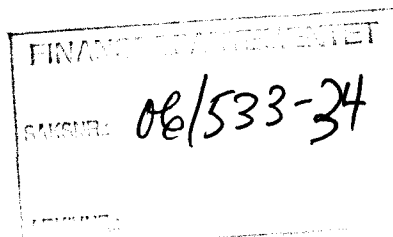


Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo



Oslo, 02.06.2009

## Høringsuttalelse

Vi takker for tilsendte dokumenter vedrørende høring om tiltak mot skatteunndragelser.  
Referanse NOU 2009:4

Innspill fra Handelshøyskolen BI følger vedlagt.

Med vennlig hilsen

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Tom Colbjørnsen'.

Tom Colbjørnsen  
Rektor Handelshøyskolen BI

# Høringsuttalelse

## Handelshøyskolen BI

### NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

#### 1 Innledning

Handelshøyskolen BI takker for oversendt høringsbrev 11 mars 2009 og vil med dette avgi høringsuttalelse.

Handelshøyskolen BI har disponert høringsuttalelsen slik at det tidlig i avsnitt 2 kommenteres noe på terminologi og den faktiske bakgrunn for utredningen. I det samme punkt kommenteres også forslaget om å lovfeste et krav om at skattyter og avgiftspliktige skal opptre "aktsomt og lojalt". Deretter diskuteres det område hvor Skatteunndragelsesutvalget etter vårt skjønn ikke fokuserer tilstrekkelig på behovet for øket innsats, nemlig grenseoverskridende transaksjoner og internprising. Deretter diskuteres øvrige tiltak utvalget foreslår klassifisert etter økte plikter til å sende inn egne opplysninger, tredjemannsopplysninger (kontrollopplysninger), tiltak overfor skatterådgivere og til slutt andre sanksjoner.

NOU 2009: 4 inneholder en rekke forslag. En del av disse ledsages også av forslag til lovtekst. En del andre forslag er mer tentative. Til tider kan utvalget gi inntrykk av å representere en idédugnad. Det store antall forslag av til dels inngripende og alvorlig karakter som fremmes i en tidvis nokså uferdig, åpen og tentativ form, gjør høringsinstansenes arbeid til dels vanskelig. Det dreier seg delvis om forslag som bryter med de rammer som man ut fra vanlig norsk rettstradisjon har gått ut fra skal gjelde mellom forvaltning og borger generelt, og skatteetat og skattyter spesielt. Vår overordnede kommentar når det gjelder flere av forslagene i utredningen, er at de representerer en potensiell polarisering mellom skattyter og skatteetat som etaten og skattesystemet i det lange løp kan tape på. Vi har valgt å vektlegge en del slike alminnelige perspektiver fremfor å ta opp et hvert forslag som fremmes i innstillingen.

Hvordan det videre arbeidet håndteres, vil avhenge av de overordnede verdivalg lovgiver treffer for forholdet mellom skattyter og skatteetat. Om det er samarbeid og respekt eller sanksjoner og frykt som skal stå sentralt, vil avgjøre mange av de enkeltpørsmål det må tas stilling til.

Vi vil også påpeke at Skatteunndragelsesutvalgets forslag på flere punkter innebærer en annen type lov eller rett for borgerne enn for skatteadministrasjonen. Feil fra borgerne skal sanksjoneres hardt. Og selv når etaten er den som begår feilen, skal borgerne kunne ilegges tilleggs-skatt, jf forslaget om konsekvenser av etatens feil ved selve ligningen og skatteberegningen. Skattesystemet er blitt så komplisert og ressurskrevende å etterleve for de skattepliktige at lovgiveren må vokte seg å legge ytterligere risiko og ansvar over på disse. Det er ikke bare en urimelig fordeling av byrdene og risikoen for systemet. Det kan også over tid svekke den politiske aksept av systemet.

Paradoksalt kan asymmetrien i utvalgets resonnementer illustreres ved utvalgets egen innstilling. Utvalget vil gjennomgående ha hardere sanksjoner mot den som gir ufullstendige eller uriktige opplysninger. Men utvalgets egen innstilling bærer tidvis preg av en argumentasjon som er misvisende. Om merverdiavgift og gjeldende rett er den til dels uriktig. Faglige mangler kan man selvfølgelig hevde er uunngåelig i en så stor innstilling. Men den type menneskelig betraktning er ikke en del av utvalgets egen holdning til skattyterne.

Utvalget forsvarer flere steder skjerpede administrative sanksjoner, typisk i form av tilleggs-skatt eller bruk av pressen til uthengning av dem med forhøyet tilleggs-skatt, med at forholdet allerede er straffbart. Utvalgets argumentasjon er f.eks. skjev når den viser til straffbarheten ved ikke å gjøre oppmerksom på mangler ved ligningen. Denne feilen begås lett når man fremstiller et gjeldende sanksjonssystem. Utvalget viser ikke til noe tilfelle der det er ilagt straff ved et slikt forhold. Det er heller ikke kjent for oss. Påtalemyndigheten praktiserer som kjent et opportunitetsprinsipp som kan medføre betydelige avvik mellom det som teoretisk er straffbart, og det som i praksis er det. Skulle man fremstille gjeldende norsk skatterett måtte det riktige være å si at unnlattelse av å gjøre oppmerksom på feil i praksis ikke er straffbart. Det ville heller ikke bli det siden påtalemyndigheten nok ville legge stor vekt på at det ikke kan ilegges tilleggs-skatt etter gjeldende rett. Det er misvisende å begrunne forslaget om tilleggs-skatt om manglende retting av feil i tilsendt ligningsvedtak og skatteberegning med at et slikt forhold er straffbart, når det må være kjent for alle medlemmer i utvalget at et slikt forhold vel *aldri* har vært straffet.

For å holde seg innenfor rimelige rammer, som av mange grunner er nødvendig, må man som høringsinstans velge seg ut noen av forslagene. Men det kunne vært skrevet mer om

det vi tar opp, og flere andre forslag kunne vært kommentert. Vi ville anta at det samme vil gjelde andre høringsinstanser. Man kan lett ende opp med å kommentere særlig de forslag som er mest vidtgående og mest mangelfullt begrunnet. For å få en forsvarlig behandling av de forslag Finansdepartementet eventuelt velger å gå videre, kunne man overveie en ny høringsrunde når dette er avklart. Men her burde Finansdepartementet først samrå seg med de instanser som særlig skal ivareta personvern før nye forslag sendes ut, jf rett nedenfor om utvalgets sammensetning.

Vi vil innledningsvis også kommentere utvalgets sammensetning. Personvern og sikkerhet ved datainnsamling har vært gjenstand for mye oppmerksomhet de senere år. Mandatet og forslagene i NOU 2009: 4 representerer på flere punkter markerte avvik fra de krav til personvern, taushetsplikt og spredning av digital informasjon om personer som har vært ansett ønskelig. Utvalgets innstilling kan bære preg av at det ikke har deltatt noen personer i utvalget som representerer de institusjoner som skal ivareta den type hensyn. Når det gjelder innskrenkninger i taushetsplikt, spredning av innsamlet informasjon, offentliggjøring av sensitive og potensielt skadelige opplysninger går NOU 2009: 4, så vidt vi kan se, lenger enn noe annet utredningsutvalg. Siden forslagene ikke uten videre kan overraske ut fra mandatet, er det vanskelig å forstå at Finansdepartementet i et utvalg med så mange medlemmer ikke fant grunn til å inkludere Datatilsynet. Det kan være noe av bakgrunnen for at utvalget, til dels med svake motforestillinger og på flere punkter etter en nokså kortfattet diskusjon, foreslår så markerte innskrenkninger i personvern og taushetsplikt.

## **2 Skattytere og skattemyndigheter – samarbeid eller polarisering**

### *2.1 Gjensidig respekt, ikke trusler og frykt*

Mandatet og Skatteunndragelsesutvalget burde innledningsvis ha anlagt et overordnet perspektiv: Skal samarbeid og interaktiv medvirkning eller sanksjoner og frykt være den bærende bjelken i samspillet mellom skattytere og skatteetat? Ingen av disse tilnærminger kan rendyrkes. Samarbeid og sanksjoner vil alltid måtte være en del av et fungerende skattesystem. Men går man langt i den ene retningen, kan man svekke den andre. Skatteunndragelsesutvalget spiller åpent på hardere sanksjoner, frykt for tap av omdømme – noe av det borgerne setter høyest – hemmelig informasjon om andre til skattemyndighetene osv. Skatteunndragelsesutvalget synes lite opptatt av det samarbeid mellom skattytere og myndigheter som etter vårt skjønn er bærebjelken i det norske skattesystem. Dette kan være grunnen til at Skatteunndragelsesutvalget ikke i større grad å diskuterer hvordan deres forslag

om til dels meget harde sanksjoner og bevisst bruk av mer frykt vil svekke samarbeidsdimensjonen i beskatningen.

Videre forholder Skatteunndragelsesutvalget seg bare i liten grad til den endring som har funnet sted i norsk ligning. Tidligere bygget ligningen på *innsending* av opplysninger fra skattyterne som eventuelt måtte rettes av skatteetaten. For et stort flertall skattytere er rollene skiftet: Ligningen dreier seg nå om *tilsending* av opplysninger som eventuelt skal rettes av skattyterne. Dette gjelder også for en rekke skattytere som er definert som mindre personlige næringsdrivende.

Skattesystemet bygger på en vidtgående selvangivelses-, oppgave- og informasjonsplikt for de skatte- og avgiftspliktige og en rekke tredjemenn. Systemet avhenger av samarbeid og utstrakt medvirkning fra de skatte- og avgiftspliktige og andre borgere. En helt sentral problemstilling er hvordan dette samarbeidet kan fremmes. Bruk av sanksjoner der plikter ikke etterleves er nødvendig. Samtidig er systemets fremtidige bærekraft avhengig av at samarbeids- og betalingsviljen stimuleres av systemets utforming.

Skatteunndragelsesutvalget kan gi inntrykk av å bygge på et scenario der frykt for sanksjoner er det som i fremtiden skal redde det utvalget anser som et truet system. Forslagene og den utrygghet de kan skape, kunne passe godt inn i et samfunn der makthaverne opplever en stor del av borgerne som potensielle fiender. De er lite tilpasset den samfunns- og borgerånd som preger det norske samfunn, og lite lojal i forhold til den felles målsetting om å skape et godt samfunn. Lovgivningen må ikke bidra til at skatteetaten forholder seg til skattyterne som potensielle fiender.

I Finansdepartementets mandat 1 juni 2007 vises det til Soria Moria-erklæringens mål om å bekjempe skatteunndragelser. Mandatet bruker samme terminologi og forsterker også denne ved å skrive: "Utvalget må gå grundig inn i potensialet for unndragelser, både det *trusselbilde* som kan skisseres i dag, og det forventede, framtidige *trusselbilde* som følge av antatt samfunnsutvikling." (pkt 2.1 – uth her). En så sterk ordbruk i premissene for utvalgets arbeid kan for utvalgets medlemmer ha legitimert drastiske tiltak som en naturlig konsekvens. Mandatets terminologi kan ha bidratt til et bakteppe som kan forklare flere av de uheldige forslagene fra Skatteunndragelsesutvalget. Med ordbruk som "trusselbilde" kunne man nesten få inntrykk av at mandatet til utvalget gjelder bekjempelse av terrorisme og ikke forholdet mellom borgere og forvaltningen på et område der norske skattytere leverer på andre måter enn det som er vanlig i svært mange andre land.

Ordbruken kan også forklare den mangelfulle diskusjonen og de manglende motforestillinger som preger flere av utvalgets forslag. Samme type formuleringer går igjen f

eks ved diskusjonen av begrensninger i skatterådgiveres taushetsplikt: "Skatteunndragelser representerer et alvorlig samfunnsønde med økende omfang." (avsnitt 9.6.2). I forhold til det høye skatteinntak og det store flertalls samarbeidsholdning til skatteetaten er denne type formuleringer misvisende. Det er riktig at mange ved spørreundersøkelser nok vil vedstå at de har brukt rengjøringshjelp eller barnepassere skattefritt. Videre er nok mange villige til å bruke håndverkere i mindre omfang på mer uformelle måter. Det er fortsatt ikke terrorisme, eller "et alvorlig samfunnsønde" som truer et relativt velfungerende skattesystem og derfor rettferdiggjør alvorlig inngrep i den rettssikkerhet og de grenser mellom borgere og forvaltning som har vært vanlig akseptert i Norge.

Det er nokså karakteristisk for flertallet i utvalget at det tidvis omtaler hensyn til rettssikkerhet nesten nedlatende og i hvert fall bagatelliserende som nærmest et teoretisk hensyn. For å tillate innskrenkninger i skatterådgiveres taushetsplikt sies f.eks. at man må "se på de underliggende realiteter, og da vil hensynet til vern om skattefundament og avdekking av skatteunndragelser måtte veie tyngre enn dette rene prinsipp" (avsnitt 9.6.2). Man kan forstå at flertallet har funnet liten grunn til å ta særlig hensyn til rettssikkerhet mv som nærmest avfeies som teori. Å omtale rettssikkerhet mv som "dette rene prinsipp" uttrykker en holdning til fundamentale verneregler man må reservere seg mot. Resonnementet kan trolig snus rundt. Rettssikkerhet er ikke et teoretisk prinsipp. Det er en forventning som ligger forankret i norsk rettstradisjon og hos norske borgere. Bryter lovgiveren for sterkt med det prinsippet, kan det over tid ha uforutsette konsekvenser for borgernes villighet til samarbeid og politisk oppslutning om systemet.

