

Finansdepartementet
Postboks 8008 Dep
0030 Oslo

Oslo, 15.06.2009
Vår ref.: BB

Høring – NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

Vi viser til Finansdepartementets brev av 11. mars med oversendelse av NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser.

Skattesystemet bygger i utgangspunktet på at den skatte- eller avgiftspliktige selv gir korrekte opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Dette suppleres av opplysningsplikt som tredjepersoner har, enten ukrevet eller etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene. En for omfattende opplysningsplikt vil kunne komme i konflikt med andre tungtveiende hensyn som personvern, rettsikkerhet og rimelige administrative byrder. På enkelte områder mener vi flertallet i utvalget har lagt for liten vekt på disse hensynene.

Skatteunndragelser er et alvorlig samfunnsproblem for finansieringen av offentlige velferdsordninger, de seriøse næringsdrivende, deres rådgivere og kontrollører og for samfunnet generelt. Dersom man virkelig ønsker å bekjempe skatteunndragelser, må det vurderes å bruke kraftige virkemidler – virkemidler som man så langt har vegret seg mot av ulike grunner.

Ansvarliggjøring og holdningsskapende arbeid er viktig, men vi tror at større vektlegging på kontroll dessverre er nødvendig. Dette gjelder både for skattemyndighetenes prioriteringer av ressurser og skatterådgivernes funksjoner. Her står revisor i revisjonspliktige foretak i en særstilling gjennom sin kontroll som en uavhengig aktør. Sånn sett er det underlig at Finansdepartementet omtrent samtidig som det utreder muligheten for å oppheve revisjonsplikten for små foretak og utreder en styrking av skattekontrollen. Revisors underskrift på næringsoppgaven også kontrolloppstillingen til lønnsoppgavene er avhengig av revisjonsplikten og har i praksis stor betydning for riktig fastsettelse av skatt og avgift. Dersom Finansdepartementet skulle fremme et forslag om å begrense revisjonsplikten, må det samtidig følges opp med vesentlig mer omfattende tiltak for å forhindre skatteunndragelser enn det som foreslås i denne utredningen. Det motsatte vil innebære at en, stikk i strid med intensjonene bak oppnevningen av Skatteunndragelsesutvalget, er villig til å akseptere et vesentlig lavere nivå på skattekontrollen og tilhørende omfattende skatteunndragelser. Gjennom underskriften på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen til lønnsoppgavene i de

minste aksjeselskapene, bidrar revisor til å sikre kontroll av årlige skatteinntekter på til sammen mer enn 150 milliarder kroner (6 mrd. i selskapsskatt og 145 mrd. i skatt på lønnsinntekter).

Lojalitetsplikten

Utvalget foreslår en lovfesting av skattyters lojalitetsplikt ved at det i ligningsloven § 4-1 inntas et krav om at skattyter skal "opptre aktsomt og lojalt". Han skal bl.a. gjøre oppmerksom på feil ved ligningen. I forlengelsen av dette foreslår utvalget å lovfeste at endringsadgangen skal være 10 år der skattyter ikke har gjort oppmerksom på feil han er eller burde vært klar over. Etter dagens regler er det trolig bare i de tilfeller skattyter er klar over feilen i skatteoppgjøret at det gjelder en ti-årsfrist. Dette skaper vanskelige bevisproblemer og vi synes det er rimelig at endringsfristen skal være ti år også for feil skattyter burde være klar over. Med betingelsen om at skattyter burde være klar over feilen, må det ligge et krav om betydelige og kvalifiserte avvik, for eksempel ved at skattyteren får betydelige beløp tilbake på skatten. Det kan åpenbart ikke være sånn at skattyter burde være klar over enhver feil i skatteoppgjøret med den konsekvens at endringsfristen generelt vil være ti år. Dette bør omtales i forarbeidene til en eventuell lovendring.

Betingelsen for å illegge tilleggsskatt knyttes i dag opp mot uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen eller næringsoppgaven m.v., jf. ligningsloven § 10-2. Å sanksjonere unnlattelse av å si fra om feil ved ligningen med tilleggsskatt ville bryte med dette prinsippet og vi støtter ikke forslaget.

