

Vedlegg til Skattedirektoratets høringsuttalelse til NOU 2009:4

Kapittel 7

7.3.1.2 Ligningsloven § 4-1

Skattedirektoratet stiller seg positiv til forslagene om endringer i ligningsloven § 4-1 første og annet punktum. I dialogen mellom Skatteetaten og borgerne er lojalitetsstandarden helt sentral, selv om man er uenig i rettslige spørsmål og resultat. Dette vil bidra til at ordlyden blir mer i samsvar med lignings- og rettspraksis, samt klargjøre at tyngdepunktet ligger på skattyters opplysningsplikt. Lovbestemmelsen vil likevel ikke løse alle tvil- og grensetilfeller. Ligningsmyndighetene må fortsatt i konkrete tvilstilfeller foreta avveininger mellom hensynene til skattyters opplysningsplikt og ligningsmyndighetenes undersøkelsesplikt. Det bør i det videre arbeidet med forslagene i utredningen vurderes om tilsvarende bestemmelse også skal tas inn i skattebetalingsloven.

7.3.1.3 Sanksjoner ved feil i skatteoppgjør eller ligning

Et flertall i utvalget foreslår at skattytere som ikke gjør myndighetene oppmerksom på feil ”som de er eller burde vært klar over” i skatteoppgjør eller ligning, skal kunne ilegges tilleggs�katt og straff på samme måte som ved uriktige og ufullstendige opplysninger. Manglende varsling har andre konsekvenser allerede i dag, som f eks tap av klagerett. Etter gjeldende regler kan de grovere tilfeller av manglende varsling føre til straff etter den alminnelige straffebestemmelsen i lignl § 12- 1 nr 1 bokstav d.

Denne type feil vil som utgangspunkt skyldes feil som har oppstått hos skattemyndighetene. Dersom skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i forbindelse med selvangivelsen mv, foreligger i dag hjemmel for å ilegge tilleggs�katt etter de alminnelige reglene. (Etter forslag til nye regler om tilleggs�katt i Ot. prp. nr. 82 (2008-2009) gjøres det visse unntak for opplysninger som skattemyndighetene mottar fra tredjemenn og forhåndsutfyller i selvangivelsen.) Spørsmålet er derfor om det er riktig at skattemyndighetene skal ilegge sanksjoner for denne typen manglende oppfølging fra skattyters side. De groveste tilfellene vil det som nevnt med dagens lovverk i alle tilfeller være mulighet til å ramme med straffeforfølgning.

Når det gjelder spørsmålet om forholdet bør likestilles med det å gi uriktige og ufullstendige opplysninger i relasjon til reglene om straff og tilleggs�katt, jf. forslaget til endringer i ligningsloven §§ 12-1 nr. 1 bokstav a og 10-2 nr. 1, er det hensyn som trekker i ulike retninger. Om dette er et lovbrudd som bør sanksjoneres, beror på om det er et samfunnsmessig behov for å sikre tilstrekkelig grad av etterlevelse. Det fremgår av utvalgets utredning at det ikke foreligger sikre anslag over i hvor mange tilfeller skattytere unnlater å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen og hvilke økonomiske tap dette medfører for samfunnet. Skattedirektoratet har heller ikke opplysninger om dette, men det må antas at det har et visst omfang. Det er ikke til å komme bort fra at det gjennom en stadig mer automatisert ligning til tider vil oppstå feil, selv om det selvsagt er sentralt for Skatteetaten å unngå slike feil. Det må derfor også vurderes hvor naturlig det er å sanksjonere skattytere for manglende kontroll av Skatteetatens egne feil. Det er viktig at sanksjonssystemet er slik at det har legitimitet og kan håndheves på en måte som oppleves rettferdig. For Skatteetaten er etterlevelse generelt av sentral betydning, og i dette ligger det at etaten har behov for både legitimitet hos befolkningen og adgang til kontroll og sanksjoner. Det er likevel viktig å peke

på at skattyter selv er ansvarlig for ligningen, noe som vi er enig i at presiseres i forslaget til ny § 4-1. Etter vår oppfatning er det derfor enkelte allmennpreventive hensyn som taler for at denne plikten kan sanksjoneres av Skatteetaten gjennom ileggelse av tilleggsskatt, ettersom det vil medvirke til en bevissthet rundt egenkontroll av ligning og skatteoppgjør. Alternativet med politianmeldelse av de groveste tilfellene har også enkelte svakheter, ettersom det i praksis viser seg at det kan være for lite ressurser ved politidistriktene til å etterforske denne type saker. (Se i denne sammenheng utredningens pkt 10.10.)

Det kan også tenkes at andre tiltak kan ha god preventiv effekt på dette området. Den som ikke retter feil i skatteoppgjør/ligning vil oppleve at myndighetene har endringsadgang i 10 år og at renteberegning skjer fra utløpet av ligningsåret. En ytterligere informasjon og bevissthet rundt disse forhold vil kunne gjøre skattyterne oppmerksomme på at de har et viktig ansvar for at den endelig ligningen er korrekt.

Det kan hevdes at aktiv forledelse står i en mer klanderverdig stilling enn det å passivt å ha forholdt seg til ligningsmyndighetenes feil. Det er derfor grunn til å vurdere behovet for administrative sanksjoner på dette området nærmere. I denne sammenheng er det også sentralt å peke på at forslagets skyldkrav – alminnelig uaktsomhet – synes strengt i tilfeller der årsaken til uriktig ligning normalt skyldes forhold hos myndighetene. Økt internkontroll i etaten før skatteoppgjøret sendes ut kan i mange tilfeller erstatte behovet for utvidede sanksjonshjemler på dette området. Selv om en slik ansvarliggjøring av skattyter kan ha en viss preventiv virkning, vil dagens beviskrav og det foreslåtte skyldkravet sjelden være oppfylt bortsett fra i mer graverende tilfeller som eventuelt kan anmeldes etter ligningsloven § 12-1 bokstav d.

Samlet sett kan det anføres at en egen bestemmelse om tilleggsskatt/straff i disse tilfellene ikke er viktig i innsatsen mot skatteunndragelser. Skattedirektoratet anbefaler på bakgrunn av det ovennevnte at det gjennomføres en nærmere utredning og vurdering av behovet for en regel som foreslått i pkt 7.3.1.3. Herunder vil det være viktig å finne et bedre tallgrunnlag som viser omfanget av slike feil. Etter direktoratets oppfatning trekker flere argumenter i retning av at en regel som foreslått eventuelt begrenses til de tilfeller der skattyter er i kvalifisert grad er å klandre for at feilen i skatteoppgjør eller ligning ikke er kommentert, dvs et skyldkrav basert på grov uaktsomhet eller forsett. Det må eventuelt vurderes om det finnes andre måter å identifisere og regulere de tilfellene som anses som så alvorlige at det bør sanksjoneres. Vi er usikre på om det er aktuelt med beløpsmessige vurderinger/grenser i denne sammenheng, men foreslår at også det utredes nærmere.

7.3.1.4

Det er reist spørsmål om behov for en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt i merverdiavgiftsloven. Ligningsloven § 4-1 har en bestemmelse om generell opplysningsplikt for skattyter. Opplysningsplikten etter denne bestemmelsen gjelder alle forhold ved skatteplikten, herunder feil ved ligningen og skatteoppgjøret som skattyter er blitt klar over.

Det er av avgjørende betydning for et riktig avgiftsoppgjør at avgiftsmyndighetene til en hver tid har så fullstendige og korrekte opplysninger som mulig om den enkelte avgiftspliktige. Slike opplysninger vil gjelde både spørsmål om registrering/opphør, opplysninger knyttet til omsetningsoppgaven, jf mval. §§ 27 og 29 og den avgiftspliktige virksomheten generelt. En bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt for avgiftspliktige, antas å supplere gjeldende

bestemmelser om opplysningsplikt og understreke plikten til å opptre aktsomt og lojalt overfor avgiftsmyndighetene.

Det følger av mval. § 27, 1. ledd at alle næringsdrivende som skal drive avgiftspliktig virksomhet, jf lovens kapittel IV, plikter å gi melding om sin virksomhet til avgiftsmyndighetene/Enhetsregisteret. Meldeplikten omfatter også endringer i ansvarsforholdet for virksomheten og endringer i virksomhetens art.

Plikten til ukrevd å gi opplysninger om avgiftspliktig omsetning er knyttet til innsending av omsetningsoppgaver, jf mval § 29, 1. ledd. Det følger videre av mval. § 29, 3. ledd at underskriften på omsetningsoppgaven innebærer en erklæring om at de gitte opplysningene stemmer med dokumenterte regnskapsopplysninger og de faktiske forhold.

En bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt som foreslått av utvalget og lagt til de ovennevnte paragrafer, vil innebære at den avgiftspliktige ukrevd skal gi opplysninger til avgiftsmyndighetene om forhold som er av betydning for den avgiftspliktige virksomheten i sin helhet, ikke bare forhold knyttet til registrering/opphør og omsetningsoppgaven. Opplysningsplikten vil gjelde forhold både til gunst og ugunst for den avgiftspliktige og omfatter forhold der avgiftspliktige selv blir oppmerksom på feil ved avgiftsberegningen.

Eksempelvis kan en feilutbetaling som skyldes feil ved elektronisk lesing av omsetningsoppgaven (OCR-tolkningen) – selv om omsetningsoppgaven er riktig utfyllt – fanges opp av en bestemmelse om alminnelig opplysningsplikt for avgiftspliktige. Med en slik bestemmelse vil den avgiftspliktige ha en lovbestemt plikt til å underrette avgiftsmyndighetene om feilutbetalingen. Videre vil avgiftspliktiges unnlattelse av å gi opplysninger av betydning for hvorvidt en omsetning skal skje til høy eller middels sats (servering/salg av mat), kunne rammes av en slik bestemmelse om å opptre aktsomt og lojalt overfor avgiftsmyndighetene. I registreringssaker er det viktig at den næringsdrivende fremkommer med alle relevante opplysninger for å unngå registrering av fiktive virksomheter. I den sammenheng er en lovbestemt opplysningsplikt viktig.

Skattedirektoratet ønsker å tilføye at det i forbindelse med styrkingen av merverdiavgiftsområdet gjennom bevilgninger i revidert nasjonalbudsjett 2008 og i budsjettet for 2009 er satt fokus på hele verdikjeden innen merverdiavgiftsforvaltningen. Dette innebærer blant annet økt fokus på kontroll ved registrering i merverdiavgiftsmanntallet. I en del tilfeller er det avdekket omfattende bruk av fiktive fakturaer som legitimasjon for fradrag for inngående merverdiavgift. Så lenge avgiftsmyndighetene ikke kan påvise at kjøper ikke har vært i aktsom god tro, er det vanskelig å nekte fradrag for den inngående avgiften dersom den som har utstedt fakturaen faktisk er/har vært registrert i avgiftsmanntallet og fakturaen oppfyller alle de formelle kravene til et salgsdokument, jf. bokføringsforskriften § 5-1-1.

Det er derfor viktig å forhindre at fiktive virksomheter blir registrert i avgiftsmanntallet. Samtidig er det viktig at reelle avgiftspliktige virksomheter ikke blir nektet registrering, og at registreringsprosessen ikke gjøres unødige vanskelig og ressurskrevende.

I dag er forholdene rundt registreringen i merverdiavgiftsmanntallet i liten grad regulert. Forskriftshjemmelen i § 27 tredje ledd er ikke benyttet. Skattedirektoratet mener at det er behov for en klargjøring på ulike områder, og dette har blitt forsterket gjennom økt fokus på kontroll ved registreringen i avgiftsmanntallet. Dette gjelder blant annet rekkevidden av opplysningsplikten i forbindelse med registreringen, følgene av manglende utfylling av

”Samordnet registermelding del 2”, manglende dokumentasjon og følgene av at krav om dokumentasjon ikke etterkommes.

Det er i dag ikke fastsatt i loven hva konsekvensen er dersom ikke all informasjon blir gitt til avgiftsmyndighetene i forbindelse med registreringen. Ut fra retningslinjer som er gitt, skal enheten tilskrives. Dersom det til tross for dette ikke lykkes å få inn tilstrekkelig grunnlag for å kunne registrere virksomheten, blir den næringsdrivende varslet om at man vurderer å nekte registrering. Dersom det ikke mottas tilbakemelding fra den næringsdrivende, vil registreringen bli stilt i bero. Det er etter Skattedirektoratets oppfatning behov for å klargjøre at opplysningsplikten etter § 27 i slike tilfeller ikke er oppfylt og at man i slike tilfeller skal kunne nekte registrering. Informasjonen utgjør et viktig grunnlag for kontroll, og det bør ikke være slik at man kan unndra seg slik kontroll gjennom å velge hvilken informasjon man skal gi til avgiftsmyndighetene og samtidig oppnå registrering i avgiftsmanntallet.

Skattedirektoratet foreslår derfor at § 27 tredje ledd endres, slik at det gis hjemmel til å gi forskrifter med utfyllende regler om innsendelse av melding om virksomheten til avgiftsmyndighetene, innholdet av en slik melding, dokumentasjon av opplysningene i meldingen, samt følgene av manglende oppfyllelse av opplysningsplikten. Det bør videre innføres en hjemmel til å kunne pålegge fremleggelse av kopi av legitimasjon og adgang til å kreve fremmøte hos avgiftsmyndighetene i de tilfeller det er mistanke om forsøk på å registrere en fiktiv virksomhet eller ved bruk av stråmann.

I tilfeller der det er grunn til å tvile på om virksomheten faktisk eksisterer, vil en stedlig visuell kontroll av virksomhetens bygg og lokaler også være et viktig tiltak, herunder mulighetene til å sjekke om påståtte varelagre og produksjonsutstyr faktisk eksisterer og om lokalet er egnet til den virksomheten som søkes registrert. I enkelte tilfeller kan det være at den som søker om registrering ikke samarbeider om dette. Det bør derfor etter Skattedirektoratets oppfatning klargjøres at Skatteetaten har hjemmel til å nekte å registrere virksomheten dersom registreringssøker ikke gir adgang til en slik kontroll, for eksempel ved å ta inn dette i forskriftshjemmelen i § 27. Alternativt kan kontrollhjemmelen i § 46 presiseres.

