

Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO

2. mars 2015

Høring – forslag til ny skatteforvaltningslov

Vi viser til høringsbrev av 21. november 2014 med vedlagte høringsnotat av samme dato om forslag til ny lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Generelt

Norsk Øko-Forum (NØF) er enig i at det er sterkt behov for å samle forvaltningsreglene for skatt og avgift i en uttømmende skatteforvaltningslov. Vi tror i likhet med departementet at dette vil gi et helhetlig, mer systematisk og oversiktlig regelverk som vil øke tilgjengeligheten for brukerne. Reglene vil bli enklere å bruke for både publikum og skattemyndighetene. Vi støtter derfor dette forslaget om å samle de fleste forvaltningsreglene for skatt og avgift med det formål å harmonisere og samordne regelverket.

Det sies i høringsnotatet at det i begrenset grad legges opp til innholdsmessige (materielle) endringer, utover det som er nødvendig for å harmonisere og samordne. Det fremmes likevel forslag til materielle endringer på viktige områder som er av stor betydning for oss i NØF. Vi tenker her særlig på frister for endringsadgang og regler om administrative reaksjoner og straff. Dette vil bli kommentert spesielt nedenfor.

Kapittel 3 Taushetsplikt

I regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet som ble lagt frem 13. januar i år vises det til at felles operativ innsats mellom politiet, Skatteetaten, Arbeidstilsynet, NAV og andre offentlige etater vil være et helt nødvendig virkemiddel for å kunne bekjempe og motvirke den alvorlige og omfattende kriminaliteten i arbeidslivet. Det forventes at denne type samarbeid skal styrkes og gjøres mer systematisk. For at dette skal kunne skje i praksis på et operativt nivå, må opplysninger om enkeltsaker kunne deles på en enkel måte mellom disse myndighetene/etatene. Taushetspliktsreglene bør derfor være utformet på en måte som ikke hindrer eller begrenser denne informasjonsdelingen.

Etter vårt syn kunne det f.eks lovfestes et unntak fra taushetsplikten i § 3-3 som går ut på at taushetsplikten ikke er til hinder for at skatteetaten gir konkrete opplysninger om navngitte personer/selskap til andre offentlige organer i deres arbeid med kontroll ol. av svart økonomi.

Dersom det skal være mulig å oppfylle målene i strategien, er det etter vår vurdering også nødvendig med en oppmykning i reglene om taushetsplikt, slik at allmennheten kan få innsyn i flere forhold som i dag er underlagt taushet.

Vi mener bl.a. at Arbeidsgiver- og arbeidstakerregisteret bør være offentlig tilgjengelig, og at både NAV og skattemyndighetene kan gi ut opplysninger fra dette registeret på forespørsel fra privatpersoner og selskaper som skal kjøpe tjenester fra en leverandør. Vi har vanskelig for å forstå at opplysninger om hvem som er ansatt og hvem som er arbeidsgiver skal være sensitivt og underlagt streng taushetsplikt.

Offentlighet om ileggelse av tilleggsatt vil gi et effektivt verktøy i kampen mot svart økonomi og arbeidsmarkeds kriminalitet. Etter straffeloven gjelder det et grunnleggende prinsipp om offentlighet i rettspleien. Dette innebærer at allmennheten, og dermed også pressen, som utgangspunkt kan være til stede under rettsaken, og få tilgang til dommen, og pressen kan som utgangspunkt referere både fra rettsaken og fra dommen. Ileggelse og klagebehandling av tilleggsatt er derimot underlagt taushetsplikt. Slik vi ser det bør det være offentlighet om bruk av sanksjoner som tilleggsatt, i alle fall bør det gjelde skjerpet tilleggsatt som er å anse som straff etter EMK. Et flertall i Skatteunndragelsesutvalget i NOU 2009:4 gikk inn for dette og vi viser også til denne utredningen og begrunnelsen for forslaget i utredningen pkt. 10.8. Tilsvarende var det forslag om offentlighet om tilleggsatt/-avgift i Sanksjonsutvalget ("Bot og bedring") i NOU 2003:15.

Vi mener nå at tiden er moden for å myke opp de strenge taushetspliktsreglene på dette området, slik at offentligheten og f.eks innkjøpere kan unngå å handle med useriøse og kriminelle aktører. Reglene om taushetsplikt bør derfor være utformet på en slik måte at de som skal gjøre innkjøp eller bestille en tjeneste kan få informasjon fra Skatteetaten om pågående alvorlige saker, f.eks om et foretak er ilagt tilleggsatt eller er anmeldt for korrupsjon, grovt skattesvik el.

