og beslag, mens skjult observasjon ligner på spaning. Departementet har etter en foreløpig vurdering kommet til at skattemyndighetene bør få hjemmel for bevissikring, men ikke skjult observasjon.

Kapittel 4 dreier seg om hvordan skattemyndighetene *braker* opplysningene de besitter. Departementet foreslår bestemmelser om sammenstilling av opplysninger i skatteforvaltningsloven, skattebetalingsloven, SI-loven og folkeregisterloven. Bestemmelsen gir blant annet Skatteetaten hjemmel til å foreta profilering.

Departementet foreslår også bestemmelser om at Skatteetaten innen fire måneder må avklare om personopplysninger som kommer inn ved tips mv., er korrekte og relevante.

Kapittel 5 gjelder adgang til å *utlevere* opplysninger til andre. Kapitlet er i praksis delt i to deler.

Den første delen gjelder utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter. Departementet foreslår der en generell lovbestemmelse om når Skatteetaten kan gi opplysninger til slike mottakere. Bestemmelsen skal utfylles i forskrift, blant annet med de bestemmelsene som fremgår av loven i dag. Departementet foreslår i tillegg at Skatteetaten og Tolletaten skal kunne gi opplysninger til etatene som deltar i samarbeidet ved A-krimsentrene og Nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningssenter. Avslutningsvis i denne delen foreslår departementet at Skatteetaten og Tolletaten skal få adgang til å gi Arbeidstilsynet opplysninger som tilsynet kan ha bruk for i sitt arbeid med å håndheve lovgivningen om arbeidsmiljø. For Skatteetatens del er det tale om en utvidelse av en utleveringsadgang etaten allerede har i dag.

Del to gjelder utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til allmenheten.

Departementet vurderer om allmenheten skal få tilgang til opplysninger som viser om en virksomhet opptrer i samsvar med skattelovgivningen. Formålet med at allmenheten skal få denne tilgangen er at det skal bli enklere for private og profesjonelle innkjøpere å velge seriøse leverandører. Det vil da bli vanskeligere for kriminelle aktører å få innpass i arbeidslivet. Departementet gjør rede for to alternative måter å gjøre opplysningene tilgjengelig på. Etter det «obligatoriske» alternativet blir opplysningene tilgjengelig for allmenheten uavhengig av om virksomheten samtykker til det, mens det etter det «valgfrie» alternativet er opp til virksomheten selv å bestemme om opplysningene skal offentliggjøres. Departementet ber om høringsinstansenes synspunkter på de to alternativene til bruk i det videre arbeid med saken.

I kapittel 6 gjøres det rede for de økonomiske og administrative konsekvensene av forslagene.

Alle forslagene har betydning for personvernet. Departementet gjør fortløpende rede for hvordan personvern hensyn er vektlagt ved utforming av forslagene. I kapittel 7 er det en oppsummering av personvernkonsekvensene av forslagene.

2 BAKGRUNN

2.1 Innledning

Skatteetaten har ansvar for å fastsette skatt¹, å kreve inn skatt og andre offentlige krav og å føre Folkeregisteret. Etaten har i den forbindelse tilgang til mange opplysninger om virksomheter og enkeltpersoner. Det er flere grunner til at det nå er behov for endringer i reglene som gjelder for behandlingen av disse opplysningene.

2.2 Generelt om behandling av opplysninger. Personvern og EUs personvernforordning

Skatteetaten må behandle opplysninger slik at etaten kan utføre sine oppgaver raskt og effektivt og tilby borgerne gode offentlige tjenester. Samtidig må Skatteetatens behandling ivareta de skattepliktiges rettssikkerhet og personvern. Samlet sett stiller dette strenge krav til Skatteetatens informasjonsbehandling og regelverket som gjelder for denne behandlingen. På enkelte områder er det behov for regler som gjør at Skatteetaten kan behandle opplysninger i større grad enn i dag, mens det på andre

¹ Skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav a har en definisjon av begrepet «skatt» som innebærer at det omfatter alle skatte- og avgiftsarter som omfattes av loven, se § 1-1. Paragraf § 1-2 bokstav a fastsetter i forlengelsen av dette at med «skattepliktig» menes enhver fysisk eller juridisk person som skal svare eller få kompensert skatt. Med mindre noe annet fremgår av sammenhengen, brukes begrepene «skatt» og «skattepliktig» på samme måte i dette høringsnotatet. I praksis betyr det blant annet at et tiltak mot skatteunndragelser ikke bare er et tiltak mot unndragelse av formues- og inntektsskatt, men også et tiltak mot unndragelse av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift osv. En skattepliktig trenger på tilsvarende vis ikke å være et subjekt som skal svare formues- og inntektsskatt, det kan også være et subjekt som har plikt til å svare merverdiavgift eller arbeidsgiveravgift osv.

områder er behov for å sette grenser for den adgangen Skatteetaten har til å behandle opplysninger etter gjeldende rett.

Ved utforming av reglene må det tas hensyn til den enkeltes personvern. Personvern er et begrep som både omfatter rett til privatliv og rett til å bestemme over egne personopplysninger.

Retten til privatliv er beskyttet i Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8. Både Grunnloven § 102 første ledd første punktum og EMK artikkel 8 oppstiller tre vilkår for at inngrep i retten til privatliv skal være tillatt: inngrepet må ha et legitimt formål, det må ha tilstrekkelig hjemmel og det må være forholdsmessig. Grunnloven § 102 første ledd annet punktum fastsetter at: *«Husransakelse må ikke finne sted, unntatt i kriminelle tilfeller»*.

Med personopplysninger menes opplysninger som direkte eller indirekte gjelder identifiserbare enkeltpersoner. EU vedtok i mai 2017 en ny personvernforordning som skal gjennomføres i norsk rett i 2018. Justis- og beredskapsdepartementet sendte 6. juli 2017 på høring et forslag til ny personopplysningslov. Ifølge forslaget skal personvernforordningen gjelde som norsk lov og erstatte den gjeldende personopplysningsloven.

Personvernforordningen inneholder krav til behandlingen av personopplysninger. Artikkel 5 fastsetter enkelte grunnprinsipper, herunder prinsippet om formålsbegrensning (bokstav b), prinsippet om dataminimering (bokstav c) og prinsippet om riktighet (bokstav d). Artikkel 6 inneholder regler om behandlingsgrunnlag for personopplysninger. For Skatteetatens del er det særlig grunnlaget i artikkel 6 nr. 1 bokstav e, at behandlingen er nødvendig for å utføre en oppgave i allmennhetens interesse eller utøve offentlig myndighet, som er aktuelt. Artikkel 6 nr. 2 og 3 oppstiller da et krav om supplerende rettsgrunnlag, typisk en lov- eller forskriftsbestemmelse.

Mange av de opplysningene som Skatteetaten behandler, gjelder virksomheter og kan ikke knyttes til noen enkeltpersoner. Personvernlovgivningen kommer ikke til anvendelse ved behandling av disse opplysningene. Hensynet til at virksomhetsopplysninger ikke skal komme på avveie må likevel tas i betraktning ved utformingen av reglene om informasjonsbehandling.

2.3 Skatteunndragelser. Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet

Økonomisk kriminalitet er en stor utfordring for samfunnet. Skatteunndragelsene blir stadig mer komplekse og forekommer ofte samtidig med andre former for kriminalitet. Kriminelle aktører skjuler i større grad enn tidligere aktiviteten bak tilsynelatende lovlig virksomhet, og de bruker skattesystemet til å finansiere kriminell aktivitet.

Regjeringen lanserte i 2015 en strategi for å styrke innsatsen mot arbeidslivskriminalitet.² Med arbeidslivskriminalitet menes ifølge strategien handlinger som bryter med norske lover om lønns- og arbeidsforhold, trygder, skatter og avgifter. Arbeidslivskriminalitet utføres gjerne organisert. Lovbruddene går utover arbeidstakere, virker konkurransevridende og undergraver samfunnsstrukturen. Formålet med strategien er å bekjempe arbeidslivskriminalitet og å fremme seriøse og gode arbeidsforhold.

Det følger av strategien mot arbeidslivskriminalitet at ulike offentlige myndigheter skal dele informasjon med hverandre på en bedre måte.

På overordnet nivå er det etablert et Nasjonalt tverretattlig analyse- og etterretningssenter (NTAES) med deltakelse fra politiet, Skatteetaten, Tolletaten,

² Strategien finnes på nettsiden: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/strategi-mot-arbeidslivskriminalitet/id2359493/>

Strategien ble revidert i 2017: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/strategi-mot-arbeidslivskriminalitet-2017/id2538515/>

Arbeidstilsynet og NAV. Dette senteret utarbeider nasjonale trusselvurderinger og etterretningsrapporter som kan brukes som grunnlag for strategiske beslutninger om tiltak mot økonomisk kriminalitet.

På operativt nivå er det opprettet flere A-krimsentre der Skatteetaten, Arbeidstilsynet, NAV og politiet deltar. Ved A-krimsentrene kartlegger etatene i fellesskap kontrollobjekter og gjennomfører kontroller. Tolletaten samarbeider med A-krimsentrene.

I 2015 ble det laget en rapport om informasjonsdeling mellom kontrolletatene, politi og private³. Rapporten inneholder vurderinger av hvilke regler som bør endres for at strategien mot arbeidslivskriminalitet skal lykkes. Flere av forslagene i dette høringsnotatet er en oppfølging av denne rapporten. Departementet viser til punkt 5.3 om endringer i reglene om utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til andre offentlige myndigheter og punkt 5.4 om utlevering av opplysninger fra Skatteetaten og Tolletaten til A-krimsentrene, NTAES og Arbeidstilsynet. Punkt 5.5 om tilgang til skatteopplysninger for allmenheten er også en oppfølging av denne rapporten.

2.4 Stortingets anmodningsvedtak 28. april 2015 nr. 513 og 514

Stortinget fattet 28. april 2015 anmodningsvedtak nr. 513 og 514 der regjeringen ble bedt om å utrede forslag som kan gi Skatteetaten bedre mulighet til å innhente og dele informasjon. Vedtakene lyder som følger:

Vedtak nr. 513:

«Stortinget ber regjeringen utrede om Skatteetaten kan få bedre muligheter til å innhente relevant informasjon og sikre bevis, blant annet gjennom beslag.»

³ Rapporten er en oppfølging av et tiltak i Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet. Tiltaket gikk ut på at man skal utarbeide en veileder om informasjonsdeling og kartlegge eventuelle svakheter i regelverket som hindrer informasjonsdeling. Rapporten er utarbeidet av en arbeidsgruppe ledet av Økokrim, med deltakere fra berørte offentlige og private instanser.

Vedtak nr. 514:

«Stortinget ber regjeringen utrede forslag som kan gi Skatteetaten bedre mulighet til å dele informasjon, som for eksempel ileggelse av skjerpert tilleggsskatt og manglende levering av selvangivelse, med andre offentlige etater, for å bekjempe svart virksomhet.»

Flere av forslagene i høringsnotatet er en oppfølging av disse vedtakene.

Departementet viser til kapittel 3 om bevissikring og skjult observasjon (vedtak 513) og punkt 5.3 og 5.4 om deling av opplysninger med andre offentlige myndigheter (vedtak 514).

3 INNHENTING AV OPPLYSNINGER

3.1 Om Skatteetatens informasjonsinnhenting

I regelverket til Skatteetaten er det mange regler om adgangen til å innhente opplysninger. Reglene kan deles i to grupper. For det første finnes det regler om at opplysningspliktige skal gi opplysninger til Skatteetaten *ukrevet*, dvs. uten at etaten har bedt om det. Disse reglene er utformet med utgangspunkt i grunnkravet i personopplysningsregelverket om at personopplysninger skal være adekvate, relevante og begrenset til det som er nødvendig ut fra formålet (dataminimering), jf. personvernforordningen artikkel 5 bokstav c. Reglene pålegger bare de opplysningspliktige å gi opplysninger som Skatteetaten trenger for å løse sine oppgaver. For det andre finnes det regler om at de opplysningspliktige skal gi opplysninger til Skatteetaten *på forespørsel*. Prinsippet om dataminimering gjelder også når Skatteetaten praktiserer disse reglene. Skatteetaten kan ikke be om opplysninger som ikke er relevante og nødvendige for skattefastsettingen mv.

Skatteforvaltningsloven kapittel 8 har regler om opplysningsplikt for den skattepliktige mv. Av § 8-1 følger det blant annet at den som skal gi opplysninger skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt i rett tid. I §§ 8-2 ff. er det detaljerte regler om plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt, merverdiavgift osv.

Lovens kapittel 7 har regler som pålegger tredjeparter å gi opplysninger ukrevet til skattemyndighetene. Der er det regler om plikt for tredjeparter til å levere lønnsopplysninger, finansielle opplysninger og andre mellomværender med den skattepliktige.

I kapittel 10 er det regler om kontroll. Hovedreglene i §§ 10-1 og 10-2 fastsetter at skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige eller tredjeparter gir alle de opplysninger som kan være av betydning for beskatningen av den skattepliktige. I § 10-4 er det regler om såkalt «bokettersyn» eller «stedlig kontroll» hos de opplysningspliktige.

Statens innkrevingsentral (SI) skal få nødvendige opplysninger fra skyldneren etter reglene i tvangsfullbyrdelsesloven § 5-9. Fra tredjeparter kan SI innhente taushetsbelagte opplysninger i medhold av bestemmelser i tvangsfullbyrdelsesloven, skatteforvaltningsloven, folkeregisterloven, folketrygdloven og arbeids- og velferdsforvaltningsloven m.m. I SI-loven § 5 er det regler som utvider Statens innkrevingsentralers adgang til å bruke opplysninger som innhentes i medhold av tvangsfullbyrdelsesloven § 7-12 og skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav a og i, jf. Prop. 127 L (2011-2012) punkt 11.5.

I *skattebetalingsloven* del II om forskudd på skatt er det regler om opplysningsplikt for den skattepliktige og arbeidsgiver i §§ 4-4 og 5-11. I §§ 5-13 og 5-14 er det regler om arbeidsgiverkontroll og opplysningsplikt for banker mv. i den forbindelse. Under innkrevingen av skattekrav kan skatteoppkreveren få opplysninger fra skyldneren og tredjeparter i medhold av tvangsfullbyrdelsesloven §§ 5-9 og 7-12.

Skatteetaten kan i tillegg benytte en rekke åpne kilder i arbeidet sitt. For eksempel er det slik at SI bruker allment tilgjengelige rettsvernregistre under innkrevingen.

Folkeregisterloven kapittel 6 har regler om opplysningsplikt for den enkelte person. Det er regler om plikt til å sende flyttmelding, melde inn- og utflytting og å sende melding om fødsel og navn.

Lovens § 7-1 pålegger offentlige myndigheter og virksomheter å gi de meldinger og opplysninger som er nødvendige for registerføringen. Opplysningsplikten gjelder selv om de opplysningspliktige ellers har taushetsplikt om de aktuelle opplysningene. I folkeregisterforskriften § 7-1-1 er det gitt utfyllende regler om hva opplysningsplikten innebærer for en rekke ulike organer.

3.2 Generelt om Stortingets anmodningsvedtak 28. april 2015 nr. 513

Stortinget har i anmodningsvedtak fra 28. april 2015 nr. 513 bedt regjeringen utrede om Skatteetaten kan få bedre muligheter til å innhente relevant informasjon i arbeidet mot svart arbeid.

Etter departementets vurdering innebærer de reglene det er gjort rede for i punkt 3.1., at Skatteetaten får de opplysningene som er nødvendige for å utføre oppgavene etaten er pålagt. Departementet viser særlig til at den skattepliktige skal levere skattemelding, og plikten for tredjeparter til å gi alle opplysninger som kan være av betydning for noens skatteplikt. Flere av de nevnte regelverkene har blitt endret relativt nylig. Folkeregisterloven ble vedtatt i 2016, mens reglene om skattekontroll, som nå står i skatteforvaltningsloven kapittel 10, ble revidert i 2013. Departementet er derfor av den oppfatning at det ikke er behov for noen generell revisjon av reglene om opplysningsplikt til Skatteetaten.

Departementet vurderer for tiden om det er behov for endringer i reglene om opplysningsplikt på et mer avgrenset område. Det er spørsmål om opplysningsplikten på merverdiavgiftsområdet bør utvides sammenlignet med det som gjelder i dag. Forslag til regler om dette vil eventuelt bli sendt på egen høring og er derfor ikke med i høringsnotatet her.

Skatteetatens utfordringer med skattekontrollen oppstår som oftest i tilfeller der de skattepliktige og tredjeparter *ikke* oppfyller opplysningsplikten sin. I arbeidet med anmodningsvedtak 513 har departementet vurdert om skattemyndighetene bør få adgang til å bruke to kontrollmetoder som er «utradisjonelle» for Skatteetatens del, henholdsvis bevissikring og skjult observasjon.

Bevissikring innebærer at skattemyndighetene, med bistand fra politiet, ved tvang kan tilegne seg dokumenter som den skattepliktige eller andre opplysningspliktige nekter å utlevere. Bevissikring har likhetstrekk med de straffeprosessuelle tvangsmidlene ransaking og beslag. Bevissikring er en kontrollmetode som endrer *måten* skattemyndighetene kan innhente opplysninger på sammenlignet med reglene som gjelder i dag, men ikke *hvilke* opplysninger de kan innhente.

Skjult observasjon innebærer typisk at skattemyndighetene foretar systematisk og langvarig observasjon av offentlig steder og de personene som befinner seg der. Skjult observasjon har likhetstrekk med det straffeprosessuelle etterforskningsmiddelet spaning. Skjult observasjon er en kontrollmetode som både endrer *måten* skattemyndighetene innhenter opplysninger på sammenlignet med dagens regler, og *hvilke* opplysninger de innhenter.

3.3 Bevissikring

3.3.1 Gjeldende rett

Reglene om skattekontroll følger av skatteforvaltningsloven kapittel 10.

I § 10-1 er det regler om plikt for de skattepliktige og andre til å gi skattemyndighetene opplysninger som kan ha betydning for deres egen bokføring eller skatteplikt og kontrollen av disse. Skattemyndighetene kan kreve at de opplysningspliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. I § 10-2 er det

lignende regler om plikt for tredjeparter til å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt.

I § 10-4 er det regler om Skatteetatens adgang til å foreta kontrollundersøkelser hos de skattepliktige og tredjeparter som har opplysningsplikt etter loven. Det er denne paragrafen som gir skattemyndighetene adgang til å foreta såkalt «stedlig kontroll» eller «bokettersyn». Den opplysningspliktige skal gi skattemyndighetene adgang til befaringsbesiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv. Det er adgang til å kontrollere den opplysningspliktiges private hjem, men bare dersom næringsvirksomhet utøves derfra.

Bestemmelsen i § 10-4 gir ikke Skatteetaten hjemmel for å kreve opplysninger utlevert eller adgang til lokaler dersom de opplysningspliktige nekter å legge til rette for undersøkelsene eller aktivt søker å unndra opplysninger. I praksis er skattemyndighetene dermed avhengig av medvirkning fra den opplysningspliktige for at de skal kunne gjennomføre kontroller.

Skatteetaten kan be politiet om bistand ved kontroll etter § 10-4, jf. § 10-12. Politiet kan i den forbindelse kreve at de opplysningspliktige gir opplysninger og utleverer materiale i samsvar med § 10-4. Det er imidlertid slik at heller ikke politiet kan bruke tvang når de bistår skattemyndighetene på dette stadiet av saken. Politiets tilstedeværelse etter § 10-12 fører altså ikke i seg selv til at kontroller kan gjennomføres hos opplysningspliktige som motsetter seg det.

I skattesaker er det dermed slik at myndighetene først kan bruke tvang for å fremskaffe opplysninger mv. når sakene har kommet så langt at de etterforskes som straffesaker. Det er da politiet som innhenter opplysningene ved å foreta ransaking og beslag. Politiets adgang til å bruke slike tvangsmidler i straffesak er regulert i straffeprosesslovgivningen.

Konkurransetilsynet og Finanstilsynet er to forvaltningsorganer som i motsetning til Skatteetaten, har hjemmel for å sikre bevis ved tvang.

Konkurransetilsynet fikk slik adgang i 1994 ved en bestemmelse i den daværende konkurranseloven. Bestemmelsen er videreført i dagens konkurranselov § 25 som fastsetter at Konkurransetilsynet kan søke etter bevis når det er rimelig grunn til å anta at loven eller vedtak i medhold av loven er overtrådt, eller det er nødvendig for å kunne oppfylle Norges avtaleforpliktelser overfor en fremmed stat eller en internasjonal organisasjon. Konkurransetilsynet kan da nærmere bestemt kreve å:

- få adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder hvor det kan finnes bevis for overtredelse,
- få adgang til bolig dersom det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der,
- ta med ting som kan ha betydning som bevis for nærmere gransking og
- forsegle forretningslokaler, bøker eller forretningspapirer så lenge undersøkelsen varer og dette anses nødvendig.

Paragrafen har detaljerte bestemmelser om hvordan Konkurransetilsynet skal gå fram for å få adgang til bevissikring, hvordan bevissikringen skal gjennomføres og hvilke rettigheter som gjelder for den som rammes av bevissikringen. Konkurransetilsynet kan kreve bistand fra politiet ved gjennomføring av bevissikringen.

Verdipapirhandelloven § 15-5 har en tilnærmet liklydende bestemmelse om adgang for Finanstilsynet til å sikre bevis når det er rimelig grunn til å anta at lovens kapittel 3 er overtrådt, eller det er nødvendig for å oppfylle Norges forpliktelser overfor en annen stat. I forarbeidene er det presisert at bestemmelsen er basert på konkurranseloven § 25, jf. Ot. prp. nr. 12 (2004-2005) s. 109.

3.3.2 Behov for lovendring

Det kriminalitetsbildet som det er redegjort for under punkt 2, har som konsekvens at Skatteetaten oftere enn før mangler effektive virkemidler for å få opplysninger fra

skattepliktige som ikke medvirker til å oppfylle sin opplysningsplikt. En adgang for skattemyndighetene til å foreta bevissikring vil bidra til å avhjelpe dette.

Både Tilleggsskatteutvalget i 2003 og Skatteunndragelsesutvalget i 2009 foreslo at Skatteetaten skulle få adgang til bevissikring, uten at dette har blitt fulgt opp med forslag til lovendringer.