7.3.2

Utvalget fremhever i kapittel 3.5 internasjonaliseringen som et viktig utviklingstrekk. Et område hvor utviklingen har kommet særlig langt er finansmarkedene. For norske skattytere innebærer det bl.a. enkel tilgang til nye tilbydere og nye produkter som gjeldende kontrollregime ikke er godt nok utstyrt for å håndtere. Det fikk sin form i og er tilpasset en tid hvor norske skattyteres finansielle eiendeler og gjeld i all hovedsak besto av de tradisjonelle norske produkter som innskudd i/lån fra norske banker, norske verdipapirer og standardiserte norske pensjonsspareprodukter. Vi ser for oss at disse produktene i stadig større grad vil velges bort til fordel for nye produkter og foruten hos norske bli handlet hos utenlandske tilbydere med varierende grad av tilknytning til Norge. Vi har i denne sammenheng merket oss at utvalgets refererer til at Kredittilsynet har anslått den andelen av nordmenns finansielle instrumenter som ikke registreres i VPS (og derfor ikke inngår i de pliktige ligningsoppgavene) til å ville ligge så høyst som 80 prosent om 3-5 år.

Samtidig som den andelen av finansielle eiendeler som er gjenstand for ukrevd tredjemannsrapportering synker, ser vi grunn til å forvente at slike eiendeler vil utgjøre en stadig økende andel av norske skattyteres inntektsgrunnlag. Dette dels på grunn av økende

velstand, dels fordi befolkningen eldes og med det andelen som har preferansen for likvide eiendeler. At en synkende andel av inntekter og utgifter, eiendeler og gjeld vil bli rapportert i den forhåndsutfylte selvangivelsen står i kontrast til den utbredte oppfatning at det motsatte er tilfelle: At den forhåndsutfylte selvangivelsen dekker det alt vesentlige og stadig mer av privatøkonomien og at man derfor kan ta lett på oppgaven med å sjekke mulig suppleringsbehov. Dertil kommer at de nye finansielle produktene som tilbys ikke alltid er lett å forstå og at man ikke kan forvente at alle som investerer har forutsetning for å vite hvilket beløp som er selvangivelsespliktig på hvilket tidspunkt. I den sammenheng kan det for eksempel vises til høyesterettsdom av 16. januar 2009, som viser at selv de mest profesjonelle skattytere og ligningsmyndigheter kan ta feil når det gjelder tidfestingen.

Vi kan ikke se at utvalget etter å ha erkjent utfordringene har fulgt opp med drøftelse av løsningsforslag, eller fremmet forslag om slike. For Skattetaten gjenstår derfor her viktige arbeidsoppgaver som bør prioriteres høyt i den nærmeste fremtid. Uten å foregripe dette arbeidet ser vi grunn til å peke på det åpenbare forslaget til delløsning å utvide den ukrevde opplysningsplikt for finansielle eiendeler. Det er etter Skattedirektoratets oppfatning helt sentralt at hjemler og rapporteringsplikt utvikler seg i takt med markedet på dette området. Hvilke eiendeler som skal rapporteres og hvem som skal stå for rapporteringen må bli gjenstand for nærmere vurdering. I den sammenheng merker vi oss imidlertid at utvalget, uten at det kan ses kommentert og begrunnet, har foreslått å oppheve den generelle hjemmelen i ligningsloven - nå § 6-4 nr. 4 - som tidligere ble brukt for pålegg om ukrevd rapportering. Det er etter direktoratets oppfatning viktig at denne muligheten fortsatt er i behold.

7.3.3 Utbetalinger til næringsdrivende

Opgaver over utbetalinger til næringsdrivende er en viktig kontrollimpuls for Skatteetaten. Vi imøteser derfor forslaget som innebærer at oppgaveplikten blir utvidet og enklere. Sammen med informasjon og holdningsskapende virksomhet kan dette bidra til økt innberetning og økte muligheter til å avdekke inntekter som unndras beskatning, samtidig vil mange vegre seg for å unnlate å oppgi omsetning fordi de vet at vederlaget blir innberettet.

Vi er enige i at oppgaveplikt for utbetalinger til næringsdrivende kan skilles ut i en ny bestemmelse i ligningsloven § 5-3. Hvordan oppgaveplikten skal avgrenses bør bestemmes av hvordan oppgaveplikten enklest kan etterleves av de oppgavepliktige samtidig som etaten får et bedre og bredere kontrollgrunnlag. Vi finner det hensiktsmessig at revisjonsplikten er avgjørende for oppgaveplikt for den som utbetaler vederlag. Det må i denne sammenheng reguleres nærmere hvordan utbetaleren skal kunne få sikker og oppdatert kunnskap om mottaker faktisk har revisor. Vi antar at avgrensningen som er foreslått vil gi et godt kontrollgrunnlag, samtidig som det ikke vil innebære større byrder for de innberetningspliktige enn dagens løsning eller den alternative løsningen med organisasjonsform som avgrensningskriterium. Forslaget bør imidlertid ses i sammenheng med øvrige forslag om kontrollgrunnlag for næringsdrivende slik at det ikke legges unødige administrative byrder på næringsdrivende.

Det er etter direktoratets oppfatning også grunn til å se nærmere på andre elementer i den foreslåtte lovbestemmelsen. Det må blant annet klargjøres hvorvidt det bare er ønskelig med innrapportering fra næringsdrivende, ettersom dagens bestemmelse i visse tilfeller også pålegger privatpersoner slik oppgaveplikt. Videre må det vurderes om endringen fra dagens begrep "ytet" til det foreslåtte "utbetalt eller ytet" kan innebære noen realitetsendring. Dette må ses i sammenheng med realisasjonsprinsippet i skatteloven, og at gjeldende bestemmelse i

ligningsloven § 6-2 står i en bestemmelse om lønnsoppgaveplikt. For lønn og lignende ytelser er det som kjent kontantprinsippet i skatteloven § 14-3 som regulerer tidfestingen.

Etter forslaget skal opplysningene gis i en egen oppgave og innberettes samtidig med selvangivelsen for næringsdrivende. Det innberettede beløp kan ikke brukes direkte ved ligningen, men vil være en kontrollimpuls og kan eventuelt gi grunnlag for å bygge opp en skjønnsligning. Beløpet som skal innberettes bør derfor være tilgjengelig for saksbehandler ved ligningen. Forutsatt at slik samtidighet gjør dette mulig, kan innberetningsfristen knyttes til den aktuelle fristen for innlevering av selvangivelsen. Det kan også vurderes om det kan være mulig å ha en fortløpende innberetning gjennom året. Dette kan særlig være hensiktsmessig for enkeltstående utbetalinger til en næringsdrivende.

Forslaget til ny § 5-3 i ligningsloven må også ses i sammenheng med forslaget i §§ 5-12 og 5-13 hvor § 5-3 ikke synes å være fanget opp. Det antas at det bør gis en forskrift som regulerer innberetningsfristen, hva som skal innberettes og om innberettet beløp skal være med eller uten merverdiavgift. Vi kan ikke se at forslaget til § 5-11 om forskrifter, skjemaer mv. fanger opp § 5-3.

Skattedirektoratet vil under dette punkt også gjøre oppmerksom på forholdet til etterlevelse av merverdiavgiftsregelverket. Informasjon om leverandører er relevant i forhold til ulike former for merverdiavgiftssvindel, blant annet gjelder dette for tilfeller der svart avlønning kamoufleres som underentreprise og ved innsending av fiktive negative oppgaver. Flere andre land har omsetningsoppgaver med til dels detaljert informasjon om leverandører mv. Dette gjør det blant annet enklere å oppdage tilfeller der det er mistanke om konstruksjon av transaksjoner mellom ulike selskaper med samme bakmann (transaksjonssvindel). Det samme gjelder situasjoner der det foreligger mistanke om utnyttelse av adgangen til å bruke ulike terminlengder.

I forhold til merverdiavgiften er det imidlertid erfaringsmessig for sent å få denne informasjonen opptil ett år etter at den aktuelle omsetningsoppgaven er mottatt og eventuelt overstigende inngående merverdiavgift utbetalt til den avgiftspliktige. Etter Skattedirektoratets syn kan det i dette henseende vurderes om mer detaljert terminvis innberetning kan være aktuelt, dvs. pr annen måned for de fleste avgiftspliktige næringsdrivende. Dette ville økt muligheten for å avdekke misligheter ved at informasjon hadde tilflytt løpende, opplysninger kan samkjøres og maskinelle kontroller kan foretas.

Med hensyn til merverdiavgiftssvindel bør det derfor vurderes om innrapportering kan gjennomføres ved at omsetningsoppgaven utvides til å omfatte mer informasjon. Det antas at nødvendige endringer kan foretas innenfor den hjemmelen som foreligger i dag og derfor ikke nødvendiggjør en lovendring. Når det gjelder en eventuell plikt til å opplyse om utbetalinger til næringsdrivende, antas det imidlertid at det er behov for å endre § 29. Skattedirektoratet ønsker å komme tilbake med nærmere detaljer om vurderingen av dette spørsmål. I denne vurderingen må det også tas hensyn til at det ikke pålegges unødvendige byrder for de næringsdrivende ved avgiftsrapporteringen.

Kapittel 8

8.2 Opplysninger om egne forhold etter krav

Et robust og gjennomarbeidet regelverk for skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollaktiviteter er av vesentlig betydning for arbeidet mot skatteunndragelser og svart økonomi. Skattedirektoratet finner det derfor svært positivt at utvalget vier dette regelverket så mye oppmerksomhet. Tydelige og klare hjemler sikrer hensiktsmessig og effektivt kontrollarbeid fra etatens side. Samtidig er det av stor betydning for de skatte- og avgiftspliktige at rekkevidden til regelverket er mest mulig avklart og definert. Dette sikrer forutberegnelighet og bidrar også til et ryddig forhold mellom myndigheter og borgere. Begge disse aspekter har vært av stor betydning ved Skattedirektoratets gjennomgang av forslagene i utredningen. I denne sammenheng er det også positivt at det arbeides for et ensartet regelverk på hele skatte- og avgiftsområdet. Det bidrar til effektiv kontrollinnsats fra myndighetene, og kan sikre de skatte- og avgiftspliktige mot unødvendige kontroller. Forslaget er også godt i samsvar med den målsetning som ligger bak Skatteetatens nylige omorganisering.

8.2.2

Det er som nevnt foran viktig at det tilstrebes mest mulig ensartede kontrollregler på skatte- og avgiftsområdet. Ensartede regler gjør det enklere å tilrettelegge for samordnet kontrollvirksomhet og sørge for en mer effektiv gjennomføring enn i dag. Direktoratet ser det svært positivt når det i punkt 8.2.2.4 foreslås samordning av det materielle innholdet i reglene på skatte- og avgiftsområdet for veilednings- og bistandsplikten ved kontrollundersøkelser. Det samme gjelder forslagene om samordning av saksbehandlingsregler knyttet til skattemyndighetenes kontrollundersøkelser, som for eksempel at reglene om rapporteringsplikt i ligningsloven § 3-5 nr. 2 om faktiske opplysninger som innhentes i forbindelse med kontroller også inntas i øvrige av Skatteetatens forvaltningslover. Det vil som påpekt av utvalget også være en fordel for de skatte- og avgiftspliktige å forholde seg til likelydende bestemmelser på de ulike rettsområdene.

Gjennomgående savner vi imidlertid en noe nærmere vurdering av opplysningspliktens negative avgrensning både for skattyter selv og tredjepart, særlig knyttet til personvern hensyn og Den europeiske menneskerettskonvensjonen artikkel 8. Dette er områder hvor grensene kan være uklare og som er utsatt for press. Skattedirektoratet ser det også som en fordel at flest mulig slike spørsmål avklares før eventuelle lovendringer trer i kraft. Det er verken prosessøkonomisk heldig eller gunstig for tillitsforholdet mellom borgere og myndigheter dersom det oppstår for mange tvistespørsmål på et slikt område. Vi vil derfor anbefale at dette i den grad det er mulig avklares nærmere i forarbeidene.

8.2.2.1

Forslaget til endringer i ligningsloven § 4-8 er viktig etter den usikkerhet Sivilombudsmannens uttalelse på dette området har medført med hensyn til adgangen til å oppfordre skattyter om å komme med opplysninger også i forkant av selvangivelsesfristens utløp.

Skattedirektoratet antar at merverdiavgiftsloven § 46 første ledd tredje punktum gir den nødvendige hjemmel på merverdiavgiftsområdet slik at det kan foretas samordnet informasjons- og kontrollvirksomhet rettet mot skatte- og avgiftspliktige. Forarbeider til eventuell lovendring på området bør imidlertid klargjøre dette.

8.2.2.2

Utvalget foreslår en generell adgang for skatte- og avgiftsmyndighetene til å innhente opplysninger fra de skatte- og avgiftspliktige dersom opplysningene kan ha betydning for en korrekt fastsettelse av skatte- og avgiftsgrunnlag. Opplysningsplikten skal etter forslaget knyttes til opplysningenes innhold og ikke type dokument. Dette antar vi vil lette diskusjonen knyttet til hva skatte- og avgiftsmyndighetene kan kreve opplysninger om, men vi foreslår at det ikke gis eksempler på hvilke opplysninger som kan kreves i bestemmelsen. En slik eksemplifisering kan sette en standard for hvilke opplysninger som kan ha betydning for kontrollen og medføre diskusjoner om bestemmelsens rekkevidde. Det er likevel viktig at forarbeidene gir gode eksempler på rekkevidden av bestemmelsen, og at de skatte- og avgiftspliktige gjennom god informasjon fra myndighetene gjøres godt kjent med omfanget av deres plikter.

Det foreslås videre at opplysningspliktens negative avgrensning utredes nærmere da dette kan avhjelpe diskusjoner med de skatte- og avgiftspliktige om rekkevidden av bestemmelsen. Særlig er forholdet til advokattaushet en relevant problemstilling som bør avklares i tilknytning til denne bestemmelsen og unntaket fra taushetsplikt slik dette forelås i punkt 8.2.2.3. Det vises til våre merknader nedenfor.

Etter vår oppfatning bør det ved nærmere utredning tas stilling til om kontrollundersøkelser som nevnt i forslaget § 4-10 nr. 3 uttrykkelig skal avgrenses mot private hjem, jf. avgrensningen i forslaget til ny § 6-4 og EMK artikkel 8. Forarbeidene bør i så fall også trekke noen grenser mot *"befaring, besiktigelse, gjennomsyn .. av fast eiendom"*.