Skattyters opplysningslikt

Oppgaveplikt for utbetalinger til selvstendige næringsdrivende, jf forslag til ny § 5-3 i ligningsloven, kan være et effektivt virkemiddel mot unndratt omsetning. Det bør presiseres i bestemmelsen at oppgaveplikten bare skal gjelde for bokføringspliktige. Vi er enige i utvalgets forslag til avgrensning av oppgaveplikten, nemlig at oppgaveplikten ikke bør gjelde der oppdragstaker er revisjonspliktig. Revisjonspliktige skattytere underlegges en kontroll av regnskapene som andre ikke gjennomgår. Oppdrag til aksjeselskaper vil dermed være unntatt fra oppgaveplikt.

Utvalget foreslår en vesentlig utvidelse av skattyters opplysningsplikt, både ved skattemyndighetenes adgang til å be om tilleggsopplysninger og ved en viss utvidelse at hjemlene for ettersyn. Det er viktig at en eventuell utvidelse av opplysningsplikten blir vurdert opp mot hensynene til personvern. Skatte- og avgiftsmyndighetene bør bl.a. ikke få tilgang til mer enn det som strengt tatt er nødvendig for å gjennomføre kontrollen. Vi vil i den sammenheng bl.a. vise til at flertallet i utvalget fortsatt vil åpne for at kontrollmyndighetene gis adgang til å speilkopiere bedriftens datalagringsmedium. Dette kan inneholde materiale langt utover det myndighetene trenger for å gjennomføre kontrollen, herunder bl.a. forretningshemmeligheter og personlige forhold samt slettet materiale. Vi er ikke enige i at det er innført en så vid kontrollhjemmel.

Tredjemannsopplysninger

Som for skattyters egen opplysningsplikt foreslår utvalget en vesentlig utvidelse av hjemlene for å innhente opplysninger fra tredjemann. Hjemlene er foreslått å bli mer generelle og det skal ikke lenger være et krav at opplysningene må gjelde spesielle navngitte aktører. Også privatpersoner skal i prinsippet omfattes av opplysningsplikten. I dag gjelder privatpersoners opplysningsplikt bare hvem som har levert materialer til og utført arbeid på bygg eller anlegg.

Det er en klar forutsetning at opplysningene det bes om skal ha betydning for ”noens ligning”. Opplysninger om personlige forhold eller drifts- eller forretningsforhold omfattes forutsetningsvis ikke av opplysningsplikten. Det vises videre til at lovbestemt taushetsplikt i eventuell særlovgivning går foran opplysningsplikten. Vi er enige med utvalget i at dette aktualiserer spørsmålet om en lovregulering av den negative avgrensningen av opplysningsplikten og anbefaler at dette utredes nærmere av departementet før det fremmes et konkret lovforslag.

Skatterådgivere

Etter mandatet skulle utvalget ha særlig fokus på skatterådgivere.

Innledningsvis vil vi påpeke at revisorer og andre skatterådgivere har en viktig rolle i arbeidet med å forebygge skatteunndragelser og opplysningssvikt. God skatterådgivning innebærer bl.a. å opplyse og informere den skatte- eller avgiftspliktige om regelverket og å rettlede skattyter i valget mellom lovlige alternativer. Er man i tvil om en løsning, oppfordrer man den skattepliktige til å gi tilleggsopplysninger til skattemyndighetene. Det er svært få eksempler i Norge på at rådgivere aktivt har bidratt til skatteunndragelser - drosjesaken i Oslo er et eksempel, men det er svært mange eksempler på det motsatte. Uten skatterådgivernes rådgivning er vi sikre på at omfanget av skatteunndragelser og opplysningssvikt ville vært et langt større samfunnsproblem enn i dag. Dette er forhold som det er lagt lite vekt på i utredningen.

Vi støtter forslaget om at Økokrim gis adgang til å sende mottatte hvitvaskingsmeldinger videre til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten der Økokrim finner dette hensiktsmessig. Vi støtter også forslaget om at revisors nummererte brev til den revisjonspliktige som begrunner hvorfor revisor ikke har undertegnet næringsoppgaven og/eller kontrolloppstillingen, sendes til skatteetaten. I motsetning til utvalget mener vi imidlertid at innsendingen skal hjemles i ligningsloven som et pliktig vedlegg til næringsoppgaven. I dag vil revisor utlevere kopi av det nummererte brevet til skattemyndighetene dersom skattemyndighetene ikke får dette utlevert fra den skattepliktige, jf revisorloven § 6-2 (4).