Finansdepartementet har i arbeidet med anmodningsvedtaket fra Stortinget foretatt en ny vurdering av spørsmålet om skattemyndighetene bør få adgang til bevissikring. Redegjørelsen for reglene i konkurranseloven og verdipapirhandelloven viser at tilsynsmyndighetene kan gis begrenset adgang til inngripende tiltak som bevissikring dersom forholdene tilsier det. Etter departementets vurdering er forholdene i dag slik at skattemyndighetene bør få hjemmel for bevissikring på samme måte som Konkurransetilsynet og Finanstilsynet.

I forarbeidene til bestemmelsen i konkurranseloven, Ot. prp. nr. 41 (1992-1993) punkt 6.6.5.2, er bevissikringsadgangen begrunnet med at det er vanskelig for myndighetene å finne bevis i offisielle regnskaper og ordinære arkiver. Det uttales:

«Erfaringsmessig finnes ikke bevis i offisielle regnskaper og dokumenter som oppbevares i bedriftenes ordinære arker. Bevisene finnes regelmessig i notater og opptegetninger som holdes utenfor bedriftens vanlige skriftlige materiale. De er dels blandet sammen med personlige dokumenter, f.eks. i private mapper, skuffer eller notisbøker. Bevisenes art gjør at de meget lett kan ødelegges når de berørte får den minste mistanke om at de vil bli gjenstand for kontroll»

I forarbeidene uttales det videre at disse utfordringene er særegne for konkurransemyndighetene og at andre kontrollmyndigheter som oftest kan søke etter bevis i dokumenter som bedriftene plikter å utarbeide eller oppbevare.

Samfunnsforholdene har imidlertid endret seg siden disse forarbeidene ble skrevet. I

dag er kriminalitetsbildet slik at skattemyndighetene møter de samme utfordringene som konkurransemyndighetene.

Skattemyndighetene erfarer at den alvorlige skattekriminaliteten blir mer organisert og vanskeligere å avsløre. I mange tilfeller utarbeider de skattepliktige ikke regnskaper og andre pliktige dokumenter som skattemyndighetene trenger for å foreta kontroller og fastsette riktig skatt. Det forekommer også ofte at dokumentasjon på virksomhetenes omsetning er sammenblandet med personlige dokumenter på PC, nettbrett osv., eller finnes i materiale som holdes utenfor virksomhetenes vanlige arkiver. Når dokumentasjon lagres på denne måten, kan den enkelt ødelegges eller flyttes ved kontroll fra skattemyndighetene.

Kontrollreglene i skatteforvaltningsloven gir skattemyndighetene vid adgang til å kreve at de skattepliktige og andre legger fram opplysninger. Som nevnt i punkt 3.3.1 er skattemyndighetene likevel avhengige av at de berørte medvirker til kontrollen. Skattemyndighetene har ikke hjemmel til å skaffe seg opplysninger og dokumentasjon ved tvang dersom de berørte motsetter seg undersøkelser.

Et eksempel på saker der det er vanskelig for skattemyndighetene å skaffe til veie dokumentasjon med de gjeldende kontrollreglene, er saker der bakmenn bruker virksomheter til å hvitvaske penger ved betaling av lønn som ikke oppgis til beskatning, eller til å unndra merverdiavgift ved å utstede fiktive fakturaer. Bevis for fiktive fakturaer som bankkort for firmaets bankkonto og timelister el., kan være lokalisert på privatadressen eller PC-en til en bakmann. Et annet eksempel er at kriminelle personer som har meldt flytting til utlandet, likevel driver næringsvirksomhet fra Norge uten å ha noe fast forretningssted her. Ofte er det da på privatadresser skattemyndighetene kan finne bevis for næringsvirksomhet.

Skattemyndighetene anmelder mange alvorlige skatteunndragelser til politiet. Politiet kan med hjemmel i straffeprosesslovgivningen bruke tvangsmidlene ransaking og

beslag under etterforskningen. Politiet kan imidlertid på langt nær behandle alle overtredelser av skattelovgivningen. I skatteforvaltningsloven er det regler om administrativ ileggelse av tilleggs-skatt som forutsetter at mange relativt sett alvorlige saker skal avgjøres av skattemyndighetene uten at de anmeldes til politiet.

Skattemyndighetene må ha effektive virkemidler som setter dem i stand til å håndheve også slike tilfeller av økonomisk kriminalitet.

På den annen side taler personvern hensyn mot at skattemyndighetene bør få adgang til bevissikring. Bevissikring er et sterkt inngrep i den private sfæren til den som utsettes for det. Det er på det rene at bevissikring utfordrer retten til privatliv som er vernet etter Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8. Bevissikring er også i strid med det prinsipielle utgangspunktet om at det er politiet, og ikke forvaltningen for øvrig, som kan bruke tvang i arbeidet med å avdekke og bekjempe kriminalitet. Departementet er likevel av den oppfatning at en bevissikringsadgang for Skatteetaten er så viktig for arbeidet med skatteunndragelser at det kan begrunne inngrepet i retten til privatliv. Etter departementets vurdering er derfor vilkåret om forholdsmessighet som følger av Grunnloven § 102 første ledd første punktum og EMK artikkel 8 oppfylt. Ved denne vurderingen har departementet lagt vekt på flere forhold.

For det første kan reglene utformes på en slik måte at bevissikring i praksis bare er et supplement til andre, mindre inngripende kontrollmetoder når disse ikke er tilstrekkelige. Bevissikring vil dermed bare bli benyttet i få, alvorlige tilfeller der den opplysningspliktige unnlater å medvirke til alminnelig lovpålagt kontroll, eller det er grunn til å tro at den opplysningspliktige vil unnlate å medvirke til slik kontroll. Vilkårene for bevissikring kan knyttes opp til om det foreligger et mislighold av opplysningsplikten som rammes av bestemmelsene om tilleggs-skatt. Ved bevissikring i hjemmet bør vilkårene være særlig strenge.

For det andre har departementet lagt vekt på at rettssikkerheten til de berørte kan ivaretas på en god måte. De berørte bør ha de samme rettssikkerhetsgarantier som

gjelder ved ransaking og beslag etter straffeprosessloven, herunder at bevissikring skal besluttes av tingretten, at beslutningen kan påankes og at det ikke skal være adgang til å ta beslag i dokumenter som omfattes av taushetsplikt.

For det tredje kan det stilles krav om at bevissikringen gjennomføres på en så skånsom måte som forholdene tillater, og at politiet alltid skal bistå skattemyndighetene ved bevissikring i hjemmet. Disse kravene medfører at bevissikringen er så lite inngripende som mulig for de berørte.

Forholdet til Grunnloven § 102 første ledd annet punktum blir vurdert i punkt 3.3.3.3.

Departementet er på bakgrunn av dette av den oppfatning at skattemyndighetene bør få adgang til å foreta bevissikring på samme måte som Konkurransetilsynet og Finanstilsynet. Skattemyndighetene bør kunne kreve bistand fra politiet under gjennomføring av bevissikringen. Politiets bistand skal sikre at undersøkelsen kan gjennomføres som planlagt. Departementet legger til grunn at det er særlig viktig med politibistand dersom det er aktuelt å sikre bevis i private hjem.

3.3.3 Forslag til regler om bevissikring

3.3.3.1 Innledning

Departementet foreslår en bestemmelse om bevissikring i skatteforvaltningsloven ny § 10-15. Bestemmelsen er utformet etter mønster fra konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5. Det er likevel gjort enkelte lovtekniske tilpasninger for at reglene skal passe inn i skatteforvaltningsloven.

I den videre fremstillingen gjør departementet først rede for vilkårene for bevissikring og hvordan beslutningen om bevissikring skal fattes, se punkt 3.3.3.2, hvilke steder det kan søkes etter bevis, se punkt 3.3.3.3 og hvem bevissikring kan rettes mot, se punkt 3.3.3.4. I sistnevnte punkt er det sentrale spørsmålet om det kan søkes etter bevis hos en tredjepart, altså hos en annen enn den skattemyndighetene undersøker skattefastsettingen til. Deretter behandles spørsmålene om hvem som skal fatte

beslutning om bevissikring, se punkt 3.3.3.5, og hvordan bevissikringen skal gjennomføres, se punkt 3.3.3.6. Til slutt følger to punkter om anke over beslutning om bevissikring og hvilke regler som bør gis i forskrift, se punkt 3.3.3.7 og 3.3.3.8.

3.3.3.2 *Vilkår for bevissikring*

Det må for det første tas stilling til hvilke lovovertrедelser skattemyndighetene skal kunne lete etter bevis for.

Reglene om Konkurransetilsynets adgang til å foreta bevissikring i konkurranseloven § 25 gjelder «*ved brudd på loven eller vedtak i medhold av loven*», mens Finanstilsynet etter verdipapirhandelloven § 15-5 kan sikre bevis ved overtredelse av «*bestemmelse i kapittel 3, jf. forskrift gitt i medhold av slik bestemmelse*».⁴

Opplysninger fra den skattepliktige er helt nødvendige for at skattefastsettingen skal bli korrekt. Den skattepliktige skal gi Skatteetaten riktige og fullstendige opplysninger og bidra til at skatteplikten blir klarlagt, jf. skatteforvaltningsloven §§ 8-1 ff. Tilleggsskatt ilegges den skattepliktige som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene eller unnlater å gi opplysninger når opplysningssvikten kan føre til skattemessige fordeler, jf. § 14-3 første ledd. Straffeloven § 378 har regler om skattesvik som har de samme objektive vilkårene som reglene om tilleggsskatt. Skattesvik kan straffes med bot eller fengsel inntil to år. Etter departementets vurdering er det hensiktsmessig å knytte vilkårene for bevissikring til reglene om tilleggsskatt, siden det er den sanksjonen skattemyndighetene selv kan ilegge. Departementet foreslår nærmere bestemt at bevissikring skal kunne foretas ved mistanke om overtredelse av skatteforvaltningsloven § 14-3 første ledd, jf. forslag til ny § 10-15 første ledd første punktum.

⁴ Konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5 gir i tillegg adgang til å sikre bevis når det er nødvendig for å sikre Norges avtaleforpliktelser overfor annen stat eller internasjonal organisasjon. Innenfor skatteretten finnes det ingen internasjonale avtaler som pålegger Norge å gjennomføre bevissikring. Det er derfor ikke behov for et tilsvarende grunnlag for bevissikring i skatteforvaltningsloven.

For det andre må det tas stilling til hvor sterk mistanken må være for at bevissikring skal kunne gjennomføres. Hensynet til de opplysningspliktiges rettssikkerhet tilsier at mistanken bør være sterk. Jo høyere grad av sannsynlighet for opplysningssvikt som kreves, desto lavere blir risikoen for at bevissikring foretas hos noen som ikke har brutt opplysningsplikten. Kravet til sannsynlighet kan likevel ikke stilles for høyt ettersom formålet med reglene nettopp er å søke etter bevis på om det foreligger lovbrudd eller ikke.

I konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5 er det krav om at det foreligger «rimelig grunn til å anta» at lovene er overtrådt før bevissikring kan settes i verk. Dette innebærer at det ikke er nødvendig med sannsynlighetsovervekt for lovbrudd, jf. Ot.prp. nr. 6 (2003-2004) punkt 9.3. Det er nok at myndighetene har indikasjoner på ulovligheter.

Straffeprosessloven § 192 stiller et strengere krav om «skjellig grunn til mistanke» for at politiet skal kunne gjennomføre ransaking, det vil si et krav om sannsynlighetsovervekt. Et slik krav vil etter departementets vurdering være for strengt for skattemyndighetenes del, slik også NOU 2003:7 punkt 12.2.3.2. Departementet legger til grunn at bevissikring fra en kontrolletat som Skatteetaten, normalt vil være noe mindre inngripende enn at politiet foretar ransaking og beslag. Ved ransaking og beslag er det innledet straffesak som behandles etter straffeprosessloven. Dette kan forsvare et lavere krav til mistanke etter skatteforvaltningsloven enn straffeprosessloven.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette at bevissikringsreglene i skatteforvaltningsloven skal ha det samme kravet til mistanke som konkurranseloven og verdipapirhandelloven. Kravet om at det må være «rimelig grunn til å anta» at det foreligger overtredelse av reglene om tilleggsskatt, framgår av forslag til ny § 10-15 første ledd første punktum.

Til sammenligning oppstiller ikke skatteforvaltningsloven § 10-4 noe krav til mistanke for at skattemyndighetene skal kunne iverksette ordinær skattekontroll. Kravet til mistanke i reglene om bevissikring viser at bevissikring er mer inngripende enn alminnelig skattekontroll, og som derfor bør begrenses til et færre antall tilfeller der det er en viss sannsynlighet for at det foreligger overtredelser av opplysningsplikten.

Departementet legger til grunn at bevissikring skal være et supplement til de alminnelige kontrollreglene. Bevissikring bør fortrinnsvis benyttes når det ikke er mulig å skaffe til veie opplysningene på annen måte. Det er i første rekke hensynet til den som kontrolleres som begrunner dette, men også hensynet til den samlede ressursbruken tilsier at tradisjonell kontroll bør vurderes først. Departementet legger til grunn at det for det offentlige er mer ressurskrevende å gjennomføre bevissikring enn alminnelig skattekontroll fordi det krever rettens beslutning. Spørsmålet om behov for politibistand er antakelig også mer aktuelt ved bevissikring enn alminnelig skattekontroll.

3.3.3.3 *Hvilke steder det skal kunne søkes etter bevis*

Konkurranseloven § 25 fastsetter at Konkurransetilsynet kan få adgang til «lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder» der det kan finnes bevis. Verdipapirhandelloven § 15-5 gir Finanstilsynet tilgang til «lokaler, eiendommer og andre oppbevaringssteder».

Departementet foreslår at skatteforvaltningslovens bestemmelse om bevissikring skal utformes på samme måte som bestemmelsen i konkurranseloven, se forslaget til ny § 10-15 første ledd første punktum.

Både etter konkurranseloven og verdipapirhandelloven er det adgang til å foreta bevissikring i bolig dersom det er «særlig grunn til å anta» at bevis oppbevares der. I forarbeidene til konkurranseloven, Ot. prp. nr. 6 (2003-2004) punkt 9.3.4, er det uttalt at det skjerpede beviskravet for kontroll i boliger er et resultat av en avveining av

hensynet til effektiv håndheving av lovgivningen og hensynet til borgernes behov for beskyttelse av og respekt for sitt privatliv. Forarbeidene gjør rede for at Konkurransetilsynet i praksis har erfart at bevis for lovovertrедelser har blitt oppbevart i hjemmene til sentrale aktører, samtidig som bevissikring i private hjem ansees å være et større inngrep i den private rettssfære enn bevissikring hos et foretak.

Departementet foreslår at kravet om at det er «*særlig grunn til å anta*» at bevis oppbevares i hjemmet må være oppfylt også ved bevissikring i boliger etter skatteforvaltningsloven, se forslaget til § 10-15 ny første ledd annet punktum. Departementet viser til punkt 3.3.1. der det fremgår at det også i skattesaker forekommer at bevis oppbevares i hjemmet og at det dermed er behov for å kunne sikre bevis der. Samtidig er det på det rene at bevissikring i boliger er et sterkt inngrep i den private rettssfære. Vilkåret om at det må foreligge særlige grunn til å anta at bevis oppbevares i hjemmet kommer derfor i tillegg til vilkåret om at det må være rimelig grunn til å anta at det foreligger opplysningssvikt som kan føre til skattemessige fordeler. Vilkåret gjør at skillet mellom bevissikring i foretak og bevissikring i hjemmet blir tydelig, jf. Ot.prp. nr. 6 (2003-2004) punkt 9.3.4.

Adgangen til å foreta bevissikring i private hjem gjelder, i motsetning til det som er tilfelle ved kontroll etter skatteforvaltningsloven § 10-4, selv om det ikke drives næringsvirksomhet derfra. Det er hensynet til effektiv håndheving av reglene som tilsier dette. Uten et slik at adgang vil det bli for enkelt for den som bevisst ønsker å unndra opplysninger, å skjule disse for skattemyndighetene. Departementet har også sett hen til kravet om at bevissikring skal besluttes av tingretten og at politiet skal være til stede ved bevissikring i hjemmet, ved vurderingen av om bevissikring kan foretas i private hjem der det ikke drives næringsvirksomhet.

Det følger av Grunnloven § 102 at: «*Husransakelse må ikke finne sted, unntatt i kriminelle tilfeller.*» Det er antatt at bestemmelsen oppstiller et absolutt vern mot inngrep som er å anse som «*[h]usransakelse*», med mindre det foreligger «*kriminelle*

tilfeller», jf. Prop. 68 L (2015-2016) s. 34. Det er klart at ransaking etter straffeprosessloven utgjør «*h/usransakelse*» i bestemmelsens forstand. Departementet antar at det samme gjelder bevissikring etter de reglene som foreslås i dette høringsnotatet. Spørsmålet blir derfor om vilkåret om «*kriminelle tilfeller*» er oppfylt.

I *Stub*, Tilsynsforvaltningens kontrollvirksomhet (2011) s. 132, er det antatt at Grunnloven § 102 bygger på et materielt straffebegrep. Dette innebærer at andre saker enn om straff i straffelovgivningens forstand kan utgjøre «*kriminelle tilfeller*». På den annen side er det antatt at husundersøkelser av mer forvaltningsmessig karakter ikke er å anse som «*kriminelle tilfeller*», jf. *Andenæs*, Statsforfatningen i Norge (10. utg. ved Fliflet, 2006) s. 408-409. Det avgjørende synes derfor å være hvor alvorlig forholdet man undersøker er.

Stub s. 136 oppstiller i den forbindelse to vilkår for at forvaltningssaker kan omfattes av unntaket for kriminelle tilfeller.

For det første kreves det at det er tale om en sak der det er adgang til å ilegge en pønalt begrunnet *sanksjon*, ikke bare en *reaksjon* som har en annen begrunnelse. Saker om tilleggsskatt oppfyller dette kravet. Tilleggsskatt er en pønalt begrunnet sanksjon for brudd på opplysningsplikten i skatteforvaltningsloven. Som nevnt i punkt 3.3.3.2 er opplysningsplikten helt nødvendig for at skattesystemet skal fungere, og de objektive vilkårene for tilleggsskatt er de samme som de objektive vilkårene for skattesvik etter straffeloven. Det er forutsatt at tilleggsskatt skal brukes i stedet for straff i mange relativt sett alvorlige saker, jf. punkt 3.3.2. Tilleggsskatt beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelten som er eller kunne vært oppnådd som følge av opplysningssvikten.

For det andre må det foretas en konkret vurdering der behovet for undersøkelser veier tyngre enn de hensynene de griper inn i, sml. Rt. 1871 s. 221. På den ene siden innebærer bevissikring et betydelig inngrep i den enkeltes privatliv. På den andre siden

er skatteunndragelser er samfunnsskadelige lovbrudd som det er vanskelig å oppdage. Bevissikring skal i første rekke brukes i tilfeller der den skattepliktige ikke har bidratt til å oppfylle opplysningsplikten sin. Behovet for å foreta bevissikring er derfor stort. Bevissikring i hjemmet kan bare foretas når det er «*særlig grunn*» til å tro at det oppbevares bevis der. Videre er det mulig å utforme reglene om gjennomføring av bevissikringen på en slik måte at bevissikringen blir så skånsom som mulig. Etter departementets vurdering er derfor de bevissikringsreglene som foreslås i dette høringsnotatet forenlig med Grunnloven § 102.

Stub uttaler at Grunnloven neppe er til hinder for at Konkurransetilsynet foretar bevissikring hjemme hos en ansatt i en sak om overtredelse av konkurranseloven § 11. Skatteforvaltningslovens bestemmelse om bevissikring er utformet etter mønster fra den tilsvarende bestemmelsen i konkurranseloven.

3.3.3.4 *Hvem bevissikring kan rettes mot – særlig om bevissikring hos tredjeparter*

Det er på det rene at bevissikring bør kunne foretas hos den skattepliktige som mistenkes for å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan føre til skattemessige fordeler. Det er mer usikkert om det også bør være adgang til å sikre bevis hos tredjeparter.

Tredjeparter har etter skatteforvaltningsloven en helt sentral rolle for beskatningen. Reglene i kapittel 7 pålegger ulike tredjeparter som arbeidsgivere, banker osv. plikt til ukrevet å gi opplysninger om den skattepliktige etter nærmere bestemte regler. I § 10-2 er det som nevnt en adgang for skattemyndighetene til å be om opplysninger fra alle tredjeparter som kan tenkes å ha informasjon om den skattepliktige. Tredjeparter har samlet sett en betydelig mengde informasjon som har betydning for den skattepliktiges skattefastsetting.

Spørsmålet om det skal være adgang til å foreta bevissikring kan deles opp i to underspørsmål. For det første må det tas stilling til om det skal være adgang til bevissikring hos tredjeparten som ledd i skattesaken mot den skattepliktige, altså om

tredjeparten skal underlegges bevissikring fordi han sitter med relevante opplysninger om en annen person. For det andre må det tas stilling til om det skal være adgang til å sikre bevis hos tredjeparten som gir grunnlag for å vurdere om *tredjeparten* har brutt forpliktelsene sine. Det er da tredjeparten selv, ikke en annen skattepliktig, som er gjenstand for Skatteetatens undersøkelser.

Departementet vurderer først spørsmålet om bevissikring hos tredjepart, herunder tredjeparts bolig, som ledd i kontroll av en annen skattepliktig.

Etter konkurranseloven § 25 er det adgang til slik bevissikring. I forarbeidene, Ot.prp. nr. 6 (2003-2004) s. 163, uttalte departementet imidlertid at det antar at bevissikring hos noen som ikke er involvert i lovbruddet, ikke vil være særlig praktisk, blant annet fordi loven har andre regler om opplysningsplikt for tredjeparter. Departementet viste videre til at bevisene er skjøre og at faren for bevisforspillelse ikke gjør seg gjeldende i like stor grad hos tredjeparter. Departementet mente likevel til at et forbud mot bevissikring hos tredjeparter kan skape avgrensingsproblemer og konkluderte derfor med at bevissikring hos tredjeparter skal være tillatt når det er behov for dette.

Departementet legger som et utgangspunkt til grunn at mange av de samme hensynene for og mot å tillate bevissikring hos tredjeparter gjør seg gjeldende også på skatteområdet. Det er imidlertid en praktisk viktig forskjell. Tredjeparter spiller som nevnt en sentral rolle ved beskatningen av den skattepliktige og kan ha betydelige mengder dokumentasjon som er relevant for beskatningen. I mange tilfeller er det nær sammenheng mellom tredjeparter og den skattepliktige, for eksempel forholdet mellom et aksjeselskap, aksjonær eller daglig leder. Det er derfor grunn til å anta at bevissikring hos tredjeparter vil være mer praktisk for Skatteetaten enn det konkurranselovens forarbeider legger opp til for Konkurransetilsynet sin del. Hensynet til effektiv håndheving av lovgivningen taler da for at det skal være adgang til bevissikring.