## *2.2 Frykt for sanksjoner vs politisk aksept av systemet*

Både historiske og komparative dimensjoner kan åpne for en noe modifisert tilnærming til problemstillingene. Antagelig må det være riktig å si at Nord-Europa og Nord-Amerika (USA og Canada) er de første steder i verden der et omfattende skattesystem fungerer rimelig godt. I Norge inndras en betydelig del av BNP i skatt. Det samme gjelder de andre nordiske land. Til tross for denne betydelige inndragning av kjøpekraft til fordel for det offentlige, har skattesystemet en bred aksept i store deler av befolkningen i de aktuelle land, herunder Norge. Ett er at forskning utvetydig dokumenterer at mange ville la være å betale skatt i samsvar med reglene hvis de kunne. Men man må vokte seg for å generalisere for langt undersøkelser som gjelder skattesystemets grensesnitt mot det private liv. Å sammenligne uformelle oppgjørsformer for barnepass må ikke likestilles med organisert svart næringsvirksomhet. I Norge og Norden for øvrig vinner igjen og igjen i politiske valg de partier frem som ønsker å

oppretholde et høyt skattenivå. Politisk er skattesystemet ikke forankret i angst for sanksjoner, men i et bevisst valg av skatte- og velferdssystem fra borgernes side. At en del er villig til enkle og uformelle løsninger i grenseområdet privat og offentlig, kan ikke på noen måte tas til inntekt for at mange nordmenn har en holdning der de ville delta i handlinger som reelt ville true det skattesystem og det skattenivå de ved valg slutter opp om.

Tar man skattesystemet som en gitt størrelse, kan man formulere seg slik mandatet gjør: Da utgjør det en fare for skatteinntektene at borgerne ikke betaler i samsvar med reglene. Den faren kan altså motvirkes ved å bekjempe dem som ikke gjør opp i samsvar med reglene. Men for velferdsnivået og de totale skattebetalinger kan man også hevde at tiltak som kan svekke den politiske aksept av reglene, kan utgjøre en større trussel. Dette er dimensjoner ved kontroll- og sanksjonsreglene Skatteunndragelsesutvalget ikke diskuterer. Mandatet oppfordrer heller ikke til at den type problemstillinger berøres. Som ledd i vurderingen av Skatteunndragelsesutvalgets mer drastiske forslag bør man imidlertid trekke inn borgernes mulige reaksjoner på reglene over tid.

Flere av Skatteunndragelsesutvalgets forslag bygger bevisst på avskrekking som middel til økt overholdelse av reglene. Det sies åpent at den infamerende effekt som følger av å få sitt navn offentliggjort i pressen som en som er ilagt tilleggsatt med høy sats, vil effektivisere sanksjonene. Resonnementet er utvilsomt riktig, og det samsvarer godt med føringene i Finansdepartementets mandat der det slås fast: ”Formålet med kontroll og deler av opplysningspliktene er både avdekking og avskrekking, ...”. Det er heller ikke tvilsomt at et skattesystem forutsetter at skattebetalerne har en viss frykt for de sanksjoner som utløses når pliktene ikke oppfylles. Men sanksjoner og konsekvensene for dem som gjør feil og bryter reglene, må ikke komme i konflikt med det som er den alminnelige rettsoppfatning i samfunnet. Man må ikke komme dit at sanksjonene blir så harde at sympatien i siste instans går til regelbryterne og ikke dem som håndhever bestemmelsene. Etter vårt skjønn diskuterer Skatteunndragelsesutvalget i for liten grad denne type konsekvenser av sine forslag.

Det er også misvisende når Finansdepartementets mandat regner opp avdekking og avskrekking som eneste formål med kontroll. Kontroll har også en pedagogisk dimensjon. Det er tvil om atskillige regler. Kontroll kan bidra til at skattyterne blir mer bevisst hva skatteetaten forventer på områder der det er uklarhet. Der det kan være tvil om reglene, vil nok skattytere ha en tendens til å la tvilen komme en selv til gode, og vel så det. En så menneskelig impuls som de fleste vil kunne kjenne seg igjen i, er det unødvendig skarpt å omtale som skatteunndragelse. En kontroll kan her bidra til at myndighetenes forståelse tas til etterretning uten at sanksjoner behøver være nødvendig. I enkelte tilfelle kan sanksjoner virke

mot sin hensikt der det kan være tvil om reglene fordi skattyterne ut fra en kost nytte-betraktning kan anse det hensiktsmessig å utfordre etatens standpunkt gjennom klage og evt prosess.

Er man villig til å gå langt i å motivere til regeletterlevelse gjennom frykt, kan det ikke anses tvilsomt at man kan tvinge frem større overholdelse av bestemmelsene. Selv om forskningen er noe uklar, må det likevel anses utvilsomt at kost nytte-kalkyler bidrar til å avgjøre hvor langt den enkelte skattyter tar sjansen på å begå regelbrudd. Historisk og også i samtiden er det en rekke eksempler på samfunn med regler som mange nok vil anse urimelige, men som overholdes fordi konsekvensene av regelbrudd er drastiske.

Samtidig er det like utvilsomt at det er grenser for hvilke sanksjoner man med rimelighet kan la følge av brudd på skattelovgivningen. For samfunnet og den enkelte kan prisen for regellydighet bli for høy. Skal regler svært mange møter nesten daglig være omkranset med for mye frykt og "avskrekking" vil dette i siste omgang influere på den enkeltes livskvalitet. Det oppstår et paradoks hvis et velferdssamfunn i stor grad må ta i bruk avskrekking som et sentralt virkemiddel ved regler som angår de aller fleste.

Skatteunndragelsesutvalget viser i pkt 3.5.8 til at "[i] Norge ivaretar staten vesentlige deler av innbyggernes behov på en tilfredsstillende måte, noe som i stor grad legitimerer de skatter og avgifter som pålegges." Videre vises det til at "[m]ange mennesker fra andre deler av verden har imidlertid erfaringer fra hjemlandet som medfører at de anser staten nærmest som en fiende. Disse vil kunne mangle lojalitetsbånd til myndighetene og i utgangspunktet ikke se noe galt i å unndra skatt og avgift." En del av lojalitetsbåndet mellom borger og myndighet vil også være relatert til hvordan borgerne opplever sanksjonsapparatet der de begår feil. Når utvalget foreslår at de som illegges tilleggsskatt nærmest skal gjøres til fritt vilt for nådeløse medier, skal man være oppmerksom på at den type behandling også kan gjøre noe med en del borgeres innstilling til skatteforvaltning og skatteregler. Den ytre regeletterlevelse kan kanskje styrkes, men man kan neppe se bort fra at brutal behandling av dem som begår feil kan svekke reglens indre forankring i en lojalitetsfølelse overfor myndighetene. Man må selvfølgelig også ta hensyn til at det svekker systemets lojalitet hvis man ser at mange kan la være å oppfylle sine skatteforpliktelser uten at det har konsekvenser. Men den type betraktninger er godt ivaretatt i utvalgets mandat og innstilling. I en høringsuttalelse er det naturlig å fokusere på forhold som kan supplere utredningens resonnementer.



### 2.3 Skatteunndragelse vs naturlig skattegap

Uttrykket ”skatteunndragelse” står sentralt i mandatet og i innstillingen. Det er et sterkt uttrykk, ikke minst hvis man benytter det til å karakterisere personer: ”Skatteunndrager”. I avsnitt 3.3.2.3 uttaler utvalget om faktorer som bidrar til å redusere skatteunndragelse: ”liten sosial kontakt med andre skatteunndragere”. Formuleringen kan nærmest gi inntrykk av at det dreier seg om en form for avvikergruppe eller samfunnsfiender. En rekke handlinger som begås av høyst ordinære mennesker, kan falle inn under det som gis tilleggs-skatt med både lav og forhøyet sats. Skattereglene må f.eks. være strenge overfor den som glemmer å føre inn tall. Av opplagte grunner kan man ikke uten videre godta unnskyldningen ”Dessverre, jeg glemte det.” Men faktum er likevel at atskillige regelbrudd også skyldes forglemmelser, travelhet og hverdagens unøyaktigheter. Av hensyn til systemet må dette stort sett sanksjoneres. Men det betyr ikke at man dermed er berettiget til å bruke uttrykk som skatteunndrager eller omtale dette nærmest som en samfunnsfiendtlig avvikegruppe. Brudd på skattereglene favner mange forskjellige forhold fra det nokså unnskyldelige som en hver kan gjøre seg skyldig i, men hvor det likevel bør sanksjoneres, til hard kriminalitet. Uttrykket ”skatteunndrager” blir for grovt, og forutsetter i for stor grad et dikotomisk univers med et klart skille mellom sort og hvitt.

Systemet med forhåndsutfyllt selvangivelse bidrar til at utfylling av selvangivelse er blitt enklere. Det kan gå raskere. Dette leder også til at skattyteren kan ta mer lettvint på hele prosessen. Man er ikke dermed skatteunndrager, men en som ganske enkelt kan komme til å gjøre feil. For litt mer kompliserte selvangivelser, kan selvangivelsen også ha blitt mer uoversiktlig når man må skifte mellom skjermbilder, elektroniske skjemaer med spesielle prosedyrer for utfylling osv. Dermed kan det gjøres mer feil. Det må være sanksjoner, men tilpasset at det kan dreie seg om feil, og ikke forhold som rettfærdiggjør infamerende uttrykk som skatteunndrager.

Skatteunndragelsesutvalget selv ser ut til å inkludere i uttrykket skatteunndragelse alle brudd på reglene som medfører en mindre skatte- eller avgiftsbetaling enn det som følge av bestemmelsene: ”I denne utredningen benyttes uttrykket *skatteunndragelser* som en fellesbetegnelse på unndragelse av skatter, toll og avgifter. Hvor sammenhengen krever det, vil det bli presisert om omtalen gjelder skatt, toll eller avgifter.”(pkt 3.1.1).

Lenger ut benytter Skatteunndragelsesutvalget den etter hvert mye brukte betegnelsen skattegap om problemstillingen: ”’Skattegap’ er en betegnelse som benyttes for å beskrive differansen mellom den skatten som teoretisk sett skulle vært innbetalt dersom alle oppfylte sine skatte- og avgiftsmessige forpliktelser og den skatten som faktisk blir innbetalt.” (pkt 3.2.2). Det kan se ut til at utvalget nærmest likestiller skattegapet med skatteunndragelse.

Etter vårt skjønn gir det en for emosjonell og ladet ordbruk om en rekke tilfeller som i virkeligheten kan oppfattes nokså hverdagslig.

Med en parallell fra trafikkreglene. Fartsgrensene brytes i en rekke tilfeller. For visse brudd kan uttrykk som *fartsbølge* være adekvat. Men i mange tilfeller er det å ta for sterkt i. Brudd på fartsgrensene kan medføre tap av menneskeliv. Betegnelser som trafikkmorder er også alt for sterkt hvis noen har brutt trafikkreglene. Da er det bedre å omtale forholdet mer nøkternt som ”brudd på fartsgrensen” eller ”brudd på trafikkreglene”. Tilsvarende tror vi at en rekke overskridelser av skatte- og avgiftsreglene mest hensiktsmessig omtales i mer nøytrale og deskriptive former som brudd på skatte- eller avgiftsreglene.

Skatte- og avgiftsreglene omfatter store områder. Til dels rekker de langt inn i privatsfæren. Bestemmelsene er gjenstand for hyppige endringer som det kan ta tid å få kommunisert effektivt både til skattebetalerne og til de mange ansatte i skatteetaten. Ved arbeidsledighet taler man om et naturlig ledighetsnivå. Uttrykket ”naturlig skattegap” i betydningen akseptabelt skattegap kunne virke klargjørende. Skulle lovgiveren bare vedta skatteregler der man kunne forvente 100 % etterlevelse og bare godta ikrafttredelsesregler som ga alle tilstrekkelig tid til å innrette seg for 100 % oppfyllelse av pliktene, kunne dette legge en del unødvendige begrensninger på lovgivningen. Områder som barnepass, husstell, bytte av vennetjenester og uttak er områder der man ikke skal akseptere, men heller kanskje innstille seg på at det vil være et naturlig skattegap der virkemidlene kan bli for kostbare eller harde hvis man skulle sikre full oppfyllelse. I brytningen mellom næringsliv og privatsfære er det til dels vanskelig å utforme tilstrekkelig treffsikre grenser mellom hva som bør være skatte- og avgiftspliktig og hva som best holdes utenfor. Det er velkjent at det her de senere år har vært hyppige endringer. Regler må være generelle. I vanskelige grensesnitt må en del bestemmelser gå seg til, og finne en fornuftig anvendelse gjennom realitetstilpasset opptreden fra myndighetene.

I tillegg kommer at lovgiveren har valgt å gi så mange regler at det ikke er realistisk at skatteetaten kan følge opp alt. Eksemplene er mange der etaten bevisst må velge ikke å bruke ressurser. Skjermingsfradrag i mindre forhold der data ikke kommer fra Aksjonærregisteret er et eksempel. De nye utflyttingsregler innenfor det internasjonale skatteområde er et annet. Med en så offensiv skattelovgiver og så mange kompliserte og detaljerte regler ender både skattyter og skatteetat tidvis med å resignere i forhold til en nøyaktig etterlevelse og kontroll der beløpene ikke er betydelige. Det er velkjent at skatteetatens ledelse f.eks. har uttalt til pressen om skjermingsfradrag: Vi vet det er mange feil, men vi kan ikke sette av ressurser til å rette opp. – Dette er også en del av temaet regelbrudd der uttrykk som skatteunndrager blir

misvisende i forhold til de reelle problemstillinger. Samtidig må man passe seg for å gi så strenge sanksjoner overfor skattyterne at det ikke blir likhet for loven. Skatteetaten skal kunne forholde seg fleksibelt til et vanskelig regelverk, men ikke skattyterne.

Enkelte skatteregler som gir skattytere rettigheter, er blitt så kompliserte at atskillige skattytere kanskje lar dem ligge. Et eksempel kan være skjermingsfradrag for gevinster og utbytte på utenlandske aksjer som ikke kan hentes ut av et aksjonærregister, og som skattyter selv må ivareta gjennom kompliserte beregninger. Prinsippet er som kjent at skattyteren selv må gjøre krav på fradraget, og selv holde orden på fremførbart skjermingsfradrag knyttet til hver aksje osv. Hvor stort dette negative skattegapet er, vites ikke. Men det hører også med til helheten at skattytere ikke et komplisert skattesystem i uvisst omfang gir opp å kreve sine rettigheter. Skatteunndragelsesutvalget nevner ikke denne type utfyllende problemstillinger. Det bygger på en asymmetrisk og urealistisk virkelighetsforståelse der manglende etterlevelse er unndragelse og aldri menneskelighet i form av glipp og manglende vilje til å bruke mye ressurser på et til dels krevende regelverk. Ved f eks manuell utregning av skjermingsfradrag vil det i mindre forhold ikke være noen rimelig sammenheng mellom de kronebeløp det er tale om, og den ressursinnsats og kompetanseheving som ville kreves for en nøyaktig etterlevelse.

