

Høringsnotat – forskriftsbestemmelser til skattebetalingsloven § 16-50 om privatpersoners ansvar ved kontantkjøp, og til skatteloven § 6-51 og merverdiavgiftsloven § 8-8 om avskjæring av næringsdrivendes rett til fradrag dersom oppgjøret ikke betales via bank

1 Innledning og sammendrag

Kontant betaling vanskeliggjør myndighetenes arbeid med å avdekke og dokumentere skatte- og avgiftsunndragelser. Betaling med kontanter gjør det mulig å gjennomføre transaksjoner som ikke etterlater seg spor, og som derfor er vanskeligere å påvise i ettertid.

For å redusere bruken av kontante betalingsmidler foreslo Finansdepartementet i Prop. 1 L (2009-2010) at kjøper ved kjøp av tjenester (og varer sammen med tjenester) skal kunne gjøres medansvarlig for skatt og merverdiavgift som den som leverer tjenesten har unndratt, dersom kjøpesummen overstiger 10 000 kroner og kjøperen ikke har betalt via bank, jf. proposisjonen punkt 5.4.

I samme lovproposisjon foreslo Finansdepartementet videre som et tiltak mot kontante betalingsmidler å nekte fradragrett for kostnader som ikke er betalt via bank, hvis beløpet er over 10 000 kroner jf. Prop. 1 L (2009-2010) punkt 5.3. Forslaget omfatter både nektelse av inntektsfradrag etter skatteloven, og fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven.

Finansdepartementet forslag ble vedtatt ved lovendringer 11. desember 2009 nr. 123, nr. 124 og nr. 129, og er gjennomført i henholdsvis skattebetalingsloven § 16-50, skatteloven § 6-51 og merverdiavgiftsloven § 8-8. Lovendringene trer i kraft 1. januar 2011.

Skattebetalingsloven § 16-50 annet ledd gir departementet hjemmel til å gi nærmere bestemmelser om avgrensning, utfylling og gjennomføring av bestemmelsen i forskrift.

Videre gir skatteloven § 6-51 fjerde ledd og merverdiavgiftsloven § 8-8 fjerde ledd departementet hjemmel til å gi forskrift til utfylling og gjennomføring av disse bestemmelsene, herunder nærmere bestemmelser om at andre betalingsmåter skal likestilles med betaling via bank.

Finansdepartementet legger med dette frem forslag til forskriftsbestemmelser til avgrensning, utfylling og gjennomføring av skattebetalingsloven § 16-50, jf. forslag til ny §§ 16-50-1 til 16-50-8 i skattebetalingsforskriften (forskrift 21. desember 2007 nr. 1766). Videre foreslår Finansdepartementet at det i skatteforskriften (forskrift 19. november 1999 nr. 1158) og merverdiavgiftsforskriften (forskrift 15. desember 2009 nr. 1540) fastsettes nærmere bestemmelser om hvilke andre betalingsmåter som skal likestilles med betaling via bank, jf. forslag til ny § 6-51-1 i skatteforskriften og ny § 8-8-1 i merverdiavgiftsforskriften.

2 Departementets vurderinger og forslag

2.1 Forslag til endringer i skattebetalingsforskriften

Det følger av skattebetalingsloven § 16-50 at private oppdragsgivere som ikke betaler for tjenester (og varer kjøpt sammen med tjenesten) via bank kan gjøres medansvarlige for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift som den næringsdrivende har unndratt. Forslaget medfører bare medansvar for kjøper dersom den næringsdrivende unnlater å oppgi vederlaget til beskatning eller ikke innberetter merverdiavgiften. Bestemmelsen kommer således ikke til anvendelse dersom den næringsdrivende har oppfylt sin opplysningsplikt overfor skatte- og avgiftsmyndighetene, men av andre årsaker ikke kan eller vil gjøre opp skatte- og avgiftskravene sine. Ansvar kan imidlertid gjøres gjeldende uavhengig av om oppdragsgiveren visste eller burde visst at den næringsdrivende ikke ville komme til å innberette fortjenesten til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Bestemmelsen gjelder bare for private oppdragsgivere, dvs. når kjøper av tjenesten opptrer som privatperson. Det er videre et vilkår at tjenesteyteren er næringsdrivende og at vederlaget for oppdraget utgjør mer enn 10 000 kroner. Varekjøp kan inngå i tjenesteoppdraget mens rene varekjøp faller utenfor.

Kjøperen kan alltid fri seg fra et eventuelt medansvar ved å betale for tjenesten (eller eventuelt varer kjøpt sammen med tjenesten) via bank. Bestemmelsen gir for øvrig bare skatte- og avgiftsmyndighetene en adgang – og ikke en plikt – til å holde kjøperen ansvarlig for tjenesteyters unndratte skatt og/eller merverdiavgift.