Samtidig er det slik at jo oftere Skatteetaten kan gjøre bruk av bevissikring som virkemiddel, desto sterkere gjør de hensynene som taler mot ordningen seg gjeldende, først og fremst hensynet til privatlivets fred. Mothensynene er særlig sterke når det er tale om å sikre bevis i tredjeparts hjem. Mye taler for at slike undersøkelser bør være forbeholdt politiet.

Departementet har likevel etter en foreløpig vurdering kommet til at skattemyndighetene bør få adgang til å foreta bevissikring hos tredjeparter som ledd i kontrollen av den skattepliktige. Den foreslåtte bestemmelsen i skatteforvaltningsloven ny § 10-15 skiller derfor ikke mellom bevissikring for å lete etter bevis hos den skattepliktige og bevis hos tredjeparter. Departementet understreker likevel at dette er et vanskelig spørsmål der ulike hensyn står mot hverandre. Departementet ber derfor særlig om høringsinstansenes syn på saken før departementet tar endelig stilling til hvordan den skal fremmes for Stortinget.

Den andre formen for bevissikring hos tredjepart gjelder sikring av bevis for å undersøke om tredjeparten selv har oppfylt sine plikter etter loven. Tredjeparter spiller som nevnt en viktig rolle i beskatningen. Tredjeparter kan ikke ilegges tilleggsskatt når de misligholder opplysningsplikten sin, men i skatteforvaltningsloven § 14-12 er det regler om straffeansvar for tredjeparter.

Departementet foreslår i dette høringsnotatet ikke noen adgang for skattemyndighetene til å foreta bevissikring hos tredjepart ved mistanke om brudd på dennes opplysningsplikt. Årsaken til dette er at departementet er usikker på hvor stort behov det er for en slik adgang. Når det ikke er dokumentert noe konkret behov, er det etter departementets foreløpige vurdering ikke grunnlag for en konklusjon om at kravet til forholdsmessighet som følger av Grunnloven og EMK er oppfylt. Departementet ber imidlertid også på dette punktet særlig om høringsinstansenes syn på saken.

3.3.3.5 *Beslutning om bevissikring*

Det bør ikke være opp til skattemyndighetene selv å bestemme at de skal ta i bruk bevissikring. Departementet går inn for at avgjørelsen må fattes av domstolene på samme måte som ved bevissikring etter konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5.

Departementet foreslår nærmere bestemt at skattemyndighetene må fremsette begjæring om bevissikring for tingretten på det sted hvor det mest praktisk kan skje, jf. forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven ny § 10-15 tredje ledd. Begjæringen må være skriftlig og begrunnet. Begjæringen må angi kontrollens formål og hvilke lokaler mv. skattemyndighetene krever adgang til.

Tingretten skal treffe sin avgjørelse ved beslutning før bevissikringen settes i verk. Når begjæringen tas til følge, må beslutningen angi hvor bevissikringen skal gjennomføres og hvilken overtredelse som antas å foreligge jf. forslag til ny § 10-15 fjerde ledd første og annet punktum.

Departementet foreslår at retten kan treffe beslutning uten at den bevissikringen rettes mot, gis adgang til å uttale seg på forhånd og uten at beslutningen meddeles før iverksettelsen. Begrunnelsen for dette er faren for bevisforspillelse. Erfaringsmessig finnes ikke bevis i offisielle regnskaper og dokumenter som oppbevares i virksomhetenes ordinære arkiver. Bevisene finnes derimot gjerne i notater og opptegnelser som holdes utenfor foretakets vanlige skriftlige materiale. De kan også være blandet sammen med personlige dokumenter, for eksempel i private mapper, skuffer eller notisbøker. Bevisene er dermed av en slik art at de lett ødelegges dersom de berørte får mistanke om at de vil bli gjenstand for kontroll.

Departementet nevner at også en ordinær kontroll etter skatteforvaltningsloven § 10-4 kan gjennomføres uten forvarsel når det er nødvendig for at formålet med kontrollen ikke skal settes i fare, jf. § 10-11.

Det kan tenkes tilfeller der skattemyndighetene ikke har tid til å vente på tingrettens beslutning om bevissikring uten at formålet med kontrollen settes i fare. Et eksempel er at den opplysningspliktige motsetter seg kontroll etter § 10-4. Det er da risiko for at den opplysningspliktige vil ødelegge beviser før tingretten rekker å behandle en begjæring om bevissikring. Skattemyndighetene skal i slike tilfeller kunne kreve at politiet avstenger området der bevisene kan være, inntil rettens beslutning foreligger, jf. forslag til ny § 10-15 sjette ledd. Tilsvarende bestemmelser finnes i konkurranseloven § 25 sjette ledd og verdipapirhandelloven § 15-4 fjerde ledd.

Det skal være opp til skattemyndighetenes frie skjønn å avgjøre om avstengning er nødvendig. Departementet forutsetter imidlertid at avstengningen blir helt kortvarig ettersom spørsmålet om bevissikring må fremmes for tingretten så raskt som mulig. Departementet foreslår heller ikke noen egen klageadgang på beslutningen om midlertidig avstengning, da det må forutsettes at tingretten raskt avgjør spørsmålet om bevissikring.

3.3.3.6 Gjennomføring av bevissikring

Formålet med bevissikringen er at skattemyndighetene skal lete etter bevis på at den opplysningspliktige har misligholdt opplysningsplikten overfor skattemyndighetene på en slik måte at det kan føre til skattemessige fordeler. Dette følger forutsetningsvis av vilkåret om at bevissikring kan foretas når det er rimelig grunn til å anta at noen har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å gi opplysninger.

Før beslutningen om bevissikring settes i verk, skal beslutningen leses opp eller vises frem for den som beslutningen rammer, jf. forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 10-15 fjerde ledd femte punktum som gir straffeprosessloven § 200 tilsvarende anvendelse.

Skattemyndighetene skal kunne kreve bistand av politiet for å iverksette bevissikringen, jf. forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven ny § 10-15 femte

ledd. Tilsvarende regler finnes i konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5 tredje ledd. Politiets bistand består i å sikre at undersøkelsen kan gjennomføres som planlagt. Etter departementets vurdering bør politiet alltid være til steder dersom det skal sikres bevis fra privat bolig.

Skattemyndighetene skal kunne forsegle forretningslokaler, bøker, forretningspapirer eller teknisk lagringsmedium så lenge undersøkelsen varer og dette anses nødvendig, jf. forslag til ny § 10-5 første ledd tredje punktum. Tilsvarende bestemmelser finnes i konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5.

Bevissikringen skjer ved at skattemyndighetene søker etter bevis som kan ha betydning for om opplysningsplikten er misligholdt. Det kan blant annet være gjennomgang av arkiv, regnskapsmateriale og datautstyr, men ikke dokumenter eller eiendeler som kun er av personlig karakter.

Skattemyndighetene må ha adgang til å ta med seg bevis for nærmere undersøkelse. Departementet foreslår at skattemyndighetene skal kunne ta med seg *«ting, herunder kopi av dokumenter og annen informasjon og teknisk lagret informasjon, som kan ha betydning som bevis, for nærmere granskning»*, jf. forslag til bestemmelse i ny § 10-15 annet ledd første punktum. Departementet legger til grunn at det er mest praktisk at bevissikringen vil gjelde dokumenter i en eller annen form, men det overordnede begrepet *«ting»* viser at bestemmelsen omfatter en vid krets av gjenstander, så lenge det kan tjene som bevis. Det at det er adgang til å ta med «kopi» av «dokumenter og annen informasjon og teknisk lagret informasjon» innebærer blant annet at skattemyndighetene kan kopiere innhold på harddisk etc. over på annet datalagringsmedium og ta det med seg. Skattemyndighetene har en tilsvarende kopiadgang når de foretar alminnelig skattekontroll, jf. § 10-4 annet ledd fjerde punktum.

Originale dokumenter kan tas med når originalen i seg selv antas å ha særskilt bevisverdi, når bevisverdien vil reduseres ved kopiering eller når dokumentet antas å være et særlig sentralt bevis for lovovertrødelse. Hvis skattemyndighetene tar med originaldokumenter, skal de kontrollerte gis kopi av dokumentene, så fremt det kan skje uten skade eller fare for etterforskningen, jf. forslag til ny § 10-15 annet ledd første og annet punktum. En tilsvarende regel står i konkurranseloven § 25.

Skattemyndighetene skal kunne bruke bevisene i arbeidet med skattefastsettingen til den skattepliktige, herunder når de vurderer om de skal ilegge tilleggsskatt eller anmelde saken til politiet. Bevis mot tredjepart som har brutt opplysningsplikten sin skal på tilsvarende måte kunne brukes i en administrativ sak eller straffesak mot denne.

Departementet foreslår at forskriftene til skatteforvaltningsloven § 10-14 om gjennomføring av kontroll etter skatteforvaltningsloven §§ 10-1 til 10-7 så langt de passer, skal gis anvendelse ved bevissikring. I forslaget til ny § 10-15 syvende ledd er det en forskriftshjemmel som er ment for dette formålet. Forskriften gir blant annet bestemmelser om hvordan skattemyndighetene skal håndtere elektronisk informasjon som er kopiert hos den opplysningspliktige og papirdokumenter. Adgangen til å sikre bevis skal ikke strekke seg lenger enn det som ellers kan kreves utlevert eller kopiert for så vidt gjelder elektronisk arkiv etter skatteforvaltningsloven dersom vedkommende hadde medvirket til kontrollen.

Forskriften bør likevel bare gjelde så fremt den berørte ikke har videre rettigheter som følge av at enkelte av reglene i straffeprosessloven gis tilsvarende anvendelse ved bevissikring.

Som nevnt flere ganger er bevissikring et inngripende tiltak som har likhetstrekk med de straffeprosessuelle virkemidlene ransaking og beslag. Reglene om beslagsforbud i straffeprosessloven § 204 bør derfor gis tilsvarende anvendelse, jf. forslag til ny § 10-15 fjerde ledd femte punktum. Det innebærer at bevissikring ikke kan foretas i

dokumenter som inneholder opplysninger som omfattes av begrensningene i vitneplikten, jf. straffeprosessloven §§ 117 til 121 og §§ 124 og 125. Disse bestemmelsene fastsetter at retten ikke kan ta imot vitnemål om opplysninger som skal holdes hemmelig av hensyn til rikets sikkerhet (§ 117), opplysninger som omfattes av lovbestemt taushetsplikt (§ 118), opplysninger som er betrodd advokater mv. i deres stilling (§ 119), taushetsplikt pålagt av domstol (§ 120), betroelser under sjelesorg og sosialt arbeid (§ 121), forretnings- og driftshemmeligheter (§ 124) og redaktørers kildevern (§ 125).

Likheten med ransaking og beslag tilsier også at de berørte bør ha mange av de andre rettssikkerhetsgarantiene som følger av straffeprosessloven.

Bestemmelsen i straffeprosessloven § 200 om at rettens beslutning skal leses opp eller forevises, er allerede nevnt. I tillegg foreslår departementet at reglene i straffeprosessloven § 201 første ledd om at undersøkelsen skal skje så skånsomt som mulig mv., § 207 om opptegnelse av det som beslaglegges, § 208 om adgang til en rettslig prøving av om beslaget skal opprettholdes, § 209 om at beslag kan unnlates mot løfte om eller sikkerhet for at opplysningene vil bli utlevert frivillig og § 213 om at beslag skal oppheves så snart det ikke lenger er behov for at det opprettholdes, gis tilsvarende anvendelse. Likelydende regler finnes i konkurranseloven § 15 og verdipapirhandelloven § 15-5.

3.3.3.7 *Anke over beslutning om bevissikring*

Rettens beslutning om samtykke til bevissikring kan ankes. Anken skal imidlertid ikke ha oppsettende virkning da det ville medføre fare for bevisforspillelse, jf. forslag til bestemmelse i skatteforvaltningsloven ny § 10-15 fjerde ledd fjerde punktum. Ved ankebehandlingen skal reglene i straffeprosessloven kapittel 26 om anke over kjennelser og beslutninger gjelder tilsvarende, jf. forslag til ny § 10-15 fjerde ledd femte punktum. Ved overprøving av beslutninger om bevissikring gjelder dermed straffeprosessens regler, ikke klagereglene i forvaltningsloven. Likelydende regler finnes i konkurranseloven § 25 og verdipapirhandelloven § 15-5.

3.3.3.8 Forskriftshjemmel

Departementet foreslår at det i skatteforvaltningsloven § 10-15 syvende ledd skal gis en hjemmel til å gi forskrifter om gjennomføring av bevissikring og behandling av overskuddsinformasjon. Likelydende regler finnes i konkurranseloven § 25 og verdipapirhandeloven § 15-5. Som nevnt anser departementet at mange av reglene i forskriften til skatteforvaltningsloven § 10-14 (gjennomføring av kontroll) også kan inntas i denne forskriften så fremt videre rettigheter ikke allerede følger av straffeprosessloven.

3.4 Skjult observasjon

Som nevnt i punkt 3.2 omfatter kontrollbestemmelsene i skatteforvaltningsloven kontroller som skjer ved at skattemyndighetene ber om opplysninger fra skattepliktige eller tredjeparter og ved gjennomgang av skattemelding og regnskapsmateriale mv. Loven regulerer ikke i hvilken grad skattemyndighetene kan benytte seg av andre åpne informasjonskilder i kontrollarbeidet, for eksempel papiraviser og internett. I skatteforvaltningsloven er det heller ikke regler om hvorvidt skattemyndighetene kan observere personer i det offentlige rom mv. uten å gi seg til kjenne.

Heller ikke for politiets del er det lovregulert hvor langt en tjensteperson kan gå i å observere noe eller noen uten særskilt lovhjemmel. Spørsmålet er behandlet både av Politimetodeutvalget (NOU 2004:6) og Straffeprosesslovutvalget (NOU 2016:24). I NOU 2004:6 punkt 7.2.3.3 er det følgende uttalt om grensene for politiets myndighet:

«Å iaktta og trekke slutninger på grunnlag av det observerte, er allmennmenneskelig atferd som alle og enhver kan gjennomføre. Så lenge det ikke brukes tekniske hjelpemidler under overvåking av det offentlige rom, er det klart at metoden kan anvendes i kraft av den alminnelige handlefrihet. Politiet trenger således ikke lovhjemmel for å foreta generelle observasjoner i det offentlige rom, slik som når den patruljerende konstabel generelt holder øye med sine omgivelser eller når trafikkpolitiet holder øye med trafikken i sivil politibil. Tilsvarende trenger ikke politiet hjemmel i lov for å konsentrere overvåkingen til et bestemt

sted. På samme måte som enhver borger, kan også politiet i kraft av den alminnelige handlefrihet overvåke offentlig tilgjengelige møter, opptog og demonstrasjoner.

Det vil heller ikke være overvåking som trenger hjemmel i lov om polititjenestemannen kortvarig retter sin oppmerksomhet mot bestemte personer. Men dersom han holder oppmerksomheten vedvarende mot samme person, vil det gli over i spaning som kan kreve hjemmel i lov. Politiet kan også i kraft av den alminnelige handlefrihet overvåke privat område som gårds plass og have, og også innendørs hvis stedet ikke er skjermet for allment innsyn. Politiet kan således i sin overvåking kaste et blikk gjennom vinduet. Men dersom polititjenestemannen fatter nærmere interesse for noe som skjer der, vil det fort være spaning. Tilsvarende kan polititjenestemannen når han går forbi et åpent vindu, kortvarig lytte på samtaler som føres i det private rom. Men hvis han fatter nærmere interesser for hva som sies og fortsetter å lytte, vil det være spaning.

Det hører også med til den alminnelige handlefrihet å kunne gjøre seg kjent med innholdet i åpne kilder som avisartikler, opprop, valglistene og alminnelige tilgjengelige registre. Det samme gjelder informasjon på Internett som er lagret åpent tilgjengelig; såkalt «open source computer data». Politiet kan derfor «surfe» like fritt som den vanlige borger.»

Både Politimetodeutvalget (NOU 2004:6) og Straffeprosesslovutvalget (NOU 2016:24) argumenterte for å lovfeste i hvilken grad politiet skal kunne bruke «*observerende og manipulerende metoder*», herunder spaning. Straffeprosessutvalget forslår en bestemmelse om «spaning» som lyder som følger: «*Det kan uten hensyn til mistankekravet i § 14-1 første ledd foretas systematisk eller langvarig observasjon av mistenkte på offentlig sted, og mot privat lukket sted dersom den som observerer befinner seg utenfor. Det kan anvendes optisk utstyr.*»

NOU 2016:24 er for tiden til behandling i Justis- og beredskapsdepartementet. Det er som følge av dette ikke endelig avklart i hvilken grad politiet kan foreta spaning uten hjemmel i lov og om de vil få en egen lovhjemmel om spaning.

Som ledd i arbeidet med anmodningsvedtaket fra Stortinget 26. april 2015, har Finansdepartementet vurdert om skattemyndighetene bør få en egen lovhjemmel til å drive spaning eller spaningslignende aktivitet. Departementet har kalt kontrollmetoden «*skjult observasjon*» for språklig sett å skille den fra «*spaning*» som er en metode som er forbeholdt politiet.

Det at skatteunndragelser blir stadig vanskeligere å avdekke taler for at skattemyndighetene bør ha adgang til skjult observasjon. Illojale skattepliktige benytter mye ressurser og avanserte metoder for å hindre at midler kommer til beskatning. Skatteetatens kontrolladgang etter reglene skatteforvaltningsloven kapittel 10 er i dag begrenset til å undersøke dokumentasjon og be om forklaringer på allerede foretatte transaksjoner. Kontrollhjemlene strekker ikke til når det ikke blir produsert dokumentasjon (kvitteringer, kontobevegelser etc.) for økonomiske transaksjoner og når det ikke er mulig å knytte den dokumentasjonen som faktisk foreligger, til noen bestemt skattepliktig. Skattemyndighetene kan i slike tilfeller bare avdekke de faktiske forholdene dersom de gis adgang til å observere hendelser i sanntid.

På den annen side er det å observere noen over tid og på en planmessig måte uten at den som observeres gjøres oppmerksom på det, et sterkt inngrep i den enkeltes privatliv. Inngrepet rammer ikke bare den som mistenkes å ha begått skatteunndragelser, men også andre skattepliktige som observeres uten at de har brutt skattelovgivningen. Etter departementets vurdering er hensynet til den enkeltes privatliv et svært tungtveiende argument mot at Skatteetaten skal få hjemmel for å benytte en kontrollmetode som ligner på spaning. Departementet er derfor av den oppfatning at det ikke bør gis regler om skjult observasjon i forbindelse med kontroll av fastsetting av skatt.

Grensene for hvilke «åpne» informasjonskilder Skatteetaten kan benytte seg av, er som følge av dette ikke helt klare. Departementet legger til grunn at retten til privatliv som

er vernet etter Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8, setter grenser for hvilke slike «åpne» kilder Skatteetaten kan benytte seg av. Grensedragningen kan nok volde enkelte problemer i praksis. Med utgangspunkt i de foreliggende rettskildene og det ansvaret Skatteetaten har for å håndheve lovgivningen på et avgrenset samfunnsområde, kan det imidlertid etter departementets vurdering oppstilles enkelte retningslinjer for bruken av «åpne» kilder.

Departementet legger til grunn at skattemyndighetene, på samme måte som politiet, kan trekke slutninger på bakgrunn av kortvarige og tilfeldige observasjoner i det offentlige rom. Det er imidlertid grunn til å anta at den praktiske betydningen av denne observasjonsadgangen er noe mindre for skattemyndighetene enn for politiet ettersom skattemyndighetene ikke driver patruljerende virksomhet.

Skattemyndighetene har i dag praksis for å foreta kortvarige observasjoner av et sted som ledd i forberedelsen av en kontroll, for eksempel for å vurdere om det er behov for spesielle sikkerhetstiltak for kontrollørene eller om det er aktivitet på stedet på det aktuelle tidspunktet. Departementet legger til grunn at det ikke er behov for egen lovhjemmel for denne praksisen fordi den må ansees som en integrert del av selve kontrollen.

Departementet legger avslutningsvis også til grunn at skattemyndighetene kan bruke åpne kilder som aviser, internettsider osv. som er tilgjengelig for allmennheten. Det at en nettside krever innlogging innebærer ikke i seg selv at siden ikke er tilgjengelig for allmennheten. For eksempel er nettutgavene til mange aviser er kun tilgjengelig med abonnement. Skatteetaten må kunne benytte disse som kilde på samme måte som papiraviser.

Departementet er på den annen side av den oppfatning at skattemyndighetene ikke skal foreta mer systematiske og planmessige observasjoner av bestemte personer eller steder i det offentlige rom.

Spørsmålet om adgang for Skatteetaten til å bruke «åpne» kilder kan komme opp på nytt, for eksempel når det er nærmere avklart hvilken adgang politiet har til å foreta spaning mv. og om straffeprosessloven får egne regler om dette.

4 BRUK AV OPPLYSNINGER

4.1 Generelt om bruk av opplysninger

Skatteetaten har som nevnt i kapittel 2 ansvar for å fastsette skatt, å kreve inn skatt og andre offentlige krav og å føre Folkeregisteret. De ulike lovene som Skatteetaten forvalter, har både generelle og mer spesielle bestemmelser som stadfester dette ansvaret og hvordan det skal ivaretas.

På det generelle planet finnes det regler om hva de ulike lovene gjelder og hvilke organer som er myndigheter etter lovene, se for eksempel skatteforvaltningsloven kapittel 1 og 2, skattebetalingsloven kapittel 1 og 2, SI-loven § 1 og folkeregisterloven § 3.

På det mer spesifikke planet finnes en stor mengde regler om hvordan folkeregisterføringen, skattefastsettingen og innkrevingen skal skje i praksis, blant annet i form av regler om hvilke opplysninger etaten kan *innhente*, hvordan de skal *bruke* opplysningene og hva som skal bli *resultatet* av myndighetsutøvelsen (skattefastsetting, innkreving og folkeregisterføring). I skatteforvaltningsloven er det for eksempel i kapittel 7, 8 og 10 detaljerte regler om opplysningsplikt til Skatteetaten, mens kapittel 3 til 6 og 9 til 15 har regler om hvordan Skatteetaten skal fastsette skatten.