En alminnelig fare med å bruke sterke uttrykk i generell form er at språket blir unyansert og at man går opp for adekvate uttrykk der man står overfor mer graverende tilfelle. Bruker man uttrykket skatteunndrager om en mor som ikke sender inn lønns- og trekkoppgave ved betaling av barnepasser over minstegrensen, blir det vanskelig å karakterisere deltagere i organiserte brudd på regelverket som svindler staten for millioner i uberettigede utbetalinger.

Det gir et galt utgangspunkt for Skatteunndragelsesutvalget at det ikke tydeligere trekkes frem at det norske skattesystemet fungerer så pass godt som det gjør ut fra en realistisk tilnærming og sammenligning med andre land. Særlig innenfor internasjonal beskatning der vi synes utvalget ikke fokuserer klart nok på hovedproblemet, er det store utfordringer. Men også her er trusselterminologien lite passende når man ser på det store flertall skattytere. For disse er den store utfordring for skatteetaten samarbeid og kontakt mellom skatteforvaltning og borger som er det sentrale, ikke trusler og skremmende sanksjoner.

Sannsynligvis er det på området private husholdstjenester eller lønnet husarbeid at spriket mellom regler og etterlevelse er størst. NOU 2009:4 pkt 10.3.2.3 viser til undersøkelser fra SSB som indikerer at norske husholdninger i 2006 brukte ca 2 milliarder kroner på tjenester i kategorien lønnet husarbeid. Bare 100 millioner kroner er innrapportert. Utvalget skriver at dette indikerer at underrapporteringen på området er betydelig. En ikke

ubetydelig del av beløpet er unntatt arbeidsgiveravgift eller inntektsbeskatning eller begge deler. Merverdiavgift ville nok mer unntaksvis være aktuelt. Skulle det evt dreie seg om en underrapportering eller inntektsgap på kr 1 milliard, er skattetapet kanskje 50 %, dvs kr 500 millioner kr. I så fall dreier det seg om et skattegap på ca 0,5 promille, eller 0,05 % av det offentliges samlede skatte- og avgifter. Å bruke denne type tall som grunnlag for å tale om dårlig skattemoral, trusselbilder eller alvorlig samfunnsønde – uttrykk som inngår i Skatteunndragelsesutvalgets ordbruk – er misvisende. Det betyr ikke at det, ikke minst i en internasjonal verden, er nødvendig med tiltak og sanksjoner for å sørge for at skattereglene i rimelig grad overholdes. Men tiltakene utvalget foreslår er ikke avpasset det faktisk fungerende skattesystem i Norge.

#### *2.4 Ikke lovfeste krav til lojal opptreden – for vagt og verdiladet*

I NOU 2009: 4 pkt 7.3.1.2 begrunner utvalget nærmere hvorfor det vil at opplysningsplikten om egne forhold i flere skatte- og avgiftsbestemmelser skal avgrenses ved et krav til at skattyter ”skal opptre aktsomt og lojalt”, jf forslag til ny formulering i lignl § 4-1. Etter rettspraksis brukes en form for lojalitetsstandard til å avgrense kriteriene for bl a tilleggsskatt og forlenget endringsfrist ut fra kravet til ufullstendige og uriktige opplysninger, jf lignl §§ 9-6 og 10-2. Uttrykk som lojalt er både vagt og verdiladet. I medieoppslag kan det lett snus til å omtale en som har fått tilleggsskatt til å være en som har opptrådt illojalt. Veien fra uttrykk som illojal skattyter til skatteunndrager og så til samfunnsfiende er kort. Den type betegnelser har en uheldig historie og kan lett føre skjevt avsted.

Vi viser også til det vi ovenfor har anført om at det i et system med forhåndsutfyllt selvangivelse er blitt enda lettere å gjøre feil enn tidligere. Men å gjøre feil er én ting, å opptre illojalt ikke uten videre det samme.

I tillegg bør uttrykket lojal opptreden ikke benyttes til å avgrense opplysningsplikten fordi det er for vagt. Skatteunndragelsesutvalget bruker Rt 1992 s 1588 *Loffland* på en litt spesiell måte når man forankrer et positivt lojalitetskrav i den. Utleeringen av Loffland-saken er som kjent ikke avklart, men en sentral problemstilling i dommen gjaldt i hvilken grad en skattyter kunne påberope seg at fullstendige opplysninger var gitt når skattemyndighetene hadde fått et utgangspunkt for å spørre videre. Dette er en negativ avgrensning av kravet til uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det utvalget gjør, er noe annet: De tar nærmest dommen til uttrykk for at krav til tilleggsskatt og utvidet endringsfrist er oppfylt straks en skattyter ikke har opptrådt lojalt.

Skatteunndragelsesutvalget trekker ikke frem at lojalitetsbegrepet har minst to betydninger etter dagens skatterett. Ett er lojalitetskravet som har vært ansett som en del av omgåelsesstandarden og hvor det etter reformuleringene i nyere rettspraksis kan synes noe uklart hva som kreves. Noe annet er lojalitetskravet i forbindelse med adgangen for skattyter til å endre og øke fradragsposter, jf Rt 2004 s 1331 *Aker Maritime* om endring av konsernbidrag. Kravet til et lovfestet lojalitetskrav i lignl § 4-1 første punktum ser ut til å innebære et mulig tredje lojalitetsbegrep – uten at utvalget tar opp eller avklarer den problemstillingen.

Vi anser dette unødvendig og vil tilrå at formuleringen i lignl § 4-1 første punktum beholdes.

### **3 Internasjonale forhold**

#### *3.1 NUF*

De internasjonale dimensjoner stiller nasjonale skattesystemer, herunder det norske, overfor betydelige utfordringer. Skatteunndragelsesutvalget har en grundig gjennomgang av reglene og tilgjengelige data om NUF – Norskregistrerte utenlandske foretak. Utvalgets kartlegging vil ha interesse for undervisning og forskning. Det kan synes uklart hvor store tall som unngår skattlegging til Norge gjennom NUF. Men det synes åpenbart at NUF kan bidra til uryddige forhold til skatte- og rapporteringsregler. Slik utvalget påpeker, har bruken av NUF også medført problemer for private kreditorer ved konkurs og betalingsvansker. Det bør innføres skjerpede krav til registrering av NUF i Brønnøysundregistrene slike utvalget foreslår. Videre bør de samme prinsipper for revisjonsplikt gjelde for NUF som for andre foretak med begrenset ansvar.

For fullstendighetens skyld vil vi gjøre oppmerksom på at når utvalget foreslår et krav om reell virksomhet i etableringslandet, står man her overfor et kriterium som lovgiveren har innført i flere bestemmelser, jf f eks sktl § 2-38 tredje ledd a. Utvalget kunne ha påpekt eller antydnet at det var bevisst at de tolkningene Finansdepartementet her har lagt seg på ved utlegningen av C-196/04 *Cadbury Schweppes*, av flere anses noe forstrukket og kontroversielle og foreløpig ikke kan anses avklart. Det gjelder særlig om man kan forstå aktivitet i etableringslandet som et krav til deltagelse i etableringslandets næringsvirksomhet.

#### *3.2 Interessefellesskap – internprising – og skatteparadiser*

##### *3.2.1 Fradragsektelse*

Det internasjonale skatteområde er stort. Skatteunndragelsesutvalget har, naturlig nok, valgt å fokusere på enkelte problemstillinger. Ved siden av NUF legger utvalget særlig vekt på interessefellesskap og skatteparadiser. Utvalget støtter det arbeidet der Norge deltar sammen med andre nordiske land og i OECD i forhold til skatteparadiser.

Utvalget lar det stå åpent om nektelse av fradragsrett bør gjennomføres ved transaksjoner med såkalte ikke-samarbeidsvillige skatteparadiser. Norge er et land der enkelte bransjer, særlig skipsfart, har funnet det hensiktsmessig å benytte selskapsstrukturer med forgreninger inn i skatteparadiser. Før Norge gjennomfører tiltak i form av nektelse av fradragsrett, som utvalget angir bør utredes nærmere, vil vi anbefale at Norge som et lite land, følger utviklingen internasjonalt, lærer av andre lands erfaringer og ikke går i forkant med så vidt drastiske tiltak som nektelse av fradragsrett. Norge har i forhold til andre land en meget åpen økonomi og bransjer lik shipping har i mange år benyttet selskaper i høyst forskjellige land. Den type bestemmelser bør heller ikke innføres uten i nær kontakt med de bransjer som kan berøres, slik at man forsøker å overskue mulige negative konsekvenser i forkant.

### *3.2.2 Internprising – utfordring for kompetanseheving og prioritering*

Utvalget omtaler relativt kortfattet de nye oppgave- og dokumentasjonsreglene for transaksjoner ved interessefellesskap som ble innført i løpet av 2007 og 2008. Utvalget antyder en kritisk holdning til disse bestemmelsene: ”Det er også et spørsmål om det tilfang av opplysninger skatteetaten på denne måten vil motta, står i forhold til de byrder som pålegges skattyterne.” (pkt 10.5).

Etter forskning utført ved Handelshøyskolen BI og utbredte oppfatninger i OECD og internasjonale skattemiljøer, unngår betydelige midler beskatning gjennom internprising. De krefter som gjør seg gjeldende, fremstår som naturlige så lenge skattemyndighetene ikke setter inn mottiltak. Man behøver ikke her benytte infamerende betegnelser som skatteunndragere, men kan enkelt konstatere at internasjonale konserner vil forsøke å minimalisere skattebelastningen. Den enkleste måte å gjøre dette er ofte ved å prise internt transaksjoner slik at fortjenesten havner der skattebelastningen er minst, eller der konsernet ut fra andre grunner ønsker å styre likviditeten. Det oppnår man både gjennom selve prisingen, og i tillegg ved å rute eller kanalisere transaksjonene gjennom juridiske konstruksjoner der kombinasjonen av skatteavtaler og internrett gir det gunstigste resultat.

Etter vårt skjønn har skattemyndighetenes innsats på dette område vært klart underprioritert, med forbehold for petroleumsbeskatningen der en del underbetaling av skatt er motvirket gjennom normpriser. De involverte beløp er i sum utvilsomt betydelige. I den

senere tid vitner enkelte rettsvister om at skattemyndighetene har blitt noe mer offensive. Koordineringen mellom skatte-, avgifts- og tolletaten må bli enda mer integrert.

Etter vårt skjønn dreier disse utfordringer seg ikke primært om mer regelutvikling. Reglene er der, særlig etter innføringen av nye oppgave- og dokumentasjonsregler. Den store utfordringen er hvordan skattemyndighetene håndterer dem. Reglene er til dels kompliserte, men store beløp som unngår beskatning, skyldes nok brudd på bestemmelser der det ikke primært er juridisk, men praktisk innsikt hos myndighetene som svikter. Internprising innenfor mange moderne virksomheter krever bransje- og regnskapsforståelse som ofte mangler hos skattemyndighetene. I mange saker vil utfallet være gitt hvis myndighetene klarer å påvise at det foreligger en over- eller underpris. For å makte den utfordringen må skattemyndighetene disponere kompetanse som forstår den enkelte bransje, dens produkter og priser.

Den praktiske utfordring ved internprising burde Skatteunndragelsesutvalget ha fremhevet tydeligere. Dette understreker utvalgets uheldige fokusering: Man er for mye opptatt av et ”trusselbilde” i stedet for å se på manglende oppfyllelse av skatteregler også som det praktiske spørsmål det langt på vei er. Overfor sviktende internprising er ikke problemet mangelen på sanksjoner, men svak kompetanse og manglende og for dårlig koordinert oppfølging av skattemyndighetene i forhold til det etter manges oppfatning viktigste spørsmål i internasjonal skatterett. På dette område tror vi skatteinngangen har mye å vinne på tettere samarbeid mellom myndigheter og næringsliv.

### *3.2.3 For mange regler – feil prioritering?*

De senere år er det blitt innført flere nye, til dels retts teknisk krevende regler om inn- og utflytting av selskaper, personer og eiendeler. Lovgiveren kan her ha gjort den feilen at man har introduserer så mange og nye vanskelige regler at kontrollmyndighetenes mulighet for å prioritere forstyrres.

At det å bidra til bedre regeletterlevelse til dels er et prioriterings- og fokuseringss spørsmål, synes Skatteunndragelsesutvalget i noen grad å overse. Innenfor det internasjonale skatteområde synes vi dette er særlig tydelig. Lovgivningsaktiviteten de senere år kan gi inntrykk av at utflytting av skattytere og eiendeler er den økonomisk viktige problemstilling. Selv om den type saker kan få stor oppmerksomhet og i det enkelte tilfelle gjelde betydelige beløp, tror vi den daglige feilprising ved transaksjoner i internasjonale konserner som daglig beløper seg til hundrevis av millioner, provenymessig gjelder tall i en helt annen størrelsesorden.

#### **4 Koordinering av bestemmelser om opplysningsplikt mv i skatte- og avgiftslovgivningen – egen lov?**

Mandatet for Skatteunndragelsesutvalget fremhevet behovet for å samordne regelverket om kontroll- og opplysningsplikt i skatte- og avgiftslovgivningen. Gjeldende bestemmelser fremstår som spredt og med en utforming der forskjeller ofte kan virke tilfeldige. Regelverket virker unødvendig utilgjengelig og uoversiktlig. Dette vanskeliggjør også undervisning, og fører ofte til at mange brukere av reglene, både i skatteforvaltningen og privat sektor, er usikre på bestemmelsenes innhold.

At utvalget her foreslår en samordning er i prinsippet riktig, selv om vi på flere punkter er kritiske til det nærmere innholdet i bestemmelsene. Spørsmålet er om ikke utvalget burde gått lenger. Rettspedagogisk vil det fortsatt være vanskelig å finne frem i regelverket. I fremtiden kan endringer ut fra tidspress eller tilfeldige hensyn være fokusert om endringer i forhold visse skatter og avgifter. Dermed kan nye tilfeldige forskjeller oppstå. Videre dreier det seg om grunnleggende dimensjoner i forholdet mellom borgerne og det offentlige. Når reglene om opplysningsplikt, kontrollopplysninger og taushetsplikt mv tas inn som delbestemmelser i forskjellige skatte- og avgiftsregler, kan alene redigeringen gi inntrykk av at det dreier seg om noe underordnet. For å fremheve hvor sentrale bestemmelsene er, kunne en egen lov være formålstjenlig. Det kunne også fremtvinge mer overordnede vurderinger av reglenes utforming. Når det fokuseres på de enkelte skatte- eller avgiftsarter, kan diskusjonen kanskje bli mer fanget av detaljer slik at helhetssynet svekkes.