Et minstekrav må være skattemyndighetene kan opplyse om pågående saker til innkjøpskontor i stat og kommune, slik at offentlig sektor ikke bidrar til å finansiere svart økonomi.

Kapittel 10 Kontroll

Skattemyndighetene bør kunne gis adgang til å pålegge tredjepart taushetsplikt ved innhenting av kontrollopplysninger dersom formålet med kontrollen kan settes i fare. Forslag om dette ble fremmet av Skatteunndragelsesutvalget i 2009. Dette er fortsatt aktuelt, noe erfaringer har vist. Skattekontoret har bl.a. blitt kontaktet av skattyter som lurer på hva opplysningene skal brukes til, etter at det er innhentet kontoutskrifter fra en større bank og før kontroll hos skattyter er iverksatt. Ved innhenting av kontrollopplysninger fra kunder og leverandører vil risikoen være stor for at det tas kontakt med den det skal innhentes opplysninger om. Det foretas ofte forundersøkelser før en eventuell kontroll iverksettes, og da kan viktig bevismateriale bli forspilt hvis skattyter får et hint om at vi jobber med saken. En adgang til å pålegge tredjepart taushetsplikt om innhenting av kontrollopplysninger vil kunne forhindre dette. Det vises også til at politiet har en slik adgang i straffeprosessloven til å pålegge taushet overfor tredjepart.

Kapittel 12 Endring uten klage

Fristreglene

NØF mener at det fortsatt bør være en hjemmel for ti års endringsfrist når det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Vi er derfor ikke enig i at fristen reduseres til fem år i tilfeller hvor det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Det er viktig å holde fast ved prinsippet om at den skattepliktige lojalt og aktsomt skal gi skattemyndighetene alle opplysninger som er nødvendig for å kunne opplyse skatteplikten. Omfanget av skatteunndragelser et betydelig samfunnsproblem og det er grunn til å tro at unndragelsene er økende. Skatteunndragelsene muliggjøres av opplysningssvikten, og det vil derfor gi et uheldig signal dersom fristen for å kunne ta opp slike saker til endring blir halvert fra ti år til fem år.

Endringsadgangen er imidlertid foreslått til ti år når det avdekkes graverende skatteunndragelser. Fristen er knyttet opp mot at forholdet rent faktisk er sanksjonert enten med skjerpet tilleggsskatt eller dom i straffesak. Dersom skjerpet tilleggsskatt frafalles eller anmeldelsen fører til frifinnelse, bortfaller også adgangen til å endre ligningen utover fem år.

Det er noe uklart hvor langt endringsadgangen er ment å rekke i saker der skjerpet tilleggsskatt kan ilegges. I mange alvorlige unndragelsessaker fører strafferettslige beviskrav til at kun deler av unndragelsene blir sanksjonert med skjerpet tilleggsskatt. Det samme er tilfelle når slike saker anmeldes i stedet for at administrative sanksjoner benyttes, og den tiltalte dømmes gjerne for unndragelse av lavere beløp enn hva som kan legges til grunn for endring av ligningen.

Dersom endringsfristen på ti år bare er ment å gjelde for den delen av inntektsforhøyelsen som rent faktisk blir sanksjonert, står vi overfor et regelverk som blir svært vanskelig å praktisere. Særlig vil dette gjelde når de unndratte beløpene er store og forholdet blir anmeldt. Skattekontoret må i disse tilfellene fatte et vedtak i første instans der forutsetningen for hvilke beløpsmessige endringer som kan gjøres er avhengig av en uavklart fremtidig straffesak. Det sier seg selv at denne måten å ligne på ikke er holdbar.

Slik vi vurderer det, så bør det ikke oppstilles som krav at det materielle skatte- og avgiftskravet er bevist ut over enhver rimelig tvil for at tiårsfristen skal komme til anvendelse. Det bør heller ikke være noe krav at det er bevist ut over enhver rimelig tvil at skattyter har handlet forsettlig eller grovt uaktsomt. Det bør være tilstrekkelig at det fremstår som sannsynlig at skattyter har handlet grovt uaktsomt eller forsettlig. På denne måten vil den utvidede fristen komme til anvendelse på de mer alvorlige overtredelsene, samtidig som man forholder seg til beviskravet som ellers gjelder i forvaltningsretten for materielle vedtak, nemlig sannsynlighetsovervekt.

Den foreslåtte regel vil altså innebære at skattekontorets vedtak i første instans blir avhengig av en uavklart fremtidig straffesak. Det vil være svært betenkelig dersom det materielle skattekravet som skattekontoret kan ha nedlagt et betydelig arbeid i å fastsette, skal kunne bortfalle fordi f.eks. påtalemyndighetene av ulike årsaker velger å "skjære til" saken og ta bort forhold som kanskje uansett ikke har så stor betydning i forhold til den samlede straffen.