Et forhold vi ønsker å påpeke i denne sammenheng er i de tilfeller der revisor ikke undertegner kontrolloppstillingen vedrørende offentlige arbeidsgivere, for eksempel en kommune, og skattefrie institusjoner. Vår erfaring er at disse signalene til skattemyndighetene sjelden følges opp for disse arbeidsgiverne. Her må praksis endres. Det er urimelig å ha en slik forskjellsbehandling av private og offentlige arbeidsgivere. Også her bør arbeidsgiver sende inn begrunnelsen for manglende underskrift.

Flertallet i utvalget foreslår at det innføres hjemmel for å ilegge skatterådgivere en administrativ sanksjon i form av et overtredelsesgebyr for medvirkning til at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Vi vil på sterkt fraråde at det innføres en slik bestemmelse. Vi kan ikke se at en administrativt ilagt sanksjon kan gi en forsvarlig behandling ut fra et rettssikkerhetssynspunkt. Gebyret skal ilegges av skattemyndighetene, som i denne sammenheng langt på vei må anses som part i saken. Vi viser her til flertallets begrunnelse for forslaget - at en administrativ sanksjon vil muliggjøre en hyppigere sanksjonering av medvirkere. Det dreier seg her om kriminalitet som fortjener en alminnelig strafferettslig behandling.

Tiltak mot kontantøkonomi

Tiltak som kan begrense omfanget av kontantøkonomi vil utvilsomt være effektivt for å motvirke skatteunndragelser. Selv om det kan virke drastisk, støtter vi derfor forslaget om forbud mot bruk av kontanter som betalingsmiddel over visse beløp. Det samme gjelder forslaget om å avskjære retten til fradrag for kostnader og inngående merverdiavgift ved kontantbetalinger over kr 10.000. Flertallets forslag om ansvarliggjøring av kjøper for selgers skatt og merverdiavgift for kjøp over kr 10.000 der betaling ikke har skjedd via bank, krever nærmere utredning, men støttes også.

Tiltak mot svart omsetning

Forslaget om løpende journalføring av personale i restaurantbransjen, bilpleie/bilverksted og skjønnhetspleie støttes. Vi støtter også forslaget om sertifisering av kassaapparater og minner om at departementet er anbefalt å utrede dette nærmere uten at noe så langt har skjedd.

Internasjonale forhold og NUF

NUF byr på særlige utfordringer for flere enn skattemyndighetene.

Utvalget foreslår en rekke tiltak som kan begrense norske skattyteres bruk av NUF for å drive virksomhet i Norge. Det viktigste er å innføre revisjonsplikt for alle NUF med begrenset deltakeransvar. Vi mener dette vil være et effektivt tiltak ettersom manglende innsyn i regnskapene nettopp er en av hovedutfordringene.

Vi støtter utvalgets anbefaling om at departementet utreder videre spørsmålet om Norge kan nekte å respektere NUN-NUF der hovedselskapet er registrert utenfor EØS, men ikke driver virksomhet noe annet sted enn i Norge. Der hovedselskapet er registrert innenfor EØS er spørsmålet mer komplisert, men vi støtter utvalgets forslag om videre utredning.

Vi vil også peke på at myndighetene ved å forbedre sine rutiner kan oppnå resultater innenfor det regelverket som allerede foreligger ved å kontrollere at hovedselskapet faktisk fortsatt eksisterer og er registrert i registreringslandet. Vi viser til utvalgets anbefalinger om å etablere samarbeidsrutiner med selskapsregistre i andre land.