Skatteetaten må ha rettslig grunnlag for å behandle personopplysninger om de skattepliktige. jf. personvernforordningen artikkel 6. Det er behandlingsgrunnlaget «*nødvendig for å utføre en oppgave i allmenhetens interesse eller utøve offentlig myndighet*» som er aktuell, jf. artikkel 6 nr. 1 bokstav e. Artikkel 6 nr. 2 og nr. 3 oppstiller da et krav

om supplerende rettsgrunnlag i intern rett, som typisk vil være en lov- eller forskriftsbestemmelse.

Kravet til lovbestemmelsenes klarhet må vurderes i lys av Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8 som beskytter retten til privatliv. Legalitetsprinsippet i Grunnloven § 113 stiller også krav til utformingen av lovbestemmelser som griper inn i den enkeltes rettigheter.

Prinsipielt sett beror det på en tolkning av hver enkelt lovbestemmelse hvilken adgang den gir Skatteetaten til å behandle opplysninger. Den rettslige konteksten bestemmelsene står i, er imidlertid sentral for denne tolkningen. Samlet sett må regelverkene på hvert av de tre forvaltningsområdene forstås slik at de gir Skatteetaten et vidtrekkende grunnlag for å behandle opplysninger. Skatteetaten må kunne behandle opplysninger selv om behandlingsaktiviteten ikke fremgår direkte av en enkelt lovbestemmelse. Departementet viser i denne forbindelse til Justis- og beredskapsdepartementets høringsnotat til ny personopplysningslov 6. juli 2017 der det uttales: *«Etter departementets syn vil for eksempel en lov eller en forskrift som gir et rettssubjekt rett eller plikt til å [...] utøve offentlig myndighet, og der utføringen av [denne myndigheten] direkte eller indirekte forutsetter behandling av personopplysninger, tilfredsstillende kravene til rettslig grunnlag etter [EUs personvernforordning] artikkel 6 nr. 1 bokstav e.»*

Departementet legger til grunn at Skatteetaten i utstrakt grad kan behandle personopplysninger i forbindelse med *veiledning* med de skattepliktige. Veiledningen bygger i mange tilfeller på samtykke fra den enkelte. I de ulike lovene er det i tillegg en veiledningsplikt som gir skattemyndighetene adgang til å behandle personopplysninger så langt denne plikten rekker.

Det er et spørsmål om Skatteetaten trenger lovhjemmel ved veiledning i andre tilfeller enn ved samtykke og ved oppfyllelse av lovpålagte veiledningsplikten. Et eksempel på

slik veiledning er at Skatteetaten, basert på behandling av store mengder data, retter informasjon direkte til mottakere eller grupper av mottakere som antas å ha særlig behov for det.

Veiledning er en sentral del av Skatteetatens oppgave uten at det fremgår direkte av loven at det er adgang til det. Behandlingen av personopplysninger ved veiledning er normalt ikke et sterkt inngrep i personvernet. Både for den enkelte skattepliktige og for Skatteetaten er det en fordel at den skattepliktige får veiledning om hvordan reglene skal forstås i stedet for å bli sanksjonert for lovbrudd i ettertid. Dette taler for at Skatteetaten uten særskilt lovhjemmel kan behandle personopplysninger når de veileder på eget initiativ. Departementet foreslår likevel bestemmelser om adgang til å sammenstille opplysninger til veiledningsformål, se punkt 4.2.

Kravet til bestemmelsens klarhet er normalt strengere ved *kontrollvirksomhet* enn ved vanlig saksbehandling. På skatteområdet har det lenge vært et grunnleggende prinsipp at det er den enkelte skattepliktige som har ansvaret for å gi opplysninger som skal legges til grunn ved fastsettingen av inntekt, merverdiavgift mv. Plikten til å levere selvangivelse etter den tidligere ligningsloven er et eksempel på dette. I den nye skatteforvaltningsloven er dette prinsippet styrket. Det følger for eksempel av § 9-1 første ledd at den skattepliktige selv har ansvaret for å fastsette grunnlaget for beregning av formues- og inntektsskatt. I forarbeidene, Prop. 38 L (2015-2016) punkt 15.2.5.2, er det uttalt: *«For den skattepliktige innebærer plikten til å fastsette skattegrunnlaget både et ansvar for å klargjøre relevant faktum, men også den formelle oppgaven med å anvende skattereglene på faktum og å innrapportere grunnlaget for skatten.»*

Skattemyndighetenes oppgave er å kontrollere at det innrapporterte grunnlaget er riktig. Dersom skattemyndighetene avdekker feil i skattefastsettingen, kan de fatte vedtak om endring etter skatteforvaltningsloven kapittel 12. På skatteområdet er det dermed slik at skattemyndighetene ikke driver saksbehandling i tradisjonell forstand,

men kontrollerer at det er fastsatt riktig skatt. Det er derfor ikke naturlig å trekke noe skille mellom vanlig saksbehandling og kontrollvirksomhet der det stilles et annet hjemmelskrav til kontroll enn saksbehandling. Det sterke kravet til hjemmel gjelder for all saksbehandling som reelt sett er kontrollvirksomhet.

Skatteforvaltningsloven kapittel 10 har regler om innhenting av opplysninger til kontroll. Det finnes i tillegg regler om innhenting av opplysninger til kontrollformål i andre lover, for eksempel valutaregisterloven § 6. Kontrollopplysningene må holdes opp mot opplysningene som den skattepliktige og tredjeparter selv har gitt, jf. skatteforvaltningsloven kapittel 7 og 8. Departementet legger derfor til grunn at skattemyndighetene kan bruke alle relevante opplysninger som de kan innhente, når de fører kontroll med skattefastsettingen.

En viktig del av kontrollarbeidet er å velge ut hvilke objekter som skal kontrolleres. Skattemyndighetene velger i praksis ut de skattepliktige de mener det er hensiktsmessig å kontrollere, basert på en vurdering av hvor det er størst risiko for feil i skattefastsettingen mv. Slike risikovurderinger er helt nødvendige dersom Skatteetaten skal klare å gjennomføre en tilstrekkelig skattekontroll med de ressursene de har til rådighet. Departementet legger til grunn at skattemyndighetene i utstrakt grad kan foreta slike risikovurderinger i medhold av de alminnelige kontrollhjemlene.

Dersom det er tale om å foreta risikovurderinger basert på opplysninger som er sensitive etter dagens personopplysningslov, er det etter departementets oppfatning behov for klarere hjemmel. Departementet foreslår på denne bakgrunn bestemmelser om sammenstilling av opplysninger til kontrollformål, se punkt 4.2.

Det har vært reist spørsmål ved om opplysninger som er innhentet til bruk ved fastsetting av én skatteart, kan brukes ved fastsetting av en annen skatteart, for eksempel om opplysninger om formues- og inntektsskatt kan brukes i saker om merverdiavgift. Spørsmålet må vurderes med utgangspunkt i personvernlovgivningens

krav til formålsbegrensning. Det følger av EUs personvernforordning artikkel 5 nr. 1 bokstav b at opplysninger skal samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte formål, og ikke videreformidles på en måte som er uforenlige med disse formålene.

Kravet til formålsbegrensning legger også føringer på i hvilken grad det er adgang til å bruke opplysninger *på tvers* av de tre forvaltningsområdene Skatteetaten har ansvar for (skatteforvaltning, innkreving og folkeregistrering), for eksempel om opplysninger som er innhentet i til bruk ved fastsetting av skatt, kan brukes under innkreving av skatten.

Etter skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav a er skattemyndighetenes taushetsplikt ikke til hinder for at opplysninger utleveres til myndigheter som arbeider med skatt og avgifter. Denne bestemmelsen, som er en videreføring av ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav a, gir skattemyndighetene hjemmel for å utlevere opplysninger til bruk på tvers av de ulike skatteartene som Skatteetaten administrerer, jf. Ot prp. nr. 29 (1978-79) side 75. I skatteforvaltningsloven § 10-5 annet ledd bokstav a er det en korresponderende hjemmel for å innhente opplysninger som opprinnelig har blitt gitt til bruk ved fastsetting av andre skattearter.

Sammenhengen mellom de ulike skatteartene har blitt ytterligere forsterket siden ligningslovens bestemmelse ble vedtatt. Skatt, merverdiavgift og særavgifter ble tidligere fastsatt av forskjellige myndigheter, men det er nå ett og samme organ (skattekontoret) som fastsetter de ulike skattene.

Videre er det regler om innhenting og utlevering av opplysninger i skatteforvaltningsloven, skattebetalingsloven, SI-loven og folkeregisterloven som regulerer om det er adgang til å bruke opplysninger fra ett av de tre forvaltningsområdene på et annet forvaltningsområde. For eksempel er det i skatteforvaltningsloven § 10-5 annet ledd bokstav i en hjemmel for at opplysninger fra Folkeregisteret kan brukes ved fastsetting av skatt, mens det i lovens § 3-3 første ledd er hjemmel for å utlevere opplysninger til myndighetene som krever inn skatt.

Disse reglene om bruk av opplysninger på tvers av skatteartene og på tvers av de tre forvaltningsområdene, bygger på en forutsetning om at det er nær sammenheng mellom det formålet opplysningene ble innhentet for og det formålet de senere brukes til. Departementet legger derfor til grunn at reglene er i samsvar med personvernlovgivningens krav til formålsbegrensning. Gjenbruken av opplysninger er hensiktsmessig ut fra effektivitetsbetraktninger. Både for skattemyndighetene og de skattepliktige vil det være unødvendig tungvint om opplysninger som er innhentet til bruk ved fastsetting av en type skatt, skal måtte innhentes på nytt til bruk ved fastsetting av en annen skatteart.

Det finnes spesialregler som legger begrensninger på bruken av opplysninger til andre formål enn det opprinnelige. I skatteforvaltningsloven § 10-5 annet ledd bokstav h er det fastsatt at tollmyndighetene skal gi Skatteetaten opplysninger om vareførselen inn og ut av landet, men disse opplysningene kan ikke brukes til annen skattefastsetting enn å fastsette skatt ved innførsel.

4.2 Sammenstilling av opplysninger

4.2.1 Behov for lovendring

Som nevnt i forrige punkt bruker Skatteetaten opplysninger fra mange kilder når de foretar kontroll. Departementet har der lagt til grunn at Skatteetaten i medhold av de alminnelige kontrollhjemlene kan sammenstille opplysninger fra flere kilder når de foretar kontroller. Departementet har også lagt til grunn at Skatteetaten kan lage risikovurderinger i medhold av de alminnelige kontrollhjemlene.

Det er imidlertid et spørsmål om sammenstillingen av opplysninger kan bli så omfattende at den må ha hjemmel i lov. I tillegg må det vurderes om EUs personvernforordning, som skal gjennomføres i Norge i 2018, skaper behov for regler om sammenstilling av opplysninger,

Personvernforordningen har regler om «*automatiserte individuelle beslutninger*», herunder «*profilering*».

I forordningen er det ikke gitt noen definisjon av begrepet «*automatiserte individuelle beslutninger*». Departementet antar imidlertid at det innebærer at det fattes et vedtak eller en annen avgjørelse maskinelt, uten at saken på noe tidspunkt vurderes av en saksbehandler.

Skatteetaten fatter i praksis mange vedtak som er *automatiserte individuelle beslutninger* i personvernforordningens forstand dersom denne forståelsen av begrepet legges til grunn. Et eksempel på dette er skatteberegningen for formues- og inntektsskatt mv. etter skatteforvaltningsloven § 9-2 annet ledd. Den skattepliktige har som nevnt i punkt 4.1 ansvar for å fastsette grunnlaget for skatten, men den påfølgende skatteberegningen er et vedtak fra myndighetenes side. I de fleste tilfeller fattes vedtaket maskinelt uten at en saksbehandler foretar individuelle vurderinger.

Med «*profilering*» menes ifølge personvernforordningen artikkel. 4 fjerde ledd (uoffisiell norsk oversettelse):

«enhver form for automatisk behandling av personopplysninger som innebærer å bruke personopplysninger til å vurdere visse personlige aspekter knyttet til en fysisk person, særlig for å analysere eller forutsi aspekter som gjelder nevnte fysiske persons arbeidsinnsats, økonomiske situasjon, helse, personlige preferanser, interesser, pålitelighet, atferd, plassering eller bevegelser»

De sentrale elementene i denne definisjonen er at personopplysninger brukes maskinelt (automatisk) til å forutsi hvordan en person vil handle i fremtiden. Det er uklart hvor mange opplysninger som må sammenstilles før sammenstillingen utgjør profilering i forordningens forstand. Grensen mellom profilering og annen sammenstilling av opplysninger er dermed uklar. Departementet antar imidlertid at

Skatteetaten i dag sammenstiller opplysninger på en slik måte at det utgjør profilering i forordningens forstand.

Skatteetaten benytter for eksempel såkalt prediktive modeller som grunnlag for å vurdere hvilke områder og hvilke skattepliktige som har størst risiko for å unndra skatt eller gjøre uforskyldte feil på skattemeldingen. Denne informasjonen brukes så til å ta beslutninger om hvem Skatteetaten bør kontrollere og hvem som har behov for særskilt veiledning om regelverk og retningslinjer. Ved innkrevingen og folkeregisterføringen kan Skatteetaten på samme måte bruke prediktive modeller ved vurderingen av hvilke tiltak den skal iverksette mot den enkelte skyldner.

Det er flere argumenter som taler for at Skatteetaten bør fatte automatiserte avgjørelser og foreta profilering.

Ved å fatte maskinelle vedtak kan Skatteetaten behandle saker betydelig raskere enn om arbeidet foregår manuelt. Automatisert behandling vil normalt også gi et enklere og mer standardisert beslutningsgrunnlag. Automatisering kan dermed medføre økt likebehandling fordi behandlingen blir mer objektiv og risiko for menneskelige feil reduseres. De ansattes tjenstlige behov for tilgang til opplysninger vil bli mindre som følge av automatisert behandling, noe som er positivt i et personvernperspektiv.

Ved å foreta profilering kan Skatteetaten rette kontrollressursene dit risikoen for bevisste lovbrudd er størst. Ressursene som brukes til å veilede om rettigheter og plikter, kan på tilsvarende måte rettes inn mot dem som har behov for informasjon. Profilering vil dermed også være en fordel for de lovlidige borgerne som får bedre veiledning og blir mindre utsatt for kontroll.

På den annen side medfører automatiserte avgjørelser og profilering også ulemper.

Ved automatiske vedtak er det ikke mulig å foreta samme grad av skjønnsutøvelse som ved manuelle vedtak. Dette legger begrensninger på i hvilke typer saker det er mulig å bruke denne vedtaksformen. Hensynet til den enkeltes rettssikkerhet tilsier at automatiske vedtak er lite egnet i saker der det er betydelige innslag av skjønnsutøvelse.

Profilering kan medføre at den enkelte føler seg mistenkeliggjort, kategorisert eller satt i «bås». Profilering er dermed et betydelig inngrep i personvernet. Profilering til bruk ved kontrollformål er særlig inngripende. Dette stiller krav til hvordan regler om profilering utformes, og hvordan opplysningene som oppstår som følge av profileringen, behandles. I personvernlovgivningen er det først og fremst prinsippene om formålsbegrensning og dataminimering i personvernforordningen artikkel 5 nr. bokstav b og c og kravet til forholdsmessighet som følger av EMK artikkel 8, som legger begrensninger på hvilken adgang Skatteetaten kan få til å sammenstille opplysninger.

Personvernforordningen gir den behandlingsansvarlige adgang til å fatte automatiserte avgjørelser og foreta profilering. Det gjelder imidlertid enkelte særregler.

Det følger av forordningen artikkel 22 nr. 1 at den registrerte har rett til ikke å være gjenstand for en avgjørelse som utelukkende er basert på automatisert behandling, herunder profilering, når avgjørelsen har rettsvirkninger eller i betydelig grad påvirker vedkommende. I artikkel 22 nr. 2 bokstav b er det likevel fastsatt at dette forbudet ikke gjelder dersom behandlingen har hjemmel i nasjonal rett og det er fastsatt egnede tiltak for å verne den interessertes rettigheter, friheter og berettigede interesser.

I praksis er det å fatte automatiserte individuelle vedtak og foreta profilering en forutsetning for at Skatteetaten skal kunne utføre sine oppgaver med de ressurser etaten er tildelt. Departementet legger derfor til grunn at Skatteetaten bør ha adgang til

å fatte automatiserte individuelle beslutninger, herunder foreta profilering, uten at de skattepliktige mv. kan motsette seg det.

For så vidt gjelder adgangen til å fatte vedtak maskinelt, antar departementet at det ikke er nødvendig med en særskilt lovhjemmel som *eksplisitt* gir Skatteetaten adgang til det. Departementet ber om høringsinstansenes syn på dette standpunktet.

Det må dermed bero på en tolkning av hver enkelt bestemmelse om den gir hjemmel for at det kan treffes beslutninger som utelukkende er basert på automatisert behandling. Departementet antar at dagens regelverk i utstrakt grad gir Skatteetaten grunnlag for å fatte avgjørelser maskinelt. Som et eksempel kan igjen nevnes skatteberegningen i medhold av skatteforvaltningsloven § 9-2. Loven angir ikke i klart hvordan slike vedtak skal fattes, men det er på det rene at skatteberegningen må skje maskinelt ettersom det skal skje en årlig beregning for alle skattepliktige.

Skatteberegningen hadde for praktiske formål ikke vært mulig å gjennomføre uten automatisert behandling.

Departementet foreslår på bakgrunn av dette ingen særlige regler om adgang til å fatte automatiserte individuelle beslutninger.

For så vidt gjelder adgangen til å foreta profilering, antar departementet på den annen side at det er hensiktsmessig å gi lovregler. Departementet legger til grunn at behovet for bestemmelser er størst i skatteforvaltningsloven, men at det også er et visst behov på innkrevingsområdet og folkeregisterområdet. Departementet foreslår derfor bestemmelser om sammenstilling i skatteforvaltningsloven, skattebetalingsloven, SI-loven og folkeregisterloven.

4.2.2 Forslag til lovregler om sammenstilling av opplysninger

4.2.2.1 Innledning

Tolloven § 13-12 første ledd første punktum har i dag en bestemmelse om sammenstilling av opplysninger til kontrollformål. Bestemmelsen lyder som følger:

«Ved planlegging, målretting og gjennomføring av kontroller kan tollmyndighetene innhente, lagre, sammenstille og bruke nødvendige personopplysninger, herunder sensitive personopplysninger som nevnt i personopplysningsloven § 2 nr. 8 bokstav b og c.»

Bestemmelsen gir blant annet tollmyndighetene adgang til å sammenstille opplysninger for å vurdere hvilke saker som skal tas ut til kontroll. I forarbeidene, Prop. 150 L (2012-2013) punkt 9.5.2.2, uttales det: *«Ein rett til å gjennomføre elektroniske samanstillingar, uttrekk og risikovurderingar vil i høg grad bidra til ein meir effektiv tollkontroll. I lys av dette foreslår departementet at tolletaten elektronisk kan innhente og samanstille opplysningar frå datasystema som tolletaten bruker.»*

Departementet legger til grunn at tolløven § 13-12 gir Tolletaten adgang til å foreta profilering etter personvernforordningen. Departementet foreslår at denne bestemmelsen skal brukes som mønster for en ny bestemmelse i skatteforvaltningsloven § 5-12, skattebetalingsloven § 3-6, SI-loven § 5 b og folkeregisterloven § 9-5. Bestemmelsene lyder som følger:

«§ x-x Sammenstilling av opplysninger

(1) [Skattemyndighetene] kan sammenstille nødvendige personopplysninger som [de] har hjemmel for å innhente, også opplysninger etter personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10, til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål.

(2) Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.»

I det følgende gjør departementet rede for innholdet i bestemmelsen. I punkt 4.2.2.2 gjøres det rede for hva sammenstilling innebærer og hvilke opplysninger som kan brukes ved sammenstillingen. I punkt 4.2.2.3 omtales til hvilke formål opplysninger kan sammenstilles. Punkt 4.2.2.4 og 4.2.2.5 gjelder de skattepliktiges mv. rettigheter og sletting av opplysninger.

4.2.2.2 *Hva sammenstilling innebærer og hvilke opplysninger som kan sammenstilles*

Det følger av bestemmelsenes første ledd at kan Skatteetaten kan «*sammenstille nødvendige personopplysninger som de har hjemmel for å innhente, også opplysninger etter personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10*».

Med å «*sammenstille*» opplysninger menes det å koble sammen opplysninger om den enkelte borger fra flere kilder og det å koble sammen opplysninger om grupper av borgere.

Ved å sammenstille opplysninger kan Skatteetaten som nevnt i punkt 4.1 vurdere hvem som har størst risiko for å unndra skatt mv. eller gjøre uforskyldte feil. Denne informasjonen brukes så til å ta beslutninger om hvem Skatteetaten bør kontrollere og hvem som har behov for veiledning. Ved innkrevingen og folkeregisterføringen kan Skatteetaten på samme måte bruke prediktive modeller ved vurderingen av hvilke tiltak den skal iverksette mot den enkelte skyldner.

Med «*personopplysninger*» menes personopplysninger etter personopplysningsloven. Skattemyndighetene behandler en stor mengde virksomhetsopplysninger om virksomheter mv. som ikke er «*personopplysninger*» i personopplysningslovens forstand. Disse kan brukes ved sammenstillingen sammen med personopplysninger, uten at personopplysningsloven krever særskilt hjemmel.

Det fremgår av lovteksten at det bare er opplysninger «*som [skattemyndighetene] har hjemmel for å innhente*» som kan benyttes ved sammenstillingen. I kapittel 3 og punkt

4.1 er det gjort rede for reglene om hvilke opplysninger Skatteetaten kan innhente til bruk ved kontroller, herunder om opplysninger som er innhentet til fastsetting av en skatteart, kan brukes ved fastsetting av en annen type skatt, og om opplysninger som er innhentet på ett av de tre forvaltningsområdene folkeregistrering, fastsetting og innkreving, kan benyttes på de andre områdene. Det er disse reglene som angir de ytre rammene for hvilke opplysninger som skal kunne benyttes ved sammenstillingen. Opplysninger fra Folkeregisteret kan for eksempel brukes ved sammenstilling på fastsettings- og innkrevingsområdet så langt regelverket gir adgang til bruk av folkeregisteropplysninger ved fastsettingen og innkrevingen.