Hvis politiet velger å henlegge en sak på feilaktig grunnlag, slik det er eksempler på, f.eks. som "intet straffbart forhold", så vil forslaget innebære at endringsadgangen ut over fem år vil

være tapt. Det er ikke uvanlig at politiet kun velger å ta med det de mener er helt sikre forhold for lettere å kunne gjennomføre en straffesak, selv om forholdet er straffbart og kan bevises. I praksis ser vi ofte at kapasitet- og ressurs hensyn hos politi og påtale får betydning i slike saker.

Det vil være uheldig dersom gyldigheten av materielle skattevedtak skal avhenge av politiets konkrete vurdering av hva de anser som hensiktsmessig å føre bevis for overfor domstolene. F.eks. vil politiets ressurs situasjon veie tungt i vurderingen av hvilke forhold som man tar med i straffesaken. Videre vil politiet kunne se hen til om de enkelte forholdene vil ha nevneverdig vekt i forhold til den totale straffen for tiltalte. Det knytter seg således store betenkeligheter med å overlate til andre offentlige myndigheter å avgjøre gyldigheten av materielle skattevedtak.

Det avgjørende for om tiårsfristen kommer til anvendelse bør således ikke være om det ilegges straff for de enkelte forholdene, men om skattyter sannsynligvis grovt uaktsomt eller forsettlig har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger om et forhold som har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.

Den foreslåtte regelen vil i praksis medføre at skattekontorene vil utvise forsiktighet med å kontrollere forhold eldre enn fem år, selv om det dreier seg om svært alvorlige forhold.

Videre vil en fristregel på fem år kunne medføre at man må drive parallell fristavbrytende saksbehandling samtidig som kontrollen skrider frem.

For øvrig bør det vurderes en særskilt bestemmelse der endringsadgangen beholdes selv om sanksjonen bortfaller som følge av "effectiv remedy" fordi endelig avgjørelse ikke er truffet innen rimelig tid. Når det i slike tilfeller konstateres, enten av retten i dom eller skattemyndighetene i vedtak, at det i utgangspunktet var grunnlag for sanksjon (skjerpet tilleggsskatt eller straff), bør retten til å ligne skattyter riktig fortsatt være til stede i inntil ti år etter utløpet av inntektsåret.

Det er gjerne i store omfattende saker hvor svart omsetning eller annen unndragelse av skatt er satt i system, at tidsbruken kan føre til en reduksjon av skjerpet tilleggsskatt. Slike saker bør som et klart utgangspunkt forfølges så langt tilbake som mulig i henhold til loven. Det er nettopp disse tilfellene som vel er ment å rammes av den forlengede fristen på ti år.

Hvis sanksjonen etter de foreslåtte reglene kunne være satt til 20 prosent ordinær tilleggsskatt og 40 prosent skjerpet tilleggssak, tilsier dagens praksis med strafferabatt en nedsettelse av den skjerpede sanksjonen til 20 prosent ved innrømmelse i forkant av vedtak. Skulle deretter en senere instans, eller domstolen, mene at saken har tatt urimelig lang tid å behandle, vil den resterende ilagte delen av skjerpet tilleggsskatt kunne bortfalle. Dermed faller også endringsadgangen bort for de fem første årene.

Kap. 14 Administrative reaksjoner

Tvangsmulkt, overtredelsesgebyr og straff

Vi er positive til at tvangsmulkt i større grad enn i dag foreslås benyttet som virkemiddel for å fremtvinge innlevering av opplysninger. Skattemyndighetene har gode erfaringer med bruk av tvangsmulkt ved bokføringspålegg, jf. ligningsloven § 10-6 nr. 2 og for innhenting av

kontrollopplysninger fra tredjepart, jf. ligningsloven § 10-6 nr. 1. Som oftest blir opplysningene gitt når det varsles om bruk av tvangsmulkt til eier eller til de enkelte styremedlemmer. Satsen som er benyttet for tvangsmulkt for tredjepartsopplysninger har i mange år vært 2000 kroner pr. dag, noe som altså har vist seg å være svært virkningsfullt. Vi kan derfor vanskelig forstå og vi mener det er svært uheldig når det nå foreslås at tvangsmulkten skal være et halvt rettsgebyr med øvre grense på kun 43 000 kroner. Dette skal også skal være maksimumsbeløpet for overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av pålegg om utlevering av tredjepartsopplysninger.