I lovproposisjonen presiserte departementet at det ville bli fastsatt nærmere forskriftsbestemmelser om: hva som menes med betaling via bank, avgrensningen mellom kjøp av varer sammen med tjenester og rene varekjøp, fastsettelsen av kjøpers vederlag (jf. grensen på 10 000 kroner) herunder beregning av vederlag ved betaling for løpende tjenester, hvordan skatt og merverdiavgift av vederlaget skal beregnes samt hvilken instans som skal fastsette kjøperens ansvarskrav, og tilpasninger når det gjelder

rekkevidden av forvaltningslovens anvendelse i saker som gjelder medansvar for kjøper, herunder nærmere retningslinjer om kjøpers klagemuligheter, innsynsrett mv. Forslag til forskriftsbestemmelser om dette er nærmere omtalt nedenfor under punkt 2.1.1 – 2.1.6.

2.1.1 Betaling via bank som vilkår for å unngå ansvar

Det fremgår direkte av ordlyden i skattebetalingsloven § 16-50 at kjøperen ikke kan gjøres medansvarlig for den næringsdrivendes unndratte skatte- og avgiftsforpliktelser dersom kjøperen har betalt via bank eller annet foretak med rett til å drive betalingsformidling.

Det er uttrykkelig uttalt i forarbeidene at hovedformålet med lovreglene er å øke borgernes bevissthet omkring bruken av kontanter og kjøp av svarte tjenester. I dag oppgir ni av ti som kjøper svart arbeid at oppgjøret av den svarte betalingen skjer kontant. Siden kontanter ikke er ettersporebare har skatte- og avgiftsmyndighetene i dag få muligheter til å kontrollere og avdekke svart arbeid innefor privatmarkedet. Det er således et uttrykt formål å redusere omfanget av ikke-sporbare oppgjør for tjenester mv. i privatmarkedet. Ved å bevisstgjøre kjøperne på sammenhengen mellom bruk av kontanter og kjøp av svarte tjenester antas det at kontantomsetningen, og dermed omfanget av ikke-sporbare oppgjør for tjenester mv., i privatmarkedet reduseres.

Hovedhensikten bak skattebetalingsloven § 16-50 er å redusere antallet betalingstransaksjoner som det i ettertid er vanskelig eller umulig ved en kontroll fra skatte- og avgiftsmyndighetene å avklare realiteten i. Det sentrale i forhold til vurderingen av om betalingen er skjedd ”via bank” er således om oppgjøret for tjenesten er sporbart i ettertid. Betalingstransaksjonen må altså kunne dokumenteres ut over betalers og betalingsmottakers egne opplysninger.

Det som må være sporbart for skatte- og avgiftsmyndighetene i ettertid er for det første hvem som er betaler og betalingsmottaker, opplysninger om beløpet oppdraget omfatter, og tidspunktet for når betalingen er foretatt.

I utgangspunktet foreslår departementet at betaling via bank skal omfatte ”betaling fra konto til konto” i bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling. Dette vil i første rekke omfatte innbetaling med kontantkort via betalingsterminal, betaling med kredittkort via bankterminal, og elektronisk girering fra konto til konto der kjøper betaler selv via nettbanktilknytning, SMS eller på annen måte iverksetter betaling elektronisk til den næringsdrivendes konto. Videre vil også blankettbasert girering, der kjøper enten benytter egenutfyllt eller tilsendt giroblankett fra tjenesteyter, som sendes betalingsformidler for effektivering være omfattet, samt krysset sjekk med den næringsdrivende som mottaker da denne ikke kan transporteres og må ved heving settes inn på angitt mottakers konto. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-1 første ledd bokstav a.

Det er imidlertid ikke alltid nødvendig at betalingen skjer "fra konto til konto" for at betalingen skal kunne anses skjedd via bank. Det vil også kunne være tilstrekkelig at betalingen skjer "til konto" på tjenesteyters side. Dersom kjøperen har sikret seg ved å betale inn "til konto" og dermed har gjort betalingen synlig hos mottaker, bør det ikke være avgjørende hvordan dette er gjort av kjøper. Vilkåret er likevel at banken registrerer og oppbevarer opplysninger om det beløp oppdraget omfatter, hvem betaler og betalingsmottaker er og tidspunktet for når betalingen er foretatt. Særlig praktisk antar departementet at dette vil være for kontant betaling av faktura. Videre antas det også å kunne være aktuelt ved blankettbasert giro (egenutfylt eller tilsendt) som skjer gjennom betalingsformidler, og ved krysset bankremisse rettet til den næringsdrivende når denne kun kan heves ved innsetting på mottakers konto. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-1 første ledd bokstav b.

Departementet ser at det for kjøper ikke vil være mulig å kontrollere at en oppgitt konto for innbetaling faktisk tilhører den næringsdrivende. Dette vil etter departementets oppfatning ikke være avgjørende så lenge det kan påvises at det aktuelle tjenesteoppdraget er betalt via bank, altså at det foreligger dokumentasjon for at vederlaget som er betalt gjelder det aktuelle tjenesteoppdraget.