8.2.2.3

Vi er enig i utvalgets forslag om at dagens ligningslov § 4-10 nr. 2 annet punktum ikke synes å ha selvstendig betydning i forhold til bestemmelsen i nr. 1 slik at denne kan utgå.

8.2.2.4

Det er foreslått at veilednings- og bistandsplikten også skal kunne pålegges en ansatt som representerer skattyter. Vi antar at en ansatt anses for å representere skattyter når skattyter har utpekt vedkommende. Der en slik representant unnlates oppnevnt, skal skattemyndighetene ifølge utvalget selv kunne pålegge ansatte å yte nødvendig veiledning og bistand. Det er viktig at regelverket utformes slik at kontroller kan gjennomføres som forutsatt selv om skattyter forsøker å trenere kontrollen, men det bør vurderes nærmere om og eventuelt når en slik plikt skal kunne pålegges en ansatt som ikke kontrollsubjektet selv har utpekt. Slik lovforslaget er utformet, synes det imidlertid kun å dekke tilfeller der skattyter selv har utpekt vedkommende. Etter vår oppfatning bør det utredes nærmere om dette er en hensiktsmessig avgrensning og om politiets bistand etter forslaget § 3-5 må innhentes der slik representant ikke blir oppnevnt. I denne vurderingen må det tas hensyn til hvilken funksjon den ansatte skal ha i forhold til kontrollmyndighetenes innsats, og herunder om det er risiko for at den ansatte blir utsatt for et for sterkt press om bistand i forbindelse med slike kontroller. Forslaget bør uansett samordnes med merverdiavgiftsloven § 46 som har en annen videre utforming; *".. de som er i hans tjeneste eller bistår ham, ..."*.

Forslaget må også ses i sammenheng med forslaget til konsekvenser og sanksjoner i punkt 8.2.2.4 d). Vi er enig i at direkte økonomiske sanksjoner som tvangsmulkt er et effektivt virkemiddel for å få skattyter til å medvirke til kontrollundersøkelsen, men forslaget har etter vår oppfatning fått en for vid utforming når også ansatte skal kunne ilegges tvangsmulkt hvis

plikten til å gi adgang til kontrollundersøkelse mv ikke etterkommes, jf. at ligningsloven § 10-6 viser til "den" og ikke skattyter, oppgavepliktige osv. En person kan neppe ilegges sanksjon for en annens forsømmelse og dette antas heller ikke å ha vært tilsiktet, jf. at innholdet i dagens § 10-6 nr. 3 om hvor vedtaket om tvangsmulkt rettes er videreført i nr. 4. Etter ligningsloven § 10-6 nr. 1 kan Skattedirektoratet ilegge tvangsmulkt. Bestemmelsen er lite brukt, men det antas at klage over eventuell slik ileggelse bør gå til andre enn direktoratet, jf. bestemmelsens nr. 4.

Tvangsmulkt er etter Skattedirektoratets syn et helt nødvendig virkemiddel i de tilfeller hvor den opplysningspliktige i utgangspunktet ikke vil medvirke. Dette gjelder både i forhold til skatt og merverdiavgift.

Direktoratet vil bemerke at den skjønnsfastsettelse som utvalget trekker inn ikke er anset som en sanksjon, men er en fastsettelse som gjøres på et antatt usikkert grunnlag. Det ligger intet straffe- eller tvangselement i en skjønnslikning, i det denne uansett har som mål å få fastsatt et korrekt skattegrunnlag. Tap av klagerett er videre et betinget rettighetstap, ettersom det ved eventuell klage, skal foretas en vurdering etter ligningslovens § 9-2 nr. 8 jf. § 9-5 nr. 7. Etter vårt syn er således dagens ordning etter ligningsloven at skattyters obstruksjoner ikke sanksjoneres overhodet hvis det ikke trekkes så langt at man bruker ligningslovens straffebestemmelser. I lys av hvilke skattytergrupper disse bestemmelsene retter seg mot framstår det som uheldig at det ikke kan sanksjoneres administrativt for å oppnå å få etterspurte opplysninger i sviktilfellene her.

Tap av klagerett kombinert med et varsel om fastsettelse, har i visse tilfeller en positiv effekt på opplysningen av- og dermed på fremdriften av kontrollsaker på avgiftsområdet. Skattedirektoratet er derfor enig med utvalget i at det bør innføres slik bestemmelse om tvangsmulkt i merverdiavgiftsloven § 52. Det bør også vurderes å innføre tap av klagerett tilsvarende ligningslovens § 9-2 nr. 7.

Tvangsmulkt og forholdet til EMK er senest drøftet i Ot. prp. nr. 1 (2007-2008) punkt 30. Vi antar at vurderingene knyttet til at tvangsmulkt gis anvendelse ved manglende medvirkning mv etter § 4-10 vil være sammenfallende med dette, men savner likevel en vurdering av forholdet til EMK og eventuelt behov for standardbeløp, øvre beløpsgrense mv. Ileggelse av tvangsmulkt for å fremtvinge veiledning og bistandshjelp, er ikke upraktisk og det bør vurderes behov for at Skattedirektoratet gir nærmere retningslinjer.

8.3 Plikt for tredjepart til å gi opplysninger etter krav

Utvalgets forslag til samordnede kontrollhemler som gir færre, videre og generelle bestemmelser om innhenting av kontrollopplysninger fra tredjepart anses fra direktoratets side som svært viktig i kampen mot skatteunndragelser. De foreslåtte bestemmelsene vil være gode redskaper i dette arbeidet. Vi vil særlig fremheve utvalgets poeng med at vide kontrollhemler gjør reglene mer robuste mot de utviklingstrekk som utvalget har fremhevet i kapittel 3.5 om blant annet internasjonalisering og utvikling på området for elektronisk kommunikasjon.

Forslaget om å dele tredjemannsopplysninger i to kapitler avhengig av om de skal gis ukrevd eller etter krav gir en god systematikk og oversikt over regelverket. Vi er likevel noe usikker på plasseringen av ny § 6-4 om kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) mv, da denne også

gjelder kontroll etter kapittel 5. Det er mulig det bør vurderes alternative løsninger, for eksempel om en tilsvarende bestemmelse bør tas inn også i kapittel 5.

Utvalget nevner under pkt 8.3.3.1 at det kan være behov for egne bestemmelser om kontrollundersøkelser og opplysningsplikt for tredjemenn i arveavgiftsloven. Skattedirektoratet er enig i dette, og mener at dette bør gjøres i sammenheng med videre behandling av forslag til endringer i § 25 og ny § 26 i arveavgiftsloven.

8.3.3.2

b) Ny § 6-1 Opplysningsplikt for tredjepart

Forslaget til ny ligningslov § 6-1 og ny mval § 47a vil gi skatte- og avgiftsmyndighetene en vid, men nødvendig adgang til å innhente opplysninger fra tredjepart. Det har vært reist spørsmål om bestemmelsen i ligningsloven § 6-1 bør være begrenset til forhold som "kan ha betydning for noens ligning" fordi det kan reise spørsmål om det ligger noen begrensninger i begrepene "mellomværende" og "transaksjoner". Her bør bestemmelsens rekkevidde klargjøres noe nærmere i forarbeidene.

Ved at bestemmelsen i ligningsloven § 6-1 ikke er knyttet til navngitte aktører, vil den gi ligningsmyndighetene et effektivt redskap ved kontroll av skatteunndragelser på områder hvor regelverket i dag ikke har gitt slike muligheter. Vi er likevel noe usikre på om den foreslåtte lovteksten dekker forslaget om kontroller for å finne tjenelige kontrollobjekter, jf. begrepet "kan ha betydning for noens ligning". Tilknytningen gjennom generelle kontroller som skissert på side 126 kan synes noe svak, og innbyr dermed også til diskusjoner om bestemmelsens rekkevidde. Eksemplet om at ligningsmyndighetene i dag kan hente inn opplysninger fra innløserne om bruk av utenlandske betalingskort etter ligningsloven § 6-3 nr. 3 synes ikke treffende idet bestemmelsen ikke er begrenset til at opplysningen "kan ha betydning for noens ligning."

Vi er også usikker på rekkevidden av bestemmelsen ovenfor privatpersoner og behovet for at deres opplysningsplikt gjøres så vidtrekkende. Privatpersoners opplysningsplikt etter dagens ligningslov kapittel 6 bør ikke gjøres snevrere. Forslaget er imidlertid svært vidtrekkende når ligningsmyndighetene i medhold av bestemmelsen kan pålegge en privatperson å gi opplysninger om mellomværende/transaksjoner mellom andre privatpersoner samtidig som de pålegges taushetsplikt om dette og eventuelt ilegges tvangsmulkt dersom pålegget ikke etterkommes. Tilsvarende kan anføres for ansatte som pålegges å gi informasjon om transaksjoner mellom egen arbeidsgiver og andre selskaper. Etter vår oppfatning bør privatpersoners opplysningsplikt etter § 6-1 ses i sammenheng med de plikter som påhviler dem i dag og eventuell lovregulering av andre av utvalgets forslag som pålegger privatpersoner plikter, jf. for eksempel forslaget om pålegge privatpersoner skatteansvar for næringsdrivendes manglende etterlevelse.

Vi savner særlig her en nærmere utredning med hensyn til opplysningspliktens negative avgrensning. Det bør vurderes om dagens ligningslov § 6-14 som etter utvalgets forslag er forelått videreført i § 5-12 også bør videreføres i kapittel 6.

e) Ny § 6-4 Kontrollundersøkelse (stedlig kontroll) m.m.

Selv om ordlyden i forslaget § 6-1 er så vid at den dekker samtlige tredjeparter som har ukrevd opplysningsplikt etter kapittel 5, bør plasseringen av bestemmelsen vurderes nærmere og eventuelt om det er hensiktsmessig at en tilsvarende bestemmelse også inntas i kapittel 5.

Om bistandsplikten for ansatte, vises det til merknader inntatt ovenfor i punkt 8.2.2.4.

Vi antar at dersom det ikke blir utpekt en ansatt som representere den opplysningspliktige, kan politiet yte bistand etter § 3-15.

f) Ny § 6-5 Dokumentasjonskrav m.m.

Ordlyden synes lite pedagogisk når avgrensningen mot privatpersoner alene følger av "sin bokføring", som vi antar skal henspeile på at den som pålegges opplysningsplikt er bokføringspliktig.

8.3.3.7

Utvalget foreslår ingen endringer i dagens regler om at opplysningsplikten må vike for lovbestemt taushetsplikt. I stedet foreslås det at det foretas en konkret vurdering av om det i aktuelle særlover kan være aktuelt å innta bestemmelser om at taushetsplikt må vike for opplysningsplikten slik dette blant annet er gjort i revisorloven § 6-1.

En slik løsning kan ha gode grunner for seg forutsatt at aktuelle lover klart angir dette og ikke gir mulighet for de opplysningspliktige å skjule seg bak uklare regler om taushetspliktens rekkevidde. Erfaringer viser likevel at det ofte har vært kontrollhjemlene som har vært begrensende på opplysningsplikten og ikke taushetspliktreglene. De vide forslagene til nye kontrollhjelmer vil avhjelpe dette, og sammen med en gjennomgang av relevante lover med sikte på en gjennomgang av om taushetsplikten må vike for opplysningsplikten, antar vi at dette gir tilfredsstillende kontrollmessige løsninger.

8.3.3.8

Den foreslåtte ordlyden uttrykker ikke reservasjonen som kommer til uttrykk i punkt 8.3.3.8 om at det må stilles krav om at kontrollarbeidet vil kunne føre til avdekking av skatteunndragelse og at denne må være av kvalifisert art både når det gjelder skyld og unndratt beløp. Vi foreslår at det også i selve bestemmelsen blir inntatt at "Ligningsmyndighetene kan *i særlige tilfeller* pålegge tredjepart å bevare taushet...", for å markere at bestemmelsen bør brukes i de tilfeller den er ment for.

Det bør vurderes om bestemmelsen skal ha så vid rekkevidde at den også skal kunne anvendes overfor og mellom private.

8.4 Varslingsregler

Utvalget foreslår at dagens regler om varsling og rett til tilstedeværelse under kontroll slik de ligger i ligningsloven videreføres som hovedregler, og at tilsvarende regler tas inn i annet aktuelt lovverk. Skattedirektoratet mener at dette er et riktig forslag. Vi støtter også utvalgets syn på behovet for bruk av uvarslet kontroll i enkelte tilfelle, samt dets syn på regelverket om klagemuligheter mv.

8.5 Politiets bistandsplikt

Utvalget foreslår at politiets bistandsplikt lovfestes i ligningsloven ut fra den modell som ligger i dagens merverdiavgiftslov. Det foreslås tilsvarende bestemmelser i ligningsloven og særavgiftslovgivningen. Selv om dette, slik utvalget påpeker, neppe endrer den reelle rettstilstanden, mener Skattedirektoratet at det generelle hensynet til gjennomgående like bestemmelser i så stor grad som mulig understøtter en lovfesting som foreslått. Utvalget har i

sitt forslag ikke nevnt forholdet til folketrygdloven og skattebetalingsloven. Etter vår oppfatning bør det i det videre arbeidet vurderes om det også i disse lovene skal tas inn bestemmelser om bistandsplikt.

8.6 Bevissikring

Vernet mot selvinkriminering i EMK artikkel 6 aktualiserer behovet for bevissikring. Skatteunndragelsesutvalget slutter seg til Tilleggsskatteutvalgets forslag om bevissikring og viser til NOU 2007:3 hvor det foreslås en ny nr. 5 i ligningsloven § 4-10 om at skattyter ikke kan pålegges å medvirke til undersøkelse etter § 4-10 når han er varslet om tilleggsskatt. Siden vernet kan begrense muligheten til å få en sak tilstrekkelig opplyst, foreslås det i NOU 2003:7 en ny § 4-11 om bevissikring for at ligningsmyndighetene skal gis muligheten til å fremskaffe opplysninger på en annen måte, uten at skattyters rett til å forholde seg taus krenkes.

Vi vil i denne forbindelse vise til vår høringsuttalelse til NOU 2007:3 hvor vi i brev av 26. juni 2003 på side 24 gir uttrykk for at det bør utredes nærmere hvilken begrensning det er behov for å gjøre for å ivareta skattyters rett til å forholde seg taus i en sak om tilleggsskatt samt at forholdet mellom pålegg gitt under trussel om straff og behov for bevissikring bør utredes nærmere. Dette må også vurderes i lys av beviskravene som er foreslått i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009).