Sanksjoner med så begrenset økonomisk virkning vil etter vårt syn ikke tjene som virkemiddel for å tvinge frem etterlevelse. Vi forstår heller ikke sammenhengen i regelverket når størrelsen på tvangsmulkt for manglende etterlevelse av bokføringspålegg normalt skal utgjøre ett rettsgebyr pr. dag og med en øvre grense på en million kroner.

Vi stiller også spørsmål ved hvorfor det ikke skal gis adgang til å benytte tvangsmulkt ved kontrollundersøkelser etter nye § 10-4 (tidligere ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6). Etter gjeldende regler kan tredjepart ilegges tvangsmulkt ved manglende medvirkning til kontroll etter § 6-5, mens det i dag ikke er slik adgang ved manglende medvirkning til kontroll av skattyters egne forhold. Skattemyndighetene har lenge etterlyst en slik hjemmel og det var også foreslått av Skatteunndragelsesutvalget i den tidligere nevnte NOU 2009:4 (pkt. 8.2.2.4 d på side 113). Departementet valgte imidlertid ikke å gå videre med en slik bestemmelse med den begrunnelse at det var adgang til å foreta skjønnslikning etter ligningsloven § 8-2 nr. 2 ved manglende medvirkning til kontrollundersøkelse. Vi registrerer imidlertid at denne bestemmelsen nå foreslås opphevet. Slik vi ser det er det fortsatt behov for denne bestemmelsen, og vi er sterkt imot at den oppheves og forstår ikke hvorfor reaksjonsmulighetene ved manglende medvirkning til kontroll på noen måte skal svekkes. Når bestemmelsen er foreslått opphevet, forstår vi heller ikke hvorfor det samtidig ikke er foreslått adgang til å ilegge daglig løpende tvangsmulkt også ved manglende medvirkning til kontroll av skattyters egne forhold. Vi ser at det i stedet foreslås å ilegge et overtredelsesgebyr på inntil 50 rettsgebyr (43 000 kroner).

Å unnlate å medvirke til kontrollundersøkelser er etter vår oppfatning mer alvorlig enn det å ikke gi opplysninger etter andre pålegg om kontrollopplysninger. Kontrollundersøkelser er det tyngste kontrollvirkemiddelet skattemyndighetene har og som benyttes når skattemyndighetene mener at det er av stor viktighet selv å fremskaffe opplysninger fra den skattepliktige. Det er også gjennom kontrollundersøkelser (foruten politisakene) de største og mest alvorlige skattesakene avdekkes.

Som nevnt viser erfaringene fra skattemyndighetene at trusselen om tvangsmulkt, slik systemet er i dag, er svært virkningsfull. Det er i flere saker varslet om tvangsmulkt i størrelse 2000 kroner per dag, bl.a. til større foretak, banker, dagligvarebutikker, grossister mv. Varselet om tvangsmulkt sendes til styremedlemmene personlig, og fremprovoserer da som oftest rask etterlevelse fra selskapet. Dette medfører derfor at tvangsmulkten sjelden blir effektivt, nettopp fordi trusselen om tvangsmulkt av en viss størrelse rettes personlig mot den som er ansvarlig, som regel gir resultater i form av etterlevelse.

For store selskaper er trusselen om en sanksjon på maksimalt 43 000 kroner et illusorisk virkemiddel. Det samme gjelder for mindre selskaper eller foretak hvor det er vesentlige skattebeløp som er unndratt og som kun vil avdekkes ved en kontroll, eller det er helt andre

verdier som står på spill. Et eksempel er en advokat som hadde hyret inn håndverkere for å renovere sin privatbolig. Skattemyndighetene fikk mistanke om at det dreide seg om svart arbeid, og ga vedkommende pålegg om å utlevere personalia på de som arbeidet der. Dette nektet han å etterkomme, muligens fordi det kunne være risiko for å miste advokatbevillingen dersom saken hadde ledet til en straffesak for medvirkning til skatteunndragelse. Et gebyr på 43 000 kroner vil da være et lite offer hvis alternativet er å miste advokatbevillingen.

Vi mener det blir et kunstig skille mellom kontrollundersøkelser og opplysningsplikt på forespørsel når det nå foreslås at det ikke er anledning til å ilegge tvangsmulkt ved kontrollundersøkelser. Tvangsmulkt er etter vårt syn et like viktig virkemiddel i saker hvor skattyter ikke gir adgang til kontrollundersøkelser som det er når noen nekter å gi kontrollopplysninger.

Vi mener at det også bør kunne gis overtredelsesgebyr når det ikke gis adgang til kontrollundersøkelser. Et slikt overtredelsesgebyr, kan det etter det vi forstår ikke kunne kombineres med straff etter ny § 14-14 pga. EMK. En kombinasjon av tvangsmulkt og straff vil imidlertid ikke være i strid med EMK. Skattemyndighetene bør gis muligheter til å kunne benytte flere ulike sanksjonsvirkemidler i en situasjon hvor den opplysningspliktige ikke medvirker til kontrollen.