Det grunnleggende personvernrettslige prinsippet om dataminimering innebærer blant annet at personopplysninger skal være begrenset til det som er nødvendig for formålene de behandles for, jf. personvernforordningen artikkel 5 bokstav b I tråd med dette foreslår departementet foreslår at det skal følge av bestemmelsens annet ledd at: *«Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.»*

I noen tilfeller har Skatteetaten behov for å sammenstille opplysninger som er *«sensitive personopplysninger»* etter dagens personopplysningslov § 2 nr. 8. Det er for eksempel nødvendig å behandle opplysninger om fagforeningsmedlemskap i saker der det er spørsmål om fradrag for fagforeningskontingent, jf. skatteloven § 6-21. Begrepet *«sensitive personopplysninger»* brukes ikke i den nye personvernforordningen. Det følger imidlertid av forordningen artikkel 9 annet ledd bokstav g at det på visse vilkår er adgang til å behandle *«særlige kategorier av personopplysninger»*, herunder opplysninger om fagforeningsmedlemskap.

Videre følger det av artikkel 10 at det på visse vilkår også er adgang til å behandle opplysninger om straffedommer og lovovertrædelser. Skatteetaten har behov for å behandle slike opplysninger i de tilfellene den skattepliktige er straffeforfulgt for overtrædelse av skattelovgivningen.

Departementet foreslår derfor at det i bestemmelsen om sammenstilling av opplysninger presiseres at det er adgang til å behandle *«opplysninger etter personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10.»*

Kravet om nødvendighet er særlig strengt dersom det er tale om å sammenstille *«særlige kategorier av personopplysninger»* og opplysninger om straffedommer og lovovertrедelser. Det er i den forbindelse viktig at den som skal sammenstille opplysninger, spesifiserer hva som er formålet med sammenstillingen og vurderer om formålet med sammenstillingen kan oppnås ved bruk av anonyme data.

4.2.2.3 *Til hvilke formål opplysninger kan sammenstilles*

Det følger av bestemmelsene at Skatteetaten kan sammenstille opplysningene til *«kontroll-, veilednings-, analyse og statistikkformål»*

Som nevnt i punkt 4.1 består Skatteetatens saksbehandling blant annet av å føre kontroll med skattefastsettingen. Skattemyndighetene innhenter opplysninger for å kontrollere at de opplysningene som den skattepliktige selv har gitt, er riktig. Når opplysningene sammenstilles til *«kontrollformål»*, brukes de dermed i samsvar med det formålet de er innhentet for. Departementet legger derfor til grunn at kravet til formålsbegrensning ikke reiser særlige spørsmål ved sammenstilling av opplysninger til kontrollformål.

Sammenstilling av opplysningene til kontrollformål er etter departementets vurdering også i samsvar med kravet til forholdsmessighet. På den ene siden er kontroll det sentrale virkemiddelet skattemyndighetene kan bruke når de skal undersøke om den skattepliktige har fastsatt korrekt skattegrunnlag. Det er derfor av stor betydning at skattemyndighetene får et godt grunnlag for å velge kontrollobjekter og gjennomføre kontroller. På den andre siden er det slik at kontroll er et inngripende tiltak overfor den enkelte. Sammenstillingen er derfor et inngrep i personvernet. Skatteforvaltningsloven oppstiller imidlertid ikke noe krav til mistanke om lovbrudd før det kan gjennomføres

kontroll. En beslutning om å gjennomføre kontroll er derfor ikke i seg selv en konstatering av at den skattepliktige har gjort noe galt eller mistenkes for overtredelser av skattelovgivningen.

Departementet understreker at prediktive modeller bare er kvalifiserte antagelser om hvordan en borger eller grupper av borgere vil opptre. Det at en analyse indikerer at en borger eller grupper av borgere er mer tilbøyelige til å begå en bestemt type feil enn andre, er på ingen måte noe bevis for at feilen er begått eller vil bli begått. Det er kontrollene som skal avklare dette. Det at det bare er snakk om kvalifiserte antagelser om hvordan noen vil opptre, tilsier også at det er særlig viktig at opplysningene ikke spres til uvedkommende. I punkt 4.2.2.5 behandles spørsmålet om sletting av opplysningene.

De prediktive modellene må utvikles og brukes med disse grunnleggende forutsetningene i minne.

Departementet understreker også at Skatteetaten bare kan bruke opplysninger som er relevante og som de har lovlig adgang til å innhente, når de sammenstiller opplysninger til kontrollformål. Disse forholdene er også av betydning i forholdsmessighetsvurderingen.

Sammenstillingen av opplysninger som ligger til grunn for kontrollutvalget, gjennomføres i praksis av saksbehandlere som har tilgang til flere personopplysninger enn øvrige ansatte.

Departementet legger videre til grunn at opplysningene kan sammenstilles til «*veiledningsformål*» uten at det er i strid med kravene om formålsbegrensning og forholdsmessighet. Lovgivningen pålegger Skatteetaten en viss veiledningsplikt. Det er på det rene at opplysninger kan sammenstilles for å oppfylle denne plikten.

Opplysninger skal imidlertid også kunne sammenstilles ved veiledning utover det som

er pålagt etter loven. Som nevnt i punkt 4.1 er det en fordel både for den enkelte og Skatteetaten, at Skatteetaten i forkant gir veiledning om hvordan reglene skal forstås i stedet for å sanksjonere lovbrudd. Behandling av personopplysninger i forbindelse med veiledning er normalt ikke et særlig stort inngrep i personvernet.

Bestemmelsene gir avslutningsvis Skatteetaten adgang til å sammenstille opplysninger til «*statistikkformål*». Med dette menes at etaten skal kunne utarbeide overordnede analyser og vurderinger av forhold og utviklingstrekk på skatteområdet. Analysene skal blant annet brukes ved planlegging av myndighetenes fremtidige arbeid, herunder ved vurdering av hvilke virkemidler som bør prioriteres og hvilke områder det er behov for særlig innsats.

Det kan reises spørsmål ved om opplysningene brukes til et annet formål enn det de ble innhentet for, når de brukes til analyse- og statistikkformål. Det er imidlertid svært nær sammenheng mellom fastsetting, innkreving og folkeregisterføring og analyse- og statistikkarbeidet, i den forstand at analysene ligger til grunn for vurderingen av hvilke arbeidsoppgaver og -metoder som bør prioriteres. Analysene har direkte betydning for hvordan kontroller og annen virksomhet skal innrettes. Mye taler etter departementets vurdering for å se det slik at bruken forfølger ett og samme formål. Departementet legger uansett til grunn at bruken av opplysninger til analyse- og statistikkformål uansett ikke er uforenlig med primærbruken. Kravet til formålsbegrensning er dermed oppfylt.

Sammenstillingen av opplysninger er etter departementets vurdering også i samsvar med kravet til forholdsmessighet. Informasjonen som fremkommer gjennom analysene er viktig for Skatteetaten. Samtidig er sammenstilling av opplysninger til analyse- og statistikk normalt ikke er et særlig omfattende inngrep i den enkeltes personvern. Videre er kravet om at graden av personidentifikasjon ikke skal være større enn det som er nødvendig ut fra formålet, særlig praktisk ved sammenstilling til analyse- og statistikkformål. Det er i mange tilfeller mulig å gjennomføre analysene med

anonymiserte opplysninger. Sammenstillingen av opplysninger til analyser gjennomføres av et lite antall analytikere i Skatteetaten. Øvrige ansatte har ikke tilgang til personopplysningene som brukes i analysene.

4.2.2.4 *Den registrertes rettigheter mv.*

Det følger av personvernforordningen artikkel 22 nr. 2 bokstav b at den registrertes rettigheter, friheter og berettigede interesser må ivaretas når det fattes individuelle avgjørelser. Det finnes flere regler i skattelovgivningen som sørger for dette.

Klagereglene gir de skattepliktige mv. rett til manuell overprøving av automatiserte vedtak. Reglene om begrunnelse og innsyn i dokumenter gjør at de skattepliktige mv, kan få forklaringer på den logikken som ligger til grunn for avgjørelsene. Reglene om taushetsplikt og interne retningslinjer setter grenser for hvilke tjenestepersoner som kan få tilgang til personopplysninger.

Den registrertes grunnleggende rettigheter og interesser må vernes i de tilfellene det brukes sensitive opplysninger ved sammenstillingen, jf. forordningen artikkel 9 annet ledd bokstav g.

4.2.2.5 *Sletting*

Det følger av personopplysningsloven § 11 første ledd bokstav e, jf. § 28 at personopplysninger skal slettes når de ikke er nødvendig for å ivareta formålet med behandlingen. Disse reglene regulerer plikten til å slette sammenstilte opplysninger. Oversikter over hvilke skattepliktige som skattemyndighetene vurderer å plukke ut til kontroll, skal for eksempel slettes når det ikke lenger er behov for dem.

Når opplysninger sammenstilles kan det være vanskelig å avgjøre hvilke opplysninger som skal slettes og hvilke som skal beholdes. Skattedirektoratet bør derfor utarbeide rutiner for dette arbeidet.

4.3 Avklaring av personopplysninger som kommer inn ved tips mv.

4.3.1 Gjeldende rett

Skatteetaten behandler jevnlig opplysninger som ikke er bekreftet av skattemyndighetene eller av andre offentlige instanser. Tips mv. fra publikum og observasjoner som skattemyndighetene selv gjør i det offentlige rom, er typiske eksempler på kilder til slike opplysninger. Kildene til opplysningene kan være anonyme.

De ikke-bekreftede opplysningene kan være personopplysninger etter personopplysningsloven.

Det finnes i dag ingen regler i skatteforvaltningsloven, skattebetalingsloven, SI-loven og folkeregisterloven som regulerer Skatteetatens adgang til å behandle ikke-bekreftede opplysninger. Dette innebærer i prinsippet at hver gang Skatteetaten mottar ikke-bekreftede personopplysninger, må behandlingen følge personopplysningslovens regler. Det følger av personopplysningsloven § 11 første ledd bokstav d og e at personopplysninger som behandles må være relevante korrekte og oppdaterte, samt at de ikke skal lagres lenger enn det som er nødvendig. Bestemmelsen viser til § 27 der det er regler om retting av mangelfulle personopplysninger og § 28 som har forbud mot å lagre unødvendige personopplysninger.

Kravet om at personopplysninger skal være riktige fremgår også av den nye personvernforordningen. I artikkel 5 nr. 1 bokstav d heter det at personopplysninger må *«være korrekte og om nødvendig oppdaterte; det må treffes ethvert rimelig tiltak for å sikre at personopplysninger som er uriktige med hensyn til formålene de behandles for, uten opphold slettes eller korrigeres («riktighet»).»*

Tolloven har i motsetning til de nevnte lovene, en egen bestemmelse om behandling av såkalt ikke-verifiserte personopplysninger. Tolloven § 13-12 annet ledd tredje punktum fastsetter at tollmyndighetene innen fire måneder må avklare om ikke-verifiserte

personopplysninger er korrekte og relevante. Det følger av § 13-12 annet ledd første punktum at kildene til personopplysningene kan være anonyme.

4.3.2 Behov for lovendring

Det er på det rene at Skatteetaten har behov for å behandle ikke-bekreftede opplysninger. Tips mv. fra publikum og andre kilder kan gi Skatteetaten informasjon som den ellers ikke ville fått tak i.

Ikke-bekreftede opplysninger er nyttige på flere måter. Opplysningene kan for det første gi grunnlag for videre kontroller av konkrete skattepliktige. For det andre kan opplysningene – dersom de viser seg å være korrekte – være direkte relevante og nødvendige for at Skatteetaten skal kunne fastsette riktig skatt. Avslutningsvis kan ikke-bekreftede opplysninger også inngå i analysen av trender og utviklingstrekk. Opplysningene påvirker dermed den overordnede vurderingen av hvordan Skatteetaten skal bruke av virkemidlene sine.

Det at opplysninger ikke er bekreftede, innebærer at det er usikkert om opplysningene er riktige. Personvernretten krever som nevnt at den behandlingsansvarlige påser at personopplysninger er korrekte og oppdaterte og at det ikke lagres lenger enn nødvendig.

Etter departementets vurdering er det derfor behov for regler som pålegger Skatteetaten å bekrefte eller slette ikke-bekreftede personopplysninger.

4.3.3 Forslag til regler om avklaring av personopplysninger som kommer inn ved tips mv.

Departementet foreslår på denne bakgrunn nye bestemmelser i skatteforvaltningsloven § 5-11 første punktum, skattebetalingsloven § 3-5 første punktum, SI-loven § 5a første punktum og folkeregisterloven § 9-4 første punktum om at Skatteetaten innen fire måneder må avklare om personopplysninger som kommer inn ved tips mv., er korrekte og relevante.

De foreslåtte bestemmelsene benytter uttrykket «*personopplysninger som kommer inn ved tips mv.*». Skatteetaten mottar opplysninger fra opplysningspliktige som legges til grunn uten at opplysningene etterprøves av etaten. Opplysningene i skattemeldingen til den skattepliktige brukes for eksempel ved skattefastsettingen. Med mindre den skattepliktige plukkes ut til kontroll, blir opplysningene ikke prøvd av Skatteetaten. Sett fra Skatteetatens ståsted er disse opplysningene «ikke-verifiserte», men bestemmelsene som foreslås her er ikke ment å gjelde slike tilfeller. På folkeregisterområdet er det på lignende måte slik at Skatteetaten bare skal registrere de opplysningene som kommer inn fra de meldepliktige etter folkeregisterloven § 7-1. Folkeregistermyndigheten skal ikke foreta noen selvstendig prøving av om vilkårene for adopsjon, endring av farskap mv. er oppfylt.

Det som derimot omfattes av bestemmelsene, er tips mv. som kommer inn via mer «*utradisjonelle*» kanaler.

Fristen på fire måneder er den samme som fristen for å avklare ikke-verifiserte personopplysninger i tolloven § 13-12 annet ledd. Fristen er satt etter en avveining av hensynet til effektiv myndighetsutøvelse og hensynet til personvernet. Hensynet til effektiv myndighetsutøvelse taler for at fristen bør være lang, slik at det er liten risiko for at opplysninger som kan komme til nytte senere, må slettes før de er bekreftet. Hensynet til personvernet til den opplysningen gjelder, taler for at fristen bør være kort.

Firemånedersfristen starter å løpe på det tidspunktet Skatteetaten begynner å behandle den ikke-bekreftede personopplysningen. I praksis vil det si allerede i det Skatteetaten mottar opplysningen, ettersom det å samle inn personopplysninger i seg selv er å anse som behandling av personopplysninger, jf. personopplysningsloven § 2 nr. 1.

Proessen med å bekrefte en opplysning består av å søke å få den verifisert eller ved bruk av andre kilder. Det er vanskelig å si på generelt grunnlag når en opplysning går over fra å være ikke-bekreftet til å bli bekreftet. Dette må bero på en samlet vurdering

av kildens pålitelighet, om og i hvilken grad opplysningen stemmer overens med andre opplysninger og forholdene for øvrig.

Kravet til bekreftelse innebærer ikke at Skatteetaten må avdekke eller klassifisere hele det økonomiske mellomværendet eller transaksjonen som opplysningen er en del av. Det er bare opplysningen *som sådan* som må verifiseres. Eksempel: Skatteetaten får 1. januar 2018 et anonymt tips om at en skattepliktig A nylig mottok 100 000 kroner. Det er da bare spørsmålet om denne betalingen fant sted som må avklares innen 30. april 2018, ikke hvem betalingen kom fra, om den er skattepliktig for A osv.

Dersom det ikke er mulig å bekrefte en personopplysning innen fristen på fire måneder, skal opplysningen som hovedregel slettes, jf. personopplysningsloven § 11 bokstav e med videre henvisning til § 28. Det gjelder et unntak fra kravet til sletting dersom det følger av arkivloven eller annen lovgivning at opplysningene skal oppbevares, jf. § 28 første ledd annet punktum.

Sletting av en opplysning er ikke nødvendigvis til hinder for at opplysningen brukes ved en senere skattefastsetting. Dersom Skatteetaten i eksempelet foran sletter opplysningen om betalingen på 100 000 kroner, men senere blir kjent med betalingen igjen via andre kilder, kan A fortsatt skattlegges for inntekten. Slettingen gjelder bare tipset *som sådan*, mens det er fristene i skatteforvaltningsloven § 12-6 som bestemmer hvor lenge skattefastsettingen kan endres. Ved fastsettingen skal Skatteetaten ta hensyn til alle tilgjengelige bevis på vedtakstidspunktet.

Tolloven § 13-12 annet ledd første punktum har som nevnt en bestemmelse som fastslår at kildene til personopplysninger kan være anonyme. Departementet foreslår å innføre tilsvarende regler i skatteforvaltningsloven § 5-11 annet punktum, skattebetalingsloven § 3-5 annet punktum, SI-loven § 5a annet punktum og folkeregisterloven § 9-4 annet punktum. Formålet med bestemmelsene er å slå fast at Skatteetaten kan behandle opplysningene selv om tips mv. har kommet fra noen som ikke oppgir sin identitet.

5 UTLEVERING AV INFORMASJON

5.1 Innledning

Det følger av skatteforvaltningsloven at skattemyndighetene har taushetsplikt om det de får vite i arbeidet sitt. Taushetsplikten innebærer at tjenestepersoner har plikt til å forhindre at uvedkommende får tilgang til opplysninger om bestemte skattepliktige mv. Tilsvarende taushetspliktsbestemmelse finnes i tolloven. Taushetsplikten i skatteforvaltningsloven og i tolloven er strengere enn den som følger av forvaltningsloven.

Det finnes likevel en del regler om at taushetsplikten ikke omfatter enkelte opplysninger (begrensninger i taushetsplikten) eller at taushetsplikten ikke er til hinder for at Skatteetaten eller Tolletaten i visse tilfeller kan utlevere opplysninger til andre enn den opplysningene gjelder (unntak fra taushetsplikten). Disse reglene finnes i ulike former. Noen regler gjelder opplysninger som kan utleveres til spesielle mottakere, for eksempel regler om utlevering til andre offentlige myndigheter, mens andre regler gjelder opplysninger som kan gis til allmenheten, for eksempel reglene om offentliggjøring av skattelister. Reglene har også ulik begrunnelse. Noen regler er begrunnet med at den spesifikke mottakeren har et særskilt behov for opplysningene, mens andre er begrunnet med at opplysningene er av allmenn interesse.

Departementet foreslår i dette kapittelet enkelte endringer i reglene om Skatteetatens og Tolletatens adgang til å dele opplysninger med andre enn den opplysningen gjelder.

I punkt 5.2. gjøres det først rede for gjeldende rett.

Punkt 5.3 og 5.4 gjelder utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene og tollmyndighetene til andre offentlige myndigheter mv. Departementet foreslår i punkt 5.3 en generell bestemmelse om når utlevering fra skattemyndighetene kan finne sted. Bestemmelsen skal utfylles i forskrift, blant annet med de bestemmelsene som fremgår

av loven i dag. Departementet foreslår i punkt 5.4 regler om at Skatteetaten og Tolletaten skal kunne utlevere opplysninger til A-krimsentrene og Nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningssenter (NTAES). I punkt 5.5 foreslår departementet bestemmelser om adgang for Skatteetaten og Tolletaten til å gi Arbeidstilsynet opplysninger som tilsynet kan ha bruk for i sitt arbeid med å håndheve lovgivningen om arbeidsmiljø.

Punkt 5.6 gjelder utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til allmenheten. Departementet vurderer der om allmenheten skal få tilgang til taushetsbelagte opplysninger som viser om en virksomhet opptrer i samsvar med skattelovgivningen. Formålet med tilgangen til opplysningene er at det skal bli enklere for private og profesjonelle innkjøpere å velge seriøse leverandører.

5.2 Gjeldende rett

Hovedregelen om skattemyndighetenes taushetsplikt følger av skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd. Bestemmelsen fastsetter at alle som utfører eller har utført arbeid på vegne av skattemyndighetene, må hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det de i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold.

Det følger av § 3-1 annet ledd bokstav a og b at taushetsplikten ikke omfatter skatteliste etter § 9-7 og opplysninger om en næringsdrivende er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

I § 3-3 til 3-8 er det regler om unntak fra taushetsplikt ved utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter mv.

Det følger av § 3-3 bokstav a at skattemyndighetene kan gi opplysninger til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler.

Skattemyndighetene kan ifølge § 3-3 bokstav b gi opplysninger til offentlig myndighet til bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenstepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, lotteri, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål.

Skattemyndighetene kan gi opplysninger til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål og når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger fra andre offentlige myndigheter, jf. § 3-3 bokstav c og d. Offentlig oppnevnte granskningskommisjoner kan få opplysninger etter § 3-3 bokstav e.

Adgangen til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet er snevrere enn det som gjelder ved utlevering til andre offentlige myndigheter. Opplysninger kan gis til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak innenfor skattemyndighetenes eget forvaltningsområde. Dersom opplysningene gjelder straffbare handlinger utenfor skattemyndighetenes forvaltningsområde, oppstilles det ytterligere vilkår. Da kan opplysninger bare gis når det foreligger «*rimelig grunn til mistanke*» om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder, jf. § 3-3 bokstav f. Til Økokrim kan opplysninger gis etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven, jf. § 3-3 bokstav g.

Det følger av § 3-3 bokstav h at også andre kan få taushetsbelagte opplysninger dersom de kan vise til en lovbestemmelse som fastsetter eller klart forutsetter at skatteforvaltningslovens taushetsplikt ikke skal være til hinder for at de får opplysningene. Konkurransetilsynet, Mattilsynet og Tolletaten er eksempler på organer som får opplysninger i medhold av denne bestemmelsen, jf. konkurranseloven § 24, matloven § 23 og tolloven § 12-2 tredje ledd.

I § 3-3 bokstav i, j og k er det regler om utlevering av taushetsbelagte opplysninger til namsmyndighetene, utlevering i forbindelse med utveksling av informasjon som forutsatt etter oppgaveregisterloven, og utlevering til lensmann, namsfogd, politistasjon med sivile rettspleieoppgaver og tingretten i visse tilfeller.

Paragraf 3-7 bokstav c har en bestemmelse om at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger brukes når de er alminnelig kjent eller alminnelig tilgjengelig andre steder.

Det følger av skattebetalingsloven § 3-2 første ledd at taushetspliktreglene i skatteforvaltningsloven også gjelder ved innkreving av skattekrav. Skattebetalingsloven § 3-2 annet ledd fastsetter i tillegg at opplysninger om skatterestanser er taushetsbelagte.

Tolloven har i § 12-2 regler som i stor grad tilsvarer skatteforvaltningsloven § 3-1 og § 3-3. Hovedregelen om taushetsplikt følger av første ledd, mens unntakene følger av annet ledd bokstavene a til i.