Kapittel 9

Skattedirektoratet støtter forslaget om at Økokrim skal gis en generell adgang til videreformidling av informasjon som er rapportert etter hvitvaskingsloven. Dette vil kunne gi etaten gode og viktige kontrollimpulser. Forutsatt at det etableres et hensiktsmessig samarbeid om dette og arbeidet gis nødvendig prioritet i Økokrim, kan vi være enig i at det ikke er nødvendig å etablere en ordning med selvstendig rapportering til Skatteetaten.

Forslaget om at det skal sendes kopi av revisors nummererte brev til Skatteetaten vil forenkle etatens arbeid med oppfølging av tilfeller med manglende underskrift på næringsoppgave. En slik ordning vil legge godt til rette for en bedre oppfølging og mer effektiv utnyttelse av de kontrollimpulser denne typen saker innebærer.

9.5.1 Skattepakker

Utvalget foreslår at det ikke skal innføres en særskilt ordning for innrapportering av standardiserte skattepakkeprodukter, da slike skattepakker anses lite praktiske for norske forhold.

Skattedirektoratet deler langt på vei utvalgets oppfatning på dette punkt, men har likevel enkelte kommentarer til utvalgets vurderinger. For oss kan det synes som om utvalget har trukket sin konklusjon på grunnlag av en noe snever forståelse av de utenlandske ordningene. Med den oppfatning av ordningenes innhold og formål vi har, anses de ikke irrelevante for norske forhold. Som det bl.a. tydelig fremgår av rapporteringsfristene, eksempelvis i Storbritannia innen 5 dager etter at opplegget er gjort tilgjengelig for kunden, har de utenlandske ordningene ikke som vesentlig formål å fremskaffe opplysninger til bruk ved ligningen. Hensikten kan mer treffende beskrives som proaktiv skatterettspleie i vid forstand.

Siktemålet er på et tidligst mulig tidspunkt å få fram den informasjon som er nødvendig for å kunne avklare om man står overfor skatteplanlegging som må anses å ligge innenfor grensen av det akseptable, eller om den overskrider denne grensen og bør møtes med egnede forholdsregler.

Rapporteringsplikt etter utenlandske ordninger favner langt videre enn til det vi i Norge forbinder med standardiserte skattepakker. Tilstrekkelig er her å vise til at "standardiserte skatteprodukter" utgjør en blant seks rapporteringspliktige kategorier i Storbritannia og at det der også er rapporteringsplikt for skatteopplegg utviklet for egen bruk ("in-house"). Vi har også vanskelig for å se at standardisering kan være et hensiktsmessig avgrensingskriterium. Graden av standardisering vil kunne variere og selv i de typiske skattepakkene vi kjenner fra den såkalte KS-tiden var det innlagt flere individuelle tilpasninger.

Skatterettslig avklaring så tidlig som mulig kan være en så viktig målsetting både for myndigheter og skattytere at nytten kan forsvare betydelig ressursbruk. Skatte- og avgiftsmyndighetene har selv et sterkt ønske om at slik avklaring oppnås så tidlig som mulig. Følgen av manglende avklaring har vi erfaring for kan bli at ligningsmyndighetene mange år etter at et uakseptabelt skatteopplegg er introdusert, ser seg nødt til å gripe inn med endringsligning. At ligningsmyndighetene ikke for lengst har grepet inn, kan av skattytere som etter hvert tar opplegget i bruk ha blitt tolket som aksept, mens den rette forklaring er at foranledning til å søke avklaring av faktum og juss først forelå på det senere tidspunkt. Slike tilfeller bør erkjennes som uheldige, og bør søkes unngått. Dreier det seg om opplegg som bare kan stanses ved regelendring er det provenyehensyn som særlig taler for rask inngripen. Disse utfordringer kan delvis avhjelpes gjennom den eksisterende ordningen med bindende forhåndsuttalelser, men da bare etter skattyters anmodning. Videre vil den foreslåtte presisering av muligheten til å kreve informasjon før selvangivelsesfristen, ligningsloven § 4-8 nr.1, tydeliggjøre ligningsmyndighetenes mulighet til å iverksette tiltak på et tidlig stadium. Det siste er naturlig nok bare aktuelt dersom myndighetene har relevant informasjon om at det er behov for å be om opplysninger fra skattyter.

Etter omstendighetene, og særlig hensett til at slike ordninger synes å måtte bli administrativt byrdefulle både for skattytere/deres rådgivere og for Skatteetaten, finner vi likevel å kunne slutte oss til utvalgets konklusjon. Vi ser imidlertid behov for alternative virkemidler som kan tjene samme formål, og holder muligheten åpen for en revurdering dersom problemet skulle bli mer alvorlig.

9.6.1 Medvirkningsansvar – sanksjon

Etter direktoratets oppfatning bør medvirkning til skatte- og avgiftsunndragelser rammes i større utstrekning enn det gjøres i dag. Vi er derfor positive til utvalgets forslag om å utvide reaksjonssystemet for medvirkning ved at det innføres en ordning med administrativ sanksjon i disse tilfellene.

Vi forstår forslaget slik at medvirker skal kunne ilegges et overtredelsesgebyr når overtredelsen er knyttet til en konkret skattyter. Vi antar imidlertid at det også kan være aktuelt der næringsdrivende medvirker til skatte- og avgiftsunndragelser uten at vedkommende er kjent med hvem og hvor store beløp som til sammen unndras til slutt. Dette kan for eksempel være tilfelle der et utsalgssted eller lignende gir falske kvitteringer til kundene med sikte på uberettiget fradrag. Slike tilfeller er vanskelig å avdekke og vi antar også at det i utgangspunktet kan være vanskelig å ramme gjennom en

medvirkningsbestemmelse. Vi savner likevel en diskusjon om også denne type medvirkning til skatte- og avgiftsunndragelser bør rammes.

Vi antar at plasseringen av bestemmelsen blant annet er gjort for å markere at sanksjonen er en selvstendig sanksjon som kan ilegges uavhengig av om det reises endrings sak overfor involverte skattytere og uavhengig av om tilleggsskatt er ilagt og eventuelt størrelsen på denne. Vi er imidlertid noe usikre på den konkrete utformingen av bestemmelsen, blant annet på grunn av forslaget til hvordan sanksjonen skal utmåles. Det bør derfor tydeliggjøres at det er brudd på selve opplysningsplikten som sanksjoneres, uavhengig av om den leder til endrings ligning. Det må komme frem at medvirkere pålegges et særskilt ansvar for å påse at opplysningsplikten som sådan overholdes. Et alternativ til den foreslåtte lovtekst i ligningsloven § 10-9 kan være som følger:

”...når medvirkeren forstår eller burde forstå at dette kan være relevant ved fastsetting av riktig skatt eller avgift, kan ...”

Den beste løsningen når det gjelder utmåling, vil etter vår oppfatning være om det var mulig å knytte sanksjonens størrelse til en prosentsats eller en annen standardisert størrelse, men innser at det kan være vanskelig å finne et godt beregningsgrunnlag. En reaksjon knyttet til den tilleggsskatt mv som skattyter ilegges gir riktignok uttrykk for en forholdsmessighet mellom handling og reaksjon og gir en viss grad av forutberegnelighet, men tilleggsskattens størrelse er nødvendigvis ikke treffende for medvirkerens handling som kan være mer eller mindre klanderverdig enn hos skattyteren selv. Medvirkningen kan dessuten også gjelde flere skatte- og avgiftspliktige. Som nevnt foran vil det også finnes tilfeller der det blir aktuelt å ilegge medvirkere en sanksjon uten at skattyteren faktisk har fått endret sin ligning. Vi er derfor enig i utvalgets forslag om at gebyret utmåles etter blant annet medvirkningens grovhet og beløpets størrelse. Mindretallet har anført at det ut fra rettsikkerhetshensyn ikke vil være betryggende at en sanksjon utmålt på en slik måte ilegges administrativt. Vi finner imidlertid grunn til å vise til at også andre myndigheter er gitt hjemmel til å ilegge sanksjoner utmålt på tilsvarende måte, se for eksempel lov 5. mars 2004 nr. 12 om konkurranse mellom foretak og kontroll med foretakssammenslutninger (konkurranseloven) § 29 med tilhørende forskrift. Selv om forholdene er svært ulike, mener vi at gode retningslinjer/forskrifter sammenholdt med signaler i forarbeidene som gir uttrykk for nivået mv, vil gi en betryggende behandling sammen med en klageadgang og adgang til å bringe saken inn for rettsapparatet. Uansett bør det vurderes om hovedkriteriene som skal inngå i en skjønnsmessig utmåling av gebyret bør inntas i lovbestemmelsen. Vi antar ellers at momentene som er nevnt ikke er ment å være uttømmende og at det kan være behov for en forskriftshjemmel om utmåling mv. av overtredelsesgebyret som utdypet hva det skal tas hensyn til ved vurderingen av overtredelsen grovhet, omfang, beløpets størrelse, medvirkerens økonomi, lempingsadgang osv.

Utvalget foreslår at den som er ilagt overtredelsesgebyr etter ligningsloven kan påklage dette til Skattedirektoratet. Etter vår oppfatning bør det vurderes om ileggelse av gebyret bør likestilles med ileggelse av tilleggsskatt, slik at klagen behandles av skatteklagenemndene i stedet for av Skattedirektoratet. Dette vil også være i tråd med deler av intensjonen bak omorganiseringen av Skatteetaten i 2008 om at operative oppgaver og enkeltsaksbehandling legges ut fra Skattedirektoratet.

Vi antar også at tilsvarende krav som EMK artikkel 6 stiller ved ileggelse av tilleggsskatt mv vil komme til anvendelse ved ileggelse av overtredelsesgebyr for medvirkning til

skatteunndragelse. Dette reiser behov for en del avklaringer. Forslaget reiser også en del andre spørsmål som ikke berøres eller utdypes av utvalget. Blant annet må medvirkeren få samme rettigheter mv som skattyteren selv, som for eksempel adgang til skattyters saksdokumenter for at vedkommende skal kunne ivareta sitt forsvar, jf. ligningsloven § 3-4 og EMK artikkel 6.

9.6.2 Advokaters taushetsplikt

Skattedirektoratet mener den foreslåtte nye bestemmelse om rådgiveres opplysningsplikt etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene er et fremskritt. Vi mener at det er riktig å sette grenser for denne gruppens taushetsplikt i skatte- og avgiftssaker, og tror en slik endring vil ha positiv effekt i arbeidet med kompliserte unndragelsessaker. I tillegg mener vi at det bør vurderes om de skatte- og avgiftspliktiges egen opplysningsplikt i situasjoner hvor de har blitt bistått av advokater må presiseres og lovfestes. Således bør det vurderes å gi en bestemmelse som klargjør at skattytere har plikt til å fremlegge relevant advokatkorrespondanse som en del av sin opplysningsplikt, se mer nedenfor. Vår drøftelse knytter seg særlig til ligningslovens bestemmelser, men de samme argumentene vil langt på vei gjøre seg gjeldende også for våre øvrige forvaltningsområder.

Grensedragningen mellom den profesjonsbestemte taushetsplikt og opplysningsplikten overfor skatte- og avgiftsmyndighetene vedrører spørsmålet om hvor langt borgernes grunnleggende rettssikkerhetsgarantier må vike for samfunnets/fellesskapets interesse i å sikre riktig og rettferdig beskatningsgrunnlag.

Utvalget har i avsnitt 9.2 fremhevet de hensyn som begrunner advokaters taushetsplikt, og dette er viktige rettssikkerhetshensyn. Men utvalget drøfter ikke taushetsplikten sett i forhold til rådgivning i enkle og oversiktlige saker, kontra de kompliserte transaksjoner. Advokatenes rolle er i våre dager ikke avgrenset til å gi borgerne rettssikkerhet ved gjennomføring og rapportering/kontroll av vel forankrede transaksjoner. Mange ganger er advokatene den sentrale ressurs og premissgiver ved initieringen av en transaksjon. Vi vil i det følgende omtale noen av de problemstillinger som reiser seg i større transaksjoner hvor advokater har stått sentralt:

Advokatenes tilrettelegging av større transaksjoner kan bygge på en rettsforståelse i lovens gråsoner eller yttergrenser, og utfordringen for skattemyndighetene blir å avklare om denne grense kan være overskredet. Det kan reises spørsmål hvor langt hensynet bak taushetsplikten rekker ved denne type aktive tilrettelegging og rådgivning.

Professor Magnus Aarbakke reiste allerede i 1976 spørsmål om hvor beskyttelsesverdig denne type rådgiveraktivitet må anses å være. I sin artikkel "Hvordan bør domstolene stille seg til omgåelsesproblemene?" i Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, Kringgående av skattelag nr. 3, 1976 s. 137 (140) uttaler han:

"Det dreier seg stort sett om ordninger som det krever både fantasi, innsatsvilje og kunnskaper å arbeide seg frem til. Det dreier seg kort sagt om profesjonelt arbeid, utført av personer som har inngående kjennskap til skattematerien, som er trent i skatteplanlegging og som har gjort det til et yrke å utvikle og omsette omgåelsestransaksjoner. Men da blir rettssikkerhet i den nevnte forstand nærmest bare en forutsetning for at disse "varer og tjenester" skal kunne utvikles og omsettes. Og spørsmålet om denne rettssikkerhetens gjennomslagskraft blir – noe satt på spissen – et spørsmål om det er domstolenes sak å sørge for at skattekonsulentene skal ha

slike varer å selge. For meg virker svaret enkelt: Det er neppe domstolenes sak å opprettholde dette marked.”.

I USA har de politiske myndigheter de senere år i klartekst fokusert på utfordringene knyttet til rådgivernes forretningsmoral, i forbindelse med bruk av skatteparadiser. Bl.a i senatsrapport av 8. februar 2005 ”The role of professional firms in the U.S. tax shelter industry” uttales i kapittel I – Introduction om de transaksjoner som var undersøkt:

“While some of these transactions may have complied with the literal language of specific tax provisions, they produced results that were unwarranted, unintended, or inconsistent with the overall structure or underlying policy of the Internal Revenue Code. These transactions had no economic substance or business purpose other than to reduce taxes.”