Når det gjelder straffebestemmelsen i § 14-14, er vi av den oppfatning av strafferammen er for lav når noen unnlater å medvirke til kontroll etter § 10-4 og § 10-8. Strafferammen for tredjeparts opplysningssvikt er fengsel i inntil to år når det gis uriktige eller ufullstendige opplysninger, jf. § 14-13. Vi savner her en straffebestemmelse som også rammer tredjeparts manglende medvirkning til kontroll, slik vi har i dag. Vi forstår ikke hvorfor strafferammene på disse områdene skal være lavere enn det vi har i dag, gitt kriminalitetsutviklingen og det trusselbildet vi står overfor med mer alvorlig og organisert skattekriminalitet og arbeidslivskriminalitet.

Å unnlate å medvirke til kontroll slik at skattemyndighetene ikke får tilgang til regnskaper mv., vil i praksis være det samme som å unnlate å føre regnskap og det å ikke oppbevare regnskap eller bilag. Strafferammene for alvorlige bokføringsovertredelser er tre år for vesentlige forhold og seks år ved særlig skjerpene omstendigheter. Både det å unnlate å medvirke til kontroll og unnlattelse av å føre regnskap eller oppbevare bilag vil ha samme konsekvens. I begge tilfeller vil skattemyndighetene ikke kunne foreta kontroll av virksomheten og dermed ikke klare å avdekke eventuelle skatteunndragelser. Derfor er det helt nødvendig å ha strenge sanksjoner i disse tilfellene. Det var nettopp begrunnelsen for skjerpene strafferammer i regnskapsloven/bokføringsloven for at det skulle være like strengt å overtre disse bestemmelsene som formuesforbrytelsene, herunder skattesvik og mva-bedragerier.

Vi mener derfor at det er et klart behov for at det gis adgang til å ilegge daglig løpende tvangsmulkt både overfor tredjeparter og den opplysningspliktige selv, og både når det unnlates å gi opplysninger på forespørsel og ved kontrollundersøkelser. Et halvt rettsgebyr pr. dag og maksimalt 43 000 kroner er klart for lite. I det minste bør gebyret tilsvare gebyrsatsene og maksimalbeløpet for manglende etterlevelse av bokføringspålegg. Det bør fortsatt være straffbart å unnlate å medvirke til kontrollundersøkelse både for tredjepart og for egne forhold, og strafferammene må ikke reduseres og helst skjerpes til samme nivå som bokføringsovertredelser.

Satser for tilleggsskatt

Vi er ikke enig i at satsene for tilleggsskatt reduseres i forhold til i dag og vi finner det nærmest uforståelig at dette foreslås. Økonomiske sanksjoner fungerer og bidrar til økt etterlevelse. Størrelsen på sanksjonene har også en klar betydning for etterlevelsen og respekten for å overholde reglene. Det er ingen grunn til at de administrative sanksjonene bør reduseres, særlig ikke når situasjonen er som den er mht. kapasitet, ressurser og prioritering av skatte- og avgiftssaker og annen økonomisk kriminalitet hos politiet - og gitt det trusselbildet vi står overfor mht. skatte- og avgiftskriminaliteten.

Tidligere var det adgang til å ilegge inntil 100 prosent tilleggsskatt, men satsene ble redusert fordi flere av de alvorlige sakene skulle tas i straffesporet. Dette slo ikke helt til og satsen ble senere økt noe til dagens 60 prosent. For merverdiavgiften har det til nå vært adgang til å ilegge 100 prosent tilleggsavgift. Tilleggsskatt ilegges normalt med 30 prosent og skjerpet tilleggsskatt utgjør enten 15 eller 30 prosent. Nå foreslås normalsatsen til 20 prosent og skjerpet tilleggsskatt til 20 prosent eller 40 prosent, dvs. en reduksjon av normalsatsen med 10 prosentpoeng og reduksjon av skjerpet tilleggsskatt med 5 prosentpoeng for "normalsatsen".

Vilkårene for bruk av den høyeste satsen på 40 prosent er samtidig en innskjerpet i forslaget. I høringsnotatet gitt noen eksempler på tilfeller hvor bruk av skjerpet tilleggsskatt på 40 prosent kan være aktuelt. Vi er enig i de eksemplene som er beskrevet, men vi mener imidlertid at det er et ytterligere behov for å klargjøre når bruken av høyeste sats er aktuelt. Når f.eks vilkårene for grovt skattesvik etter ligningsloven § 12-2 er oppfylt, bør det etter vår oppfatning alltid være slik at det er den høyeste satsen som skal benyttes.