Ved en endring 15. mai i år av Finansdepartementets forskrift av 7. september 2006 nr. 1062 til regnskapsloven, § 9-3-1, er forholdene nå lagt til rette for at Regnskapsregisteret skal få nødvendige opplysninger fra andre forvaltningsorganer,

bl.a. skattemyndighetene, til å kunne avgjøre NUFers regnskapsplikt. Regnskapsregisteret bør snarest begynne å kontrollere at alle NUF som har regnskapsplikt leverer både filialregnskap og regnskap for hovedforetaket. Ved å sammenholde disse to regnskapene kan myndighetene lettere avgjøre om det drives virksomhet annet sted enn i Norge, se ovenfor. Åpenhet og offentlighet om regnskapene er dessuten svært viktig for å forebygge og avdekke eventuelle skatteunndragelser også i NUF. Ved manglende innsendelse av pliktige regnskaper bør forsinkelsesgebyr ilegges overfor NUF, på lik linje med andre regnskapspliktige. I en foreløpig tilbakemelding fra Brønnøysundregistrene på en forespørsel om når Regnskapsregisteret vil starte håndheving av innsendingsplikt for NUF har vi fått signaler om at det er lite trolig at forsinkelsesgebyr vil bli ilagt fra i høst (2008-regnskapene). Årsaken er blant annet behovet for samhandling med Skattedirektoratet. Vi mener de sentrale myndighetene bør se til at dette nå blir prioritert i etatene slik at håndhevingen av innsendingsplikten for NUF blir effektiv for 2008-regnskapene.

Betegnelsen NUF benyttes for alle utenlandske foretak som registreres i Enhetsregisteret. Det er antatt at mange NUF driver næringsvirksomhet i Norge uten å være registrert i Foretaksregisteret. Disse er kun registrert i Enhetsregisteret.

For lettere å kunne skille NUF som driver næringsvirksomhet her i landet, og som dermed normalt vil ha skatteplikt og regnskapsplikt, fra andre NUF som kun er registrert i Enhetsregisteret fordi de skal registreres i et annet tilknyttet register, (for eksempel Merverdiavgiftsmantallet, NAV Aa-registeret mv), bør betegnelsen NUF være forbeholdt utenlandske foretak som er registrert i Foretaksregisteret. Andre utenlandske foretak bør ha en annen betegnelse. Et slikt skille vil gjøre det lettere for myndigheter og eventuelle medkontrahenter å bli oppmerksomme på en eventuell feilregistrering.

Ved å tvinge feilregistrerte foretak inn i Foretaksregisteret vil man trolig gjøre det lettere å håndheve de ulike regelverk på en mer effektiv måte. Man vil trolig også få mer korrekte statistikker som vil gi bedre grunnlag for målrettede tiltak mot useriøse aktører. Det vises her også til forslaget som ble fremmet av "Finansskandaleutvalget" i NOU 2008:16 om en endring i foretaksregisterloven med krav om å registrere opplysninger om NUF-er driver virksomhet utenfor Norge eller ikke.

Særlig om merverdiavgift

Nektelse av fradrag ved formelle feil ved salgsdokumentasjonen

I punkt 10.6.3.2 foreslås det en bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 25 om at inngående avgift som ikke er legitimert med et salgsdokument som tilfredsstill bokføringslovens krav, ikke er fradragsberettiget selv om selger har innbetalt avgiftsbeløpet til staten.

Slik bestemmelsen er utformet gir den lite rom for skjønn. Eneste kravet til salgsdokument som er nevnt i utredningen er organisasjonsnummer etterfulgt av MVA. Dette er et krav som lett lar seg gjennomføre og etterprøve. Hva som menes med kravet om angivelse av ytelsens art er imidlertid mer skjønnspreget. Det vises i den forbindelse til punkt 9.1 i delrapport III fra Bokføringsstandardstyrets

gjennomgang av bokføringsregelverket. Her er det foreslått at ved kontantsalg kan enkeltinnslag angis pr. varegruppe dersom detaljert beskrivelse av art vanskelig lar seg gjennomføre. Bokføringsstandardstyret skriver i sin utredning at hva som vil være tilfredsstillende spesifisering vil variere sterkt mellom både bransjer og virksomheter, og det er umulig å finne konkrete kriterier som passer i ethvert tilfelle. Det presiseres at dokumentasjonen må være så detaljert at den kan bokføres og – ikke minst – etterkontrolleres av kjøpers kontrollør. Det vises også til at kjøper har en plikt til å be om ytterligere dokumentasjon dersom det er nødvendig. Det er ikke alltid like opplagt når kjøper bør be om ny eller ytterligere dokumentasjon, og oppfyllelse av dette kravet bør derfor underlegges et visst skjønn.