Videre oppsummeres i kapittel III – Findings and Recommendations:

“The investigation also found that numerous respected members of the American business community were heavily involved in the development, marketing, and implementation of generic tax products whose principal objective was to reduce or eliminate a client’s U.S. tax liability”

For mange aktører er det en attraktiv arena å arbeide med tilrettelegging av strukturer i lovens ytterste sone. I en tid med internasjonalisering av næringslivet, herunder også rådgivningsfirmaer og -miljøer, erfarer vi at også norske rådgivere strekker seg langt i denne sammenheng. Det kan etter direktoratets oppfatning ikke være i samfunnets fellesinteresse at advokatens taushetsplikt i alle tilfeller benyttes som et effektivt vern mot innsikt og kontroll av denne type virksomhet.

Klientens kontra egen interesse

Når advokatene ofte er ansvarlig for planlegging, strukturering og tilrettelegging av en transaksjon, vil advokaten kunne ha en egeninteresse i resultatet av ligningsbehandlingen. Komplexiteten i skattesystemet gjør det vanskelig for borgerne å bedømme holdbarheten i en rådgivers anbefalinger, hvorefter de må stole på de råd de får. Når taushetsplikten påberopes, vil dette kunne være i strid med lovlige klienters interesser, og i første rekke fungere som vern for advokatens rådgivning. Hvis transaksjonen utløser skatt i større utstrekning enn forutsatt, kan dette danne grunnlag for erstatningskrav mot advokaten fra klientens side. Advokaten vil således ha en egeninteresse i å påberope seg taushetsplikten, for å unngå eventuelle erstatningskrav og dertil generelt omdømmetap. Slikt vern av advokatens eget arbeid ligger etter vår oppfatning også utenfor taushetspliktens formål.

Advokatkorrespondansens faktiske betydning

Taushetsplikten omfatter opplysninger advokaten har blitt betrodd i egenskap av sin stilling. Det er således opplysningene i seg selv taushetsplikten omfatter, uansett om de er nedfelt i et dokument eller ikke. Skattyternes opplysningsplikt etter ligningsloven kap. 4 berøres i utgangspunktet ikke av at han har blitt rådgitt av advokat. Opplysningsplikten kan oppfylles selv om ikke allerede advokat-utarbeidede dokumenter oversendes ligningsmyndighetene, ved at skattyteren selv formulerer nye redegjørelser som svar på ligningsmyndighetenes spørsmål. Således kan det hevdes at advokatens taushetsplikt ikke griper inn i opplysningsplikten.

Imidlertid vil det i praksis ved advokat-drevne transaksjoner ofte være slik at klienten ikke besitter det fulle og hele bildet, i tillegg til at den tid som har gått kan gjøre det vanskelig å gi fullstendig informasjon. Fremleggelse av tidligere utarbeidede dokumenter vil da være ønskelig og hensiktsmessig for å belyse saken. Og dokumenter utarbeidet av advokater vil ofte gi et godt bilde av sentrale forhold av betydning for skatteplikten. Rent faktisk vil således taushetsplikten kunne innebære at opplysningsplikten uthules når en advokat er involvert i en transaksjon. Ved at datidige dokumenter som beskriver en transaksjon utarbeides av en advokat, fremfor av klienten selv, kan dokumentet unndras fra innsyn og sentral informasjon gå tapt. Utvalgets flertall drøfter faren for uthuling av opplysningsplikten i punkt 9.6.2, som grunnlag for sitt forslag om opplysningsplikt for advokater. Etter vår mening er dette sentralt.

Vi ser likevel at det kan være visse mothensyn i denne diskusjonen. Et spørsmål er om korrespondanse mellom advokat og klient vil ta andre former enn i dag dersom det innføres lempninger i taushetsplikten. Dersom det f.eks. i større grad i praksis blir en eller annen form for muntlig rådgivning, vil dette åpenbart være vanskelig å få innblikk i, og endringen i regelverket vil nærmest virke mot sin hensikt. Vi tror nok i alle tilfelle at klienter som søker råd i kompliserte transaksjoner mv. ikke vil se seg tjent med å få betale for råd som i så liten grad kan dokumenteres.

Opplysningspliktens innhold

Utvalget omhandler i punkt 9.6.2 at skattyternes opplysningsplikt etter ligningsloven kap. 4 omfatter faktiske forhold, og ikke rene skattemessige vurderinger. Utgangspunktet er således at rettsanvendelsen ivaretas av skattemyndighetene, men at det faktiske grunnlaget må tilveiebringes av skattyterne, jf. også ligningsloven § 8-1 nr. 1. Denne grensedragningen vil også gjelde der taushetsplikten ikke slår inn. I praksis kan det imidlertid være vanskelig å avgjøre hvilke forhold som må anses å vedrøre faktum, og hvilke som vedrører rettsanvendelsen. Dette gjelder ikke minst i kompliserte transaksjoner, hvor andre rettsområder står sentralt, for eksempel selskapsrett, regnskapsrett, kontraktsrett mv.

Dermed skaper grensedragningen utfordringer også i forhold til den skattemessige vurdering, da forskjellige sider ved en transaksjon vil kunne ha interesse alt ettersom hvilket rettsgrunnlag skatteplikten blir vurdert opp imot. Ikke bare faktiske omstendigheter knyttet til en gjennomført transaksjon vil kunne ha interesse, men også opplysninger om andre, alternative transaksjoner og hvorfor disse ikke ble gjennomført, samt forutgående og etterpåfølgende transaksjoner. Ikke minst ved vurderingen av om det ulovfestede gjennomskjæringsgrunnlag skal komme til anvendelse vil denne type informasjon være sentralt. Og slik informasjon vil typisk måtte ta utgangspunkt i datidige advokat-utredninger. Dersom slike utredninger skal være unntatt fra opplysningsplikt, vil dette svekke beslutningsgrunnlaget. For skattemyndighetene er det sentralt at alle forhold knyttet til en transaksjon og omstendighetene rundt denne anses som faktiske forhold sett i forhold til opplysningsplikten.

Ved å regulere opplysningsplikten i kapittel 6 gis det også mulighet for å fremtvinge opplysningene gjennom å ilegge disse tredjemennene, som etter ordlyden også omfatter privatpersoner, tvangsmulkt.

Fremleggelsesplikt for skattyter

Som omtalt er det vår oppfatning at det bør vurderes om det er tilstrekkelig med en ny bestemmelse i ligningsloven om rådgiveres opplysningsplikt uavhengig av taushetsplikten. I tillegg bør det vurderes å ta inn en bestemmelse som presiserer og klargjør at en skattyter selv

har plikt til å fremlegge advokatkorrespondanse uavhengig av advokatenes taushetsplikt, men innenfor rammene i ligningsloven kapittel 4.

Utvalget redegjør i punkt 9.2 for hvilke begrensninger i fremleggelsesplikten som gjelder innenfor prosesslovgivningen, herunder at begrensningene gjelder også når den som har krav på hemmelighold besitter dokumentet. Utvalget slår fast at betydningen av advokaters taushetsplikt ikke er nærmere regulert i skatte- og avgiftslovgivningen i dag.

Betydningen av advokaters taushetsplikt sett i forhold til skattyternes opplysnings- og fremleggelsesplikt, vedrører forholdet mellom skattyternes fellesskapsinteresser som samfunnsborgere, og skattyternes individuelle interesser. Skatte- og avgiftssaker vedrører i liten grad betroelser av privat karakter, men i første rekke økonomiske og forretningsmessige forhold. De hensyn som begrunner taushetsplikten står ikke her like sterkt. Påberopelse av taushetsplikten vil innebære en begrensning i skattyternes opplysnings- og fremleggelsesplikt, som skattytere som har benyttet seg av andre rådgivere ikke kan påberope seg.

Generelt vil det være opp til den som har krav på hemmelighold om han vil frita advokaten fra taushetsplikten. I denne situasjonen bør ikke en skattyter kunne fri seg fra muligheten til å belyse sin sak ved å påberope seg advokatenes taushetsplikt. Vi kan ikke se noe aktverdig formål som tilsier dette, og viser i denne sammenheng til skattemyndighetenes egen taushetsplikt, jf ligningsloven § 3-13. Vi foreslår derfor at det vurderes en lovfesting av skattyternes fremleggelsesplikt, for eksempel ved en tilføyelse i hhv ligningsloven 4-8 annet ledd og § 4-10 nr. 5 (dagens nr. 5 blir nr. 6) som følger:

Ny § 4-8 annet ledd og § 4-10 nr.5:

"Fremleggelsesplikten etter denne bestemmelse gjelder også dokumenter utarbeidet av advokat, samt advokatkorrespondanse for øvrig, uavhengig av advokatenes lovpålagte taushetsplikt."

Vi antar at både eventuell regulering i §§ 4-8 og 4-10, og utvalgets forslag reiser spørsmål knyttet til det vitneforbudet som påhviler advokater, og verdien av å innhente opplysninger på rådgivningsstadiet dersom det ikke kan føres som bevis i en eventuelt senere rettssak, jf. tvisteloven § 22-5.

9.6.3 Rapporteringsrett til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet

Etter Skattedirektoratets oppfatning er det naturlig at advokater kan innberettes til tilsynsmyndigheten på tilsvarende måte som regnskapsførere og revisorer når det for deres vedkommende foreligger brudd på plikter etter domstolsloven med tilhørende forskrifter som regler for god advokatskikk.

Advokater bidrar i lovovertridelser av våre forvaltningslover på en annen måte enn revisorer og regnskapsførere, og hvilke type overtridelser som kan være relevant å innberette kan være noe mer uklart. De kan likevel bidra til grove overtridelser av ligningslovens regler om opplysningsplikt på ulike måter gjennom representasjon av skattyter, for eksempel bevisst fremleggelse av grove uriktige påstander om faktum, falske dokumenter som erklæringer fra leger, psykologer på vegne av klienten. En mulighet for ligningsmyndighetene til å reagere i slike tilfeller vil ha en sterkt preventiv effekt og styrke kvaliteten i advokatstanden, samtidig som tilliten til etaten heves når det reageres i slike tilfeller.

Formålet med reglene for god advokatskikk er å sikre at advokatvirksomhet utføres etter etiske prinsipper som er grunnlag for advokatens virke i alle siviliserte rettssamfunn. I § 1-3 er det slått fast at advokaten i sitt virke skal opptre saklig og korrekt, og unngå en opptreden som er egnet til å skade standens og yrkets anseelse. Kritikverdige forhold vedrørende økonomi er nevnt som eksempler på opptreden som lett vil bli ansett å skade standens eller yrkets anseelse. Skatteetaten opplever i økende grad påstander fra advokater om klanderverdighet i saksbehandlingen, anførsler om inhabilitet på ulike grunnlag, påstand om bevisste unnløtelser mv. fra saksbehandlere som ikke synes å ha grunnlag i virkeligheten. Selv om slike forhold ofte vil ligge utenfor det som bør rapporteres til Tilsynsrådet for advokater og rapportering ellers bare er aktuelt i særdeles grove tilfeller, vil det være en stor fordel om forarbeidene eksemplifiserer i hvilke tilfeller det er aktuell med slik innberetning. Den foreslåtte lovteksten synes også å ha fått en noe for generell utforming ved *"overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift"*. I forbindelse med kontroller kan det også avdekkes forhold utenfor etatens ansvarsområde, og det bør tas stilling til om også slike forhold eventuelt skal innberettes fra skattemyndighetene.

Kapittel 10

10.2.2 Tiltak knyttet til kontantøkonomi

Utvalgets forslag om å nekte fradrag i skatt og merverdiavgift for kontante transaksjoner mellom næringsdrivende oppfattes av Skattedirektoratet som et godt instrument for å få synliggjort en del av de transaksjonene som i dag aldri blir registrert. Erfaringsmessig er dette et omfattende problem i saker der det er mistanke om svart omsetning, fiktiv fakturering og andre lignende former for skatte- og avgiftsunndragelser. Forslaget om å nekte fradrag for næringsdrivende støttes derfor av Skattedirektoratet.

Grensen er foreslått å gå ved transaksjoner på kr 10 000, noe også hele utvalget går inn for. Vi vil i den sammenheng påpeke viktigheten av at beløpsgrensen i dette forslaget sammenfaller med forslaget i rapportens 10.3.4.6 b. I det forebyggende arbeidet, vil en slik felles grenseverdi gjøre det enklere å kommunisere regelverket på en lettfattelig måte. Det vil kunne gi en felles forståelse blant de skatte- og avgiftspliktige av at beløp over denne grensen ikke må håndteres med kontanter.

Den foreslåtte grensen ligger relativt langt under de grenseverdier som er innført for tilsvarende transaksjoner i andre land som er omtalt i rapporten. Skattedirektoratet er likevel av den oppfatning at en grenseverdi på 10 000 ikke skaper særlige praktiske og økonomiske konsekvenser for de næringsdrivende.

Skattedirektoratet har enkelte merknader til den foreslåtte utformingen av de aktuelle bestemmelsene. Dette gjelder for det første hvilke type transaksjoner som skal omfattes.

Fra Utvalgets lovforslag til skatteloven § 6-51 siteres:

"Frdrag i virksomhet gis ikke for varer og tjenester etter dette kapittel når betaling helt eller delvis skjer ved kontanter og betalingen samlet utgjør mer enn 10 000 kroner...". I punkt 10.2.2.5. c) heter det at: *"Forslaget vil omfatte transaksjoner knyttet til varer og tjenester mv. som gir fradragsrett etter skatteloven..."*. Vi forstår dette slik at forslaget er ment å omfatte

alle type transaksjoner som gir fradragsrett etter skatteloven, og ikke kun transaksjoner knyttet til "...varer og tjenester..." slik ordlyden i lovforslaget kan tyde på. Forslaget dekker eksempelvis ikke renter. Et alternativt forslag til lovtekst kan være: "Fradrag i virksomhet etter dette kapittel gis ikke for *betaling* av varer og tjenester mv. når betaling helt eller delvis skjer ved kontanter og betalingen samlet utgjør mer enn 10 000 kroner..."

Når det gjelder avskjæring av fradragsretten vil vi vise til utvalgets lovforslag: "*Fradrag i virksomhet gis ikke for varer og tjenester etter dette kapittel når betaling helt eller delvis skjer ved kontanter og betalingen samlet utgjør mer enn 10 000 kroner...*". I punkt 10.2.2.5. c) Hvilke typer transaksjoner heter det at "*Forslaget vil omfatte transaksjoner knyttet til varer og tjenester mv. som gir fradragsrett etter skatteloven...*"

Vi forstår dette slik at forslaget er ment å omfatte alle type transaksjoner som gir fradragsrett etter skatteloven, herunder fradrag for avskrivninger og/eller fradrag for tap. Sistnevnte er aktuelt dersom kontantbetalingen gjelder aktiveringspliktige beløp, eksempelvis påkostninger som inngår i et driftsmiddels skattemessige avskrivningsgrunnlag og/eller i en eiendels skattemessige inngangsverdi ved eventuell senere tapsberegning ved realisasjon. Det kan evt. presiseres i lovteksten at kontantbetaling som utgjør mer enn 10 000 kroner heller ikke inngår i en eiendels avskrivningsgrunnlag og/eller inngangsverdi.