Erkjennelsesrabatt

I Lignings-ABC 2014/15 er det under kapittelet "*Tilleggsskatt*" kommet inn et nytt avsnitt i punkt 6.5.2 om erkjennelsesrabatt/tilståelsesrabatt. Dette er en ulovfestet ordning, kun inntatt i Lignings-ABC uten noe lovmessig grunnlag, som gir skattyter rabatt på den skjerpede tilleggsskatten dersom han har erkjent de faktiske forholdene. Ordningen har i samme Lignings-ABC over tid gradvis blitt lempeligere uten noen nærmere forklaring. Slik reglene er utformet i dagens Lignings-ABC kan skattemyndighetene inneha nok beviser til at det anses 100 prosent sikkert at vilkårene for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt er oppfylt. Dersom skattyter bekrefter de opplysningene skattemyndighetene allerede innehar, er dette nok til å få strafferabatt.

Vi er skeptiske til at en skattyter skal innrømmes strafferabatt kun ved å erkjenne faktumopplysninger skattemyndighetene uansett kan bevise utover enhver rimelig tvil, slik at skattyters bidrag i realiteten er helt uten betydning. Prinsipielt mener vi at en eventuell ordning med tilståelsesrabatt i så fall bør lovforankres ved at det gis klare lovbestemmelser og begrunnelser i forarbeider etc., slik det er gjort i straffeloven § 59 annet ledd.

Eksempel som er typisk for svart virksomhet i mange bransjer:

Helsvart virksomhet, ikke ført regnskap eller tatt vare på bilag. Skattemyndighetene oppnår ikke kontakt med skattyter i kontrollfasen, og skjønn bygges utelukkende på kontrollopplysninger innhentet av skattemyndighetene. Det innhentes fakturakopier fra virksomhetens kunder, slik at omsetningens størrelse i sin helhet kan bevises utover enhver rimelig tvil. Kostnader må imidlertid fastsettes ved skjønn (dvs. med en lavere grad av sikkerhet).

Skattyter varsles om endring av ligningen. Han/hun erkjenner i tilsvaret omsetningen tilsvarende innhentede fakturakopier, men mener kostnadene burde ha vært fastsatt høyere. Erkjennelsesrabatt innrømmes, men det må likevel foretas en reduksjon i grunnlaget for skjerpet tilleggsskatt for å hensynta at kostnadene ikke sin helhet kan bevises utover enhver rimelig tvil.

I de nye reglene er det foreslått at skjerpet tilleggsskatt kan ilegges med enten 20 eller 40 prosent. Den høyeste satsen er tenkt anvendt på de groveste tilfellene, f.eks. ved betydelig og langvarig svart omsetning eller fiktiv fakturering. Da satsene for skjerpet tilleggsskatt på 20 og 40 prosent etter vår forståelse ikke kan fravikes, vil konsekvensen bli at erkjennelses-/tilståelsesrabatten kun kan gis til de skattyterne hvor vilkårene for å ilegge skjerpet tilleggsskatt med høyeste sats er oppfylt. I praksis vil derfor selv de groveste tilfellene av skatteunndragelser i mange tilfeller kun bli sanksjonert med 20 prosent skjerpet tilleggsskatt, som etter vår oppfatning vil være en altfor lav reaksjon.

I regjeringens tiltaksplan mot arbeidslivskriminalitet er det blant annet satt fokus på mer effektiv sanksjonering av lovbrudd. Vi kan vanskelig se at en lempeligere sanksjonsbruk overfor de groveste skatteunndragelsene vil kunne fremme målet om færre overtredelser på skatteområdet.

Vi mener derfor at den praksis som det legges opp til i Lignings-ABC ikke bør videreføres. Hvis erkjennelsesrabatten likevel skal videreføres, bør det i hvert fall lovfestes. Spørsmålet om erkjennelsesrabatt har i praksis vært svært vanskelig å praktisere bl.a. fordi det mangler klar lovforankring og lovprosess.

Beviskrav

Vår erfaring er at praktisering av beviskravene er utfordrende, særlig der grunnlaget for fastsettingen må baseres på skjønn. Vi kan skille mellom tre grunnlag for skjønn. Det ene er når skattyter oppgaver ikke er egnet til å bygge fastsettingene på, det andre grunnlaget oppstår når skattyter ikke medvirker til kontroll eller på annen måte ikke supplerer tidligere gitte opplysninger, og det tredje omfatter tilfeller der pliktig selvangivelse eller næringsoppgave ikke er levert.