På denne bakgrunn foreslår vi at det inngangsettes et arbeid med en ”Lov om opplysningsplikt, kontrolloppgaver, taushetsplikt og personvern for skatt, avgift og toll”.

På visse områder ville det for enkelte skatter og avgifter ikke være naturlig med bestemmelser. Tollovgivningen har ikke egne bestemmelser om tredjemanns plikt til å gi opplysninger ukrevet. Men også på andre områder der man gir en felles forskrift, ser man at en del bestemmelser ikke vil gjelde alle berørte regelsett, jf for skattebetalingsloven 2005.

#### **5 Opplysningsplikt om egne forhold**

##### *5.1 Lojalitetsstandard*

Skatte- og avgiftssystemets tradisjonelle bærebjelke har vært den enkelte skatte- og avgiftspliktiges forpliktelse til å gi opplysninger om egne forhold. Denne høringsuttalelsen har allerede kommentert at Skatteunndragelsesutvalgets forslag om å lovbestemme at man skal opptre aktsomt og lojalt ikke bør tas til følge. Dette er selvfølgelig ikke fordi aktsom og



lojal opptreden ikke skal stimuleres, men fordi den type generell, åpen og til dels verdiladet ordbruk ansees som lite hensiktsmessig.

## *5.2 Ikke bortfall av klagerett*

Skatteunndragelsesutvalget har øyensynlig ikke sett det som sin oppgave å vurdere om enkelte gjeldende bestemmelser er for strenge. Utvalget har derfor ingen kritiske betraktninger i forbindelse med gjennomgangen av bestemmelser som fratar skattyteren klageretten, jf f eks lignl § 9-2 nr 7 a om manglende medvirkning til å gi opplysninger. Å miste klageretten burde i en rettsstat fremstå som en betenkelig reaksjon. Systemet har atskillige reaksjonsmuligheter som bedre kan avpasses til det enkelte regelbrudd.

Tap av klagerett kan, alt etter omstendighetene, fremstå som et grovt, upresist og tilfeldig virkemiddel. Tap av klageretten risikerer å bryte med det grunnleggende forvaltningsmessige prinsipp om forholdsmessige reaksjoner.

Sluttresultatet kan være uforholdsmessig i forhold til det skattyter har gjort. Resultatet kan bli det man alltid bør etterstrebe å unngå: At myndighetenes vedtak hviler på et uriktig grunnlag. Finansdepartementet bør i det videre arbeid vurdere en endring av de bestemmelser som fratar skattyter klagerett, og sett om disse kunne erstattes eller må anses ivaretatt ved andre sanksjonsregler.

## *5.3 Skattyters plikt til å opplyse om feil ved ligningen*

### *5.3.1 Misvisende å vise til straffbarhet*

Skatteunndragelsesutvalget foreslår sterkere konsekvenser hvis skattyter ikke oppfyller sin plikt til å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret som hun er klar over. Utvalgets flertall mener at det skal kunne medføre tilleggsskatt dersom skattyter unnlater å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen som skattyter er eller burde vært klar over.

Forslaget medfører en skjerpelse på to punkter. Reaksjonen skal ikke bare være en forlengelse av endringsfristen fra to til ti år. I tillegg skal det ikke bare tas hensyn til feil skattyter var klar over, men også de hun burde oppdaget.

Ett er utvalgets argumentasjon for forslaget. Det vises i avsnitt 7.3.1.3 til at det allerede i dag er straffbart ikke å gjøre oppmerksom på feil, jf lignl § 12-1 nr 1 bokstav d. Ergo kan man slutte fra det mer til det mindre og slå fast at det bør kunne ilegges tilleggsskatt. Vi har allerede kommentert at utvalget gjør her den feil som går igjen flere steder i innstillingen og som lett skjer når man fremstiller et gjeldende sanksjonssystem: Utvalget viser ikke til noe tilfelle der det er ilagt straff ved et slikt forhold.

### 5.3.2 Skatteetatens ansvar

På prinsipielt grunnlag må forslaget om tilleggsskatt for ikke å melde fra om feil ved ligningen avvises i den formen det foreligger fra Skatteunndragelsesutvalget. Dette dreier seg ikke om skatteunndragelse i noen fornuftig betydning av ordet. Skattyter har levert en riktig selvangivelse. Skattemyndighetene gjør så en feil som alene de kan bebreides for. I utgangspunktet må det anses kritikkverdig. Vanligvis vil det skyldes en forsømmelse fra en saksbehandler eller en programmeringsfeil fra etaten. Uansett vil feilen skyldes en kritikkverdig handling fra etatens side og i tillegg en feil i kvalitetssikringen. Uriktige skatteavregninger skal ikke kunne sendes ut uten at det også har vært en svikt i systemer for kvalitetssikring som etaten må ha. Stort sett er skattesystemet blitt så uoversiktlig at den enkelte skattyter må kunne stole på den behandlingen skatteetaten gir hans eller hennes skatteforhold. Det er idag bare et lite antall skattytere som vil være i stand til å kontrollere en skatteberegning selv der man står overfor det som kalles enkle selvangivelser – hvis det ikke dreier seg om større feil. En stor fare med et så komplisert skattesystem som man nå har fått, er at skatteetaten ikke i særlig grad vil kunne kontrolleres av skattyterne.

Den lovendringen utvalget foreslår, kan etter vårt skjønn gi inntrykk av at feil ved ligningen og skatteoppgjøre er skattyters ansvar, også når det er uomtvistet at feilen er forårsaket av skatteetaten. En slik endring kan forkludre det fokus som her må ligge på skatteetatens forpliktelser. Det er det offentlige som har innført et skattesystem som er blitt nær ugjennomtrengelig komplisert for de aller fleste. Dette systemet, og ikke minst beregningene, må lovgiveren sørge for at skatteetaten har tilstrekkelige midler til å håndtere forsvarlig. Ansvaret for etaten er stort: Det må antas at de aller fleste feil ved avregningen og skatteberegninger ikke vil bli oppdaget. Skatteunndragelsesutvalgets forslag bidrar til å forkludre det som må være prinsippet: Skattyterne skal oppfylle sin opplysningsplikt. Skatteavregningen må være etatens ansvar.

En rekke feil i skattyters disfavør blir åpenbart ikke oppdaget. Skulle skattyter oppdage feil, risikerer hun ikke å kunne få endret dette dersom det har gått tre år. Skatteunndragelsesutvalgets flertall fremmer altså, uten kommentar, et forslag som innebærer at skattyter skal kunne få tilleggsskatt og stå overfor en endringsfrist på 10 år (som allerede er tilfellet etter gjeldende rett), mens etaten kan begå feil uten konsekvenser. Visstnok forstår flere i etaten lign § 9-6 nr 2 slik at krav om endring kan avslås hvis forholdet tas opp senere enn tre år. Mot dette synspunkt kan innvendes at fristreglene primært er gitt for å verne skattyter. Skattemyndighetene kan ikke avslå å ta opp krav om endringer der det er uomtvistet

at etaten har gjort klare feil, med mindre de alminnelige foreldelsesregler skulle sperre. I et bredere utredningsarbeid som ikke bare tok sitt utgangspunkt i et "trusselbilde", men i hvordan interaksjonen mellom ligningsforvaltning og skattytere kan bedres, burde de forskjellige fristene for endring vært diskutert bredere. Selv om endringsreglene i lignl § 9-6 allerede inneholder asymmetriske elementer, er det ikke nødvendig å videreføre dette så langt som Skatteunndragelsesutvalget gjør.

### *5.3.3 Sanksjon mot skatteetaten ved feil i skattyters disfavør?*

I hvert fall må systemet gjøres symmetrisk. Ved feil ved avregningen mv må skatteetaten anses som den sterke part. Endringsfristene burde være de samme i begge retninger. Skal skattyter kunne utsettes for tilleggsskatt, burde skatteetaten også møtes med en eller annen sanksjon som kompenserer for det bryderiet skattyter har hatt når skatteetaten begår feil. Enkelte av de feil etaten gjør, kan for skattyter fremstå som grove. I en viss forstand er en rekke feil fra etatens side forsettlige. Fordi mange, de fleste, selvangivelser ikke lenger behandles av en saksbehandler, men bare avregnes maskinelt, vil atskillige rettelser fra skattyters side gjenta seg gjennom flere år. Det er en bevisst politikk fra etatens side at man ikke setter av ressurser til å rette opp den type feil ved samkjøring av registre mv. Det kan lett skje at feil skattyter har forsøkt rettet opp, ikke bare gjentar seg over flere år i utkastet til selvangivelse, men at den også kommer inn i avregningen fordi skattyter ikke rettet det opp riktig el l. Skatteunndragelsesutvalget tar i liten grad konsekvensen av de plikter som et moderne skattesystem legger på skattyterne. Pliktene legges på skattyter som oppleves som den som potensielt bryter reglene. Det som kan være bevisste regelbrudd fra etatens side for å få systemet til å fungere, og for så vidt er legitimt og forståelig, ser man nærmest bort fra.

I tillegg er det avgjørende for folks respekt for systemet at man kan stole på at etaten virkelig etterstreber ikke å gjøre feil i selve avregningen og behandlingen av selvangivelsen. En sanksjon mot etaten ville også i noen grad kunne bidra til å balansere konsekvensene av de mange feil i skattyters disfavør som ikke oppdages fordi de aller fleste skattytere er uten evne og ressurser til å kontrollere sin egen ligning hvis de ikke åpenbart utsettes for klart urimelige krav. Andre offentlige virksomheter har i noen grad innført slike kompensasjonsordninger ved feil eller svikt i forhold til naturlige forventninger.

### *5.3.4 Misvisende med aktsomhetskrav*

Skatteunndragelsesutvalget bygger på en relativt enkel psykologisk modell av skattyterne: Trues de med straff, tar de seg sammen. De mange andre psykologiske konsekvenser av straff

diskuteres ikke. Å få tilleggsskatt for ikke å melde fra om feil begått av etaten, feil man med rimelighet må kunne forvente at etaten unngår, vil kunne vekke reaksjoner som kan svekke det psykologiske utgangspunkt for videre samarbeid.

Videre foreslår utvalget at uaktsomhet fra skattyters side er tilstrekkelig. I dag krever lovteksten at man skal gjøre oppmerksom på feil man er klar over. Utgangspunktet er igjen at ingen feil burde skje i avregningen som man ikke kan hevde at skatteetaten burde være klar over. Det er forståelig at etaten gjør feil, men det er sett fra den enkelte skattyter aldri unnskyldelig. Dataprogrammering og avregninger skal ikke bare behandles, men kvalitetssikres. Med et så komplisert skattesystem må borgerne kunne være trygge på at avregningene er riktige. Et aktsomhetskrav vil implisere at skattyterne skal kontrollere den avregningen de mottar. Skatteunndragelsesutvalget later nærmest som om skattesystemet er enklere enn det er. Det må trygt kunne anslås at over 90 % av skattyterne ikke vil kunne kontrollregne sin skatteavregning. Det blir misvisende å tale om aktsomhetskrav der mange føler seg fremmedgjort og maktesløs. Dagens formulering er den riktige. Man skal gjøre oppmerksom på feil man er klar over. I det ligger det at man må si fra om åpenbart uriktige avregninger.

Med de nye systemer med forhåndsutfylt selvangivelse stilles en rekke skattytere overfor selvangivelser med store avstemmingsfeil. Register er samkjørt manuelt. Dette kan gjøre utfyllingen av selvangivelsen krevende. Det kan være begrenset hvor mange feil i slike maskinelt samkjørte registre man klarer å beholde oversikten over. Å kreve at man i tillegg evt skal gå gjennom avregningen for å se om nødvendige opprettinger har skjedd mv, er å gå for langt i å kreve at skattyterne skal rette opp feil i det system som myndighetene har lovfestet og bestemt hvordan skal gjennomføres. Her må det igjen tas hensyn til at skatteetaten bevisst unngår å sette av ressurser til å rette opp de mange differanser som forekommer mellom samkjørte registre.

### *5.3.5 10 år – for lang endringsfrist*

Generelt er en endringsfrist på 10 år for lang for de fleste skattytere i et system med maskinell ligning. En konsekvens av overgangen fra papirbasert til maskinell ligning er at mange ikke lenger arkiverer bilag som tidligere. De færreste vil kunne dokumentere sin ligning 10 år tilbake. Kostnader og ressursbruk vil påløpe ved tvister om det. Også skatteetaten må ta konsekvensen av sin egen overgang til maskinell ligning og gjennomføre evt etterfølgende kontroller lenge før det har gått 10 år. Systemet må også etterstrebe symmetri og likebehandling av etat og skattyter så langt det er mulig. Det bør ikke gjelde en lenger

endringsfrist i skattyters disfavør enn det som gjelder skatteetatens endringsplikt i skattyters favør ved tilsvarende feil.

#### *5.4 Opplysningsplikt om egne forhold etter krav*

##### *5.4.1 Frister mv ved krav om opplysninger*

Skatteunndragelsesutvalget foreslår en endring i lignl § 4-8 nr 1. Det skal stå at ligningsmyndighetene "til enhver tid" kan be om nærmere opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes skatteplikt. Utvalget har funnet det nødvendig å innta formuleringen "til enhver tid" for å presisere at en slik oppfordring også skal kunne gis før selvangivelsesfristen er utløpt, jf Sivilombudsmannens uttalelse 26 okt 2007 som det vises til i avsnitt 8.2.1.1. Å be om opplysninger før selvangivelsesfristen har utløpt kan imidlertid for skattyteren forstyrre det arbeidet og de rutiner som er lagt opp for å kunne levere årets selvangivelse innenfor de lovbestemte frister. Utvalget gir ikke inntrykk av her å være opptatt av skattyters arbeidssituasjon og det enkle faktum som burde være velkjent, at det er et til dels enormt arbeidspress for skattyterne og deres regnskapsførere og revisorer med å oppfylle leveringspliktene for selvangivelse og regnskap. En kan selvfølgelig ikke se bort fra at det kan være behov for å be om opplysninger før selvangivelsesfristen er utløpt. Men en slik regel trenger en nærmere avgrensning og begrunnelse i forarbeidene. Det må tydeliggjøres i hvilke situasjoner en tenker seg at skattemyndighetene har en saklig grunn til å be om denne type opplysninger.