Ordlyden i forslaget dekker antakelig ikke kontantbetaling som inngår i en eiendels skattemessige inngangsverdi ved eventuell senere gevinstberegning ved realisasjon. Dersom det presiseres i lovteksten at kontantbetaling som utgjør mer enn 10 000 kroner heller ikke inngår i en eiendels avskrivningsgrunnlag og/eller inngangsverdi, så vil det også kunne dekke dette tilfelle.

Skattedirektoratet er enig med flertallet i at det er mange hensyn som taler for å regulere den lovlige bruk av kontanter som betalingsmiddel. Etter vår oppfatning bør det gjøres en grundig utredning og vurdering av hvilke muligheter og begrensninger som ligger i dette regelverket. I denne sammenheng finner vi det også hensiktsmessig at det ses nærmere på ut- og innbetaling av skatte- og avgiftskrav, der det blant annet bør vurderes hvorvidt det skal være aktuelt å få utbetalt penger fra skattemyndighetene uten å ha bankkonto. Etter vår oppfatning vil det blant annet kunne være et viktig bidrag for å motvirke hvitvasking. Skattedirektoratet tar i denne sammenheng sikte på å fremme forslag om dette når det gjelder næringsdrivendes mulighet til å utbetalt merverdiavgift til gode uten bankkonto.

10.2.4 Journalføring

Utvalgets forslag om å innføre en regel om plikt til daglig oppdatert journal over personalet i utvalgte bransjer, for eksempel restaurantbransjen, vil opplagt kunne være med på å bedre seriositeten innenfor de bransjene som vil bli omfattet av ordningen. Det vil være et effektivt og preventivt virkemiddel mot svart (kontant) arbeid og svart omsetning.

Innenfor enkelte bransjer er det allerede regler for slik registrering i dag. I forhold til Skatteetatens kontrollarbeid, ser vi klart viktigheten av at registreringsplikten også må gjelde løpende gjennom arbeidsdagen, slik at man under uanmeldte kontroller kan unngå å komme opp i tvilstilfeller.

Norsk RegnskapsStiftelse som har gjennomgått de norske bokføringsreglene på oppdrag fra Finansdepartementet, har også foreslått at bokføringsreglene endres ved at det innføres et krav

om personaljournal for serveringssteder, frisørvirksomheter/skjønnhetspleie og bilverksteder/bilpleie. Dette fremgår av rapport 3 fra Bokføringsstandardstyret til Finansdepartementet. Skattedirektoratet gir sin klare støtte til en slik endring i bokføringsreglene. Vi finner det også hensiktsmessig at det innføres sanksjoner som i Sverige ved brudd på kravet om føring av personaljournal, og mener at bestemmelser om dette naturlig hører hjemme i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven. Ved innføring av regler om personaljournal, med etterfølgende nødvendig kontrollvirksomhet, er det høyst sannsynlig at krav om personaljournal også i Norge vil være et meget effektivt middel mot svart arbeid.

10.2.5 Kassaapparater

Utvalget gjennomgår reglene i Norge for bruk av kassaapparat for registrering av kontantomsetning. Det henvises til at det i Sverige er vedtatt nye og omfattende regler for sertifisering og plombering av kassaapparat. Utvalget viser videre til at Norsk RegnskapsStiftelse i sin delrapport 1 vedrørende gjennomgang av bokføringsreglene på oppdrag av Finansdepartementet, har foreslått at det også i Norge gjennomføres en nærmere utredning av hvordan strengere krav til kassaapparat som brukes i Norge bør være.

Skattedirektoratet støtter at det gjøres en slik utredning, og finner strengere regler til kassaapparatenes egenskaper på dette området ønskelig og nødvendig, tatt i betraktning de erfaringer som er gjort med manipulering av dagens kassasystemer.

10.3.4.4 Beløpsgrensen for skattefritt arbeid

Utvalget foreslår at det settes en grense for maksimal årlig skattefri inntekt på kr 20 000 for inntekter som er skattefrie fordi de er under beløpsgrensene på henholdsvis kr 1 000 og kr 4 000.

Nøytralitetshensynet (forholdet til virksomhetsinntekt) taler etter direktoratets oppfatning for at det settes en slik grense for å få en likere behandling av arbeidsinntekt og virksomhetsinntekt. Videre vil det gjøre reglene mer forutsigbare. Spørsmål omkring disse reglene er til stadig tilbakevendende ved Skatteetatens forebyggende arbeid blant unge, Spleiselaget. Ungdommene er svært opptatt av hvor mange arbeidsgivere de kan ha før det vil utløse skatteplikt. Spleiselagets veiledere melder tilbake at det er lite tilfredsstillende å ikke kunne gi noe svar utover at "det vil bli skatteplikt hvis omfanget blir så stort at det anses som næringsvirksomhet".

10.3.4.5 Fradragsrett for kostnader med tilknytning til private hjem

Skattedirektoratet finner ikke å kunne støtte mindretallets forslag om å innføre en ordning med fradragsrett for kostnader med tilknytning til private hjem. Vi avviser ikke at en slik ordning, avhengig av den nærmere utforming og hvor gunstig den gjøres, vil kunne bidra til å bringe svart arbeid over i lovlige provenygenererende former, men er usikker på hvor sterk denne positive virkningen vil kunne bli. Vi har i denne sammenheng merket oss at det ikke synes forutsatt noen annen direkte sammenheng mellom fradragsrett og økt grad av etterlevelse fra tjenesteyteren enn at den at dokumentasjonen som tjenestemottakeren avkreves vil kunne tjene som kontrollimpuls. Verken flertallet eller mindretallet synes å se for seg at tjenesteleverandørens oppfyllelse av sine plikter skal være en betingelse for

fradragsrett. Noe av den samme effekten synes imidlertid å kunne følge av forslaget om ansvarliggjøring av kjøper, jf punkt 10.3.4.6.

Tyngst for oss som motforestilling veier de administrative kostnadene. Ordningen vil innebære en ytterligere komplisering av skattesystemet og påføre både skattytere og myndigheter nye administrative byrder. Som ved regelendringer generelt vil det måtte påregnes tilpasninger med sikte på urettmessig utnyttelse av ordningen. Disse nye kontrollutfordringene vil komme i tillegg til de utfordringer som allerede er på dette området idet fradragsordningen som nevnt ikke inngir begrunnet forventning om å få bukt med de kjente problemene svart arbeid i privatmarkedet volder.

De nye og ukjente kontrollproblemene vil som sådanne ikke kommenteres fullt ut her. For å illustrere hvor gjennomgripende virkninger den nedbyggingen av nasjonale grenser utvalget drøfter i kapittel 3.5 har, ser vi likevel grunn til å nevne det aspekt ved forslaget at fradragsretten ikke synes begrenset til fullt skattepliktige. Også skattytere som ikke anses bosatt i Norge synes således forutsatt omfattet av ordningen og vil da ha krav på fradrag i norsk inntekt for utgifter i tilknytning til hus og hjem i skattemessig bostedsland. Gjelder det EØS-borgere må kanskje regelen i gitte tilfeller bli slik, men verken det eller det generelle spørsmål om geografisk rekkevidde ses ikke særskilt drøftet av utvalget. Vi ser for oss at det kan bli en vanskelig og ressurskrevende oppgave for norske ligningsmyndigheter å føre reell kontroll med eksempelvis fradragsberettiget vedlikeholdsarbeid og barnepass i utenlandske hjem.

En fradragsordning som den utvalget skisserer, vil, som i våre naboland, kunne gis sysselsettingspolitisk begrunnelse. I Norge kan konjunktorene ligge bedre til rette for det i dag enn de har gjort de senere år. De motforestillinger vi finner avgjørende gjør seg dog like sterkt gjeldende under en slik begrunnelse.

10.3.4.6 Skatteansvar for privatpersoner

Utvalgets flertall foreslår å gjøre kjøperen av varer og tjenester for over 10 000 kroner ansvarlig for skatt og merverdiavgift som selgeren har unndratt dersom kjøperen ikke betaler gjennom bank. Utvalget har ikke fremmet forslag til lovtekst. Selv om utvalget drøfter og tar stilling til viktige sider ved en slik ordning, kan denne mangelen av lovtekst oppfattes som tegn på at ikke alle sider fullt utredet og at det er behov for videre bearbeiding. Skattedirektoratet tar dette som utgangspunkt og legger ellers for den videre drøftelse til grunn at vi står overfor et stort og alvorlig problem når det gjelder skatteunndragelser i relasjon til kjøp av varer og tjenester i privatmarkedet. Forslaget vil etter vår oppfatning kunne fungere som et meget effektivt allmennpreventivt tiltak i bekjempelsen av svart arbeid og svart omsetning. Det vil også innebære betydelig forenkling i et ønske om økning i antall sporbare transaksjoner. TNS Gallup gjennomførte i februar 2009 på oppdrag fra Samarbeid mot svart økonomi en undersøkelse av svart arbeid innenfor privatmarkedet. 23% oppgav i denne undersøkelsen at de hadde kjøpt svart arbeid i løpet av de to siste år. Sammenholdt med andre undersøkelser som det er redegjort for i rapportens punkt 10.3.2.3, viser dette at det også innenfor privatmarkedet er svært mange som velger å unndra skatter og avgifter ved kjøp av varer og tjenester. På bakgrunn av dette, og sett i forhold til en stadig økende bruk av elektroniske betalingstjenester i samfunnet, finner Skattedirektoratet å ville støtte flertallets forslag på dette området.

Undersøkelsen fra TNS Gallup i februar 2009 viste også at en stor del av de svarte transaksjonene i privatmarkedet, 70%, ble verdsatt til under kr 10 000 i løpet av de to siste årene. Dette tallet er på samme nivå som fra tilsvarende undersøkelse i 2006. Basert på disse undersøkelsene er hele 93% av kjøp av svart arbeid i privatmarkedet under 50 000 de 2 siste årene. Ut fra dette vil Skattedirektoratet støtte den anslåtte grenseverdien. Hadde grenseverdien vært høyere, kunne dette medført at bestemmelsen ikke ville fått virkning for de transaksjonene den var tenkt å skulle dekke.

På dette tidspunkt ser vi det ikke som hensiktsmessig å ta endelig stilling til de konklusjoner utvalgsflertallet trekker vedrørende enkeltheter i forslaget. Det bør kunne utstå inntil helheten er mer klarlagt, herunder også forslaget om beløpsavgrenset generelt forbud mot kontantbruk ved transaksjoner med næringsdrivende og den innbyrdes avstemning mellom de to forslagene.

Forslaget har etter direktoratets oppfatning mye godt ved seg, og vil være et viktig virkemiddel særlig i det holdningsskapende arbeid. Sammen med andre tiltak for å redusere kontantøkonomien vil dette føre til en klar økning i borgernes bevissthet omkring bruken av kontanter og kjøp av svarte tjenester. Som nevnt foran er det etter vår vurdering likevel hensiktsmessig å gjennomføre en nærmere utredning med hensyn til rekkevidden av forslaget, og om det skal åpnes for enkelte unntaksmuligheter. Vi legger til grunn at beløpsgrensen ikke bør settes særlig høyere enn det foreslåtte, men ser at det også her kan være på sin plass med en samlet vurdering av alle tiltakene rettet mot kontantøkonomien, herunder forslaget om forbud mot bruk av kontanter i visse tilfeller. Vurderingen av om kjøpers ansvar skal være direkte og primært er det også behov for å gjøre mer omfattende. Det kan i denne sammenheng bli nevnes at det ut fra gjeldende ordning i skattebetalingsloven ikke oppstår noe skattekrav før det er gjennomført en fastsettelse og ligning. Det må derfor vurderes nærmere hvor langt myndighetene må ha kommet i ligningsbehandling mv før det kan være aktuelt å fremme krav mot kjøper.

I en videre utredning må det også vurderes hvor en lovhjemmel skal plasseres. Utvalget antyder at dette bør skje i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Etter vår oppfatning kan en plassering i skattebetalingsloven kapittel 16 være vel så naturlig.

10.4 NUF

Utvalget påpeker at etablering av utenlandsk selskap med norsk avdeling (NUF) som rettslig ramme omkring virksomhet eieren driver i Norge, kan være motivert av det lempeligere reguleringsregime som da vil gjelde og at foretaksformen lett kan tiltrekke seg useriøse aktører.

En registrering som NUF vanskeliggjør i mange tilfeller kontroll- og innkrevingsarbeidet i etterkant, da ansvarsforholdene ofte er uklare, og selskaper registreres og forsvinner relativt raskt. Det er ofte vanskelig å finne informasjon om selskapene i utenlandske databaser, og dette utnyttes i stadig større grad av tilbydere av "ferdigregistrerte" NUF-selskaper og innehavere av useriøse næringsdrivende registrert som NUF. Vi ser et stort behov for utveksling av opplysninger fra utenlandske registre.

Dreier det seg om aktører som uansett ville søkt å unndra seg bl.a. skatteforpliktelser, peker de seg i så fall, ved å velge NUF-formen, ut som særlig kontrollverdige og gjør det derved lettere for myndighetene å styre kontrollressursene dit behovet er størst. Denne fordel vil

imidlertid lett kunne bli oppveid av at selve kontrollen blir vanskeligere når selskapet hører hjemme i utlandet og særlig i den grad det etableres skatterettslig anerkjennbare mellomværender og inngås slike transaksjoner mellom hovedkontor i utlandet og den norske avdelingen.

Et enda større problem vil NUF-formen representere dersom den tiltekker seg aktører med unndragelsestilbøyelighet som i mangel av denne foretaksform ville blitt holdt i sjakk av det strengere norske reguleringsregime. For oss fremstår dette som en så alvorlig risiko at den bør påkalle egnede forholdsregler. Når i tillegg, som utvalget redegjør for, NUF-formen kan volde store innfordringsmessige problemer både for offentlige og private kreditorer anser vi de forslag utvalget fremmer som godt begrunnet.

Nedenfor kommenteres særskilt enkelte av forslagene.

