



Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep.  
0030 OSLO

Deres ref.:  
03/1098 SL EF/RLa

Vår ref.:  
fs0627/hko

Dato:  
16. august 2006

## **HØRING - FORSLAG OM Å INNFØRE HJEMMEL TIL Å ILEGGE BOKFØRINGSPÅLEGG OG BETINGET TVANGSMULKT VED OVERTREDELSE AV BOKFØRINGSLOVGIVNINGEN**

Det vises til departementets høringsbrev av 3. mai 2006 med forslag om å innføre hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringslovgivningen. NARF har behandlet saken i sitt fagutvalget.

Som det vil fremkomme senere har vi visse ankepunkter mot forslaget, knyttet til rettssikkerheten for den bokføringspliktige. For ikke å levne tvil vil vi imidlertid innledningsvis understreke at NARF stiller seg uforbeholdent bak intensjonen. Dette gjelder i første rekke ut fra hensynet til det samfunnsøkonomiske generelt, herunder korrekt skatte-/avgiftsinngang samt likhetsprinsippet bokføringspliktige imellom (like konkurransevilkår), men også med bakgrunn i regnskapsførernes interesser i forhold til deres yrkesutøvelse. Hva angår sistnevnte vises til regnskapsførers plikter i regnskapsførerloven/-forskriften om å utføre sine oppdrag i tråd med lover og regler, hvilket i tillegg innebærer å tilse at kundene så langt det lar seg gjøre etterlever både de materielle og formelle regler i bokføringslovgivningen mv. Der dette ikke skjer følger det videre av regnskapsførersforskriften § 3-1 at regnskapsfører i ytterste konsekvens plikter å frasi seg oppdraget – det vil si hvis oppdragsgiver vesentlig misligholder sine plikter etter oppdragsavtalen, slik at regnskapsfører ikke har mulighet til å produsere eller gi grunnlag for avtalt lovbestemt rapportering.

Fra NARFs side er vi svært opptatt av å høyne bevisstheten rundt dette, så vel gjennom vår ordinære informasjons-/kursvirksomhet som i den direkte og individuelle fagsupporten som ytes overfor medlemmene. Samtidig, og vel så viktig, er det nevnte blant de viktigste forhold som er gjenstand for ettersyn ved våre foreningsbaserte kvalitetskontroller. Som del av vår informasjonsvirksomhet har vi for øvrig også rettet oss direkte mot kunden, ved blant annet i 2005 å ha gjennomført en rekke kundekurs innenfor temaet den nye bokføringsloven.

Det er naturlig nok ikke alle krav i bokføringslovgivningen som regnskapsfører har bemyndigelse til å sikre etterlevelsen av, typisk at det føres (korrekt) dokumentasjon av utførte timer, timebestillinger, prisoversikter, osv. Et annet nærliggende eksempel i så måte er det nylig innførte kravet om at alle bokføringspliktige med kontantsalg skal dokumentere slik omsetning ved registrering på kassaapparat og med tilhørende krav til dokumentasjonsutskrifter (z-rapporter, dagsoppgjør, mv). Etter vår erfaring er det imidlertid ofte ikke mangel på vilje, men snarere viten (jf. rettsvillfarelse) som er årsaken til eventuelle brudd på dette. I så fall er det da også vår erfaring at riktig og målrettet rettleiding er tilstrekkelig for å få kundene til å innrette seg de krav som lovgivningen stiller. Det innebærer også at "trussel" om eventuell tvangsmulkt etter vår mening er unødvendig sterkt.