Etter vår vurdering kan formuleringen "til enhver tid" gi inntrykk av at hensynet til skattyteren er for underordnet. Det kan medføre betydelige negative konsekvenser ikke å etterkomme en oppfordring om å gi opplysninger. Krav om opplysninger før selvangivelsesfristen er gått ut, må kreve særlige grunner.

I praksis er det kjent at skattemyndighetene til dels kan sette korte frister for å besvare henvendelser, dette til tross for at disse mottas i typisk ferietid mv. Det kan være et misforhold mellom de frister som settes, og den tid skattemyndighetene selv benytter for å svare på henvendelser eller behandle aktuelle saker. Den enkelte saksbehandler kan selvfølgelig ha ønske om raskt svar på henvendelser og dermed avklaring av saker de arbeider med. På den annen side kan henvendelser fra skattemyndighetene nødvendiggjøre kontakt med regnskapsfører, revisor eller andre rådgivere. Det kan ta tid å aktualisere saksforholdet og hente frem den nødvendige dokumentasjon mv. Inntrykket kan være at saksbehandlere ofte setter frister som undervurderer den tid det tar å besvare slike henvendelser. Det dreier seg ofte ikke bare om oversendelse av foreliggende dokumenter. Ut fra hensynet bl a til de

sanksjoner som gjelder, kan det være nødvendig å tenke gjennom saken slik at man ikke gir misvisende opplysninger. Systemet er blitt så komplisert at de fleste vil føle seg ubekvemme med å uttale seg eller oversende opplysninger uten å sjekke med kompetente personer at de opplysninger som gis, beskriver de forhold det er tale om på en adekvat måte skattemessig.

Hvis sanksjonene strammes inn slik Skatteunndragelsesutvalget foreslår, er det enda større grunn for skattytere til å behandle henvendelser fra skattemyndighetene med varsomhet. Uansett mener vi at lovteksten tydeligere skal avspeile at det må settes frister mv for å besvare henvendelser som i rimelig utstrekning ivaretar skattyters forhold. Fordi sakene kan variere så meget, er det neppe grunn til å oppstille lovbestemte grenser for fristene. Men i forarbeidene eller i forskrift mener vi det må fremgå at fristen skal avpasses etter forholdene. Det bør være lett å få fristutsettelse ved saklig grunn som må omfatte forhold som reisefravær, tung arbeidsbyrde hos skattyter selv og rådgivere mv. Når det gjelder selvangivelsesfristene, må skattyter forvente å planlegge slik at fristene kan holdes. Der kan arbeidsbyrde vanskelig være en unnskyldning, slik praksis også er. Uforutsette henvendelser fra skattemyndighetene er derimot noe annet. Ingen kan på forhånd sette av tid til det. Vanligvis bør en frist på en måned være det skattytere må kunne forvente. Ved kurante henvendelser, f eks om oversendelse av dokumenter som lett må foreligge og ikke krever nærmere sammenstilling, må fristen kunne være kortere. Med et komplisert skattesystem kan det imidlertid være få henvendelser fra skattemyndighetene den enkelte skattyter vil oppleve som kurant. Man forstår kanskje ikke umiddelbart hva som ligger bak henvendelsen, rådgivere kan være vanskelig å få tak på osv.

Skal de negative begrensninger som gjelder for ligningsmyndighetenes adgang til å kreve opplysninger, bli effektive, kan det være nødvendig at disse fremgår av lovtekst eller forskrift. Derfor vil støtter vi mindretallets forslag på dette punkt, jf avsnitt 8.2.2.2.

#### *5.4.2 Innskrenkninger i taushetsplikt*

På flere andre punkter foreslår utvalget innskrenkninger i taushetsplikt. Forslaget til ny lignl § 4-10 nr 2 slår fast at skattyter skal ha plikt til å "framlegge opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller annen måte". Etter vårt skjønn var ikke utvalget ut fra sin sammensetning kvalifisert til å gjennomføre en så bred innskrenkning av taushetspliktsbestemmelsene i annen lovgivning som er blitt resultatet av utvalgets arbeid. Utvalget tar ikke opp til vurdering spørsmålet om hvor godt egnet skatteetaten er til å håndtere så mange fortrolige opplysninger det her kan bli tale om. Man ser nærmest ut til å at det som en selvfølge at dette er problemfritt.

I en rekke andre forhold oppstiller det offentlige bestemmelser om hvordan private skal behandle sensitive opplysninger. Det er liten sammenheng mellom den varhet lovgivningen kan behandle taushetsplikt med når det er private som skal håndtere informasjon, til forskjell fra hvordan det er når det offentlige skal gjøre det selv.

Kanskje fordi utvalget var så sterkt representert fra skatteetaten nevner man ikke forhold som kunne gjøre en betenkt over all den taushetsbelagte informasjon som her kan overlates og oppbevares hos skattemyndighetene, nærmest uten tidsbegrensning. Skatteunndragelsesutvalget fremstår her som ensidig og naivt. Skatteetaten vil, selvfølgelig, være belastet med de problemer udyktighet og menneskelige feil alltid kan medføre. Det er ikke en kritikk av skatteetaten, bare en konstatering av at den som andre offentlige virksomheter, er en menneskelig etat. Det bør være tilstrekkelig å minne om at etaten ved en feil som egentlig var dramatisk, men like fullt menneskelig og påregnelige, i 2008 distribuerte personnummer til et meget stort antall norske skattytere. De ble ved en feil sendt ut sammen med skattelister. Personnummer er identifikasjonsnøkkel til store mengder elektronisk lagret informasjon, tilgang til bankkonti mv. Da feilen først ble oppdaget, varslet den videre oppfølging om at etaten her ikke hadde tilstrekkelige rutiner eller forståelse av alvoret i situasjonen. I stedet for umiddelbart å sende ut bud og samle inn de feilsendte lagringsmedier hos de berørte mottakere, valgte man å be om tilbakelevering per post. Ingen vet hvilken skade denne hendelsen voldt. Men den understreker det mangelfulle ved Skatteunndragelsesutvalgets innstilling ved at den så lett ser det skattytere kan gjøre feil, mens den i liten grad vurderer mulige uheldige forhold hos skatteetaten.

Utvalget argumenterer for innskrenkning i taushetsplikt og tilgang på sensitiv informasjon alene ut fra etatens behov for informasjon. Man tar ikke opp de mulige negative konsekvenser en hver balansert diskusjon av spredning av sensitiv informasjon bør omfatte. Etter vårt skjønn understreker dette igjen det uheldige ved at Datatilsynet ikke var representert i utvalget. Skal man øke skatteetatens tilgang på sensitiv informasjon, burde man som ledd i dette vurdert ut fra de krav som vanligvis gjelder for den type opplysninger, hvilke krav som da må stilles til etaten.

I avsnitt 8.3.3.7 anfører utvalget en betraktning som illustrerer dens for enkle fremstilling av taushetspliktreglene. Som et argument for at taushetspliktsbestemmelser bør vike i forhold til skattemyndighetenes kontrollbehov, sies: "Et sentralt moment ved vurderingen bør være at skatte- og avgiftsmyndighetene selv vil ha taushetsplikt om de forhold som de blir kjent med." Dette er ikke et sterkt argument. Det er mer et sirkelresonnement som kan medføre en ukritisk utvidelse av tilgang på sensitiv informasjon.

Utvalget mener altså at en innskrenkning av taushetsplikten likevel nærmest ikke dreier seg om en tilsidesettelse av taushetsplikt, siden de som får ta del i taushetspliktsbelagte opplysninger fra skatteetaten, selv er underkastet taushetsplikt, jf lignl § 3-13 nr 4 første ledd.

Sensitive opplysninger er informasjon som kan skade hvis de kommer på avveie. Derfor forsøker man generelt å oppstille grenser for hvor vidt slike opplysninger kan spres. En grunn er den enkle: Ved enhver ny spredning av informasjonen økes risikoen for utilsiktet spredning, enten ved feil eller misbruk. I skatteetaten er det over seks tusen ansatte. Å se bort fra at skatteetaten kan feilbehandle informasjon, oppleve at medarbeidere misbruker den til egne formål, sprer den ut fra sladrebehov mv, er å fjerne seg fra de hensyn som ellers ligger bak taushetsplikt og skjerming av informasjon. Å forutsette at informasjon aldri lekker, at det aldri snakkes om skattytere i kantine på skattekontorer eller på andre måter uten at det er nødvendig for saksbehandling osv, er å forestille seg skatteetaten som et sted der det ikke arbeider mennesker. Dette dreier seg ikke om en mistenkeliggjøring eller negativ omtale av en etat. Det er et spørsmål om å vurdere behovet for vern av taushetspliktbestemmelser ut fra en realistisk forståelse av hvordan spredning og skade kan inntre.

Skatteunndragelsesutvalgets drøftelse er mangelfull når den drøfter en innskrenkning av taushetsplikten uten å gå nærmere inn på den økte utilsiktede spredningsmulighet dette medfører. Skulle man generelt benytte Skatteunndragelsesutvalgets argumentasjon med at det er nærmest bekymringsfritt å gi opplysninger videre til etater som selv har taushetsplikt, ville mange grenser for taushetsplikt falle

## **6 Opplysningsplikt om andres forhold**

### *6.1 Oppgaveplikt ved betalinger til ikke-revisjonspliktige oppdragstakere*

Et moderne skattesystem hviler i stadig større utstrekning på tredjemannsoppgaver. Selv om den enkeltes oppgaveplikt står sentralt, baseres en økende del av skatte- og avgiftsinnbetalingene til det offentlige på oppgaver fra andre. Skattesystemet i en moderne økonomi må antagelig baseres på et nokså krevende og komplisert regelsett. Et flertall i Skatteunndragelsesutvalget foreslår lovfestet en oppgaveplikt for betalinger til ikke-revisjonspliktige oppdragstakere.

Regelen skal inntas i ny lignl § 5-3 og avgrenses i forskrift. Utvalget mener at oppgaveplikten ikke skal gjelde der mottageren er en revisjonspliktig næringsdrivende. Uten at det fremgår klart, hvilket er uheldig, må det forutsettes at oppgaveplikten bare skal gjelde når betaleren er næringsdrivende, jf avgrensningen i den gjeldende lønnsoppgaveforskriften 30 des 1983 nr 1974 § 6 første ledd. Denne avgrensningen er viktig og bør inntas i lovteksten



i lignl § 5-3. Det er uheldig med en lovgivningsteknikk der pliktene gis en generell utforming i lovteksten, for så å bli avgrenset i en forskriftsbestemmelse mange kan ha problemer med å finne frem til.

I praksis vil alle utbetalinger for tjenester til personlige næringsdrivende bli omfattet, men ikke til aksjeselskaper. I dag avgrenses oppgaveplikten mot næringsdrivende som har fast driftssted i Norge, jf forskrift 30 des 1983 nr 1974 § 7. Dermed vil oppgaveplikten stort sett ikke gjelde. I praksis ser man stort sett bort fra den. En rekke håndverkstjenester vil bli underlagt oppgaveplikt. Selv om opplysningene om revisjonsplikt for enkeltpersonforetak av utvalget forutsettes å være lett tilgjengelig på internett, vil det for mange være tidkrevende å slå opp dette. Fakturavolumet i mange virksomheter er i titusenklassen. Utvalgets forslag går her for langt i å pålegge en oppgaveplikt som det også er uvisst hvor mye vil spare inn for det offentlige. Ikke minst sett i sammenheng med utvalgets øvrige forslag om maksimumsgrenser for kontantbetalinger, avskåret fradragsrett mv, fremstår den utvidede oppgaveplikten som en merbelastning for næringslivet det er vanskelig å forsvare.

### *6.2 Opplysninger om private forhold, barnepass mv*

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at lignl § 6-1 skal gis en generell utforming: ”Enhver tredjepart plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og mellomværende med og mellom andre som kan ha betydning for noens ligning.” Utvalget selv påpeker at formuleringen skal forstås så generelt som ordlyden tilsier. Også private skal kunne få henvendelse fra skattemyndighetene om oppgaver om private forhold: ”Videre vil bestemmelsen kunne benyttes til å be om også andre typer opplysninger fra private, herunder for eksempel opplysninger om hvem som har utført renholdstjenester, barnepass m.m. i den opplysningspliktiges hjem eller fritidsbolig.” (avsnitt 8.3.3.2.b). Dette er et for vidtgående inngrep i private forhold.

Det er selvfølgelig skatteetatens oppgave å bidra til at beløpsgrenser for skattepliktig, oppgavepliktig og arbeidsgiveravgiftspliktig barnepass overholdes. Men det er mer enn allment kjent at lovgiveren her har forsøkt å finne praktiske kompromisser der mange, helt til den absolutte topp i det administrative og politiske Norge, ut fra allment tilgjengelig informasjon angivelig skal ha overtrådt reglene. Ett ville være at skattemyndighetene kunne forespørre om en navngitt person har utført barnepass. Men et skriv til en familie der man bes navngi alle som har utført barnepass siste år, eller siste 10 år for den saks skyld (Utvalgets forslag er uten tidsgrense og må vel da i prinsippet vurderes ut fra grensene for endring av

ligning) er en inntreden i det private liv som ikke kan forsvares ut fra en rimelig vurdering av hvor viktig det er at nettopp barnepass-grensene overholdes absolutt.

Der det er særlig grunnlag for det, må skatteetaten kunne rette forespørsler for å avklare om oppgaveplikter er overholdt. Men etaten skal ikke kunne rette henvendelser der man nærmest ber om lister over barnepassere, vaskehjelp mv. Det er et rapporteringskrav om private forhold som representerer en for sterk inntreden i private forhold.