Det er forutsatt i forarbeidene at ansvarsbefriende betaling også kan skje via utenlandsk bank eller foretak som har tillatelse til å drive betalingsformidling, jf. Prop. 1 L (2009-2010) side 43. Departementet foreslår at dette presiseres i forskriften. Ut fra et rent kontrollståsted kan dette anføres å by på særlige utfordringer for skatte- og avgiftsmyndighetene, da skatte- og avgiftsmyndighetene ikke har hjemmel til å innhente opplysninger direkte fra utenlandske betalingsformidlere. Det er imidlertid kjøper som på forespørsel fra skatte- og avgiftsmyndighetene har oppfordringen til å legge frem nødvendige opplysninger om at betalingen er blitt foretatt via bank, samt ansvar for å fremlegge de nødvendige opplysninger som identifiserer beløpet, tidspunktet og betaler og mottaker, slik at ansvar unngås. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-1 annet ledd.

2.1.2 Kjøp av tjenester og varer sammen med tjenester – avgrensing mot rene varekjøp

Skattebetalingsloven § 16-50 er i utgangspunktet begrenset til å gjelde kjøp av tjenester, men ansvaret omfatter også kjøp av varer når disse er kjøpt sammen med tjenesten, og inngår i vederlaget for et tjenesteoppdrag. Departementet uttalte følgende om tjenestebegrepet i lovproposisjonen:

"Et ansvar for tjenester kan omfatte alt fra kjøp av håndverkertjenester, barnepass og rengjøring i selve hjemmet, til for eksempel kjøp av frisør- og skjønnhetsbehandlinger utenfor hjemmet. For å unngå uhensiktsmessige tilpasninger og omgåelser bør bestemmelsen også omfatte kjøp av varer i kombinasjon med kjøp av tjenester. Ved kjøp av håndverkertjenester vil ytelsen for eksempel ofte også inkludere en viss andel materialer. Departementet foreslår derfor at også kjøp av varer kjøpt sammen med tjenester, omfattes

av ansvarsregelen. En slik utvidelse av tjenestebegrepet vil medføre at det må foretas en avgrensning mot de rene varekjøpene. Dette kan for eksempel være tilfellet ved kjøp av bo- eller bruksartikler til hjemmet som inkluderer levering og eventuelt også montering. Dersom prisen ville vært den samme uavhengig av levering eller montering må det legges til grunn at det er tale om et rent varekjøp. Annerledes er det dersom kjøperen faktisk har betalt for tjenesteytelsen. Ofte vil det måtte bero på en konkret vurdering om kjøpet er et rent varekjøp eller et kjøp av varer kjøpt sammen med en tjeneste. Departementet ser at det vil være hensiktsmessig at det utarbeides nærmere retningslinjer som sikrer en enhetlig praktisering av bestemmelsen i etaten, og foreslår at departementet gis adgang til å fastsette dette i forskrift.”

Ved vurderingen av om et kjøp gjelder en vare eller en tjeneste foreslår departementet at merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav b og c gjelder tilsvarende. I merverdiavgiftsloven § 1-3 er varer definert som fysiske gjenstander, herunder fast eiendom, og elektrisk kraft, vann fra vannverk, gass, varme og kulde, mens tjenester er definert som det som kan omsettes og som ikke er varer, herunder begrensede rettigheter til varer, og utnyttelse av immaterielle verdier. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-2 første ledd.

I utgangspunktet åpner skattebetalingsloven § 16-50 for å omfatte ethvert varekjøp så fremt varen er kjøpt sammen med en tjeneste. Departementet foreslår imidlertid i utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-2 annet ledd å avgrense virkeområdet slik at kjøp hvor varekjøpet utgjør det hovedsakelige elementet av leveransen, faller utenfor.

I forarbeidene nevnes tilfellet med kjøp av bo- eller bruksartikler til hjemmet, som inkluderer levering og eventuelt også montering. Dersom prisen ville vært den samme uavhengig av leveringen eller monteringen, la departementet til grunn at det er tale om et rent varekjøp. Departementets forslag innebærer imidlertid at også varekjøp som inkluderer en tjeneste som kjøper har betalt for, vil bli regnet som et rent varekjøp dersom varekjøpet utgjør det hovedsakelige elementet av leveransen.

For så vidt gjelder forståelsen av ”hovedsakelig” foreslår departementet at vilkåret forstås slik at det kreves at varen utgjør om lag 80 prosent av leveransen, fortrinnsvis vurdert i forhold til leveransens verdi. Når det gjelder den konkrete verdifastsettelsen må skatte- og avgiftsmyndighetene foreta en selvstendig vurdering ut fra de foreliggende opplysningene. Departementet legger til grunn at det er det reelle underliggende forholdet, og ikke hva partene eventuelt har oppgitt på fakturaen eller lignende, som vil være avgjørende for om varekjøpet utgjør det hovedsaklige element leveransen.

Det kan være vanskelig å fastslå om et kjøp er et rent varekjøp, eller et kjøp av varer kjøpt sammen med en tjeneste. Departementet foreslår at det i skattebetalingsforskriften § 16-50-2 tredje ledd tas inn en bestemmelse om at det i denne vurderingen blant annet skal legges vekt på om det er en sammenheng mellom

varen og den tjenesten som ytes, om tjenesteyter også er leverandør av varen, og om leveringen av varen og tjenesten har nær sammenheng i tid og funksjon.