Revisorforeningen er enig i intensjonen i endringsforslaget i merverdiavgiftsloven § 25 på dette punkt, men tror at forslaget kan være formulert for strengt. Et alternativ kan være å utforme bestemmelsen slik at dette hensynet reflekteres i bestemmelsen selv. Kravet kan f.eks. knyttes til om den inngående avgiften "ikke er legitimert med et salgsdokument eller er legitimert med et salgsdokument som vesentlig fraviker bokføringslovens krav".

Nektelse av fradrag når kjøper er klar over at selger ikke vil innbetale avgiften

I punkt 10.6.3.4 foreslås det en generell bestemmelse i merverdiavgiftsloven § 25 om at fradrag vil være avskåret i de tilfeller hvor kjøper på avtaletidspunktet er klar over at selger ikke kommer til å innberette og innbetale utgående merverdiavgift til staten (vår understreking). I selve lovforslaget er ikke ordet innberette med, bare innbetale.

Vi er usikre på om en slik generell regel også vil ramme de tilfellene der det handles med en virksomhet som er i betalingsvanskeligheter og som kan risikere å gå konkurs rett etter at handelen er gjennomført. Etter vår vurdering vil dette lett kunne rammes av lovteksten ved at "kjøper utviser grov uaktsomhet i relasjon til dette". I så fall mener vi dette er uheldig og at det vil virke negativt for et foretak som er i betalingsvanskeligheter, men som likevel velger å fortsette sin virksomhet. Dersom det her er ment å ramme useriøs virksomhet mener vi dette kan avhjelpest med at også ordet innberette tas inn i lovteksten. Det å innfordre innberettede beløp vil da bli et forhold for innkrevningsmyndighetene og vil ikke ramme en "uskyldig" kjøper.

I NOUen (s. 215 andre spalte øverst) fremgår det at ansvaret også omfatter grov uaktsomhet. Vi savner en nærmere presisering av hva som ligger i dette. Omfatter det tilfeller der kjøper har mistanke, men ikke har noen bekræftelse på at selger ikke innberetter? I så fall vil det være vanskelig for ham å innhente opplysninger om innbetalingsforhold hos avgiftsmyndighetene, jf. taushetsplikten.

Offentliggjøring av skjerpet tilleggsskatt

Et flertall i utvalget foreslår at vedtak om ilagt skjerpet tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll skal være offentlig. Dette vil virke preventivt på grunn av tap av omdømme. Offentlighet vil bl.a. innebære at pressen kan få tilgang til vedtaket.

Forslaget er dramatisk og vi vil på fraråde at departementet går videre med forslaget. Flertallet begrunner forslaget med offentlighetsprinsippet i rettspleien. Vi kan ikke se

at begrunnelsen holder. Tilleggsskatt ilegges administrativt av skattemyndighetene og stadfestes eventuelt av skatteklagenemnda. Skattemyndighetene må i denne sammenheng på mange måter anses som den ene part i saken. Administrativ illeggelse av tilleggsskatt innebærer en helt annen behandling enn den som gjelder i en rettssak. Faren for at feilaktig ilagt tilleggsskatt blir offentlig, bagatelliseres etter vår mening av flertallet i utvalget. Bli tilleggsskatten senere opphevet av enten skatteklagenemnda eller en domstol er skaden i form av tap av omdømme m.v. allerede skjedd.

Forslaget bryter dessuten med det tillitsforhold som ligningssystemet bygger på der myndighetenes absolutte taushetsplikt er den sentrale forutsetningen for selvangivelses- og opplysningsplikten.

Dagens praksis der skattemyndighetene offentliggjør saker i anonymisert form bør etter vårt skjønn videreføres.

Med vennlig hilsen
Den norske Revisorforening

for *Ubbelle Arnef*
Per Hanstad
Administrerende direktør

Harald Brandsås
Harald Brandsås
Fagdirektør