Reglene om utlevering av opplysninger fra Folkeregisteret står i den nye folkeregisterloven kapittel 10 og særlovgivningen. Reglene ble revidert i forbindelse med at loven ble vedtatt, jf. Prop. L 164 (2016-2017) kapittel 18. I dette høringsnotatet foreslås det ingen endringer i disse reglene.

5.3 Generelt om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene til offentlige myndigheter mv.

5.3.1 Innledning

Stortinget har i anmodningsvedtak nr. 514 fra 28. april 2015 bedt regjeringen utrede om Skatteetaten skal få bedre mulighet til å gi informasjon til andre offentlige myndigheter, om at en skattepliktig ikke har levert skattemelding eller er ilagt skjerpert tilleggsskatt.

Offentlige myndigheter kan ha interesse av opplysninger fra Skatteetaten i to sammenhenger. For det første kan ulike etater ha bruk for opplysningene når de håndhever regelverket på sitt forvaltningsområde, for eksempel Arbeidstilsynet når det håndhever arbeidsmiljølovgivningen, Tolletaten når det håndhever tolloven og NAV når det håndhever folketrygdloven. For det andre kan etatene ha behov for opplysningene når de selv skal kjøpe varer og tjenester og ønsker å unngå leverandører som har brutt skattereglene.

For så vidt gjelder den siste sammenhengen, offentlige myndigheter som innkjøpere av varer og tjenester, skiller myndighetenes rolle seg lite fra andre, private, innkjøpere.

Den videre vurderingen gjelder som følge av dette utlevering av opplysninger til bruk ved mottakerorganets myndighetsutøvelse.

5.3.2 Forslag til endringer i reglene om utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til andre offentlige myndigheter

Det fremgår av punkt 5.2 at regelverket om utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til andre offentlige myndigheter mv. består av mange bestemmelser som angir hvilke etater som kan få opplysninger og hvilke formål de kan bruke opplysningene til. Denne kasuistiske lovgivningsteknikken fører til at loven må endres hver gang det oppstår nye behov for utlevering av opplysninger. Etter departementets vurdering er det behov for å endre strukturen i regelverket og legge til rette for at det blir enklere å imøtekomme endringer i behovet for utlevering av opplysninger.

Prinsipielt sett kan det reises spørsmål ved om et forvaltningsorgan bør ha adgang til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til et annet organ når det er i *mottakerorganets* interesse. De generelle reglene om utlevering av opplysninger i forvaltningsloven § 13 b nr. 5 og 6 bygger på et prinsipp om at opplysninger bare kan utleveres når det tjener avgiverorganets behov. Departementet legger likevel til grunn at Skatteetaten bør ha adgang til å gi opplysninger til andre myndigheter begrunnet i mottakerens behov. Deling av informasjon er en viktig forutsetning for en effektiv forvaltning. Det er blant

annet et mål at forvaltningen skal gjenbruke informasjon i stedet for å spørre brukerne på nytt om forhold de allerede har opplyst om, jf. Meld. St. 27 (2015-2016) *Digital agenda for Norge – IKT for en enklere hverdag og økt produktivitet*.

Det må legges vekt på hensynet til de skattepliktige ved utforming av reglene. Hensynet til de skattepliktiges personvern og konkurransemessige hensyn tilsier at utleveringsadgangen ikke bør være videre enn det som er nødvendig, og det bør være mulig for de skattepliktige å forutse når utleveringen kan skje og hvilke opplysninger som utleveres.

For opplysninger i politiregistre er reglene om utlevering til andre offentlige myndigheter fordelt mellom lov og forskrift. I politiregisterloven § 30 første ledd er det en bestemmelse om at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger utleveres til offentlige organer i deres interesse, dersom dette er nødvendig for å fremme mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte. Det er utfyllende regler i politiregisterforskriften. Forskriften § 9-6 første ledd har en ikke uttømmende liste over organer som kan få opplysninger til nærmere angitte formål. I forskriften § 9-6 annet ledd er det en bestemmelse som fastsetter at det før opplysningene utleveres etter første ledd, skal foretas en nødvendighetsvurdering hvor det blant annet skal legges vekt på om mottakerorganet vil settes i stand til å treffe en riktigere eller mer velbegrunnet avgjørelse, eller utføre en mer effektiv og hensiktsmessig tjeneste enn om det ikke hadde mottatt opplysningene.

Departementet foreslår at reglene om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene til andre offentlige myndigheter mv. utformes på lignende måte med én lovbestemmelse med generelle vilkår, med utfyllende regler i forskrift. Vilkårene for at opplysninger skal kunne utleveres er på flere punkter også de samme som etter politiregisterloven.

Departementet foreslår nærmere bestemt at skatteforvaltningsloven § 3-3 endres slik at første ledd bokstav a fastsetter at taushetsplikten ikke er til hinder for at opplysninger gis til *«offentlige myndigheter dersom dette er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte.»* Loven vil som følge av dette åpne for at skattemyndighetene kan gi ut opplysninger til organer som ikke omfattes av den kasuistiske oppregningen som til enhver tid finnes i regelverket.

I § 3-3 annet ledd foreslås det en bestemmelse om at *«fordelene ved utleveringen må stå i forhold til de ulempene den medfører i form av inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie»*. Bestemmelsen innebærer at det skal foretas en konkret og skjønnsmessig vurdering av fordelene og ulempene ved utlevering. Bestemmelsen oppstiller et materielt vilkår for utlevering i tillegg til de vilkårene som følger av første ledd.

I § 3-3 tredje ledd første punktum foreslås det at departementet skal få hjemmel til å gi nærmere regler om *«utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter i deres interesse, herunder hvem det skal utleveres opplysninger til, hvilke kategorier opplysninger som kan utleveres og hva som er kriteriene for at utlevering er nødvendig»*.

Departementet foreslår at det i skatteforvaltningsforskriften ny § 3-3-1 første ledd skal inntas en bestemmelse som gir nærmere retningslinjer for den skjønnsmessige vurderingen etter loven § 3-3 annet ledd. I følge denne bestemmelsen skal Skatteetaten på den ene siden legge vekt på om *«mottakerorganet vil settes i bedre stand til å treffe en riktig avgjørelse, eller utføre en mer effektiv og hensiktsmessig tjeneste enn om det ikke hadde mottatt opplysningene»*, jf. § 3-3-1 første ledd første punktum. Uttrykket *«settes i bedre stand til»* innebærer at det ikke nødvendigvis kreves at opplysningene er av avgjørende betydning for løsningen av en konkret sak. Det er tilstrekkelig at mottakeren vil bli bedre skikket til å løse saken.

På den annen side skal det også legges vekt på *«formålet med behandlingen av opplysninger hos mottakerorganet, om mottaker er underlagt taushetsplikt, hvilke opplysninger som skal utleveres og antallet personer som får tilgang til opplysningene»*, jf. forskriften § 3-3-1 første ledd annet punktum. Disse momentene understreker at de generelle personvernprinsippene som kommer til uttrykk i personvernforordningen, skal tas med i betraktning når utleveringsspørsmålet vurderes. Skatteetaten må for eksempel vurdere i hvilken grad formålet opplysningene skal brukes til hos mottakeren, er forenlig med formålet opplysningene ble hentet inn til. Momentene kan føre til at opplysninger som det er av stor betydning for et offentlig organ, ikke blir utlevert fordi utleveringen vil innebære et stort inngrep i personvernet eller stor fare for at konkurransesensitive opplysninger kommer på avveie.

Departementet foreslår i tillegg en bestemmelsen i lovens § 3-3 om at det i forskrift også skal kunne gis regler om *«utlevering til bestemte myndigheter og formål hvor vilkårene etter annet ledd anses oppfylt»*, jf. forslag til § 3-3 tredje ledd annet punktum. Bestemmelsen innebærer at det i forskrift kan gis en forhåndsvurdering av tilfeller hvor vilkårene for utlevering er tilstede. De reglene som i dag står i lovens § 3-3 bokstav a til k bør flyttes til forskriften i medhold av denne bestemmelsen. Departementet foreslår en bestemmelse i forskriften om at det etter lovens § 3-1 skal kunne utleveres opplysninger i de nevnte tilfellene, se forslag til ny § 3-3-1 annet ledd bokstav a til k.

Denne overføringen av regler fra lovs- til forskriftsnivå er i utgangspunktet bare av lovteknisk karakter. Vilkaene for å utlevere opplysninger blir i disse tilfellene ikke endret sammenlignet med det som gjelder i dag. De utfyllende forskriftsbestemmelsene skal forstås slik at opplysninger *alltid* skal kunne utleveres dersom vilkaene i en av bestemmelsene er oppfylt. Det er dermed ikke nødvendig for Skatteetaten å foreta en konkret, skjønnsmessig vurdering av om det er grunn til å utlevere opplysninger i det enkelte tilfelle. Ved vurderingen av om vilkaene for utlevering er oppfylt, skal det legges betydelig vekt på mottakerorganets oppfatning.

Årsaken til det er at det som regel er mottakeren som er nærmest til å vurdere dette spørsmålet.

Overskriften til skatteforvaltningsloven § 3-3 er i dag: «*Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter mv.*» Paragrafen inneholder bare to bestemmelser om utlevering til mottakere som ikke er en offentlig myndighet, henholdsvis bokstav b om Tilsynsrådet for advokatvirksomhet og bokstav k om avdødes ektefelle og arving. Departementet foreslår at disse reglene flyttes til egne paragrafer i skatteforvaltningsloven, henholdsvis § 3-9 og ny § 3-10, slik at § 3-3 bare gjelder utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter. Overskriften til bestemmelsen kan dermed endres til: «*Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter*». Nåværende § 3-9 blir ny § 3-11.

De foreslåtte endringene utgjør etter departementets vurdering en hensiktsmessig avveining av behovet offentlige myndigheter har for å dele opplysninger, og hensynene som taler mot informasjonsdeling, herunder personvern. Hensynet til personvern er for det første ivaretatt ved at det bare er «*nødvendige*» opplysninger som kan utgis, jf. § 3-3 første ledd. Videre er det slik at utleveringen må være «*forholdsmessig*», jf. § 3-3 annet ledd. I forskriften er det angitt hvilke momenter som skal inngå i forholdsmessighetsvurderingen. Personvern hensyn ligger til grunn for flere av disse.

Regelverket vil som følge av endringene bli bedre egnet enn i dag til å imøtekomme endringer i behovet for utlevering av opplysninger, enten i form av forskriftsendringer eller utlevering direkte i medhold av loven. Utlevering av opplysninger til Nasjonalt tverretatlig senter for analyse- og etterretningsvirksomhet og A-krimsentrene som foreslås i punkt 5.4, er et eksempel på utlevering som hadde kunnet skje uten lovendring dersom regelverket hadde vært slik i dag.

Myndigheten til å gi forskrift til utfylling av skatteforvaltningsloven er delegert til Skattedirektoratet. Forslag til endringer i skatteforvaltningsforskriften må sendes på høring i samsvar med de alminnelige reglene om dette.

Departementet legger til grunn at reglene om utlevering av opplysninger i skatteforvaltningsloven § 3-3 bare gir Skatteetaten hjemmel for å utlevere opplysninger til andre offentlige myndigheter. Mottakerorganet må ha rettslig grunnlag for å motta og bruke opplysningene i sitt eget regelverk.

Etter departementets vurdering er det ikke hensiktsmessig å flytte reglene om utlevering av opplysninger fra skattemyndighetene som i dag finnes i særlovgivningen, til skatteforvaltningsloven. Det vil imidlertid fremgå av forskriften at det finnes slike regler, jf. den foreslåtte bestemmelsen i § 3-3-1 annet ledd bokstav h.

5.4 Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet

5.4.1 Innledning

Som nevnt i punkt 2.3 er det nær sammenheng mellom skatteunndragelser, arbeidsmiljøkriminalitet og annen økonomisk kriminalitet. I Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet er det lagt vekt på at myndighetene skal utveksle opplysninger på en bedre måte enn de gjør i dag.

I rapporten om styrket informasjonsdeling mellom kontrolletatene, politiet og private er det identifisert flere områder der reglene om taushetsplikt i Skatteetaten og Tolletaten er til hinder for at de kan delta i samarbeidet mot økonomisk kriminalitet på en hensiktsmessig måte. For det første bør det vurderes om Skatteetaten og Tolletaten skal få adgang til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til A-krimsentrene og NTAES, se punkt 5.4.2. For det andre bør det vurderes om Skatteetaten skal få utvidet adgang til å gi opplysninger direkte til Arbeidstilsynet, se punkt 5.4.3. For det tredje bør det vurderes om Tolletaten også skal få adgang til å gi opplysninger til Arbeidstilsynet, se punkt 5.4.4.

Rapporten inneholder også et forslag om at en av hensyn til det tverretatlige samarbeidet bør gå bort fra regler om overført taushetsplikt. Finansdepartementet har vurdert dette for tolloven, som har en regel om overført taushetsplikt, men foreslår ingen endring i reglene om dette nå. Forslaget vil isteden bli vurdert i arbeidet med ny tollov.

5.4.2 Utlevering av opplysninger fra Skatteetaten og Tolletaten til A-krimsentrene og NTAES

5.4.2.1 *Behov for lovendring*

Skatteetaten og Tolletaten deler allerede informasjon med andre offentlige myndigheter for å bekjempe økonomisk kriminalitet. Informasjonsdelingen skjer i flere sammenhenger. For det første kan opplysninger utveksles på ad hoc-basis når det oppstår behov for det. Videre har ulike offentlige myndigheter inngått skriftlige avtaler som blant annet gjelder deling av opplysninger. Informasjon deles også gjennom samarbeid i mer formaliserte former ved A-krimsentrene og Nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningssenter (NTAES).

Arbeidet ved A-krimsentrene er operativt i den forstand at etatene i fellesskap kartlegger kontrollobjekter og gjennomfører kontroller. Medarbeiderne danner seg i denne forbindelse oversikt over nettverk og aktører, vurderer hvilke lovregler som eventuelt er overtrådt og hvilke etaters regelverk som bør anvendes for å forfølge overtredelsene. Kontrollrapportene oversendes de ulike etatene for videre behandling. Arbeidsformen forutsetter at medarbeiderne kan dele opplysninger på tvers av etatsgrensene på en effektiv måte.

De alminnelige reglene om taushetsplikt gjelder for medarbeiderne ved A-krimsentrene. De tjenestepersonene ved sentrene som kommer fra Skatteetaten, har relativt vid adgang til å dele opplysninger med medarbeiderne fra NAV og Arbeidstilsynet. Overfor medarbeidere fra disse etatene er det tilstrekkelig at opplysningene skal brukes i arbeidet med trygder eller ved håndheving av reglene om

arbeidsmiljø. Adgangen til å gi opplysninger til medarbeidere fra politiet er snevrere. Da kreves det at opplysningene er til bruk i en konkret straffesak. Dersom det er tale om et lovbrudd utenfor Skatteetatens forvaltningsområde, kreves det i tillegg rimelig grunn til mistanke om lovbrudd som kan medføre strengere straff enn fengsel i seks måneder.

Tolletaten samarbeider med A-krimsentrene. Tollmyndighetene har samme adgang som skattemyndighetene til å dele opplysninger med NAV, jf. tolloven § 12-1 annet ledd bokstav a. Tolletaten har noe videre adgang enn Skatteetaten til å gi opplysninger til politiet, men ved lovbrudd utenfor etatens forvaltningsområde kreves det at det er grunn til å undersøke om noen forbereder, begår eller har begått en handling som kan medføre fengsel i minst seks måneder, jf. § 12-1 annet ledd bokstav f. Tollmyndighetene kan ikke gi opplysninger til Arbeidstilsynet.

Det at taushetspliktreglene er forskjellige medfører at samarbeidet ved A-krimsentrene ikke blir så effektivt som det bør være. Det er behov for regler som gjør det klart at Skatteetaten og Tolletaten har adgang til å gi opplysninger til de andre etatene ved sentrene, og adgangen bør være lik overfor alle etatene.

Samarbeidet ved NTAES foregår på et strategisk nivå. NTAES skal utarbeide nasjonale trusselvurderinger og etterretningsrapporter. Senteret skal ikke omtale enkeltpersoner eller –selskaper i sine rapporter, men de er avhengig av opplysninger om personer og selskaper for å foreta vurderingene som rapportene skal bygge på. Uten slike opplysninger blir analysene ikke tilstrekkelig presise.⁵

⁵ NTAES benytter i dag aggregerte data (statistikdata) og data fra åpne kilder i analysearbeidet.

Senterets analyser bygger derfor i realiteten på vurderinger fra de ulike etatene. Det er dermed fare for at NTAES ender opp med selvbekreftende analyser, dvs. at de ulike etatenes egne analyser brukes til å bekrefte at disse analysene er korrekte.

Taushetsplikten for ansatte i Skatteetaten og Tolletaten begrenser også adgangen til å gi opplysninger til de øvrige medarbeiderne ved NTAES. Det er dermed behov for regler som gjør det klart at Skatteetaten og Tolletaten har adgang til å gi opplysninger til de andre etatene ved NTAES. Også her bør adgangen være lik overfor alle etatene.

Behovet for at Skatteetaten og Tolletaten skal få utvidet adgang til dele opplysninger med de andre etatene må vurderes opp mot de hensynene som taler mot utvidet utleveringsadgang.

Skattemyndighetenes strenge taushetsplikt er begrunnet med at de skattepliktige og tredjeparter er pålagt å gi myndighetene en stor mengde opplysninger. Disse må kunne stole på at opplysningene ikke kommer på avveie eller brukes til andre formål enn det de er ment for. Taushetsplikten er også viktig for skattemyndighetene. Skatteetaten er avhengig av tillit hos de skattepliktige og tredjeparter for å få inn opplysninger. Opplysningspliktige som mener at Skatteetaten i for stor grad kan videreformidle opplysninger til andre, kan bli mindre tilbøyelige til å gi opplysninger.

Deling av informasjon innebærer fare for at konkurransesensitive opplysninger kommer på avveie. Delingen er også et inngrep i personvernet i de tilfellene det er tale om personopplysninger. Opplysningene vil delvis bli brukt til et annet formål enn det de ble innhentet for.

Ved A-krimsentrene skal opplysningene brukes i konkrete saker om lovbrudd. Det er dermed ikke tale om masseutlevering av opplysninger om et stort antall personer. Departementet legger til grunn at det ikke er aktuelt å gi A-krimsentrene opplysninger som er sensitive etter dagens personopplysningslov. Et unntak fra dette gjelder for opplysninger om mistanke mv. om brudd på skatte- og tollovgivningen ettersom deling av slike opplysninger er et sentralt formål med sentrene. Den behandlingen av opplysninger om mistanke mv. om lovbrudd som foregår ved sentrene, kan få inngripende konsekvenser for dem de gjelder i form av kontroll- og straffesaker.

Ved NTAES skal opplysningene brukes til etterretnings- og analyseformål, ikke i konkrete kontrollsaker mot dem opplysningene gjelder. Det er dermed tale om utlevering av en større mengde personopplysninger enn til A-krimsentrene. Bruken av opplysninger ved NTAES vil imidlertid ikke være særlig inngripende for den enkelte.

Etter departementets vurdering tilsier avveiningen mellom behovet for utvidet adgang til å dele informasjon på den ene siden, og taushetsplikten og den enkeltes personvern på den andre siden, at Skatteetaten og Tolletaten får utvidet utleveringsadgang. Ved denne vurderingen har departementet lagt vekt på flere forhold.

Økonomisk kriminalitet er et stort samfunnsproblem. Samarbeid mellom offentlige myndigheter er et viktig virkemiddel for å bekjempe denne kriminaliteten. Ved å dele informasjon kan etatene sammen forhindre og forfølge lovbrudd på en bedre måte enn de ville gjort hver for seg.

Opplysningene som Skatteetaten skal dele med de andre etatene, skal brukes til å avdekke skatteunndragelser og andre former for økonomisk kriminalitet.

Opplysningene skal dermed brukes til det samme formålet, eller formål som har nær sammenheng med det opprinnelige formålet.

Skatteetaten har allerede i dag adgang til å dele informasjon med de aktuelle etatene. Det er tale om en begrenset utvidelse av en eksisterende utleveringsadgang, ikke å innføre regler om utlevering av opplysninger til etater som ikke har kunne motta opplysninger tidligere. Det samme gjelder for Tolletaten, bortsett fra at de etter gjeldende rett ikke kan gi opplysninger til medarbeidere fra Arbeidstilsynet.

De andre etatene som deltar ved A-krimsentrene og NTAES er myndigheter som selv har taushetsplikt og erfaring med å behandle taushetsbelagte opplysninger. For så vidt gjelder NTAES nevner departementet at behandlingen av opplysninger skjer i medhold

av politiregisterloven. Loven har regler om internkontroll, informasjonssikkerhet og sporbarhet mv.

Departementet har avslutningsvis også lagt vekt på at opplysningene vil bli gitt til en begrenset krets av personer og at det for NTAES' del er mulig å legge begrensninger på den videre bruken av opplysningene som utleveres.

5.4.2.2 Forslag til lovregler om utlevering av opplysninger til A-krimsentrene og NTAES mv.

Departementet foreslår på denne bakgrunn bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav l og tolloven § 12-1 annet ledd bokstav j om at taushetsplikten ikke er til hinder for at skatte- og tollmyndighetene kan utlevere opplysninger til *«offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretatlig analyse- og etterretningssamarbeid for å forebygge, bekjempe, avdekke og forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet»*. Bestemmelsene gjelder utlevering til Nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningssenter (NTAES).

Departementet foreslår også bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav m og tolloven § 12-1 annet ledd bokstav k om at taushetsplikten ikke er til hinder for at skattemyndighetene kan utlevere opplysninger til *«offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretatlig operativt samarbeid for å avdekke økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet.»* Bestemmelsene gjelder utlevering til A-krimsentrene.

Med *«operativt»* samarbeid menes planlegging og gjennomføring av kontrollaksjoner mv. som etatene foretar i medhold av sine kontroll- og etterforskningshjemler.

Med *«arbeidslivskriminalitet»* menes handlinger som bryter med norske lover om lønns- og arbeidsforhold, trygder, skatter og avgifter, gjerne utført organisert, som utnytter arbeidstakere eller virker konkurransevridende og undergraver samfunnsstrukturen.

Opplysningene som utleveres skal ikke kunne brukes av andre enn de medarbeiderne som mottar dem. For NTAESs del kan dette også sikres ved at det i politiregisterforskriften gis regler om tilgangsbegrensning, sperring og begrensinger i adgangen til å utlevere opplysningene.