Malertjenester, tapetseringstjenester, flisleggingstjenester, snekkertjenester, bilreparasjoner og rørleggerstjenester er eksempler på tjenester der materiale vanligvis inngår i tjenesteleveringen, og hvor det således er en nær sammenheng mellom leveringen av varen og den tjenesten som ytes. I disse tilfellene vil det normalt være tjenesteelementet som er det vesentlige.

Dersom varen leveres og kjøper monterer den selv, men etter en tid må gjenstanden vedlikeholdes/repareres, vil det ikke være en nær nok sammenheng mellom varen og den senere vedlikeholdskostnaden. Det gjelder både i forhold til tid og rent funksjonelt, og det vil ikke være grunnlag for å anse varen levert sammen med tjenesten i lovens forstand.

2.1.3 Fastsetting av hva som utgjør vederlaget og vederlagets størrelse som grunnlag for ansvarskrav mot kjøper

Kjøpers ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift som den næringsdrivende har unndratt er bare aktuelt dersom vederlaget for tjenesten (eventuelt vare kjøpt sammen med en tjeneste) overstiger 10 000 kroner. En generell utfordring ved fastsettelsen av kjøperens vederlag, er muligheten for å dele opp fakturaen slik at hver faktura faller inn under beløpsgrensen.

For å unngå dette uttalte departementet allerede i lovproposisjonen at det må foretas en samlet vurdering av om beløpsgrensen på 10 000 kroner er nådd dersom flere fakturaer er innbyrdes forbundet og dermed samlet må antas å være oppgjør for ett og samme tjenesteoppdrag, jf. Prop. 1 L (2009–2010) side 44. Videre la departementet til grunn at bestemmelsen også omfatter løpende tjenesteytelser og periodiske avtaler, for eksempel betaling for faste ukentlige rengjøringstjenester selv om det enkelte deloppgjør er mindre enn 10 000 kroner. Nærmere retningslinjer om beregningen av løpende tjenester er forutsatt fastsatt ved forskrift.

Departementet foreslår å innta en bestemmelse i forskriften som bygger på de forutsetningene som fremkommer av forarbeidene for så vidt gjelder anvendelsen av beløpsgrensen. For det første foreslår departementet at det i forskriften presiseres at flere betalinger som gjelder vederlag for samme tjeneste skal vurderes som én betaling. Videre foreslår departementet at det fremkommer av forskriften at ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger i samme kalenderår vurderes samlet.

Det må også sies å følge forutsetningsvis av forarbeidene at det ikke skal foretas en tilsvarende samlet vurdering av beløpsgrensen ved kjøp fra samme selger når fakturaene ikke er innbyrdes forbundet eller ikke er knyttet til løpende tjenesteytelser og periodiske avtaler, for eksempel ved kjøp av frisørtjenester og andre tjenester som ikke er forankret i et løpende kontraktsforhold. Departementet foreslår også at dette

fremkommer direkte av forskriften. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-3 første ledd.

2.1.4 Fastsetting av kjøpers ansvar

Kjøperens ansvar vil i utgangspunktet være begrenset til den skatt og merverdiavgift som skulle vært beregnet av det aktuelle vederlaget. Med skatt menes i denne forbindelse skatt på inntekt og trygdeavgift etter folketrygdloven kapittel 23, jf. skattebetalingsloven § 1-1 annet ledd bokstav a. I forbindelse med skatte- og avgiftsmyndighetenes fastsetting eller endring av tjenesteyters skatte- og avgiftsgrunnlag, må størrelsen på kjøperens vederlag fastsettes, og skatt og merverdiavgift på vederlaget beregnes.

I forarbeidene uttalte departementet følgende om dette:

"Departementet ser imidlertid at det kan oppstå enkelte praktiske problemer når det gjelder å fastsette den skatt som skulle vært beregnet av vederlaget, særlig knyttet til fradragsberettigede kostnader. Selv om utgangspunktet er at ansvarskravet skal tilsvare den skatt og merverdiavgift som skulle vært beregnet av vederlaget legger departementet til grunn at det til en viss grad vil måtte bli nødvendig med en sjablongmessig beregning. Nærmere bestemmelser om hvordan skatt og merverdiavgift av vederlaget skal beregnes, samt hvilken instans som skal fastsette kjøperens ansvarskrav, vil bli fastsatt i forskrift."

Det er den næringsdrivendes unndratte skatte- og avgiftsforpliktelse kjøperen kan holdes direkte og solidarisk ansvarlig for etter skattebetalingsloven § 16-50. Kjøpers ansvar kan omfatte inntil den del av unndratt skatt, trygdeavgift eller merverdiavgift, som kan henføres til den leveranse og det vederlaget den ansvarsbetingende unndragelsen gjelder.

Fastsettelse av kjøpers skatteansvar

Kjøpers ansvar er direkte knyttet til endringssaken som reises mot den næringsdrivende ved at kjøpers vederlag vil inngå som en del av det nye skatte- og avgiftsgrunnlaget i endringssaken. Endringssaken mot tjenesteyteren vil som regel være basert på et skjønn hvor det angjeldende vederlaget vil inngå, og vederlaget vil normalt bare utgjøre en delmengde av det samlede skattegrunnlaget for den næringsdrivende.