Plikter til å gi oppgaver er ofte supplert med sanksjonsregler. Utvalget foreslår at det skal være en generell adgang til å ilegge tvangsmulkt hvis man ikke gir oppgaver etter lignl § 4-10, kap 5 og 6. Generelt vil vi uttale at vi er skeptiske til den vidtgående adgangen til å ilegge løpende tvangsmulkt. En så ubegrenset adgang som utvalget foreslår i lignl § 10-6 er uheldig. Med en så stor etat som skatteetaten vil nødvendigvis også hjemler som er godt ment fra lovgiveren kunne bli misbrukt. Vi kjenner i hvert fall ett tilfelle der rådgiveren til en skattyter som ville gå til sivilombudsmannen med skatteetatens opptreden, ble møtt med at han i så fall kunne betrakte samtalen som et bokføringspålegg med varsel om tvangsmulkt.

Sett i sammenheng foreslår Skatteunndragelsesutvalget at privatpersoner skal kunne tilskrives med krav om å oppgi barnepassere, rengjørere mv. Hvis de ikke svarer, skal de kunne ilegges løpende tvangsmulkt. Denne type pålegg og sanksjoner hører ikke hjemme i en så privat sfære.

Vi vil også tilføye at en bruk av denne type tiltak uten i spesielle tilfeller, over tid ville kunne skade skattesystemet. Man kan ikke lett forestille seg en småbarnsfamilie som mottar en henvendelse fra skattemyndighetene om å oppgi barnepassere siste år, som ikke vil reagere negativt – overfor systemet og etaten. Har man ment at denne generelle hjemmelen ikke skal kunne brukes til den type henvendelser, må den avgrenses. Og man bør ikke lovgi at den skal kunne følges opp med løpende tvangsmulkt hvis det ikke er hensikten at den skal brukes. Man skal ikke oppstille hjemler som muliggjør inngrep overfor private man ved ettertanke ikke ville finne det hensiktsmessig å benytte.

Det er tankevekkende at ingen i utvalget ser ut til å ha gjort seg forestillinger om hvordan man selv ville reagere på en slik henvendelse og en evt etterfølgende trussel om tvangsmulkt. Barnepass og husstell dreier seg til dels om nokså private og personlige relasjoner. Ett er at adressaten kanskje ikke selv har overholdt reglene. Men man ville altså bli bedt om å navngi andre personer som med det kan få problemer i forhold til skattemyndighetene. Utvalget skiller for dårlig mellom henvendelser som de aller fleste skattytere kan oppleve brysomme, men likevel forståelige fordi de gjelder klare økonomiske forhold, og henvendelser som hos mange kan møte klart negative reaksjoner. Henvendelser og

anmodninger om å oppgi eller angi personer i sammenhenger som har klare personlige dimensjoner, vil antagelig gi lite proveny, men kan svekke viljen til å slutte opp om systemet på sikt.

### *6.3 Pålegg om taushetsplikt for tredjepart*

Skatteunndragelsesutvalget foreslår på flere punkter at taushetspliktbestemmelser skal vike. Men utvalget foreslår også at skatteetaten skal kunne pålegge tredjepart taushetsplikt. Lignl § 6-6 foreslås å lyde slik: "Ligningsmyndighetene kan pålegge tredjepart å bevare taushet om at opplysninger er innhentet dersom kontrollarbeidet tilsier det og formålet med kontrollen ellers vil settes i fare." En tilsvarende bestemmelse foreslås inntatt i annen skatte- og avgiftslovgivning. Skatteunndragelsesutvalget innser selv at et slikt forslag kan ha negative konsekvenser. Det sies i avsnitt 8.3.3.8 at slike pålegg "kan være uheldig for tillitsforholdet mellom tredjeparten og den skatte- og avgiftspliktige" og at derfor "må slike pålegg benyttes med forsiktighet".

Ett er at utvalget ikke tar konsekvenser av sitt eget synspunkt ved å legge inn klarere begrensninger i forslaget til lovtekst. Uttrykksmåten er uansett for mild. Denne type pålegg kan ikke bare være uheldig for tillitsforholdet mellom rådgiver og klient. Det må antas at slike pålegg vil ødelegge og avslutte mange relasjoner som krever tillit. Å bli kjent med at f eks ens skatterådgiver eller andre kontraktsparter har gitt informasjon til skattemyndighetene uten å informere en, vil av mange antagelig oppleves utilgivelig. At det har skjedd etter pålegg og under straffetrussel, vil ikke uten videre oppveie dette.

Sanksjons- og kontrollsystemer preget av hemmelighold har en lang tradisjon innenfor ikke-demokratiske politiske systemer. En ikke uvanlig reaksjon ved hemmelige angiver- og sanksjonssystemer er at borgerne finner en måte å informere hverandre til tross for pålegg og straffetrusler. Mange vil nok kunne være avgjørende skuffet over en rådgiver som ikke fant en måte å gi skattyter et vink om det som hadde skjedd.

I bekjempelse av kriminalitet må mange virkemidler tas i bruk. Slik det påpekes av Skatteunndragelsesutvalget har hvitvaskingsloven § 7 tredje ledd et forbud mot å gjøre kunder eller tredjepersoner kjent med at det er oversendt opplysninger til ØKOKRIM. Ett er at det antagelig kan stilles visse spørsmålstegn ved denne bestemmelsen også, ikke slik at den skulle oppheves, men kanskje underkastes flere begrensninger. Men hvitvaskingsloven dreier seg om andre forhold. De foreslåtte bestemmelsene om pålegg av taushetsplikt overfor klienter mv i skatte- og avgiftssaker vil etter sin ordlyd kunne anvendes mange flere tilfeller. En slik institusjonalisering på bredere basis av et system der borgerne skal informere det offentlige

uten en gang å kunne fortelle berørte at dette har skjedd, er å ta inn i norsk lovgivning prinsipper som bygger på tradisjoner fra inkvisisjon og andre totalitære systemer.

På kort sikt vil kontrollarbeidet kanskje kunne tjene noe på et så drastisk tiltak. Undersøkelsen kan bli litt vanskeligere hvis opplysningene er kjent. Men på sikt er hverken skatteetaten eller det norske samfunn er tjent med denne type pålegg i skattelovgivningen. Skulle man ha en slik bestemmelse, som vi generelt ville fraråde, må den i hvert underkastes klart strengere vilkår. Det måtte fremgå av lovteksten at det skal dreie seg om ekstraordinære forhold og betydelig fare for at formålet med kontrollen ville bli forspillet. Det må også minnes om det i skatteetaten er flere tusen ansatte. Økokrim og hvitvaskingsloven dreier seg om et offentlig organ av en helt annen størrelsesorden. Ofte vektlegges at det dreier seg om en masseforvaltning og massevedtak. Det er mange gode grunner til ikke å utstyre en etat med så mange ansatte og så høyt tempo med hjemler til å fatte vedtak som ledd i saksbehandling som kan gjøre alvorlig skade, for den tillit mellom private som er en avgjørende del av et godt sivil samfunn, og for det samarbeid med skatteetaten som er så viktig for skattesystemet.

Som allerede fremhevet må det antas at et ikke ubetydelig antall vil bryte forbudet om å bevare taushet. Vårt land har ikke tradisjon for at relasjonen mellom den anonyme stat og den enkelte borger skal være sterkere enn båndene mellom borgerne. Et slikt påbud vil av mange trolig oppleves som fremmed for ens naturlige rettsstatsfølelse. En del vil finne en eller annen måte å orientere klienten, der man ut fra felles interesser minimaliserer faren for oppdagelse. Gis regler borgerne opplever som fremmed, tilpasser man seg i det ytre makten, men finner måter å opptre slik at man ut fra en mer overordnet moral finner riktig.

Dette er et av flere forslag der vi finner at Skatteunndragelsesutvalget fremmer forslag som ensidig ivaretar kontrollhensyn uten å se hen til andre grunnleggende prinsipper som må ivaretas for et velferdssamfunn bygget på rettsstatsprinsipper. I tillegg er forslaget lite grundig og allsidig utredet.

### *6.3 Videreformidling av informasjon fra Økokrim til skatteetaten*

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at Økokrim skal gis adgang til å gi opplysninger mottatt etter hvitvaskingsloven videre ”til skatteetaten og toll- og avgiftsetaten til bruk i deres arbeid med skatt, avgifter og toll”. Det er ikke langt inn noen begrensninger i dette forslag til nytt annet ledd i hvitvaskingsloven § 30. Det eneste måtte være det selvfølgelige at opplysningene skal være til bruk for skatteetatens arbeid og dermed tilfredsstillende et implisitt og alminnelig forvaltningsrettslig relevanskriterium.

Utvalget uttaler selv at det ikke skal ligge en automatikk i denne adgangen slik at opplysningene alltid videreformidles. Men det er ikke inntatt krav til nærmere vurdering i lovteksten. Nærmest ethvert tall etter hvitvaskingsloven som gjelder personer og selskaper med tilknytning til Norge, kan ha interesse for skattemyndighetene.

Utvalget nevner igjen så få betenkeligheter vedrørende denne ekstra spredning av opplysninger gitt Økokrim, at man kan få det samme inntrykk av en intern debatt i utvalget lite preget av motforestillinger. Det samme sirkelresonnement gjentas her om at denne spredning av opplysninger er lite betenkelig når den går til en etat som selv er underlagt taushetsplikt. Dette er et teoretisk resonnement som har lite å gjøre med de praktiske betraktninger som må styre behandling av sensitiv informasjon. Ett er Økokrim med et meget begrenset antall ansatte og et særlig skjerpet forhold til taushetsplikt og fortrolig informasjon ut fra sakenes alvorlige karakter. Noe annet er skatteetaten med seks tusen ansatte. Skatteunndragelsesutvalgets forslag innebærer en klart øket fare for utilsiktet spredning av sensitiv informasjon.

Videre bekrefter forslaget om generell oversendelsesadgang fra Økokrim til skatteetaten inntrykket av at Skatteunndragelsesutvalget i liten grad skiller mellom forskjellige lovovertrедelser. Brudd på skatteloven omfatter en rekke forhold, til dels nokså menneskelige og unnskyldelige. Hvitvaskingsloven kan gjelde mer alvorlig kriminalitet. Selv om hvitvaskingsloven er omkranset med sanksjoner, er det like klart at samarbeid med privat sektor er nødvendig for at den skal fungere godt. Det må overveies om det forhold at opplysninger lett videresendes skatteetaten vil kunne svekke villigheten for tredjemenn til å etterleve sine rapporteringsplikter etter hvitvaskingsloven § 7. Muligheten for at det kommer ut hvem som har rapportert forholdet, kan også øke når man vet at opplysningene kan komme til å bli brukt i en ligningssak. Å ha gitt opplysninger om andre, kan være meget sensitivt. Også ansatte i skatteetaten slutter, finner nytt arbeid, får nye kontakter og nære relasjoner. Det vil utvilsomt svekke vernet om de kilder som gir opplysninger at Økokrims informasjon her kan gis videre til en så stor etat som skatteetaten.

Den foreslåtte videreformidling av opplysninger fra Økokrim til skatteetat kan svekke effektiviteten til hvitvaskingsloven. I tillegg vil man øke risikoen for utilsiktet spredning av sensitiv informasjon og svekke vernet om de kilder som ga opplysninger etter hvitvaskingsloven.

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at nummererte brev fra revisor om at vedkommende ikke vil attestere næringsoppgave og kontrolloppstilling, skal oversendes i kopi direkte til skattemyndighetene. Utvalget har rett i at det kan gjøre det lettere for

skattemyndighetene å gripe inn raskt. Men igjen bringer ikke utvalget frem nærliggende motforestillinger: I hvilken grad kan denne form for indirekte angiverrolle for revisor bidra til at terskelen for å utforme et slikt nummerert brev blir høyere?. Samtidig er det klart at muligheten for en slik oversendelse kan bidra til at den skatte- og avgiftspliktige i større grad etterlever pliktene.

Vi tror det er viktig at man i høringsrunden legger vekt på hva den berørte bransje selv mener om de mulige virkninger av en slik oversendelsesplikt for nummererte brev.

## **7 Skatterådgivere**

### *7.1 Medvirkeransvar – administrativ sanksjon*

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at medvirkere skal kunne utsettes for administrative reaksjoner i form av overtredelsesgebyr dersom de forsettlig eller grovt uaktsomt medvirker til at noen gir uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan medføre for lav skatt. Etter gjeldende lignl § 12-2 kan medvirkere straffedømmes for grovt skattesvik. Det prinsipielt nye er at man skal kunne ilegges et administrativt overtredelsesgebyr.

Flertallet i Skatteunndragelsesutvalget begrunner sitt forslag på en måte som understreker at utvalget ofte ikke synes å forstå konsekvensene av egne forslag, og at diskusjonen i utvalget ikke i tilstrekkelig grad har fått frem motforestillinger. Flertallet uttaler at skattyteren i dag selv blir ”ilagt tillegsskatt og tilleggsavgift administrativt. Etter flertallets vurdering foreligger ikke særlige hensyn som gjør det mer betenkelig ut fra rettssikkerhetshensyn å anvende en administrativ sanksjon overfor medhjelpere” (pkt 9.6.1). Videre vises det til at det vil være klageadgang og mulighet for å bringe saken inn for rettsapparatet.

Forskjellen er selvfølgelig at for skatterådgivere kan overtredelsesgebyr ha dramatiske konsekvenser for yrkesutøvelsen. Tillegsskatt for feil en skattyter har begått, kan være noe ganske annet. Overtredelsesgebyr for en skatterådgiver vil etter omstendighetene kunne medføre disiplinærsak i forhold til egne organisasjoner og ha konsekvens for retten til å være revisor eller advokat. Betydningen for det yrkesfaglige omdømmet kan også på andre måter være betydelig. Mange ville nok betakke seg for å gå til domstolene med den offentlighet som ville følge med, og klagebehandling kan ta tid og være en betydelig belastning. Skatteetaten er utstyrt for masseforvaltning. Overtredelsesgebyr vil være en straffemotivert sanksjon som bør underkastes den type saksbehandling som kjennetegner påtalemyndighet og domstoler.

Etter vårt skjønn bør utpregede straffereaksjoner som et overtredelsesgebyr vil være, tilligge påtalemyndigheten.

## *7.2 Tilsidesettelse av skatterådgiveres taushetsplikt*

Mange skatterådgivere har taushetsplikt i forhold til sine klienter. Flertallet i Skatteunndragelsesutvalget foreslår at skattemyndighetene skal kunne kreve opplysninger fra skatterådgivere ”uten hinder av den taushetsplikt som man ellers har”, jf lignl § 6-8. For advokater skal det gjelde et unntak for forhold som har direkte tilknytning til en retts sak.