Kvaliteten på opplysningene som er registrert i Brønnøysundregistrene

Dagens regler og praksis innebærer usikkerhet med hensyn til om opplysningene i registrene er i samsvar med realiteten. Vi mener derfor det er viktig å sette i verk tiltak som bedrer kvaliteten i registrene. Forslaget i pkt. 10.4.3.3 om å etablere muligheter for utveksling av opplysninger mellom selskapsregistrene og etablere samarbeidsrutiner over landegrensene vil være gode virkemidler for å bedre kvaliteten av de faktiske opplysningene i Brønnøysundregistrene.

Innstramming i regelverket for registrering av NUF

Forslaget om å nekte registrering av selskap stiftet utenfor EØS, som ikke driver reell virksomhet i stiftelseslandet og som har sitt reelle hovedsete i Norge, vil bidra til å redusere antall nye NUN-NUF. Dermed vil antall skattytere som forsøker å unndra skatt gjennom å etablere et tomt utenlandsk selskap reduseres. Ut fra definisjonen av NUN-NUF gjengitt i pkt. 3.5.5 vil det imidlertid kunne føre til utilsiktede restriksjoner. Et eksempel er konsulentselskap stiftet utenfor EØS som driver all sin virksomhet gjennom den norske avdelingen og ingen virksomhet i stiftelseslandet, men som likevel ikke kan anses hjemmehørende her på grunn av at ledelse på styrenivå foregår fra stiftelseslandet. Et annet eksempel er shippingbransjens valg av selskapsstat/flaggstat, hovedsakelig ut fra andre grunner enn de skattemessige, som også i stor grad rammes av en innstramming som foreslått. Selskaper registrert i Liberia, Bahamas, Bermuda osv. brukt som skipseiende selskap, har lange tradisjoner, og vi oppfatter ikke forslaget dit hen at det er spesielt ønskelig å ramme denne gruppen NUN-NUF.

Det kan eventuelt vurderes et forbehold for selskaper som bare eier skip i internasjonal fart dersom det er ønskelig å unnta denne næringen fra innstrammingene. Et annet alternativ kan være å gjøre unntak for foretak som er stiftet av norskregistrert aksjeselskap/allmennaksjeselskap.

Det bør også vurderes å innføre forenklede endringsprosedyrer hos enhetsregisteret/foretaksregisteret når offentlige etater har kjennskap til endringer i den utenlandske registreringen av foretaket. Bestemmelser og prosedyrer om endringer bør særlig forenkles når det foreligger nye opplysninger i pålitelige og lett tilgjengelige utenlandske registre

Lik heftelsesform for hovedforetak og NUF

Skattedirektoratet støtter forslaget om klargjøring av at norsk avdeling av utenlandsk registrert foretak skal ha samme heftelsesform som hovedforetaket også i forhold til de øvrige reglene i

foretaksregisterloven. Det vil også harmonere med det som legges til grunn ved ligningsbehandlingen av NUF. Det forutsettes at forslaget også skal ha virkning for NUF som er registrert før endringen trer i kraft.

Forslaget bør dessuten harmoniseres med forslaget i pkt. 10.4.3.4 om at selskap som er registrert, men som ikke fyller vilkårene om reell virksomhet i etableringslandet og reelt hovedsete utenfor Norge, ikke skal kunne påberope seg ansvarsbegrensningen som følger av aksjeselskapsformen fordi selskapet ikke oppfyller kravene i norsk aksjelovgivning.

Det bør også innføres overgangsregler hvor det gis en passende frist til å innrette seg.

Revisjonsplikten for NUF

Vi har stor tro på at pliktig revisjon øker kvaliteten på oppgavene, og støtter derfor forslaget om revisjonsplikt. Vi viser i denne sammenheng til våre merknader til NOU 2008:12 om revisjonsplikten for små foretak, i brev av 20. oktober 2008.

10.5 Interessefellesskap og skatteparadiser

Det er særlige kontrollutfordringer knyttet til personer og selskap med interessefellesskap over landegrensene. Internprisingsproblematikk er sentralt ved interessefellesskap over landegrensene. Her foreligger det allerede regler om dokumentasjon mv. Mulighetene for omgåelser og/eller illojal utnyttelse av norske skatteregler og etablering av fiktive/ikke reelle fradrag for den norske parten er en annen utfordring. Et virkemiddel som allerede er i bruk overfor skatteparadiser er å unnta fra lempelser i skatte-, oppgave- og dokumentasjonsplikt forhold som har tilknytning til stater Norge ikke har tilfredsstillende avtaler om utveksling av skatteopplysninger med. Motstykket er det mer belønningspregede virkemiddelet ved å oppnå en mer gunstig behandling ved norsk ligning i de tilfeller der det er benyttet land Norge har utvekslingsavtale med. Vi tror ikke mulighetene for å anvende dette virkemiddelet er uttømt.

Utvalgets forslag om å nekte fradrag for betalinger til selskaper hjemmehørende i stater som står på OECDs liste over ikke-samarbeidsvillige skatteparadiser kan være ytterligere et skritt i riktig retning. Dette vil kunne bidra til at det ikke blir attraktivt å opprette selskaper og innretninger i disse landene. Skattedirektoratet slutter seg derfor til forslaget om at det bør utredes nye regler for å nekte fradrag for visse betalinger til selskap i skatteparadiser.

Vi har også enkelte kommentarer til utvalgets omtale av skatteloven § 13-1. Utvalgets fremstilling av bevisbyrderregelen i skatteloven § 13-1 synes for oss basert på en ordlyd som utilsiktet ble til ved overgangen til ny skattelov, men som senere, jf Ot.prp. nr. 62 (2006-2007), er tilbakeført til det som gjaldt før denne tekniske revisjonen.

Ved, som utvalget gjør, å ta utgangspunkt i den bestemte form "interessefellesskapet" er det naturlig å tolke inn et krav om at ligningsmyndighetene må sannsynliggjøre et bestemt interessefellesskap, påvise at skattyter står i et slikt forhold til sin motpart i transaksjonen/mellomværendet. Gjeldende ordlyd er imidlertid den ubestemte form "interessefellesskap". Med det markeres at ligningsmyndighetene i denne henseende ikke stilles overfor et krav om bevisføring, at det innledende beviskrav er oppfylt ved å sannsynliggjøre inntektsreduksjon, og at interessefellesskap i så fall kan presumeres, jf Ot.prp. nr. 26 (1980-81).

Slik forstått er bevisbyrderregelen i skatteloven § 13-1 et viktig hjelpemiddel for å fremtvinge opplysninger om eierforhold til selskaper m.v. i skatteparadiser.

10.6 Merverdiavgift

Innledningvis vil Skattedirektoratet bemerke at vi gir vår støtte til de forslag som fremmes av utvalget, men vi har likevel enkelte prinsipielle merknader til regelverket på merverdiavgiftsområdet. Merverdiavgiftssystemet er basert på at kjøper skal ha en forventning om at det gis fradrag for inngående avgift. Dersom det innføres regler som i for stor grad rokker ved systemets klare utgangspunkt, kan dette få uheldige konsekvenser. Omsetning av varer og tjenester vil på en uheldig måte kunne påvirkes av andre faktorer enn det som er relevant i markedet, noe som vil kunne virke ødeleggende for velfungerende markeder. Dersom kjøper får risiko for selgers manglende innberetning kan dette blant annet medføre for stor betydning for valg av leverandør. I sin generelle form kan dette innebære at andre tilfeller enn de uønskede unndragelsessituasjoner rammes, f.eks. dersom kjøper vet at selger har økonomiske problemer. Det er derfor svært viktig for å opprettholde grunnprinsippene i dagens merverdiavgiftssystem at unntaksbestemmelser av denne type som vi er helt enige i at kan være på sin plass - ikke gis større rekkevidde enn nødvendig.

For at Skatteetaten skal kunne gjennomføre gode og målrettede kontroller er det en viktig forutsetning å ha tilgang til relevant informasjon. Det er derfor behov for å revurdere innholdet av omsetningsoppgaven. Dette er nærmere kommentert og foreslått under pkt 7.3.3.4.

Det er ikke tvil om at fradragsretten for inngående merverdiavgift er en arena også for profesjonelle kriminelle aktører her i Norge. I flere saker oppstår sterk mistanke om at den som har fradragsført avgiften har samarbeidet med "selgeren" om avgiftsunndragelsen. Å føre bevis for slikt samarbeid er ressurskrevende og ofte svært vanskelig. I andre tilfeller er inntrykket at kjøper "må ha skjønt" at selger ikke drev legitimt, uten at det er grunn til å tro at denne har stått i ledtog med selger. Etter direktoratets oppfatning er det vanskelig å forstå at disse kjøperne kan sies å ha noe legitimt krav på å gjøre fradrag for den inngående avgiften.

Regelendringer bør ha som mål å gi et bedre grunnlag for å ramme slike forhold på et mer objektivt grunnlag, uten å måtte føre bevis for kjøpers kvalifiserte uaktsomhet eller forsett. Utfordringen er å samtidig ivareta hensynene til næringslivets effektivitet, rettssikkerhet og likebehandling.

Vi vil også nevne at Skattedirektoratet har tatt kontakt med svenske skattemyndigheter for å få kartlegge rettstilstanden i Sverige når det gjelder det som er omtalt i punktene 10.6.3.2 til 10.6.3.4. Informasjon fra Sverige vil bli formidlet til Finansdepartementet så snart det lar seg gjøre.

10.6.3.1 Henvisning til bokføringsregelverket i merverdiavgiftsloven § 25

Skattedirektoratet er av den oppfatning at en slik henvisning i loven er fornuftig og bør absolutt gjennomføres. Selv om henvisningen ikke medfører noen realitetsendring i forhold til gjeldende bestemmelser, vil det som nevnt i utredningen medføre en skjerpet aktsomhet mht de formelle kravene som stilles til salgsdokumentasjon. Med tanke på at mange av forslagene omhandler kjøpers ansvar og aktsomhet er det viktig at formelle krav kommer tydelig frem i lovverket.

10.6.3.2.

Nektelse av fradrag ved formelle feil ved salgsdokumentasjon

Utvalget omtaler det tilfellet at organisasjonsnummeret ikke er etterfulgt av bokstavene MVA i salgsdokumentet. Skattedirektoratet ønsker å tilføye at erfaringsmessig er mangelfulle salgsdokumenter også et problem i forhold til manglende eller upresis angivelse av ytelsens art og omfang, samt tidspunkt og sted for levering av ytelsen. Dette gjelder blant annet innen bygg og anlegg og renhold. Manglende eller ufullstendig informasjon i salgsdokumentet gjør det enklere å skjule skatte- og avgiftsunndragelser og vanskelig å etterkontrollere.

Utvalgets forslag om at det skal nektes fradrag ut fra en tanke om at kjøper kan be om at selger retter salgsdokumentet, synes nyttig og praktikabel og vil i mange tilfeller trolig kunne medføre vesentlige besparelser i kontrollarbeidet. Det vil medføre at det blir klarere for kjøper hva han har å forholde seg til når det gjelder fradragsretten, og det vil bli enklere å eventuelt be om ny salgsdokumentasjon som tilfredsstillende de formelle kravene. Direktoratet antar at seriøse næringsdrivende uansett krever dette av sine leverandører av hensyn til kostnadsallokering, viderefakturering osv.

Skattedirektoratet forstår forslaget slik at fradrag for inngående merverdiavgift skal kunne nektes for den aktuelle terminen dersom salgsdokumentet ikke er korrekt. Nederst på s. 214 i NOUen fremgår at "(u)tvalget foreslår derfor at det i merverdiavgiftsloven § 25 første ledd nytt annet punktum inntas en bestemmelse som uttrykkelig fastsetter at fradrag skal nektes i de tilfeller hvor en formiktig salgsdokumentasjon ikke foreligger før etter at fradragsretten er gjort gjeldende." Ut fra formuleringene i teksten kan det se ut til at det ikke er adgang til i ettertid å rette feilene. Skattedirektoratet har imidlertid forstått det slik at det fortsatt skal være adgang til å rette forholdet ved å kreve at kjøper utsteder ny salgsdokumentasjon, men at fradragsretten da først kan gjøres gjeldende fra den terminen salgsdokumentet er rettet. Sanksjonen vil da ligge i at det blir beregnet renter fra den termin fradaget ble gjort gjeldende basert på salgsdokumentet som ikke oppfyller lovens vilkår og frem til det blir rettet, jf. skattebetalingsloven § 11-2.

Skattedirektoratet støtter forslaget, og mener at det vil være et viktig tiltak mot merverdiavgiftsunndragelser.

Nektelse av fradrag for kjøper dersom selger ikke er registrert i avgiftsmanntallet

Skattedirektoratet støtter utvalgets forslag om at fradrag for kjøper skal kunne nektes dersom selger ikke er registrert i avgiftsmanntallet.

Ved innføring av plikten for kjøper til å kontrollere at salgsdokumentet inneholdt selgers organisasjonsnummer med tillegg av bokstavene MVA, ble det antatt at dette ville bidra til å høyne terskelen for svindel, samt at det ville ha betydning for avgiftsmyndighetenes mulighet for en rask og sikker identifikasjon av selger med hensyn til kontroll av dennes registreringsforhold og avgiftsbehandling.

Når det gjelder det første – å høyne terskelen for svindel, har avgiftsmyndighetene erfart at dette ikke har hatt den ønskede effekt, fordi useriøse virksomheter og virksomheter involvert i svindel skriver organisasjonsnummer og bokstavene MVA i salgsdokumentet selv om virksomheten ikke er registrert i avgiftsmanntallet. Skattedirektoratet understreker at det i dag er vesentlig lettere for kjøpere å undersøke selgers registreringsforhold enn forrige gang

lovgever vurderte en slik undersøkelsesplikt. På bakgrunn av dette er Skattedirektoraret enig i utvalgets forslag.

Skattedirektoratet støtter videre at den foreslåtte ordningen ikke gjennomføres som en formell undersøkelsesplikt, men som en risiko for kjøper. Dette fordi kjøper selv har det beste grunnlaget for å vurdere selgers seriøsitet - ut ifra hvor lang tid virksomhetene har gjort forretninger med hverandre, hvor godt kjøper kjenner selger, hvor stor anskaffelsen er, om det har skjedd endringer på selgersiden, for eksempel nye eiere. Behovet for faktisk å kontrollere om selger er registrert vil derfor variere.