For å komme frem til hvor stor del av den næringsdrivendes skatte- og avgiftsunndragelse kjøperen skal gjøres ansvarlig for, foreslår departementet at beregningsgrunnlaget ikke settes høyere enn 75 prosent av det vederlaget skatte- og avgiftsmyndighetene finner at er betalt for tjenesteoppdraget. På denne måten tas det høyde for de driftskostnadene som den næringsdrivende har, men som det er vanskelig å fastslå med nøyaktighet i relasjon til oppdraget for kjøper.

Fordelen med en metode med sjablongberegning basert på bruttovederlaget er at skattekontoret ikke behøver å ta stilling til den reelle fortjeneste den næringsdrivende

har hatt. Dette gjør saksbehandlingen enklere og mer effektiv enn dersom en må foreta en konkret vurdering basert på den næringsdrivendes faktiske fradragsberettigede utgifter i det enkelte tilfelle. Den sjablongmessige beregningen innebærer også større forutsigbarhet for, og likebehandling av, kjøperne.

En forutsetning for å benytte en sjablongmetode bør likevel være at ansvaret ikke settes høyere enn det unndratt skatt og avgift vil utgjøre for den næringsdrivende. Det foreslås derfor at selv om beregningsgrunnlaget for kjøpers ansvar for skatt og trygdeavgift ikke kan settes høyere enn 75 prosent av vederlaget, bør skattekontoret stå fritt til å sette et lavere beregningsgrunnlag dersom omstendighetene tilsier dette.

I tilfelle der det også fastsettes ansvar for merverdiavgift etter § 16-50-4 annet ledd, skal dette beløpet ikke inngå i beregningsgrunnlaget for skatt og trygdeavgift. Se nedenfor om beregning av unndratt merverdiavgift.

Når skattegrunnlaget er fastsatt må skatte- og avgiftsmyndighetene beregne skatt og trygdeavgift av beregningsgrunnlaget. Det kan stilles spørsmål ved om kjøpers ansvar også skal omfatte toppskatt i de tilfellene hvor den næringsdrivende er en personlig skattepliktig med inntekt over toppskattegrensen. Ansvar for toppskatt som en del av et samlet skattegrunnlag vil være betinget av at det skattegrunnlaget som er unndratt legges på toppen av øvrig inntekt for året. Likhets hensyn taler således for å se bort fra toppskatt, og departementet har kommet til at toppskatt ikke bør omfattes av den unndratte skatt som kjøper kan gjøres ansvarlig for.

Når det gjelder ansvar for unndratt skatt hos personlige skattytere, vil det imidlertid som følge av trygdeavgiften forekomme ulikheter. Kjøper blir ikke ansvarlig for trygdeavgift dersom den næringsdrivende er et aksjeselskap. Skatteeffekten på overskuddet vil derfor bli forskjellig avhengig av om den næringsdrivende er selvstendig næringsdrivende eller et aksjeselskap. Dette vil imidlertid gjenspeile det faktiske forhold ved den situasjonen hvor unndragelsen finner sted. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-4 første ledd.

Fastsettelse av kjøpers merverdiavgiftsansvar

Etter merverdiavgiftsloven § 4-1 skal merverdiavgiften beregnes av vederlaget for varen/tjenesten uten merverdiavgift.

Merverdiavgiftssystemet bygger på en forutsetning om at den næringsdrivende plikter å beregne og innrapportere merverdiavgift til staten uten hensyn til om tjenesteyter eller kjøper har regnet med at det er avgiftsplikt eller ikke. Det presumeres at avgift er oppkrevet i det vederlag som er beregnet. Det følger av avgiftspraksis at denne såkalte bruttometoden er den som vanligvis benyttes, når det avdekkes et fast unndratt omsetningsbeløp. Merverdiavgiften anses da ved etterberegningen innbakt i den omsetning en har avdekket. Det kan imidlertid også tenkes tilfeller hvor det vil være mer naturlig å benytte en nettometode der merverdiavgiften legges på den avdekkede

omsetningen. Dette bør i så fall bero på at det foreligger bestemte holdepunkter for dette i f.eks. inngåtte kontrakter mellom partene. Ved nettometoden vil ikke merverdiavgift være noe den næringsdrivende har krevd opp og således bare kan "betale videre til staten".

Tatt i betraktning av at § 16-50 rammer private kjøpere, vil det være gode grunner for at en i det alt overveiende antall saker benytter bruttometoden, og ikke nettometoden. Det innebærer at grunnlaget for ansvarskravet finnes ved å trekke merverdiavgiftskravet ut som en del av det beløp som er avdekket som vederlag i saken. Kjøpers ansvar for unndratt merverdiavgift tilsvarer den fastsatte unndratte merverdiavgift på den avgiftspliktiges hånd. Det vises til utkast til skattebetalingsloven § 16-50-4 annet ledd.