Utfordringene er knyttet til at beviskravene er til hinder for at denne typen opplysningssvikt kan sanksjoneres effektivt. Slik regelverket er i dag vil man i enkelte skjønnssaker måtte operere med tre forskjellige beviskrav vurdert på det samme faktum. Spørsmålet er om det i denne typen saker er ønskelig, eller nødvendig, å benytte forhøyede beviskrav, kanskje med unntak for annet enn konstatering av selve skjønnssadgangen. Det fastsettes hvert år en rekke skjønnsligninger på bakgrunn av manglende selvangivelser, der opplysningene ligningen tuftes på ikke er tilstrekkelig til at tilleggsskatt kan ilegges.

Vi vil foreslå at det for slike saker, hvor skattyter i utgangspunktet er sterkt å bebreide, innføres lavere beviskrav i tråd med hva som har blitt praktisert i Sverige for skjønnssaker (hentet fra uttalelse fra Skatteverket i 2008):

"Enligt 15 kap. 2 § SBL ska skattetillägg tas ut vid skönsbeskattning som sker med stöd av 11 kap. 19 § 2–3 st. SBL, dvs. vid skönmässig avvikelse från deklaration och vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration. Någon särskild bevisprövning vad gäller förutsättningarna för att ta ut skattetillägg eller för skattetilläggets storlek ska således inte

ske. Dette innebær att om bevisningen är tillräcklig för skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration eller för skönmässig avvikelse från deklaration ska skattetilllegg tas ut om inte skäl för hel befrielse föreligger. Det saknar betydelse för uttag av skattetilllegg om skönsbeskattningen vid utebliven deklaration sker enligt schablonmetoden eller på annat sätt."

Alternativt kan man som nevnt knytte et strengere beviskrav opp mot vilkåret for å kunne anvende skjønn. Selve skjønnsutøvelsen bør kunne sanksjoneres så lenge den er forsvarlig utført og basert på et korrekt faktum.

Summarisk fellesoppgjør og sanksjoner

De materielle reglene om summarisk fellesoppgjør er foreslått videreført i § 12-4. Summarisk fellesoppgjør benyttes av skattemyndighetene i mange saker og har vist seg å være både et effektivt og et helt nødvendig og viktig virkemiddel mot svart arbeid og den svarte økonomien, særlig når det gjelder svart arbeid utført personer som det ikke har vært mulig å identifisere. Denne type saker med svart lønn finner vi særlig i kontantbransjene, byggebransjen, renholdsbransjen og i andre tjenesteytende og arbeidsintensive bransjer. I byggebransjen - proffmarkedet kamoufleres svarte lønninger og arbeidsmarkeds kriminalitet ved bruk av fiktive fakturaer fra fiktive underleverandører, og i de fleste av disse sakene har summarisk fellesoppgjør vært benyttet av skattemyndighetene. Svart lønn og arbeidsgiveravgiftsgrunnlag utgjør drøyt 50 prosent av provenyet på ca. 1,1 mrd. som til nå er avdekket i disse sakene (ca. 250 bokettersyn).

I mange saker og ofte med betydelige beløp, har arbeidsgiver sett seg tjent med ikke å innberette naturalytelser i forbindelse med kundepleie. Dette kan også være alvorlige skattekrimsaker, og det har vært straffesaker hvor arbeidsgiveren er dømt for grovt skattesvik bl.a. for manglende innberetning av slike naturalytelser.

Når disse bestemmelsene er så gode verktøy for skattemyndighetene, bør reglene være klare og ikke gi rom for tvil om tolkningen. Dette vil særlig være viktig ved bruk av sanksjoner i forbindelse med summarisk fellesoppgjør. Når det gjelder tilleggsavgiften, mener vi reglene er klare om hva som skal inngå i beregningsgrunnlaget, jf. folketrygdloven § 23-2 tiende ledd hvor det klart fremgår at beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgiften er det beløpet arbeidsgiveren blir ansvarlig for. Det vises også til Ot.prp. nr. 100 (1992/1993) pkt. 4.5.5. Folketrygdloven § 24-3 tredje ledd om tilleggsavgift viser videre til ligningslovens bestemmelser om tilleggsatt, herunder reglene om hva som skal inngå i beregningsgrunnlaget for tilleggsatt. Her fremgår det at tilleggsatt skal beregnes av den skatt som er eller kunne vært unndratt.