Taushetsplikten som gjelder ved utlevering til medarbeiderne ved A-krimsentrene skal ikke være til hinder for at *«kontrollrapporter sendes tilbake til egne etater for videre oppfølging»*, jf. forslag til bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 annet ledd bokstav m og tolloven § 12-1 annet ledd bokstav k. Bestemmelsene legger til rette for at lovbrudd som avdekkes av A-krimsentrene, kan følges opp av etatene som deltar i samarbeidet.

Departementet legger til grunn at verken A-krimsentrene eller NTAES skal behandle personopplysninger i større omfang enn det som er nødvendig. Personvern fremmende tiltak skal benyttes der det er mulig. For NTAESs del innebærer dette for eksempel at anonymiserte data bør benyttes der det er tilstrekkelig for å foreta analyser.

Opplysningene skal bare være tilgjengelig for de medarbeiderne som arbeider med den enkelte sak.

5.4.3 Utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til Arbeidstilsynet

Skatteetaten kan i dag gi Arbeidstilsynet opplysninger til *«bruk i forbindelse med håndhevingen av reglene om arbeidsmiljø»*. Det fremgår av forarbeidene til bestemmelsen, Ot.prp. nr. 21 (1999-2000) punkt 3.4.4, at Skatteetaten ikke kan utlevere opplysninger på rutinemessig basis. Det kreves en viss mistanke om brudd på enten skattelovgivningen eller lovgivningen om arbeidsmiljø. Det uttales:

«Formålet med høringsforslaget er å lette utvelgelsen av kontrollobjekter. Dette tilsier at ligningsmyndighetene kan utlevere opplysninger til Arbeidstilsynet når det foreligger mistanke om brudd på skattelovgivningen. Som nevnt vil det ofte avdekkes brudd på arbeidsmiljølovgivningen hos kontrollobjekter hvor det foreligger brudd på

skattelovgivningen. I tillegg bør ligningsmyndighetene kunne rapportere mistanke om konkrete brudd på arbeidsmiljølovgivningen som oppdages i forbindelse med skattekontroller.

Ligningsmyndighetene vil ha informasjon som tilsier at regelbrudd med større eller mindre grad av sannsynlighet er skjedd. Personvern hensyn kan tale for at en har en viss sikkerhet for at det har skjedd regelbrudd før ligningsmyndighetene kan gi Arbeidstilsynet informasjon. Samtidig vil mye av formålet med en adgang til å gi opplysninger ikke bli oppfylt dersom det innføres alt for strenge krav til bevis allerede på dette stadiet. Det er i tilfeller med mistanke om regelbrudd det vil være størst behov for et samarbeid. I slike tilfeller vil samarbeidet gjøre det lettere å dokumentere eller avvise at det foreligger regelbrudd. Departementet vil derfor ikke foreslå at regelbrudd med sikkerhet må ha skjedd, men forutsetter at det foreligger en konkret mistanke av en viss styrke.»

Adgangen for Skatteetaten til å utlevere opplysninger til NAV er videre enn den som gjelder ved utlevering til Arbeidstilsynet. Det fremgår av den foreslåtte bestemmelsen i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 bokstav a (gjeldende § 3-3 bokstav a i skatteforvaltningsloven) at opplysninger kan utleveres til myndighet «*som kan ha bruk for dem*» i sitt arbeid med trygd mv. Det følger av forarbeidene, Ot. prp. nr. 29 (1978-1979), at det etter denne bestemmelsen ikke er krav om mistanke om lovbrudd før opplysninger kan utleveres, Det er tilstrekkelig at opplysningene kan bidra til riktigere forvaltning av trygdereglene. Det heter nærmere bestemt:

«Ligningsmyndighetene sitter ofte inne med opplysninger som kunne bidra til riktigere forvaltning av mange ordninger med offentlige tilskudd og bidrag. Den nære sammenheng det ofte er mellom skattesystemet og trygdeordninger eller offentlige tilskudd eller bidrag til skattyterne, tilsier at taushetsplikten ikke bør hindre at opplysninger som legges til grunn for skatteligningen også brukes for å vurdere skattyternes rett til utbetaling av offentlige midler.»

Etter departementets vurdering gjør det hensynet som begrunner vid utleveringsadgang fra Skatteetaten til NAV, nærmere bestemt at det er sterk tilknytning mellom de to forvaltningsområdene, seg også gjeldende i forholdet mellom Skatteetaten og Arbeidstilsynet. Dette tilsier at taushetsplikten ikke bør være til hinder for at opplysninger som brukes ved skattefastsettingen, også skal kunne brukes av Arbeidstilsynet.

Hensynet til at virksomhetsopplysninger ikke skal komme på avveie, taler mot at utleveringsadgangen fra Skatteetaten til Arbeidstilsynet utvides. Personvern hensyn taler også mot en utvidelse i de tilfellene det er aktuelt å utlevere personopplysninger. Opplysningene videreformidles uten samtykke til en annen etat enn den som mottok dem, og skal brukes til et annet formål enn det de ble innhentet for.

Disse hensynene må likevel etter departementets vurdering vike for hensynet til å bekjempe økonomisk kriminalitet. Departementet har lagt vekt på den nære sammenhengen mellom formålet opplysningene ble hentet inn for, og formålet med bruken hos Arbeidstilsynet. Erfaringer viser at skatteunndragelser og arbeidsmiljøkriminalitet ofte forekommer samtidig. Videre er det tale om en begrenset utvidelse av en utleveringsadgang som finnes allerede i dag.

På samme måte som ved utlevering av opplysninger til A-krimsentrene, vil det som hovedregel ikke bli utlevert opplysninger som er sensitive etter dagens personopplysningslov. Et unntak gjelder for opplysninger om mistanke mv. om lovbrudd, som omfattes av utleveringsadgangen allerede i dag.

Departementet har også lagt vekt på at arbeidslivskriminalitet kan få alvorlige konsekvenser i form av fare for liv og helse for arbeidstakere mv. Det er derfor av stor betydning at Arbeidstilsynet får opplysninger.

Arbeidstilsynet vil selv ha taushetsplikt om opplysningene de mottar fra skattemyndighetene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn at bestemmelsen om utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til Arbeidstilsynet flyttes fra (den foreslåtte) skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1 bokstav b til ny bokstav n og at utlevering kan skje til offentlig myndighet *«som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen»*.

Departementet legger til grunn at bestemmelsen, på samme måte som den som gjelder ved utlevering av opplysninger til NAV, skal forstås slik at det ikke er noe vilkår om konkret mistanke om lovbrudd før opplysninger kan utleveres. Bestemmelsen gir imidlertid ikke Skatteetaten adgang til å gi ut enhver opplysning den er i besittelse av. Det kreves at det er en opplysning som etter sin art er egnet til å brukes av Arbeidstilsynet i dets arbeid.

5.4.4 Utlevering av opplysninger fra Tolletaten til Arbeidstilsynet

Som nevnt har Tolletaten i dag, i motsetning til Skatteetaten, ingen adgang til å gi opplysninger til Arbeidstilsynet til bruk ved håndheving av arbeidsmiljøreglene.

Da den nye tolloven trådte i kraft i 2009, ble taushetsplikten noe mer vidtrekkende ved at den i forarbeidene forutsettes å bli tolket identisk med ligningsloven § 3-13 (fra 2017 skatteforvaltningsloven kapittel 3) når det gjelder de ytre rammene for taushetsplikt, jf. Ot. prp. nr. 58 (2006-2007) s. 93. Begrunnelsen er systemhensyn og ønsket om å unngå at det innfortolkes utilsiktede forskjeller i regelverkene.

Det er i forarbeidene ikke gitt noen begrunnelse for at de to etatene har ulik adgang til å gi opplysninger til Arbeidstilsynet.

Tolletaten har ansvar for å føre kontroll med inn- og utførsel av varer. I praksis viser det seg at tollmyndighetene får kjennskap til opplysninger som Arbeidstilsynet kan ha nytte

av i arbeidet med å håndheve arbeidsmiljøloven. Ett eksempel på dette er at tollmyndighetene oppdager at et kjøretøy innfører *ulovlige* varer til bruk på en bestemt byggeplass. Det at det brukes ulovlige varer på en byggeplass, kan være en grunn til at Arbeidstilsynet bør foreta kontroll av at arbeidsmiljølovgivningen overholdes på byggeplassen. Et annet eksempel er innførsel av *lovlige* varer, for eksempel verktøy, stillaser, arbeidsmaskiner etc., hvor det er mistanke om at virksomheten ikke vil sørge for å oppfylle krav som stilles til verktøyet ved bruk, for eksempel sertifisering. Tollmyndighetene kan også ved kontroll av kjøretøyer avdekke personlige eiendeler som profesjonelt verktøy og utstyr ment for større arbeidsoppdrag, og som Arbeidstilsynet bør informeres om.

Departementet legger til grunn at hensynet til effektiv bekjempelse av økonomisk kriminalitet taler for at tollmyndighetene bør få adgang til å videreformidle opplysninger til Arbeidstilsynet.

Det er på det rene at hensynet til at konkurransesensitive opplysninger ikke skal komme på avveie også her taler mot at opplysningene skal kunne utleveres. Det samme gjør personvern hensyn i de tilfellene det er tale om personopplysninger. Dersom personopplysninger videreformidles til Arbeidstilsynet, vil de bli brukt til et annet formål enn det Tolletaten innhentet dem for.

Etter departementets vurdering må disse hensynene likevel vike for hensynet til å bekjempe økonomisk kriminalitet. Departementet har på samme måte som ved den utvidede utleveringsadgangen for Skatteetaten, lagt vekt på at begge etatene har som oppgave å bekjempe økonomisk kriminalitet. Det er nær sammenheng mellom de opplysningene tollmyndighetene får gjennom sin kontrollvirksomhet, og den oppgaven Arbeidstilsynet har med å avdekke arbeidslivskriminalitet. Det er for eksempel økt sannsynlighet for at den som driver med ulovlig innførsel av varer til bruk på en byggeplass, også utfører ulovlig arbeid på byggeplassen.

Departementet har også lagt vekt på at arbeidslivskriminalitet kan få alvorlige konsekvenser i form av fare for liv og helse for arbeidstakere mv. Det er derfor av stor verdi at Arbeidstilsynet får opplysningene.

På samme måte som ved utlevering av opplysninger til A-krimsentrene, vil det som hovedregel ikke bli utlevert opplysninger som er sensitive etter dagens personopplysningslov. Opplysninger om mistanke mv. om lovbrudd kan likevel utleveres. For slike opplysninger gjør hensynene som taler for utlevering seg gjeldende med særlig styrke.

Arbeidstilsynet vil være bundet av den samme strenge taushetsplikten som Tolletaten om opplysningene de mottar fra tollmyndighetene.

Departementet foreslår på denne bakgrunn en ny bestemmelse i tolloven § 12-1 annet ledd bokstav l, om at taushetsplikten ikke er til hinder for at tollmyndighetene gir opplysninger til offentlige myndigheter *«som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen»*. Bestemmelsens ordlyd er lik den som foreslås i skatteforvaltningsforskriften § 3-3-1, og departementet legger til grunn at den skal tolkes på samme måte, jf. punkt 5.4.3.

5.5 Adgang til å dele taushetsbelagte opplysninger med allmenheten

5.5.1 Generelt

I rapporten om deling av informasjon mellom politiet, kontrolletatene og private er det uttalt at det bør vurderes lovendringer som åpner for at taushetsbelagte opplysninger deles med private. Det er videre uttalt at det bør vurderes om det er hensiktsmessig å foreslå lovendringer som åpner for at Skatteetaten kan offentliggjøre informasjon i endelige vedtak om forhøyet tilleggsskatt mot foretak og andre juridiske personer. Bakgrunnen er ønsket om at det skal bli enklere for forbrukere og virksomheter (heretter kalt innkjøpere) å velge leverandører som opptrer i samsvar med skattelovgivningen, og på den måten gjøre det vanskeligere for useriøse aktører å unndra skatt.

Det er i dag vanskelig for innkjøpere å skaffe seg informasjon om hvilke leverandører som følger skattelovgivningen og hvilke som ikke gjør det. Taushetsplikten er til hinder for at Skatteetaten gir ut opplysninger om den enkelte virksomhet.

Det finnes enkelte ordninger som gir innkjøpere en viss mulighet til å undersøke om en leverandør har oppfylt sine skatteforpliktelser. Disse ordningene har imidlertid hver for seg og samlet svakheter som gjør at de ikke gir kjøperne noen god oversikt over hvilke leverandører som opptrer i samsvar med regelverket. Svakheterne består som oftest av at ordningene er basert på at leverandøren samtykker til at opplysningene utgis, at det gis for få opplysninger, at opplysningene kan manipuleres og at ordningene i praksis bare retter seg mot profesjonelle innkjøpere (ikke forbrukere) eller noen utvalgte bransjer.

Departementet gjør her rede for to av de mest sentrale ordningene, *skatteattest* og *Registerinfo*.

Innkjøpere kan be virksomheten legge fram *skatteattest*. Skatteattesten er et dokument utstedt av Skatteetaten som viser en virksomhets skatterestanser. Skatteattesten dokumenterer dermed om virksomheten har betalt den skatten som er fastsatt på det tidspunktet attesten blir utstedt. Problemet med skatteattesten er at den ikke sier noe om den fastsatte skatten er riktig eller ikke. En useriøs virksomhet kan dermed unndra inntekter fra beskatning, men likevel få en «ren» skatteattest ved å betale den skatten som faktisk er fastsatt. Det er også avdekket eksempler på at virksomheter har forfalsket skatteattesten før de har lagt den fram for kundene sine.

Registerinfo er en informasjons- og servicetjeneste for byggenæringen som innebærer at oppdragstakeren gir Skatteetaten fullmakt til å gi taushetsbelagte opplysninger til profesjonelle oppdragsgivere. Forespørselen om informasjon må sendes på e-post eller

vanlig post og besvares på et fastsatt skjema. Via Registerinfo får mottakeren følgende opplysninger om oppdragstakeren:

- registrering i Enhetsregisteret
- registrering i Brønnøysundregistrene
- registrering i NAVs Aa-register
- registrering i Merverdiavgiftsregisteret
- om skattemelding om merverdiavgift er levert for de tre siste skatteleggingsperiodene
- samlet omsetning fra skattemeldingen om merverdiavgift for siste tre skatteleggingsperioder
- samlet utgående merverdiavgift for siste tre skatteleggingsperioder
- samlet inngående merverdiavgift for siste tre skatteleggingsperioder
- levering av a-melding for de siste tre skatteleggingsperioder
- sum grunnlag arbeidsgiveravgift for de siste tre skatteleggingsperioder, og
- forfalte, ikke betalte skatterestanser.

Det er tale om relativt detaljerte opplysninger om den enkelte oppdragstaker.

Registerinfo er derfor betydelig bedre egnet enn skatteattesten til å si noe om hvorvidt oppdragstakeren følger skattelovgivningen. Det er imidlertid svakheter ved Registerinfo at ordningen bare gjelder i byggenæringen og at den i praksis ikke benyttes av forbrukere. Systemet med utveksling av informasjon via e-post eller vanlig post er i tillegg ressurskrevende og lite egnet for bruk i større skala.

Departementet vil på bakgrunn av dette vurdere om, og i så fall på hvilken måte, relevante, taushetsbelagte skatteopplysninger skal gjøres kjent for innkjøpere.

Departementet legger til grunn at alle typer virksomheter bør omfattes av en slik ordning, uavhengig av hvilke varer eller tjenester de tilbyr, og uavhengig av organisasjonsform. Personvern hensyn taler mot at opplysninger om enkeltpersonforetak utgis. Enkeltpersonforetak utgjør imidlertid en stor andel av

virksomhetene i Norge. Dersom opplysninger om enkeltpersonforetak ikke gjøres tilgjengelig for allmenheten, vil en slik ordning bli mindre effektiv som virkemiddel i arbeidet mot skatteunndragelser. Det kan også lede til at virksomheter som ikke driver lovlydig, velger denne selskapsformen.

I punkt 5.5.2 vurderes spørsmålet om *hvilke opplysninger* allmenheten bør få adgang til når den skal vurdere om den står overfor en seriøs leverandør. I punkt 5.5.3 drøftes spørsmålet om *hvordan opplysningene kan gjøres tilgjengelige*.

5.5.2 Hvilke opplysninger bør gjøres tilgjengelig for allmenheten

Formålet med en ordning der opplysninger gjøres tilgjengelig for allmenheten, er at innkjøpere skal få et representativt bilde av om virksomheten følger skattereglene. Det betyr at opplysninger som etter sin art ikke er egnet til å si noe om dette spørsmålet, ikke bør gis ut. Det betyr også at dersom det ikke er mulig å finne frem til et sett av opplysninger som med tilstrekkelig grad av presisjon viser om leverandøren driver uten lovbrudd, er det et argument mot å innføre en slik ordning som sådan.

Departementet anser de opplysningene som i dag inngår i Registerinfo som relevante. Etter det departementet erfarer blir disse opplysningene ansett som nyttige av de aktørene som benytter Registerinfo til å vurdere potensielle oppdragstakere. I tillegg bør ordningen omfatte opplysninger om hvorvidt den skattepliktige har levert skattemelding for formues- og inntektsskatt for de tre siste årene og om skatt og merverdiavgift er fastsatt av den skattepliktige selv eller av myndighetene. Avhengig av den nærmere innretningen av en slik ordning kan det også vurderes om det er fornuftig om opplysninger om forhøyet tilleggsskatt i endelig administrative vedtak kan bli gjort tilgjengelig.

Det er verdt å merke seg at Registerinfo først og fremst benyttes av profesjonelle aktører med erfaring i å tolke næringslivsdata. Forbrukere har ikke nødvendigvis de samme forutsetningene for å forstå hva opplysningene innebærer. Det er mulig dette problemet kan avhjelpest et stykke på vei dersom opplysningene fra Skatteetaten gjøres

tilgjengelig for søk på forbrukernettsider etc. der de ansvarlige bak nettsiden bearbeider og tolker opplysningene for innkjøperne. Departementet ber høringsinstansene ta hensyn til dette når de uttaler seg om saken.

Under enhver omstendighet vil de tilgjengelige opplysningene bare vise den omsetningen mv. som faktisk er oppgitt til eller avdekket av skattemyndighetene. Det vil ikke fremgå at virksomheten har omsetning mv. som ikke er kjent for myndighetene (svart omsetning). Det vil heller ikke finnes historiske opplysninger om nylig oppstartede virksomheter og utenlandske virksomheter som ikke har vært i Norge tidligere.

5.5.3 Hvordan opplysningene kan gjøres tilgjengelig for allmenheten

Flere hensyn gjør seg gjeldende ved vurderingen av hvordan opplysningene skal gjøres tilgjengelig for allmenheten. På den ene siden må det legges vekt på å oppnå formålet med selve ordningen, at innkjøpere skal få hjelp til å velge leverandører som oppfyller pliktene etter skattelovgivningen. På den annen side må det legges vekt på personvernet til de virksomhetene som drives av selvstendig næringsdrivende, og konkurransemessige hensyn (alle typer virksomheter). Opplysningene det er aktuelt å gjøre tilgjengelige gir et relativt detaljert bilde av den enkelte virksomheten. Offentliggjøring av opplysningene medfører risiko for at opplysningene brukes til andre formål enn det ordningen skal fremme.

Departementet ser for seg at opplysningene kan gjøres tilgjengelig på to ulike måter.

I det første alternativet lager Skatteetaten en allment tilgjengelig nettside der innkjøperne kan søke på virksomhetens navn eller organisasjonsnummer og få tilgang til skatteopplysningene. Den enkelte leverandør vil ikke kunne reservere seg mot at opplysninger gis ut via nettsiden. Rettslig sett skaper dette «obligatoriske» alternativet et behov for regler om unntak fra taushetsplikt i skatteforvaltningsloven og skattebetalingsloven.

Det andre alternativet innebærer at Skatteetaten gir opplysningene til den enkelte virksomhet som selv bestemmer om opplysningene skal gjøres tilgjengelig for allmenheten. Rettslig sett medfører ikke dette «valgfrie» alternativet behov for regelendringer i form av unntak fra taushetsplikt fordi det er leverandøren selv som bestemmer om opplysningene skal være offentlig tilgjengelig.

For begge alternativenes del må det vurderes hvordan de skal gjennomføres rent teknisk, herunder om opplysningen skal være tilgjengelig for søk på forbrukernettsteder etc. som har som formål å hjelpe innkjøpere å velge leverandør. Det er grunn til å tro at det «valgfrie» alternativet er det mest administrativt krevende ettersom det forutsetter mer kommunikasjon mellom Skatteetaten og den enkelte virksomhet.

I det følgende gjør departementet rede for enkelte prinsipielle betraktninger omkring de to alternativene.

Departementet legger i utgangspunktet til grunn at det «obligatoriske» alternativet er best egnet til å forhindre skatteunndragelser. Den enkelte virksomhet kan der ikke velge om opplysningene skal være offentlig tilgjengelig eller ikke. Innkjøpere som vil velge en seriøs leverandør, vil dermed til enhver tid ha mulighet til å sjekke potensielle leverandørers skattemessige forhold.

Økt offentlighet trenger imidlertid ikke være et ubetinget gode for skattemyndighetene. Skattemyndighetenes strenge taushetsplikt er blant annet begrunnet med at myndighetene er avhengig av tillit hos de skattepliktige. Skattepliktige som er av den oppfatning at skatteopplysninger offentliggjøres mot deres vilje, kan på sikt bli mindre tilbøyelige til å gi opplysninger til Skatteetaten.

Skattemyndighetene må sørge for at opplysningene som gjøres offentlig, er korrekte. Dersom Skatteetaten offentliggjør opplysninger som er uriktige, kan det få store negative konsekvenser for virksomhetene. Det er grunn til å tro at spørsmålet vil få

større betydning dersom offentliggjøringen er obligatorisk, enn dersom opplysningene gis til den enkelte virksomhet som selv kan kontrollere dem og selv bestemme om de skal være offentlig tilgjengelig.

Departementet antar i utgangspunktet at det «valgfrie» alternativet er best egnet til å ivareta hensynet til å beskytte konkurransesensitive opplysninger og å beskytte personvernet. De gjeldende reglene om offentliggjøring av skattelister i skatteforvaltningsloven § 9-7 har blitt strammet inn de siste årene. Den ordningen som drøftes i dette høringsnotatet innebærer at foretaksopplysninger som er betydelig mer detaljerte enn de som fremkommer av skattelistene, skal gjøres offentlig tilgjengelige på permanent basis. Dette taler for at ordningen bør være valgfri.