Særlig om tilleggsskatt og tilleggsavgift

Etter ordlyden i § 16-50 er det unndratt skatt og merverdiavgift som er gjenstand for ansvar. Det legges dermed til grunn at tilleggsskatt og tilleggsavgift eventuelt med andre tillegg fastsatt for skatte- og avgiftssubjektet i endringssaken ikke kan anses omfattet av ansvaret for ansvarssubjektet. Da dette avviker fra hovedregelen i skattebetalingsloven § 16-1, foreslår departementet at dette fremgår uttrykkelig av forskriften. Det vises til utkast til skattebetalingsloven § 16-50-4 tredje ledd.

Frist for skatte- og avgiftsmyndighetene til å fastsette grunnlaget for kjøpers ansvarskrav

For den næringsdrivende vil reglene i ligningsloven § 9-6 sette grenser for når en ligning kan tas opp til endring. Normalt vil det være tiårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 som er aktuell i disse tilfellene, da tjenesteyteren vil ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger for ligningsfastsettelsen. For merverdiavgift er det tiårsfristen i merverdiavgiftloven § 18-1 tredje ledd som setter grenser for når avgiftskravet kan fastsettes.

Det bør også settes en grense for adgangen til å reise ansvarskrav overfor kjøper. Etter departementets syn bør ikke kjøper stilles dårligere enn den næringsdrivende for så vidt gjelder endelig frist for skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å ilegge kjøperen medansvar. Det foreslås på denne bakgrunn at spørsmålet om fastsettelse av kjøpers medansvar ikke kan tas opp mer enn ti år etter at den ansvarsbetingende transaksjonen fant sted. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-4 tredje ledd.

2.1.5 Fastsettingsmyndighet og innkreivingsmyndighet for private oppdragsgiveres ansvar for tjenesteyters inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift

Kjøpers ansvar er direkte knyttet til endringssaken som reises mot den næringsdrivende ved at kjøpers vederlag vil inngå som del av et nytt skatte- og avgiftsgrunnlag i endringssaken.

Grunnlaget for fastsettingen av ansvarskravet mot kjøper må basere seg på det endrede skatte- eller avgiftsgrunnlaget, men må individualiseres og fastsettes i et eget vedtak. Se nærmere om selve fastsettelsen under punkt 2.1.4. På grunn av nærheten til fastsettelsen av det endrede skatte- og avgiftsgrunnlaget for den næringsdrivende foreslås det at kompetansen til å fastsette vederlagets størrelse samt kjøpers skatteansvar og merverdiavgiftsansvar legges til det skattekontoret som behandler endring av ligning og endring av merverdiavgiftskrav mot den næringsdrivende.

Siden kjøperen er direkte og solidarisk ansvarlig for den næringsdrivendes skatte- og avgiftsunndragelse kan dekning for skatte- og avgiftskravet søkes hos kjøper eller hos tjenesteyter – i den rekkefølge skatte- og avgiftsmyndighetene velger.

Innkrevingsmyndigheten for kjøpers skattekrav bør derfor være den skatteoppkreveren for den kommunen hvor den avgiftspliktige næringsdrivende hører til. Tilsvarende bør innkrevingsmyndighet for kjøpers merverdiavgiftskrav være det skattekontoret som har fastsatt grunnlaget for ansvarskravet. Når det finnes hensiktsmessig foreslår imidlertid departementet at kjøpers skattekrav og kjøpers merverdiavgiftskrav kan forenes til felles innkreving hos skatteoppkreveren eller hos skattekontoret. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-5.

2.1.6 Saksbehandlingsregler

I forarbeidene til skattebetalingsloven § 16-50 uttalte departementet følgende om forholdet til forvaltningslovens saksbehandlingsregler, jf. Prop. 1 L (2009–2010) side 45:

”Etter skattebetalingsloven § 3-1 første ledd gjelder forvaltningsloven med de særlige bestemmelser som er gitt i skattebetalingsloven. Forvaltningslovens bestemmelser om blant annet klageadgang og innsynsrett vil dermed komme til anvendelse ved en eventuell ansvarliggjøring av private oppdragsgivere i tråd med den nye bestemmelsen. Departementet ser at det vil kunne være behov for å gjøre enkelte tilpassninger når det gjelder rekkevidden av forvaltningslovens anvendelse i saker som gjelder medansvar for kjøper, og foreslår at det i forskrift utarbeides nærmere retningslinjer om kjøpers klagemuligheter, innsynsrett mv.”

Det følger av skattebetalingsloven § 3-1 første ledd at forvaltningsloven vil regulere saksbehandlingen av ansvarskravet mot kjøper med mindre annet blir regulert i forskrift gitt i medhold av 16-50 annet ledd.

I utgangspunktet er forvaltningslovens regler om varsel, vedtak, innsyn og klage anvendelige, men på grunn av nærheten til endringssaken mot den næringsdrivende bør det gjøres enkelte tilpasninger. Det foreslås derfor visse særlige saksbehandlingsregler, blant annet når det gjelder kjøpers innsynsrett og klage- og søksmålsadgang.

Departementet foreslår at skatte- og avgiftsmyndighetenes fastsettelse av kjøpers ansvarskrav fastsettes i vedtak etter reglene i forvaltningsloven kapittel V. Vedtaket kan

treffes enten samtidig med eller etter at det er fastsatt et endret skatte- og/eller avgiftsgrunnlag for den næringsdrivende hvor det unndratte vederlaget inngår.