Flertallet begrunner sitt forslag både med en tilsidesettelse av rettssikkerhetshensyn som ”det rene prinsipp” (avsnitt 9.6.2) uten at det er klart hva som menes med det bortsett fra at det åpenbart ikke kan anses viktig, jf også tidligere. Videre anfører flertallet en begrunnelse som må anses nokså uklar, om enn ikke direkte misvisende: ”Slik situasjonen er i dag, vil man effektivt kunne avskjære myndighetenes tilgang til informasjon gjennom bruk av skatterådgivere, særlig advokater. Konsekvensen er at faktum ikke kommer til myndighetenes kunnskap slik at ligningen blir uriktig og skatteunndragelser ikke oppdages.” (avsnitt 9.6.2).

Skattyterens egen opplysningsplikt innskrenkes ikke ved at opplysninger er gitt en skatterådgiver. Man kan ikke møte en kontrollforespørsel fra skattemyndighetene med at man har konferert med sin skatterådgiver om forholdet. Siden denne har taushetsplikt er dermed opplysningene skjermet. Men skattemyndighetene øker selvfølgelig sin tilgang på informasjon hvis de kan gå på skatterådgivere uten hinder av taushetsplikt.

Etter vårt skjønn vil forslaget ha flere negative konsekvenser. De fleste skatterådgivere vil ikke ønske å utlevere sine klienter. Flere vil innrede seg slik at det foreligger mindre dokumentasjon, og dermed mindre fare for at man kan bli konfrontert med at man har sagt noe uriktig når man er tilbakeholdende med opplysninger. Man kan også komme i en situasjon der enkelte skattytere vil foretrekke å benytte skatterådgivere hjemmehørende i utlandet.

Men det mest sentrale hensyn er ganske enkelt at beskyttet fortrolighet mellom rådgivere og deres klienter er et viktig hensyn å ivareta. Skattelovgivningen er til dels meget komplisert. Det kan være uoversiktlig når man planlegger noe som er innenfor eller utenfor. Tilsidesettelse av taushetsplikten kan føre til denne type drøftelser ikke kan finne sted med den samme grad av åpenhet eller grundighet. Der det dreier seg om så alvorlige forhold at det kan reises straffesak, mener vi derimot at denne type avgrensning av taushetsplikten kan være på sin plass.

## **8 Andre tiltak**

### *8.1 Fradragsforbud ved kontantbetaling over kr 10 000*

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at næringsdrivende ikke skal ha fradrag etter skatteloven og merverdiavgiftsloven ved betaling med kontanter over kr 10 000.

Dette er et nytt tiltak. Enkelte andre land har innført et tilsvarende kontantforbud, men med helt andre beløpsgrenser. Frankrike, Belgia og Danmark har grenser som tilsvarer omtrent det tidobbelte beløp.

Ingen vet hvordan nye regler vil slå ut i praksis. Utvalget påpeker også selv at man mangler informasjon til å overskue virkningene. Skulle lovgiveren ønske å innføre en slik bestemmelse, ville vi foreslå at man begynner med en beløpsgrense på omtrent halvparten av det (få) andre land har innført, kr 50 000, og så ser hvilke erfaringer det gir. Man kan lett gå videre og redusere grensen hvis det synes ønskelig.

En grense på kr 10 000 kan fremstå som lav. De enkelte borgere kan stå overfor særlige situasjoner der kontantbetaling ut fra behov for rask avtaleslutning og manglende gjensidig tillit, kan fremstå som ønskelig.

### *8.2 Gebyr ved manglende deklarerer av valuta over kr 25 000*

Utvalget foreslår at reisende som ikke deklarerer valuta over kr 25 000, skal kunne ilegges gebyr med inntil 50 prosent. Utvalget begrunner forslaget slik i avsnitt 10.2.3.3 pkt b: "Ved overføring av større beløp mellom to land, er det i dag normalt og praktisk å benytte seg av for eksempel banktjenester som ivaretar rapporteringer til valutaregisteret. Det har derfor i utgangspunktet formodningen mot seg at forflytning av større kontantbeløp eller andre fysiske betalingsmidler har et aktverdig formål."

Utsagnet er ikke bare mistenkeliggjørende. Det kan avspeile utvalgets manglende praktiske erfaring med reiser i en del utviklingsland. Av en rekke ikke tvilsomme grunner kan det være ønskelig å reise med større kontantbeløp enn kr 25 000. Banktransaksjoner kan være krevende og underlagt begrensninger for kontantuttak. Det andre land kan ha dokumentasjonskrav som er u hensiktsmessige. Betalingskort kan kreve forsiktighet grunnet faren for misbruk osv.

Dette fritar en ikke for rapporteringsplikt ved utreise, men utvalgets utgangspunkt om at det nærmest dreier seg om kriminalitet, blir igjen galt. Inndragning av 50 % er en dramatisk reaksjon. Etter vårt skjønn bør beløpsgrensen settes høyere og sanksjonene avdempes betydelig.

### *8.3 Løpende personaljournal*

Vi har ingen kommentarer til forslaget om umiddelbar journalføring av personale.



#### *8.4 Krav om sertifiserte og plomberte kassaapparater*

Spørsmålet om innføring av sertifiserte og plomberte kassaapparater etter modell fra Sverige skal utredes. Vi vil anføre at det må legges vekt på kostnadene for næringslivet. Man kan tenke seg en rekke mindre næringsdrivende som arbeider under forhold hvor dette kan være vanskelig eller krevende. Igjen har utvalget en dramatiserende språkbruk: ”at det gjennom manipulasjon kan unndras enorme summer” (avsnitt 10.2.5). Stillet overfor ”trusselbilder” om unndragelse av ”enorme summer” kan man forstå at utvalget i så liten grad trekker inn kostnadene og bryderiet for de næringsdrivende. Men skulle en slik ordning bli innført, må den gis rammer og et anvendelsesområde som motvirker at den skaper høyere terskler for etablering og hemmer næringsvirksomhet under enkle forhold som samfunnet er tjent med.

#### *8.5 Beløpsgrense på kr 20 000 for skattefritt husholdsarbeid*

Tidligere er det påpekt at selv om underrapporteringen av husholdningstjenester nok er betydelig, dreier inntektstapet for det offentlige seg kanskje om 0,05 % av de totale skatteinntekter, ut fra de beløp for underrapportering utvalget selv refererer (men uten at utvalget foretar en slik beregning). Forholdstallet indikerer at det kan være grunn til forsiktighet med inngripende tiltak på et område som ligger så nær privatsfæren, jf også den tidligere kritikk av forslaget om krav til å oppgi dem som har ytet slike tjenester. Alle med erfaring fra skattelovgivning vet også at det for dette grensesnittet mellom privatliv og økonomi er usedvanlig vanskelig å gi adekvate regler.

For å forsøke å avstemme reglene og få bedre samsvar mellom lov og praksis, er det innført en grense for skattefrie private arbeidsoppdrag i hjemmet på kr 4 000. Utvalgets flertall ønsker at det skal innføres en maksimalgrense på kr 20 000 for hvor mye den enkelte oppdragstager kan motta skattefritt. Ett er at beløpet ikke egentlig er høyt. Men det prinsipielt betenkelige med flertallets forslag er det mindretallet kritiserer: Man må da også innføre en innberetningsplikt for den som gir oppdrag også under kr 4 000 – hvis ikke skal dreie seg om en ren papirbestemmelse. Imidlertid er det grunn til å tro at en stor grunn til underrapportering ikke bare dreier seg om å spare skatter og avgifter. Privatpersoner kan ha betydelig motstand mot å sette seg inn regler om rapportering og faktisk gjennomføre det.

Flertallet ser imidlertid ut til å forutsette at fritaket for lønnsinnberetning på kr 4 000 skal opprettholdes. Men dermed ser det ut til at man bare skaper en nye skatteregel som vil bidra til underrapportering fra de skattepliktige. Dette må stort sett antas å dreie seg om

mindre arbeidstagere med forhåndsutfylte selvangivelser de etter hvert blir vant til ikke en gang å skulle bekrefte eksplisitt. I et slikt system gir flertallets forslag liten mening.

### *8.6 Fradragsrett ved kjøp av husarbeidstjenester*

En slik fradragsrett er innført i Sverige. Danmark har hatt en ordning med en noe annen utforming. Det må vel anses utvilsomt at ordningen i noen, men usikker grad, vil redusere svart arbeid. Etter vårt skjønn bør den norske lovgiveren følge erfaringene i Sverige med interesse.

### *8.7 Ansvarliggjøring av kjøper*

Flertallet bak NOU 2009: 4 foreslår at også private kjøpere skal holdes ansvarlig for manglende innbetaling av skatt og merverdiavgift fra selger ved kjøp av varer og tjenester over kr 10 000 dersom betalingen ikke har skjedd over bank.

Det skal ikke stilles krav om skyld. Ei heller unngår man ansvar hvis man har mottatt kvittering. Ansvarsfritagelse skal bare skje ved betaling over bank.

Etter vårt skjønn kan det reises sterke prinsipielle innvendinger mot forslaget. Det kan dreie seg om en form for risikooverveltning og ansvarsfraskrivelse fra det offentliges side. Stort sett vil selgerne være næringsdrivende. De er underlagt rapporteringsregler det offentlige skal følge opp i forhold til dem. Når disse ikke betaler slik de skal, er det ikke de private motparter som skal bære ansvaret for dette når de er uten skyld og til og med har mottatt faktura.

I atskillige forhold kan det være gode grunner til å betale kr 10 000 på andre måter enn gjennom bank. Det kan f.eks. dreie seg om kortsiktige oppdrag der selger vil ha umiddelbar betaling. Kr 10 000 er ikke et særlig høyt beløp.

Videre kan forslaget skape en allianse mot det offentlige. Begge parter vil kunne få en klarere felles interesse i at en svart betaling ikke avdekkes. Utvalget viser ikke til noe annet land hvor en slik ordning er innført. Det kan være grunn til å avvente innføringen av noe slikt i Norge.

### *8.7.Merverdiavgift*

#### *8.7.1 Avskåret fradragsrett ved formfeil faktura*

Skatteunndragelsesutvalget fremmer på merverdiavgiftsområdet flere forslag som virker nokså frikoblet fra gjeldende merverdiavgiftsrett og høyesterettspraksis. Vi finner det vanskelig å forstå at utvalget, til dels enstemmig, har fremmet disse forslag uten nærmere

motforestillinger. Den faglige fremstilling av gjeldende rett finner vi ufullstendig og til dels misvisende.

Et enstemmig skatteunndragelsesutvalg foreslår denne nye ordlyd i mval § 25:  
 ”Inngående avgift som ikke kan legitimeres med bilag som oppfyller kravene om salgsdokumentasjon gitt i eller i medhold av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring, er ikke fradragsberettiget. Dette gjelder selv om selger er registrert i avgiftsmanntallet og har innbetalt avgiftsbeløpet til staten.”

Dette er et dramatisk forslag. Inngående avgift kan dreie seg om betydelige beløp. Utvalgets argumentasjon er så ufullstendig og knapp at man faktisk ikke kan være sikker på hvor langt det har forstått rekkevidden av eget forslag. Avslutningsvis i pkt 10.6.3.2 er fokus på et bilag ”hvor organisasjonsnummer etterfulgt av bokstavene MVA ikke er oppført på salgsdokumentet”. Deretter glir man via en mellomliggende periode over på en setning der det sies at ”fradrag skal nektes i de tilfeller hvor en formriktig salgsdokumentasjon ikke foreligger før etter at fradragsretten er gjort gjeldende”.

Utvalget har trukket frem forskjellige bestemmelser i bokføringsforskriften og legger stor vekt på bokføringsforskriften § 5-5 femte ledd første punktum om at kjøper kan kreve ny salgsdokumentasjon dersom opprinnelig salgsdokumentasjon ikke er formriktig. Men Skatteunndragelsesutvalget tar ikke stilling til hvilken betydning § 5-5 femte ledd annet punktum skal ha for utvalgets resonnement. Der fremgår det at realiteten skal avgjøre. Hvis kjøper ikke får ny salgsdokumentasjon, må vedkommende ”kunne sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift for kjøpers virksomhet”. Skatteunndragelsesutvalget avslutter bare en knapp og ufullstendig redegjørelse med å slå fast at ”fradrag skal nektes i de tilfeller hvor en formriktig salgsdokumentasjon ikke foreligger før etter at fradragsretten er gjort gjeldende”. Den foreslåtte formulering i mval § 25 er like kategorisk.

Man kan bare med undring konstatere at Skatteunndragelsesutvalget ikke trekker inn annet punktum i bokføringsforskriften § 5-5 femte ledd etter å ha vist til første punktum. Mer undrende kan man stille seg til at et enstemmig skatteunndragelsesutvalg ikke fant grunn til å problematisere nærmere hva som skal forstås med at kravene om salgsdokumentasjon ikke er oppfylt. Dermed foreslår man en dramatisk og firkantet avskjæringsregel som kan ha betydning for et uoverskuelig stort antall transaksjoner uten en seriøs diskusjon av anvendelsesområdet. I en viss del av fremstillingen ser det ut til at utvalget likestiller formfeil med at selger ikke oppfører bokstavene MVA og organisasjonsnummer. Men bokføringsforskriften stiller langt flere krav enn det. Mulighetene for feil er betydelige. Det kan være feil etter § 5-1-1, f eks at stedet for ytelsen eller datoen er uriktig angitt osv. Dette

kan skyldes skrivefeil, ureflektert bruk av tekst fra tidligere faktura osv. Man kan selvfølgelig hevde at dette er feil den avgiftspliktige lett kan kontrollere. Til det kan svares at dette etter omstendighetene kanskje ikke oppfattes som sentralt, forskjellige personer tar imot leveranser og regnskapsfører mv. En feil der kjøper har få muligheter for å kontrollere at formkravene er oppfylt, er bokføringsforskriften § 5-1-3. Det er kravet til nummerering av salgsdokument etter systemer som kan etterprøves. En kjøper kan se at dokumentet har et nummer. Vedkommende er uten mulighet til å vurdere om de øvrige krav til nummereringen i § 5-1-3 er oppfylt. Etter Skatteunndragelsesutvalgets forslag til ny mval § 25 skal fradrag likevel kunne avskjæres.