Det kan imidlertid reises spørsmål ved hvor stor reell mulighet de næringsdrivende vil ha til å la være å dele opplysningene. Dersom en virksomhet som følger skattereglene, av en eller annen grunn ikke deler sine skatteopplysninger, kan det bli tatt til inntekt for at virksomheten ikke overholder skattelovgivningen. Det kan føre til færre oppdrag.

Felles for de to alternativene er det at det er en viss fare for omgåelse. Dersom det fremkommer noe negativt om en virksomhet, kan den eksempelvis legges ned og startes opp på nytt. Virksomheten vil da fremkomme som en nylig oppstartet virksomhet uten negative anmerkninger. Selskaper som bevisst unndrar skatt kan på tilsvarende måte spekulere i å legge ned virksomheten og etablere seg på nytt før det fremkommer negative opplysninger.

Det er usikkert hvordan oppstartsselskaper og utenlandske selskap uten kjente opplysninger vil bli oppfattet i en slik ordning, og hvordan hensynet til slike selskap eventuelt kan bli ivarettatt.

Det er på det rene at Skatteetaten bare kan utlevere de opplysninger som etaten faktisk besitter. Det vil ikke fremgå av opplysningene at en virksomhet som unndrar skatt, har

svart omsetning i tillegg til den omsetningen som er oppgitt til skattemyndighetene. Det er dermed fare for at ordningen kan gi legitimitet til virksomheter som ikke følger lover og regler.

Departementet ber på bakgrunn av dette høringsinstansene vurdere om det bør innføres en ordning med tilgjengeliggjøring av skatteopplysninger som ledd i arbeidet mot skatteunndragelser, herunder om effekten av ordningen er tilstrekkelig stor til at den kan forsvare de negative konsekvensene i form av inngrep i personvernet, og at opplysninger av konkurransemessig betydning blir offentlige. Departementet ber også høringsinstansene vurdere hvilket av de to alternativene de mener Skatteetaten eventuelt bør arbeide videre med. Departementet vil avvente høringsinstansenes innspill før det eventuelt fremmes forslag om en ordning for tilgjengeliggjøring av skatteopplysninger til allmennheten.

Foreløpig er ikke EØS-rettslige problemstillinger og de økonomiske og administrative konsekvensene vurdert. Dette vil måtte skje som et ledd i departementets videre utredning av en løsning.

6 ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER

Dette høringsnotatet inneholder ingen endringer i de materielle skattereglene. Forslagene har dermed i utgangspunktet ingen provenymessige konsekvenser. Skatteprovenyet vil likevel kunne bli påvirket som følge av at myndighetene kan avdekke skatteunndragelser og annen økonomisk kriminalitet på en mer effektiv måte. Det er etter departementets vurdering vanskelig å anslå nærmere hvilken effekt forslagene vil ha på skatteinngangen.

De fleste forslagene gir ingen nevneverdige økonomiske og administrative kostnader, og det legges til grunn at ev. merkostnader dekkes innenfor de respektive etaters ordinære budsjetttrammer.

Forslaget om *bevissikring* (punkt 3.3) vil ha økonomiske og administrative konsekvenser for Skatteetaten, politiet og domstolene.

Skattemyndighetene vil på den ene siden få økt arbeidsbyrde fordi de må fremme begjæringer om adgang til bevissikring for retten. På den annen side vil forslaget bidra til at skattemyndighetene kan gjennomføre skattekontroller på en mer effektiv måte enn i dag. Årsaken til det er at skattemyndighetene får tilgang til relevante dokumenter mv. som de ikke får tilgang til i dag.

Forslaget har administrative konsekvenser for politiet og domstolene. Ved vurderingen av disse konsekvensene må det tas utgangspunkt i at bevissikring skal være et supplement til alminnelig skattekontroll etter gjeldende regler. Bevissikring vil først og fremst bli tatt i bruk i de tilfellene der alminnelig skattekontroll ikke er tilstrekkelig. Departementet legger derfor til grunn at bevissikring bare vil bli aktuelt i et lite antall tilfeller hvert år.

Politiet vil på den ene siden få noe økte administrative kostnader fordi de får plikt til å bistå skattemyndighetene under bevissikringen når skattemyndighetene krever det. Det er imidlertid verdt å merke seg at politiet allerede i dag har plikt til å bistå skattemyndighetene i forbindelse med skattekontroller, jf. skatteforvaltningsloven § 10-12. Det er grunn til å tro at bevissikring først og fremst vil bli benyttet i saker der det i dag er behov for bistand fra politiet i forsøk på å gjennomføre alminnelige skattekontroller.

På den andre siden er det mulig at en bevissikringsadgang for skattemyndighetene vil føre til at politiet ikke trenger å gjennomføre ransaking og beslag i like mange tilfeller som i dag. Det fremgår av redegjørelsen i punkt 3.3.2 at bevissikringsadgangen vil gjøre skattemyndighetene i bedre stand til selv å avgjøre saker ved å ilegge tilleggsatt i stedet for å anmelde dem til politiet. I de tilfellene saker anmeldes etter at skattemyndighetene har foretatt bevissikring, kan politiets etterforskning bli mindre

ressurskrevende enn den ellers ville blitt. Disse forholdene trekker i retning av at politiet vil få reduserte administrative kostnader som følge av forslaget.

Departementet antar samlet sett at de foreslåtte reglene om bevissikring vil ha nokså begrensede administrative konsekvenser for politiet.

Domstolene vil få noe økte administrative kostnader som følge av forslaget fordi de må ta stilling til begjæringer om bevissikring fra skattemyndighetene. Departementet antar imidlertid at også disse kostnadene er av begrenset omfang. Departementet viser til at bevissikring bare vil bli aktuelt i et begrenset antall saker og at det ikke er tale om å gi domstolene ansvar for å behandle en helt ny type saker. Domstolene behandler allerede i dag begjæringer om bevissikring fra Konkurransetilsynet og Finanstilsynet.

Skattedirektoratet må utarbeide retningslinjer for hvordan Skatteetaten skal følge reglene om *avklaring av personopplysninger som kommer inn ved tips mv.* og *sammenstilling av opplysninger*. Utover dette har forslagene i kapittel 4 ingen nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser.

Forslaget om å endre reglene i skatteforvaltningsloven § 3-3 om *utlevering av opplysninger fra Skatteetaten til offentlige myndigheter mv.* (punkt 5.3) vil etter departementets vurdering ikke ha nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser.

Reglene om *utlevering av opplysninger til etatene som deltar i samarbeidet ved A-krimsentrene og Nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningssenter og Arbeidstilsynet* (punkt 5.4) vil heller ikke ha nevneverdige økonomiske og administrative konsekvenser. Skatteetaten og Tolletaten må lage retningslinjer for hvordan de nye reglene skal praktiseres. Til gjengjeld vil arbeidet ved sentrene og hos Arbeidstilsynet kunne foregå på en mer effektiv måte enn i dag.

Ordningen med tilgjengeliggjøring av skatteopplysninger for allmennheten (punkt 5.5) kan føre til økte administrative kostnader for Skatteetaten dersom de må legge til rette for at opplysningene kan utgis. Omfanget av kostnadene vil bero på hvordan opplysningene eventuelt skal gjøres tilgjengelig. Kostnadene må vurderes nærmere som ledd i utredningen av om det er hensiktsmessig å innføre ordningen.

7 PERSONVERNKONSEKVENSER

Alle forslagene i dette høringsnotatet har konsekvenser for personvernet.

De ansatte i Skatteetaten og Tolletaten har streng taushetsplikt om opplysninger de får kjennskap til i arbeidet sitt. Opplysninger kan bare gis til andre dersom det finnes regler som fastsetter at opplysningene ikke er taushetsbelagte eller dersom det gjelder særskilte unntak fra taushetsplikten. De to etatene har retningslinjer og rutiner som skal sikre at de ansatte etterlever taushetsplikten. Etatenes datasystemer er utformet på en slik måte at opplysninger behandles på en sikker måte. De personvernmessige konsekvensene av forslagene må vurderes på grunnlag av disse forutsetningene.

Forslaget til regler om *bevissikring* (punkt 3.3) er et inngrep i personvernet ettersom skattemyndighetene (med bistand fra politiet) ved tvang skal kunne tilegne seg dokumenter mv. hos de opplysningspliktige. Inngrepet er særlig i stor i de tilfellene det er aktuelt å foreta bevissikring i noens private hjem eller bevissikringen er et ledd i skattekontrollen av en annen skattepliktig enn den som besitter dokumentene mv. Departementet understreker imidlertid at reglene om bevissikring er ment å være et supplement til de ordinære kontrollreglene. Forslaget vil derfor i første rekke bare ramme de skattepliktige som motsetter seg vanlig lovpålagt skattekontroll. Departementet understreker også at det bare kan tas beslag i dokumenter mv. som er relevante for skattefastsettingen.

Det er behovet for skattekontroll som begrunner reglene om bevissikring og som medfører at hensynet til de skattepliktiges personvern må vike.

Departementet har tatt hensyn til personvernet ved utforming av reglene, blant annet ved at bevissikring må besluttes av tingretten, at det stilles vilkår om mistanke om lovbrudd før det er adgang til å foreta bevissikring, at vilkårene for bevissikring i noens private hjem er strenge og ved at det er forutsatt at skattemyndighetene skal kunne kreve bistand fra politiet under gjennomføring av kontrollen.

Personvern hensyn er en vesentlig del av begrunnelsen for at departementet ikke foreslår regler om adgang for Skatteetaten til å foreta *skjult observasjon* (punkt 3.4).

Forslaget til regel om at Skatteetaten kan *sammenstille opplysninger* (punkt 4.2) har etter departementets vurdering begrensede konsekvenser for personvernet. Skatteetaten sammenstiller allerede i dag opplysninger. Det er den nye personvernforordningen som skaper behov for lovregler om sammenstilling av opplysninger som innebærer at det fattes automatiserte avgjørelser, herunder profilering. For personvernet er det positivt at det klart fremgår av loven i hvilken grad det er adgang til å sammenstille opplysninger.

Skatteetaten må ha gode rutiner for hvordan sammenstillingen skal gjennomføres i praksis. Det må framgå av disse at det bare er adgang til å bruke de opplysningene som er nødvendige for å oppnå formålet med sammenstillingen. Det må også framgå av rutinene hvem som skal ha tilgang til de sammenstilte opplysningene, og hva som gjøres for å forhindre at disse formidles til personer som ikke har tjenstlig behov for dem.

Det er hensynet til effektiv håndheving av regelverket som begrunner det inngrepet i personvernet som sammenstilling av opplysninger innebærer.

Forslaget om at Skatteetaten *innen fire måneder må avklare personopplysninger som kommer inn ved tips mv.* (punkt 4.3) har etter departementets vurdering positive

personvernmessige konsekvenser. Skatteetaten behandler ikke-bekreftede opplysninger, en behandling som innebærer et betydelig inngrep i personvernet – både fordi den foregår uten at den skattepliktige er kjent med det, og fordi det er usikkert om opplysningene er korrekte. Det er derfor behov for at det settes en frist for hvor lenge Skatteetaten kan oppbevare ikke-bekreftede opplysninger uten at opplysningene er verifisert.

De foreslåtte reglene om *utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter, etatene som deltar i samarbeidet ved A-krimsentrene og Nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningscenter (NTAES) og Arbeidstilsynet* (punkt 5.3 og 5.4) har negative personvernmessige konsekvenser i den forstand at opplysninger kan formidles fra Skatteetaten og Tolletaten til andre i større grad enn etter gjeldende rett. Forslagene er på de fleste punktene en relativt begrenset utvidelse av en utleveringsadgang som finnes allerede i dag. For Tolletatens del er det likevel tale om en helt ny adgang til å utlevere opplysninger til Arbeidstilsynets ansatte ved de nevnte sentrene og til Arbeidstilsynet som sådan. Departementet understreker imidlertid at de ansatte i alle de involverte etatene er underlagt taushetsplikt og har rutiner for å ivareta denne plikten. Opplysningene som utleveres til NTAES skal bare kunne brukes til analyse- og etterretningsformål ved senteret.

Det er hensynet til å bekjempe skattekriminalitet og annen økonomisk kriminalitet som begrunner disse inngrepene i personvernet.

En ordning med *offentliggjøring av skatteopplysninger for allmennheten* (punkt 5.5) vil være et betydelig inngrep i personvernet. Inngrepets styrke er et resultat av at ordningen også er ment å gjelde opplysninger om enkeltpersonforetak, og at det er tale om å gjøre tilgjengelig relativt detaljerte opplysninger. Inngrepet i personvernet blir mindre enn ellers dersom ordningen utformes slik at den enkelte virksomhet må samtykke før opplysningene blir tilgjengelig. Det kan imidlertid stilles spørsmål ved

hvor reelt et samtykke vil være, fordi virksomheter som ikke samtykker, risikerer å få færre oppdrag eller bli mistenkt for ikke å følge skattelovgivningen.

Departementet har bedt høringsinstansene vurdere fordelene med ordningen opp mot de ulempene den medfører i form av inngrep i personvernet. Høringsinstansenes uttalelser vil bli sentrale i det videre arbeidet med denne saken.

Det er hensynet til at allmenheten skal kunne velge leverandører som opptrer i samsvar med skattelovgivningen, som eventuelt vil begrunne inngrepet i personvernet ved å offentliggjøre skatteopplysninger.

8 FORSLAG TIL LOVTEKST

I lov av 9. desember 2016 nr. 88 om folkeregister gjøres følgende endringer:

Ny § 9-4 skal lyde:

§ 9-4 Ubekreftede personopplysninger i tips mv.

Folkeregistermyndigheten må innen fire måneder avklare om personopplysninger som kommer inn ved tips mv., er korrekte og relevante. Kildene for personopplysningene kan være anonyme.

Ny § 9-5 skal lyde.

§ 9-5 Sammenstilling av opplysninger

Folkeregistermyndigheten kan sammenstille nødvendige personopplysninger som de har hjemmel for å innhente, også opplysninger etter personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10, til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål.

Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.

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

Ny § 3-5 skal lyde:

§ 3-5 Ubekreftede personopplysninger i tips mv.

Innkrevingsmyndighetene må innen fire måneder avklare om personopplysninger som kommer inn ved tips mv., er korrekte og relevante. Kildene for personopplysningene kan være anonyme.

Ny § 3-6 skal lyde:

§ 3-6. Sammenstilling av opplysninger

(1) Innkrevingsmyndighetene kan sammenstille nødvendige personopplysninger som den har hjemmel for å innhente, også opplysninger etter personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10, til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål.

(2) Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.

I lov 21. desember 2007 nr. 119 om toll og vareførsel gjøres følgende endringer:

§ 12-1 annet ledd bokstav h, i og nye bokstaver j, k og l skal lyde:

h) til andre ifølge lovpåbud som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi *opplysningene*,

i) i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i lov 6. juni nr. 1997 om Oppgaveregisteret,

k) til offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretattlig analyse- og etterretningssamarbeid for å forebygge, bekjempe, avdekke og forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet

l) til offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretattlig operativt samarbeid for å avdekke økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet.

Taushetsplikten er ikke til hinder for at kontrollrapporter sendes tilbake til egne etater for videre oppfølging.

m) til offentlige etater som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen.

I lov 11. januar 2013 nr. 3 om Statens innkrevingsssentral gjøres følgende endringer:

Ny § 5a skal lyde:

§ 5a Ubekreftede personopplysninger i tips mv.

Statens innkrevingsssentral må innen fire måneder avklare om personopplysninger som kommer inn ved tips mv., er korrekte og relevante. Kildene for personopplysningene kan være anonyme.

Ny § 5b skal lyde:

(1) Statens Innkrevingsssentral kan sammenstille nødvendige personopplysninger som den har hjemmel for å innhente, også opplysninger etter personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10, til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål.

(2) Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.

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

§ 3-3 skal lyde:

§ 3-3 Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter

(1) Taushetsplikten er ikke til hinder for at opplysninger utleveres til andre offentlige myndigheter dersom dette er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforsvarlig måte.

(2) Fordelene ved utleveringen må stå i forhold til de ulempene den medfører i form av inngrep i personvernet, og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie.

(3) Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter i deres interesse, blant annet om hvem det skal utleveres opplysninger til, hvilke kategorier opplysninger som kan utleveres og hva som er kriteriene for at utlevering er nødvendig. Departementet kan også gi forskrift

om utlevering til bestemte myndigheter og formål hvor vilkårene etter annet ledd anses oppfylt.

§ 3-9 skal lyde:

§ 3-9 Utlevering av opplysninger til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål.

Ny § 3-10 skal lyde:

§ 3-10 Utlevering av opplysninger til avdødes ektefelle og arving

Taushetsplikten etter § 3-1 er ikke til hinder for at opplysninger gis til avdødes ektefelle og arving som definert i skifteloven § 124 første og annet ledd, når vedkommende kan vise til et saklig behov for innsyn. Når skifteformen er valgt, er det den eller de som representerer boet, som har rett til innsyn.

Nåværende § 3-9 blir ny § 3-11.

Ny § 5-11 skal lyde:

§ 5-11 Ubekreftede personopplysninger i tips mv.

Skattemyndighetene må innen fire måneder avklare om personopplysninger som kommer inn ved tips mv., er korrekte og relevante. Kildene for personopplysningene kan være anonyme.

Ny § 5-12 skal lyde:

§ 5-12 Sammenstilling av opplysninger

(1) Skattemyndighetene kan sammenstille nødvendige personopplysninger som de har hjemmel for å innhente, også opplysninger etter personvernforordningen artikkel 9 og artikkel 10, til kontroll-, veilednings-, analyse- og statistikkformål.

(2) Graden av personidentifikasjon skal ikke være større enn det som er nødvendig for formålet.

Ny § 10-15 skal lyde:

§ 10-15 *Bevissikring*

- (1) For å søke etter bevis, kan skattemyndighetene, når det er rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av skatteforvaltningsloven § 14-3, kreve adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder. Skattemyndighetene kan kreve adgang til bolig når det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der. Skattemyndighetene kan forsegle forretningslokaler, bøker eller forretningspapirer så lenge undersøkelsen varer og dette anses nødvendig.
- (2) Skattemyndighetene kan ta med ting, herunder kopi av dokumenter og annen informasjon og teknisk lagret informasjon som kan ha betydning som bevis for nærmere undersøkelse. Originale dokumenter kan tas med når originalen i seg selv antas å ha særskilt bevisverdi, når bevisverdien vil reduseres ved kopiering, eller når dokumentet antas å være et særlig sentralt bevis for lovovertrødelse. Når skattemyndighetene tar med originaldokumenter etter denne bestemmelsen, skal de kontrollerte få kopi av dokumentene, så fremt den kan skje uten skade eller fare for kontrollen.
- (3) Begjæringer om adgang til bevissikring fremsettes av skattemyndighetene for tingretten på det stedet hvor det mest praktisk kan skje.
- (4) Retten treffer avgjørelsen ved beslutning før bevissikring settes i verk. Rettens beslutning skal angi hvor bevissikringen skal gjennomføres, og hvilken type overtredelse som antas å foreligge. Beslutningen kan treffes uten at den som avgjørelsen rammer, gis adgang til å uttale seg, og uten at den blir meddelt ham før bevissikringen settes i verk. En anke over en beslutning om bevissikring har ikke oppsettende virkning. Straffeprosessloven §§ 200, 201 første ledd, 204, 207, 208, 209, 213 og kapittel 26 gis tilsvarende anvendelse.

- (5) Skattemyndighetene kan kreve bistand av politiet til å iverksette en beslutning om bevissikring. Ved bevissikring i hjemmet skal skattemyndighetene ha bistand fra politiet.
- (6) Dersom det ikke er tid til å avvente rettens beslutning, kan skattemyndighetene kreve at politiet avstenger områder der bevisene kan være, inntil rettens beslutning foreligger.
- (7) Departementet kan i forskrift om gjennomføring av bevissikring.

I forskrift 23. november 2016 nr. 1360 til skatteforvaltningsloven gjøres følgende endringer:

Nytt kapittel 3 med § 3-3-1 skal lyde:

Kapittel 3 Taushetsplikt

§ 3-3-1. Utlevering av opplysninger til offentlige myndigheter

(1) Ved vurderingen av om kravet til forholdsmessighet i skatteforvaltningsloven § 3-3 annet ledd er oppfylt, skal det legges vekt på om mottakerorganet vil settes i stand til å treffe en riktig avgjørelse, eller utføre en mer effektiv og hensiktsmessig tjeneste enn om det ikke hadde mottatt opplysningene. Det skal også legges vekt på formålet med behandlingen av opplysninger hos mottakeren, om mottakeren er underlagt taushetsplikt, hvilke opplysninger som skal utleveres og antallet personer som får tilgang til opplysningene.

(2) Opplysninger kan uansett utleveres:

- a) til offentlige myndigheter som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler
- b) til offentlige myndigheter for bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om obligatorisk tjenestepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og

regnskapsførere, revisjonsvesen, lotteri, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet

c) til offentlige myndigheter for bruk til statistikkformål

d) til offentlige myndigheter når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger

e) til en offentlig oppnevnt granskningskommisjon

f) til politiet eller påtalemyndigheten til bruk i straffesak. Gjelder straffesaken overtredelse av bestemmelser utenfor myndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger rimelig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder. Opplysninger om brutto- og nettoinntekt, bruttoformue og gjeld kan gis til bruk under utmåling av straff eller erstatning i straffesaken.

g) til Økokrim etter en anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven

h) til offentlige myndigheter ifølge lovbestemmelser som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til hinder for å gi opplysningene

i) til namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest

j) i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i oppgaveregisterloven

k) til den alminnelige namsmannen og tingretten til bruk i skiftesak, når en innsynsbegjæring gjelder fastsetting av skatt for avdøde, og det ikke foreligger noen formell beslutning om skifteform

l) til offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretatlig analyse- og etterretningssamarbeid for å forebygge, bekjempe, avdekke og forhindre økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet

m) til offentlige etater til bruk for medarbeidere som deltar i formalisert tverretatlig operativt samarbeid for å avdekke økonomisk kriminalitet og arbeidslivskriminalitet.

Taushetsplikten er ikke til hinder for at kontrollrapporter sendes tilbake til egne etater for videre oppfølging.

n) til offentlige etater som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med tilsyn etter arbeidsmiljølovgivningen.