Før vedtak treffes skal kjøper varsles med passende frist til å uttale seg, jf. forvaltningsloven § 16. Denne fristen bør være romslig slik at kjøper får anledning til å ivareta sitt forsvar. Departementet foreslår derfor at det fastsettes en særskilt frist i forskriften om at fristen skal være minst tre uker.

Kjøper vil i medhold av forvaltningsloven ha rett til innsyn i saksdokumenter som gjelder innkrevingsmyndighetens innfordringssak mot han/henne. Siden ansvarskravet er direkte koblet til et bestemt saksforhold i skatte- og avgiftssaken mot den næringsdrivende, bør imidlertid kjøper også ha rett til innsyn i saksdokumenter som angår den næringsdrivendes ligning og/eller merverdiavgiftsfastsettelse og som danner grunnlaget for ansvarskravet mot kjøper. Da dette er taushetsbelagte opplysninger etter ligningsloven § 3-13 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 13-2, som kjøper ikke bør ha adgang til å spre videre, foreslås det at kjøper får overført taushetsplikt etter tilsvarende regler som i ligningsloven § 3-13 nr. 4 og merverdiavgiftsloven § 13-2 fjerde ledd.

Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-6.

Når det gjelder kjøpers adgang til å klage over skattekontorets skatte- og/eller avgiftsvedtak foreslår departementet at klageinstans over skattekontorets fastsettelse av skattekravet og merverdiavgiftskravet er henholdsvis skatteklagenemnda og Klagenemnda for merverdiavgift. Dette åpner muligheten for eventuell samordning dersom både den skattepliktige og den ansvarlige kjøper påklager vedtakene. Det foreslås at klageadgangen til Klagenemnda for merverdiavgift gjelder uten hensyn til beløpsgrensen i merverdiavgiftsloven § 19-1 annet ledd som bestemmer at det ikke er klagerett dersom klagegjenstandens verdi er under 4 000 kroner, og at Skattedirektoratet er klageinstans der gjenstandens verdi er under 15 000. Det antas at klagegjenstandens verdi i disse tilfellene normalt vil ligge høyere, men det bør likevel være klageadgang dersom dette ikke er tilfellet. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-7.

På samme måte som den næringsdrivende har adgang til å ta ut søksmål mot staten for rettslig prøving av både skatte- og avgiftsvedtaket, må kjøper gis adgang til det samme. Det foreslås derfor at kjøper får adgang til rettslig prøving av vedtaket knyttet til grunnlaget for ansvar for skatt og trygdeavgift samt merverdiavgift etter reglene i ligningsloven § 11-1 og merverdiavgiftsloven § 20-1 så langt disse passer. Det vises til utkast til skattebetalingsforskriften § 16-50-8.

2.2 Endringer i skatteforskriften og merverdiavgiftsforskriften

Departementet viser til omtalen under punkt 2.1.1 om betaling via bank som vilkår for å unngå ansvar. Da departementet ikke kan se noen grunner til at vilkåret "betaling via

bank” skal forstås ulikt i henholdsvis skattebetalingsloven § 16-50 og skatteloven § 6-51 og merverdiavgiftsloven § 8-8, foreslår departementet at tilsvarende forskriftsbestemmelse inntas i skatteforskriften § 6-51-1 og merverdiavgiftsforskriften § 8-8-1. Det vises til forslag til endring i skatteforskriften og merverdiavgiftsforskriften.

Forslag til endring i forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)

Fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) § 16-50.

Ansvar for privat oppdragsgiver

§ 16-50. Ansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift for privat oppdragsgiver

§ 16-50-1. Betaling via bank som vilkår for å unngå ansvar

- (1) Med betaling via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling menes
 - a. betaling fra konto til konto i bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling eller
 - b. betaling på annen måte til mottakers konto dersom bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling registrerer og oppbevarer opplysninger om det beløp oppdraget omfatter, hvem betaler og betalingsmottaker er og tidspunktet for når betalingen er foretatt.
- (2) Med bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, menes også utenlandsk bank eller foretak som har tillatelse til å drive betalingsformidling.

§ 16-50-2 Kjøp av tjenester og varer sammen med tjenester – avgrensning mot rene varekjøp

- (1) Ved vurderingen av om kjøpet gjelder vare eller tjeneste gjelder merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstavene b og c.
- (2) Dersom varekjøpet utgjør det hovedsakelige elementet skal kjøpet regnes som et rent varekjøp.
- (3) Ved vurdering av om en vare skal anses som et rent varekjøp, eller om varen skal anses kjøpt sammen med en tjeneste, skal det bl.a. legges vekt på om det er en sammenheng mellom varen og tjenesten som ytes, om tjenesteyteren også er leverandør av varen, og om leveringen av varen og tjenesten har nær sammenheng i tid og funksjon.