Det er vanskelig å forstå at denne nærmere avgrensning ikke er drøftet, og at Skatteunndragelsesutvalget ikke har tatt bryderiet med å gå nærmere inn på formkravene i bokføringsforskriften kap 5.

Vi forstår heller ikke at utvalget ikke har trukket frem erfaringene med lovlighetskravet i skattelovgivningen. Som kjent er det lovlighetskrav i sktl § 11-1 om fusjoner og fisjoner, i § 2-38 annet ledd bokstav a om fritaksmetoden for utbytte, i § 10-12 om skjermingsfradrag, i § 10-2 første ledd om konsernbidrag og i fsfin § 11-21-6 om konserinterne overføringer. Forslaget til mval § 25 er et slikt lovlighetskrav. Ut fra noen kategoriske formuleringer i forarbeider var det lenge diskutert om lovlighetskravene i skattelovgivningen skulle forstås nokså absolutt. Finansdepartementets uttalelse i Utv 2003 s 796 avsluttet den diskusjonen ved å vise til at det måtte gjelde et vesentlighetsprinsipp og et krav til forholdsmessighet mellom overtredelse og reaksjon. Forholdsmessighetsprinsippet må betraktes som et sentralt forvaltnings- og rettsstatsprinsipp.

Skatteunndragelsesutvalgets forslag til mval § 25 er å innføre et nokså formalistisk lovlighetskrav. Diskusjonen om lovlighetskravet i skattelovgivningen og det forholdsmessighetsprinsipp som der er stadfestet, er så kjent i skatterettslig diskusjon at det burde vært trukket frem i NOU 2009: 4.

Det er som kjent et begrenset antall høyesterettsdommer innenfor merverdiavgiftsretten. En relativt ny og sentral dom er Rt 2000 s 402 *Vest Kontorutvikling*. Der la Høyesterett til grunn at en fri bevisvurdering av alle relevante fakta må legges til grunn også for avgiftsvedtak. Førstvoterende uttalte her:

"Når avgiftsmyndighetene skal fastsette det saksforhold som skal legges til grunn for avgiftsberegningen, er de etter min mening forpliktet etter forvaltningsloven § 17 første ledd og § 33 femte ledd, til å "påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes". Avgiftsmyndighetene

må etter min mening - selv om forvaltningsloven ikke sier dette direkte - videre være forpliktet til å ta i betraktning alle de opplysninger som foreligger i saken, herunder andre opplysninger enn de som kan utledes av salgsdokumentene. Dette gjelder også når det treffes vedtak om etterberegning etter merverdiavgiftsloven § 55.

For den bevisbedømmelse som videre må foretas, gir verken merverdiavgiftsloven eller forvaltningsloven nærmere veiledning. Det overordnede prinsipp må imidlertid være at fastsettelsen av avgiftsgrunnlaget skal være riktig. Merverdiavgiftsloven § 55 må antas å bygge på dette. For å komme frem til det riktige resultat, må alle de opplysninger som foreligger, gjøres til gjenstand for en samlet og fri bedømmelse. Dette er uttrykkelig fastslått for andre områder, for eksempel i ligningsloven § 8-1 nr. 1 når det gjelder formues- og inntektsligning, og i tvistemålsloven § 183 når det gjelder sivile rettsaker. Avgiftsforvaltningen kan etter min mening ikke stå i en annen stilling.”

Skatteunndragelsesutvalgets forslag om avskåret fradrag rett bryter med den forståelse av forholdet mellom merverdiavgiftsrett og alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper som Høyesterett la til grunn i Rt 2000 s 402. Det er stor forskjell mellom saksforholdene i de dommer Skatteunndragelsesutvalget selv trekker frem, Rt 2008 s 727 og Rt 2000 s 268, og det forslaget utvalget fremmer. De dommene dreier seg om forhold der kjøper opptre kvalifisert uaktsomt og der de samme personer opptrådte både på kjøper- og selgersiden.

De avgjørende reelle argumenter mot en mekanisk avskjæring av fradrag ved dokumentasjon som ikke oppfyller formkravene i bokføringsforskriften, er at det kan ramme til dels nokså bagatellmessige formfeil, og formfeil som kjøper bare vanskelig ville kunne oppdage, om overhodet. Konsekvensene kan være uforholdsmessige i forhold til feilen. Inngående merverdiavgift på enkelte fakturaer kan dreie seg om millionbeløp. I praksis ville det tvinge seg frem et vesentlighetsprinsipp, jf lovlighetskravet i skatteretten. Konsekvensen av den mekanisk og firkantet utformede lovbestemmelsen ville bli en regel med skjønn og usikkerhet – og det innenfor et rettsområde der forutberegnelighet er avgjørende. Enkelte næringsdrivende kan ha tusener av inngående bilag om dagen.

#### *8.7.2 Nektelse av fradrag ved selgers manglende registrering*

Utvalgets flertall tilsidesetter også det forvaltningsrettslige forholdsmessighetsprinsipp og det grunnleggende krav til at avgiftsileggelse så langt mulig skal bygge på reelle, ikke formelle forhold, ved å foreslå at fradrag kan nektes dersom selger ikke er registrert i avgiftsmanntallet. Det uttales at det er lett å kontrollere om selger er registrert ved å gå inn på Enhetsregisteret på Internett. Det skal ikke hjelpe kjøper at vedkommende en gang har

undersøkt dette. Kjøper må holde seg løpende oppdatert med selgers avgiftsstatus dersom kjøper vil være sikker på fradragsretten.

Merverdiavgift er et skattesystem som medfører betydelige avgiftsinntekter for det offentlige med forholdsvis lave administrasjonskostnader. Dette skyldes at både innbetaling, oppkreving og rapportering er overlatt til de private som gjennom det er påført betydelige kostnader. De privates kostnader og ressursbruk for å ivareta statens merverdiavgiftssystem er allerede betydelige. Det er urimelig å legge enda mer risiko og kostnader over på de private. Merverdiavgiften er et offentlig avgiftssystem. Risikoen for misbruk må ligge hos det offentlige som kan pulverisere ansvar og risiko, og ikke hos enkeltstående private næringsdrivende som ikke har opptrådt kritikkverdig.

### *8.8 Styrets ansvar i aksje- og allmennaksjeselskaper*

Styret i aksje- og allmennaksjeselskaper har det øverste ansvar for selskapets skattemessige forhold. Etter aksjelovgivningen kan det ikke være noen tvil om det.

Dette ansvaret er på mange måter et tankekor. De aller fleste styremedlemmer vil selv ikke ha forutsetninger for å sette seg inn selskapets skattedokumentasjon. Skatte- og avgiftslovgivningen, med den tilhørende selskaps- og regnskapslovgivning, er blitt så komplisert at dette er forståelig. Samtidig kan det være uheldig med et formelt ansvar som ut fra kompetanse ikke kan være reelt.

Skatteunndragelsesutvalget tar ikke opp dette spriket mellom formell og reell behandling. I stedet vil flertallet det skal lovfestes et minstekrav om at styret skal behandle selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold minst en gang i året. Vi har vanskelig for å forstå hvilken reell funksjon en slik til dels rent formell behandling skal ivareta. Den vil også forsterke den illusjon at det her dreier seg om en reell behandling.

### *8.9 Offentliggjøring av tilleggsskatt med høy sats*

Skatteunndragelsesutvalget foreslår at lignl § 13-3 nr 8 endres slik at taushetsplikten ikke skal omfatte vedtak om tilleggsskatt med mer enn 30 prosent. Også endringsvedtaket skal kunne offentliggjøres med forbehold for opplysninger som faller inn under forvaltningsloven § 13 første og annet ledd.

Skatteunndragelsesutvalgets fremstilling av saksområdet er på dette punkt tidvis mer polemisk, enn saklig. Avsnitt 10.8.2.1 tar utgangspunkt i offentlighetsloven og slår fast at hovedregelen er at forvaltningens saksdokumenter er offentlig. Utsagnet skal tydeligvis legge

grunnlaget for en lett slutning: Da må det kreves en særskilt begrunnelse at vedtak om tilleggsskatt ikke skal være det.

Innenfor skatte- og avgiftsretten må utgangspunktet være et annet for at en fremstilling ikke skal bli skjev. I Norge som i alle andre land er utgangspunktet at opplysninger gitt skattemyndighetene taushetsbelagt. Riktig ligning og avgiftsfastsettelse krever omfattende opplysninger. De skal gis i tillit til at de forblir skjermet. I Norge offentliggjøres det endelige sluttresultat gjennom skattelister som det kan gis innsyn i. Det er vel kjent at Norge er blant de ytterst få land i verden som gjør dette.

Utvalget viser til at en del andre sanksjoner er offentlige. Denne sammenligningen er ikke treffende. Antall tilleggsskattevedtak dreier seg om opp mot 10 000 i året. Utvalget opplyser ikke om antall ligningsvedtak med forhøyet sats. Men antallet som kunne bli rammet, må være betydelig og kan dreie seg om flere tusen årlig. Det er et stort antall personer som kan bli utsatt for de meget negative konsekvenser av offentliggjøring av tilleggsskatt med forhøyet sats, eller skjerpet tilleggsskatt som Ot prp nr 82 2008-2009 foreslår som ny terminologi.

Utvalget henviser til at straffesaker er offentlige og at det vil dreie seg om i prinsippet straffbare forhold. Som påpekt ovenfor er sammenligningen med det teoretisk straffbare misvisende. Ut fra oppportunitetsprinsippet er det bare få tiltaler som tas ut i skattesaker. Det dreier seg knapt om et titalls antall personer som årlig på den måte kan få sine navn offentliggjort. Ut fra Skatteunndragelsesutvalgets forslag kan det dreie seg om tusener.

I tillegg kommer at det ikke er noen andre myndigheter som borgerne hvert år skal gi så mange opplysninger som til skattemyndighetene. Å sammenligne offentliggjøring av skattevedtak med offentliggjøring av andre sanksjonsvedtak er å se bort fra totaliteten i skattyters forhold til og plikter overfor skattemyndighetene.

Utvalget går ikke nærmere inn på hvordan offentliggjøring skal skje. At dette ikke drøftes nærmere, kan gi inntrykk av at utvalgsflertallet ikke forstår alvoret i de forslag som fremmes. Trolig mener man ikke at vedtakene om tilleggsskatt skal legges ut på nettet. Men man kan ikke se bort fra at utvalgsflertallet har tenkt seg at pressen kan be om å få navn på de personer som har fått ilagt tilleggsskatt, f eks innen et visst område. Det kunne i så fall minne om romertidens preskripsjonslister. Man kan lett forestille seg stemningen rundt tiden for offentliggjøring av disse "skatteunndragelseslister" i redaksjonene dagen før dagen. Man vil kunne leve på oppslag rundt de berørte personer og deres fall i lang tid etterpå. I politiske partier ville man være på jakt etter motstandere som kunne henges ut osv.

Konsekvensene av slik offentliggjøring kan for profilerte personer og personer i offentlige og utsatte stillinger være dramatiske. Man kan lett forestille seg at atskillige personer ville måtte gå fra sine stillinger. De fleste vil huske at Norge hadde en sentralbanksjef som ble politisk presset til å gå av da det ble kjent at han ville bli ilagt tilleggsskatt. Man kan gå ut fra at for nesten alle medlemmer av Skatteunndragelsesutvalget kunne få konsekvenser for deres aktuelle ansettelser hvis det ble slått opp i pressen at de skulle ha blitt ilagt skjerpet tilleggsskatt.

I et demokratisk samfunn må man ha en fri presse. Samtidig er det klart at pressen kan stå for en forhåndsdomming og uthenging som avviker fra en rekke andre rettsstatsprinsipper. På sitt verste kan pressen fungere som en moderne mobb med forhåndsdomming, umiddelbar eksekvering og en historisk unik anledning til umiddelbar spredning av opplysninger. Man burde innta det perspektiv at samfunnsmakten skal beskytte borgerne mot den type fordømmelse som kan være typisk for pressen. I stedet ser det ut til at Skatteunndragelsesutvalget bevisst ønsker å spille på det tap av omdømme som samarbeid og opplysninger fra det offentlige til pressen kan medføre. Man bruker pressen som en form for privat og markedsfinansiert straffeinstans.

Forslaget om uthengning av personer med tilleggsskatt må anses den tydeligste illustrasjon av at Skatteunndragelsesutvalget har valgt å bygge mange av sine forslag på sanksjoner, trusler og frykt. Utvalgets flertall ser ut til å ha tatt for gitt at det norske folks oppslutning om skattesystemet er en gitt størrelse. At man i årene etter innføringen av et slikt forslag kan se et ikke ubetydelig antall personer få sine yrkesliv mer eller mindre ødelagt gjennom skatteetatens uthengning av disse i pressen, skal tilsynelatende etter Skatteunndragelsesutvalgets vurdering bare føre til mer frykt og mer oppslutning om skattesystemet. Det er all grunn til å tro at Skatteunndragelsesutvalget her tar alvorlig feil. Samarbeidsåndet i beskatningen, oppslutningen om et høyt skattenivå, villigheten til å finansiere 6 000 ansatte i skatteetaten, kan ta skade av den type moderne brutalitet det her ville være tale om.

Skatteunndragelsesutvalget vil også at etaten skal gjøre offentlig vedtak der skattyter har klaget og klagebehandlingen ikke er ferdig. Her er sammenligningen med straffeforfølgning igjen inadekvat. Ligningsforvaltningen dreier seg, slik det så ofte er fremhevet fra det offentliges side, om masseforvaltning. Bak saker om forhøyet tilleggsskatt som også er klaget inn for overordnede organer, er man ikke tilsikret en saksbehandling som forsvarer at mennesker bokstavelig talt skal få ødelagt sine liv gjennom uthengning i pressen. I den tragiske saken om sentralbanksjefen endte det, slik skatteeksperter og



Skatteunndragelsesutvalgets medlemmer vil vite, men neppe allmennheten, med at tilleggsskatten ble opphevet.

Offentliggjøring av vedtak om forhøyet tilleggsskatt skal ikke offentliggjøres. Det bryter med avgjørende rettsstatsprinsipper. Forslag om at vedtak skal avgjøres selv om man har anket, er det vanskelig å forstå er foreslått i en NOU.