Størrelsen på tilleggsatt er dermed knyttet opp mot unndratt eller forsøkt unndratt avgift ved at arbeidsgiver ikke innberetter lønn. Avgiftsberegningen i sin alminnelighet foretas av bruttoytelser. Dette må dermed også etter loven være grunnlaget for bruk av sanksjoner og utgangspunktet for beregningen av tilleggsatt. Beregningen av tilleggsatt må ses i sammenheng med den fordelen arbeidsgiver oppnår ved ikke å innberette oppgavepliktige ytelser. Arbeidsgiver får redusert sine lønnskostnader med unndratt skatt på de ansattes lønn og ved at det ikke betales arbeidsgiveravgift av den "svarte" lønnen. Det tilleggsatt bør søke å omfatte er størrelsen på den avgiften som er eller som er forsøkt unndratt. Oppgrossingen som foretas gjøres nettopp for å komme frem til et tilnærmet korrekt avgiftsgrunnlag.

Etter gjeldende bestemmelser må det derfor være klart at tilleggsavgiften skal beregnes på grunnlag av den økningen som foretas i medhold av folketrygdloven § 23-2 tiende ledd, jf. også Ot.prp. nr. 100 (1992-93) pkt. 4.5.4. Dette har også vært lagt til grunn av skattemyndighetene og har vært praksis siden reglene kom for over 20 år siden.

Det er imidlertid ikke adgang til å ilegge tilleggsskatt ved summarisk fellesoppgjør, jf. Lignings-ABC 2013/2014 s. 435. Vi stiller spørsmål ved om dette er riktig og begrunnelsen for hvorfor det ikke skulle være adgang til å kunne sanksjonere arbeidsgiver med tilleggsskatt når reglene om summarisk fellesskatt benyttes. Den økonomiske begrunnelsen for reglene om summarisk fellesoppgjør er nettopp at arbeidsgiver ikke skal kunne spekulere i å utbetale lønn eller å gi andre ytelser uten skattebelastning. Ved å utbetale eller gi en nettoytelse (uten skatt) f.eks. ved ”svart avlønning”, kan arbeidsgiver redusere sin (lønns)kostnad tilsvarende den sparte skatten, i tillegg til den sparte arbeidsgiveravgiften av bruttobeløpet. Arbeidsgiver får dermed en betydelig fordel ved spart skatt av de ansattes lønn (reduert lønnskostnad) og redusert grunnlag for arbeidsgiveravgift i forhold til lojale og lovlydig arbeidsgivere. Dette medfører konkurransevridninger som har skapt store problemer for mange bransjer, ikke minst i byggebransjen.

På bakgrunn av dette mener vi at det bør være adgang til å kunne ilegge illojale og useriøse arbeidsgivere tilleggsskatt når det er arbeidsgiver som får fordelene av spart skatt ved utbetaling av nettoytelser til ansatte. Tilleggsskatten skal jo nettopp beregnes av den skatt som er eller kunne vært unndratt.

Det er ikke sagt noe om sanksjoner knyttet til summarisk fellesoppgjør i høringsnotatet. Vi mener at det bør gis adgang for skattemyndighetene til å kunne ilegge arbeidsgiver tilleggsskatt ved summarisk fellesoppgjør slik det er for tilleggsavgiften, og at dette kommer klart til uttrykk i lovbestemmelsene og i forarbeidene.

Kapittel 15 Søksmål mv.

Etter det vi forstår opprettholdes søksmålsadgangen for departementet og kommune i § 15-2. Denne adgangen foreligger også i dag, men brukes ikke i praksis. Vi er ikke kjent med at den er benyttet på mange år, selv om skattemyndighetene har vært uenig i vedtak – også i lovforståelsen.

Vi mener det bør sies klart i forarbeidene at søksmålsadgangen som oppstilles også er ment å skulle brukes i praksis i de foreskrevne tilfellene, og at den tilbakeholdenheten man ser i dag med å anlegge søksmål mot nemnda, har klart uheldige sider.

Dersom skattemyndighetene og departementet er uenig i en prinsipiell avgjørelse fra nemnda, så tilsier hensynet til likebehandling at det anlegges søksmål. I en slik situasjon hvor skatteetaten mener at det er rettskildemessig grunnlag for å fortsette en praksis som er i strid med en nemndsavgjørelse, så vil de skattepliktige som kjenner systemet og bruker rådgivere, kunne komme bedre ut enn de skattepliktige som ikke er like ressurssterke og aksepterer skattekontorets vedtak. Dette må unngås, og derfor bør det presiseres at søksmålsadgangen bør benyttes i de tilfeller hvor klagenemnda har fattet et vedtak i strid med skatteetatens regelforståelse og hvor skatteetaten akter å fastholde sin forståelse av regelverket. Det synes i dag ikke å være slik at søksmålsadgangen benyttes i disse tilfellene.



Med hilsen
for Norsk Øko-Forum
Jan-Egil Kristiansen
leder faglig utvalg