En slik regel vil ramme en vanlig form for profesjonell avgiftsunndragelse. Direktoratet anser at en slik regel, kombinert med forslaget om at fradragsretten for ikke-ubetydelige beløp skal avhenge av betaling over bank (pkt 10.2.2), som et godt virkemiddel mot denne type avgiftsunndragelser.

Forslaget bør ses i sammenheng med forslaget om bedre oppfølging av NUFer og informasjonsutveksling med foretaksregistrene i de aktuelle landene. Ved raskere sletting av NUFer unngår man at useriøse virksomheter oppkrever merverdiavgift som ikke innbetales til statskassen.

Særskilt om utenlandske leverandører

Når det gjelder forholdet til transaksjoner med utenlandske næringsdrivende, så vil fradragsretten for inngående merverdiavgift kun gjelde merverdiavgift som er pådratt i Norge og anført i salgsdokumenter som norsk merverdiavgift. Merverdiavgift pådratt i utlandet må søkes refundert fra respektive skattemyndigheter etter de regler som gjelder i de respektive land.

Etter Skattedirektoratets oppfatning vil det ikke oppstå særskilte problemer knyttet til å kontrollere registreringsforholdene for utenlandske leverandører. Den som selger varer og tjenester i Norge skal enten være registrert selv eller ved representant, jf. § 10 tredje ledd og forskrift 71. Kjøper vil derfor kunne sjekke om disse er registrert i merverdiavgiftsmanntallet på samme måte som andre norske leverandører. Ved kjøp i utlandet må kjøper selv (vareeier) deklare varen til Norge, jf. § 64, og det vil derfor ikke være angitt norsk merverdiavgift i den utenlandske selgers salgsdokument. Det samme gjelder ved kjøp av fjernleverbare tjenester fra utlandet, jf. § 65 a og forskrift 121. Det bør vurderes om det er nødvendig å ta inn et forbehold om dette i lovteksten.

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

Skattedirektoratet forstår forslaget slik at det er ment å ramme tilfeller der transaksjonen har en verdi fordi kjøper oppnår fradragsrett for inngående avgift uten at selger betaler inn den oppkrevede avgiften til staten, og der dette gjennomføres i forståelse mellom partene. Det antas på den annen side at forslaget ikke er ment å gjelde tilfeller der for eksempel en virksomhet fortrekker å handle hos en gammel forretningsforbindelse selv om man vet at vedkommende er i en økonomisk vanskelig situasjon.

Ut fra den foreslåtte ordlyden til ny § 25 tredje ledd vil man ikke ha fradragsrett dersom kjøper på avtaletidspunktet vet at selger ikke kommer til å innbetale avgiften til staten eller kjøper utviser grov uaktsomhet. Spørsmålet er i hvilken grad den foreslåtte ordlyden også vil ramme tilfeller som ikke er ment omfattet, som nevnt i eksemplet ovenfor.

Selv om det nærmere innholdet vil fastsettes i gjennom rettspraksis og forvaltningspraksis, mener Skattedirektoratet at det kan være grunn til å revurdere den foreslåtte lovteksten, slik at retten til fradrag kun nektes i tilfeller der en transaksjon skjer i forståelse mellom partene. (Erfaring tilsier at å avgrense det til tilfeller der det foreligger interessefelleskap kan bli for snevert.)

Årsterminoppgave – forskrift 122

Etter merverdiavgiftsloven § 31 A kan næringsdrivende med liten omsetning søke om å levere omsetningsoppgave bare en gang i året (årsterminoppgave). Finansdepartementet har i forskrift nr 122 fastsatt at det er næringsdrivende med en omsetning under 1 mill kroner som kan levere årsterminoppgave, og gitt nærmere anvisning på hvordan bestemmelsen om adgangen til årsterminoppgave skal gjennomføres. Dersom den næringsdrivende ser at omsetningen vil overstige 1 mill. kr. i løpet av kalenderåret, skal han straks melde fra til avgiftsmyndighetene, jf. forskrift 122 § 4.

Årsterminoppgave innebærer en risiko for tap for staten ved at selger rapporterer og betaler inn en gang pr. år mens kjøper kan fradragsføre anskaffelsen og innberette denne tidligere gjennom ordinære to-månedlige terminer. Ved å oppkreve utgående merverdiavgift ved fakturering, legitimeres kjøper fradragsrett for inngående merverdiavgift, samtidig som selger i mellomtiden kan gå konkurs eller ikke har midler til å innbetale skyldig avgift til staten. Siden de fleste næringsdrivende som har tilgodeoppgaver har to-månedlige eller kortere terminer, vil avgiftsmyndighetenes kontrollmuligheter overfor selger være svekket. Videre er det en risiko for svindel ved at samme person står bak to selskaper med ulike terminer, og hvor det foretas fiktiv fakturering eller overfakturering fra selger-selskapet med årstermin, men kjøper-selskapet har to-månedlig termin. Selger-selskapet er enten et NUF eller et stråmannselskap.

Skatteetaten har store utfordringer med nyregistrerte som får innvilget årstermin første år. Et betydelig antall unnlater å levere eller betale omsetningsoppgaven. I tillegg til at dette fører til avgiftsunndragelser, medfører det betydelig merarbeid for Skatteetaten.

Skattedirektoratet foreslår derfor at forskrift nr 122 endres slik at nyregistrerte skal registrere seg med vanlig tomånedlige oppgaver, men om de overholder oppgave- og betalingsplikten for minimum 3 terminer, kan de søke om årstermin.

Siden adgangen til å levere årsterminoppgave ble innført som et forenklingstiltak overfor næringsdrivende med liten omsetning, og det i mange tilfeller vil være aktuelt for næringsdrivende i oppstartsfasen, er direktoratet oppmerksom på at det er innvendinger mot en slik "karantene." Skattedirektoratet mener imidlertid at utviklingen viser at ordningen bør strammes inn.

Som nevnt tidligere kan avgiftsmyndighetene avslå søknad om årsterminoppgave og tilbakekalle adgangen til å levere årsterminoppgave dersom den næringsdrivende ikke har overholdt sin oppgave- eller betalingsplikt, eller i vesentlig grad har overtrådt andre bestemmelser i merverdiavgiftsloven. I et enkeltmannsforetak vil "den næringsdrivende" være innehaveren selv. Når virksomheten drives gjennom et aksjeselskap, vil imidlertid "den næringsdrivende" være selve aksjeselskapet. Dersom daglig leder tidligere har drevet eller driver et enmannsforetak som har en historikk, for eksempel har bygget seg opp stor avgiftsgjeld uten å betale, oppfatter Skattedirektoratet det slik at dette ikke kan tas hensyn til ved vurderingen av om selskapet kan innvilges årsterminoppgave.

Etter direktoratets oppfatning bør forhold knyttet til sentrale personers historikk også kunne være grunn til å nekte eller tilbakekalle adgangen til å levere årsterminoppgave. Dette bør gjelde uansett organisasjonsform og uansett om det er et norsk selskap eller et NUF

10.7 Styrets ansvar

Utvalgets flertall foreslår at det i aksjeloven/allmennaksjeloven § 6-20 tas inn en bestemmelse om at styret minst en gang hvert regnskapsår skal behandle selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold. Dette for å tydeliggjøre styrets ansvar for selskapets skatte- og avgiftsmessige forhold. Styret vil på denne måten blant annet bli orientert om selskapets strategi for skatter og avgifter, og må i større grad enn i dag forholde seg så vel til de rettslige som de etiske spørsmål som oppstår i denne sammenheng. Skattedirektoratet slutter seg til forslaget, og tror det vil medføre økt fokus på skatte- og avgiftsmessige forhold og en større involvering fra selskapets styre.

Det følger av forslaget at styrets beslutninger skal nedfelles i protokoller fra styremøte. Ved ligningsmessige kontroller vil styrereferat hvor styrebeslutningene er nedtegnet være verdifull informasjon om hvilke skatte- og avgiftsmessige forhold styret har tatt stilling til.

10.8 Offentlighet ved ilagt tilleggsskatt, tilleggsavgift og tilleggstoll

Flertallet i utvalget foreslår i pkt 10.8 at vedtak om ileggelse av tilleggsskatt, tilleggsavgift, tilleggstoll ved grov uaktsomhet og forsett unntas fra reglene om taushetsplikt. Skattedirektoratet finner det vanskelig å gi sin støtte til et slikt forslag.

Det er viktig å peke på at det finnes en del sentrale forskjeller mellom straff og tilleggsskatt, blant annet med hensyn til domstolsprøvelse, lekmannsdeltakelse mv i de forskjellige prosessene. Det kan også nevnes at skattemyndighetene som sådan har behov for et sanksjonssystem utenfor domstolsapparatet, og at det ikke er skattemyndighetene som har drevet frem den utviklingen i forholdet mellom straff og tilleggsskatt som har skjedd de siste 10 år.

Forslaget innebærer at enhver kan få innsyn i slike vedtak etter offentlighetsloven. Selve vedtaket, enten dette fattes sammen med den underliggende sak eller i eget vedtak, vil imidlertid også røpe opplysninger om det underliggende forhold som er taushetsbelagt og skjerming av opplysninger vil kunne gi et ufullstendig og skjevt bilde av situasjonen, i tillegg til den arbeidsbelastning dette vil medføre for skattemyndighetene. Ligningsmyndighetene har en streng taushetsplikt og overtredelse av denne kan være straffbart. Når sak om tilleggsskatt er så nært knyttet til andre taushetsbelagte opplysninger, vil grensene for hva som kan utleveres medføre vanskelige vurderingstema som setter den enkelte saksbehandler i en vanskelig situasjon. Etter direktoratets oppfatning vil en ordning med begrenset taushetsplikt virke administrativt ressurskrevende for etaten. Slik vi ser det er det samlet sett mer hensiktsmessig å bruke disse ressursene på andre oppgaver.

Vi stiller også spørsmål ved om en slik offentliggjøring vil virke utelukkende positivt på etterlevelsen og om hvordan det vil påvirke den generelle holdning og dialog i forholdet mellom publikum og Skatteetaten. Siden det vil være tilfeldig om f eks pressen etterspør slikt innsyn, vil det også kunne oppleves urettferdig at ikke andre i tilsvarende tilfeller blir kjent. I en stor forvaltningsetat som Skatteetaten vil det nødvendigvis allerede ved utplukket av

prioriterte kontrollområder skje en vurdering og prioritering, som i noen grad nødvendigvis vil innebære at f.eks. ikke alle potensielle endringssaker blir tatt opp til ny behandling. En ytterligere tilfeldighet med hensyn til publisering vil innebære en uheldig forsterkning av denne ikke-ønskede effekten. Skattemyndighetene kan trolig også oppnå deler av den forventede effekten gjennom anonymisert publisering av utvalgte tilfeller, og derigjennom vise effekten og bruken av de aktuelle sanksjonsmidler. Etter vår oppfatning vil det også være uheldig dersom vedtak i første instans skal kunne offentliggjøres. De skatte- og avgiftspliktige har klagemuligheter, og klage gir i enkelte tilfeller endret resultat.

Selv om det må antas at flertallets forslag vil ha en viss preventiv effekt, vil offentliggjøring dessuten kunne skjerpe eventuelle motsetningsforhold mellom skattyter og etat ytterligere dersom etaten går ut med vedtak om ileggelse av tilleggsskatt. I særdeleshet vil dette kunne være tilfelle dersom uriktige vedtak, f.eks. vedtak som senere endres til skattyters gunst, publiseres. Skattemyndighetene har et noe annet behov for tillit blant borgerne enn domstolsapparatet. For det første er mer eller mindre alle borgere påvirket av skattemyndighetenes arbeid. For det annet innebærer trolig domstolenes særlige selvstendighet og profesjonalitet en annen grad av aksept for at det faktisk fattes avgjørelser som blir omgjort i ettertid. I stedet for å bygge ned tillitsforholdet mellom borgere og skattemyndighetene, bør det heller arbeides for å bygge det opp og sikre etterlevelse fremover.

Nytten av at pressen og andre kan følge med i arbeidet med skatte- og avgiftssaker, både med hensyn til om mislighold oppdaget og forfølges, og hvordan sanksjonene anvendes, må veies opp mot dette. Ønsket samfunnskontroll bør heller gjennomføres på andre måter enn utlevering av vedtak om tilleggsskatt om konkrete navngitte personer, som gjennom kontroll fra overordnet organ og instanser som Riksrevisjonen og Sivilombudsmannen.

Etter en samlet vurdering finner Skattedirektoratet altså at vi ikke anser forslaget som godt egnet i vårt samlede arbeid mot skatteunndragelser og svart økonomi.

Dersom opplysninger om ilagt tilleggsskatt likevel skal unntas fra reglene om taushetsplikt, bør det vurderes om dette skal være begrenset til selve opplysningen om at tilleggsskatt er ilagt, og først når denne er endelig i den forstand at klage- og søksmålsfrister er utløpt.

10.10 Ressurser

Skattedirektoratet støtter utvalgets kommentarer på dette punktet. Vi vil trekke frem at det er en viktig sammenheng mellom det arbeidet Skatteetaten gjør og de virkemidler vi har til rådighet, og de ressurser og virkemidler politiet har til rådighet. I denne sammenheng kan det også være grunn til å peke på den skjerpingen i beviskrav som gjennom nyere rettsutvikling berører de sanksjoner skatte- og avgiftsmyndighetene har til rådighet. Dette fører til mer ressurskrevende arbeid for etaten, og det er viktig at både kontrolltater og politiet får de ressurser som skal til for å opprettholde og intensivere arbeidet mot skatteunndragelser.

10.11 Erstatning og arrest

Erstatning

Utvalget foretar en kort gjennomgang av gjeldende rett på dette området. I likhet med utvalget finner vi det hensiktsmessig at det settes fokus på mulighetene for sivilrettslige erstatningskrav, slik at både skatte- og avgiftspliktige og deres rådgivere blir kjent med

hvilket ansvar som kan være aktuelt. Vi viser i denne sammenheng også til påanket dom fra Borgarting lagmannsrett, datert 27. april i år.

Arrest

Skattedirektoratet deler utvalgets oppfatning av at arrest er et praktisk og viktig tiltak som egner seg godt for sikring av skatte- og avgiftskrav. Det er behov for å ytterligere øke kunnskapen og kompetansen også på dette området. I denne sammenheng vil vi også vise til viktigheten av et godt samarbeid mellom skatteoppkreverne og Skatteetaten.