§ 16-50-3 Fastsetting av hva som utgjør vederlaget og vederlagets størrelse som grunnlag for ansvarskrav mot kjøper

- (1) Flere betalinger som gjelder vederlag for samme tjeneste, eller varer sammen med tjenester, skal vurderes som én betaling ved anvendelsen av beløpsgrensen. Ved løpende eller periodiske ytelser skal flere betalinger i samme kalenderår ses samlet. Betalinger for andre gjentatte kjøp fra samme næringsdrivende skal vurderes hver for seg ved anvendelsen av beløpsgrensen.

§ 16-50-4. Fastsetting av kjøpers ansvar

- (1) Beregningsgrunnlaget for kjøpers ansvar for skatt og trygdeavgift kan ikke settes høyere enn 75 prosent av vederlaget, eksklusive merverdiavgift. Ansaret for unndratt skatt og trygdeavgift beregnes med summen av skattesatsen for alminnelig inntekt og trygdeavgift.
- (2) Kjøpers ansvar for unndratt merverdiavgift tilsvarer fastsatt unndratt merverdiavgift for avgiftssubjektet knyttet til oppdraget fra kjøper.
- (3) Ansaret omfatter ikke eventuell ilagt tilleggsskatt, tilleggsavgift eller andre tillegg.
- (4) Spørsmål om fastsettelse av medansvar for kjøper kan ikke tas opp mer enn ti år etter at den ansvarsbetingende transaksjonen fant sted.

§ 16-50-5. Fastsettingsmyndighet og innkrevingsmyndighet for oppdragsgiveres ansvar for den næringsdrivendes inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift

- (1) Det skattekontoret som behandler sak om endring av ligning og endring av merverdiavgiftskrav mot den næringsdrivende fastsetter også vederlagets størrelse samt kjøpers skatteansvar og merverdiavgiftsansvar.
- (2) Innkrevingsmyndighet for ansvarskrav knyttet til unndratt skatt og trygdeavgift er skatteoppkreveren for den kommunen hvor den næringsdrivende hører til. Innkrevingsmyndighet for ansvarskrav knyttet til unndratt merverdiavgift er det skattekontoret som har fastsatt grunnlaget for ansvarskravet.
- (3) Ansvarskrav som nevnt i annet ledd kan forenes til felles innkreving hos skatteoppkreveren eller skattekontoret.

§ 16-50-6. Saksbehandlingsregler

- (1) Vederlagets størrelse, beregningsgrunnlaget og ansvarskravet fastsettes i vedtak samtidig med eller etter at det er fastsatt nytt skatte- og avgiftsgrunnlag for den næringsdrivende hvor det unndratte vederlaget inngår.
- (2) Før vedtak treffes skal kjøper gis varsel med minst tre ukers frist til å uttale seg.
- (3) Kjøper har rett til innsyn i saksdokumenter som angår den næringsdrivendes ligning og/eller merverdiavgiftsfastsettelse og som danner grunnlag for ansvarskravet mot kjøper. Den som gir opplysningene skal gjøre oppmerksom på at taushetsplikten i ligningsloven § 3-13 nr. 1 og merverdiavgiftsloven § 13-2 første ledd gjelder for kjøper.

§ 16-50-7 Klage

- (1) Kjøper kan påklage skattekontorets vedtak knyttet til grunnlaget for ansvar for skatt og trygdeavgift til skatteklagenemnda, jf. ligningsloven § 2-2.
- (2) Kjøper kan påklage skattekontorets vedtak knyttet til grunnlaget for ansvar for unndratt merverdiavgift til Klagenemnda for merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 19-1 første ledd.

§ 16-50-8 Søksmål fra kjøper om grunnlaget for ansvarskravet

- (1) Kjøpers rett til rettslig prøving av skatte- og avgiftsmyndighetenes vedtak om medansvar for inntektsskatt, trygdeavgift og merverdiavgift følger reglene i ligningsloven § 11-1 og merverdiavgiftsloven § 20-1 så langt de passer.

Forslag til endring i forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) § 6-51 fjerde ledd

§ 6-51. Betaling via bank som vilkår for fradragsrett

§ 6-51-1. Betaling via bank

- (1) Med betaling via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling menes
 - a. betaling fra konto til konto i bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling eller
 - b. betaling på annen måte til mottakers konto dersom bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling registrerer og oppbevarer opplysninger om det beløp oppdraget omfatter, hvem betaler og betalingsmottaker er og tidspunktet for når betalingen er foretatt.
- (2) Med bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, mener også utenlandsk bank eller foretak som har tillatelse til å drive betalingsformidling.

Forslag til endring i forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)

Fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) § 8-8 fjerde ledd.

§ 8-8. Betaling via bank som vilkår for fradrag for inngående merverdiavgift

§ 8-8-1. Betaling via bank

- (1) Med betaling via bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling menes
 - a. betaling fra konto til konto i bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling eller
 - b. betaling på annen måte til mottakers konto dersom bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling registrerer og oppbevarer opplysninger om det beløp oppdraget omfatter, hvem betaler og betalingsmottaker er og tidspunktet for når betalingen er foretatt.

- (2) Med bank eller foretak med rett til å drive betalingsformidling, mener også utenlandsk bank eller foretak som har tillatelse til å drive betalingsformidling.