Når det er sagt er vi enig i at tvangsmulkt vil være et effektivt virkemiddel i sin alminnelighet og mot illojal atferd (med overlegg) i sin særdeleshet. Til tross for dette, og at vi stiller oss bak intensjonen med forslaget i høringsnotatet, finner vi likevel grunn til å uttrykke noen reservasjoner. Dette knytter seg til rettssikkerheten for den bokføringspliktige, idet vi finner at denne sikkerheten fort kan komme i fare så lenge en såpass inngrepende og streng straffesanksjon overlates til avgjørelse utenfor rettsapparatet. I den forbindelse vil vi særlig peke på følgende forhold:

- Etter forslaget er myndigheten til å ilegge bokføringspålegg og tvangsmulkt lagt til de enkelte ligningskontorene, fylkesskattekontorene og skattefogden. Selv om det antas at organene vil føre en viss internkontroll med hensyn til bruken av virkemiddelet, er det grunn til å tro at det stort sett vil være den enkelte kontrollør/saksbehandler som vil inneha påleggs- og tvangsmulktmyndigheten i praksis. I så fall vil den bokføringspliktige også være prisgitt kontrollørens kompetanse på området. Etter vår erfaring er dette kompetansenivået varierende, noe som igjen kan få uheldige utslag i forhold til bedømmelsen av om en regelinnretning er et bokføringsbrudd eller ikke. For å belyse dette kan f.eks. vises til overgangsperioden til den nye bokføringsloven da vi mottok en rekke henvendelser som viste at mange kontrollører allerede hadde begynt å påpeke brudd på regler som enda ikke var pliktige å bruke – blant annet timeregistreringsplikten for regnskapsførere og andre tjenesteytende næringer. Motsatt har heller ikke alle kontrollører tilstrekkelig praktisk innsikt til å vurdere om innretningen hos den bokføringspliktige faktisk oppfyller bokføringsreglene eller ikke, f.eks. funksjonaliteten på et kassaapparat. Denne faren for feilaktige bokføringspålegg og tvangsmulker er etter vår mening et sterkt ankepunkt mot forslaget.
- Uavhengig av kompetansen er man videre også overlatt til den enkelte kontrollørs individuelle oppfatning og vurdering av et forhold, herunder dennes velvilje/motvilje til den bokføringspliktige. I den forbindelse opplever vi dessverre alt for ofte at noen kontrollører henger seg opp i bagateller/uvesentligheter. Uten å avgrense den foreslåtte hjemmelen, kan man således nå ikke bare risikere å få anmerkning for forholdet (pålegg om å rette), men også stå overfor en sviende og ubetimelig tvangsmulkt. Avgitt høringsuttalelse fra NTL-Skatt indikerer også at terskelen for å ta i bruk tvangsmulkt internt i skatteetaten kan bli utsatt for press nedover, mens gebyrnivået kan bli utsatt for press oppover fra 1 R pr. dag.
- Uansett vil en avgjørelse om bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt være tuftet på skjønnsmessige vurderinger. Her vil det nødvendigvis ikke være slik at

- skattemyndighetene/kontrolløren har samme regelverksforståelse som den bokføringspliktige, ei heller at skattemyndighetens forståelse er den korrekte.
- Vi etterlyser en gjennomgang av praktisering og erfaringer med de muligheter dagens regelverk i lignings- og merverdiavgiftsloven gir. Vi vil også påpeke at ligningsloven § 10-6 nr. 1 avgrensar adgangen til å ilegge tvangsmulkt til (Skattedirektoratet og) fylkesskattekontorene samt Oslo likningskontor, knyttet til manglende oppgave/opplysning eller adgang til kontrollundersøkelse. Mer kompliserte forhold som praktisering av bokføringsbestemmelsene foreslås derimot lagt helt ut til alle ligningskontorene, som dermed gis mulighet til å ilegge tvangsmulker som kanskje kan være inntil 100 ganger større enn den økning av utgående avgift som fylkesskattekontorene har mulighet til i dag ihht. merverdiavgiftsloven § 54 første og tredje ledd. Dette fremstår ikke som godt gjennomtenkt. Dersom utvidet mulighet for tvangsmulkt skal innføres bør vedtaksmyndigheten for tvangsmulkt etter vårt skjønn iallefall ikke delegeres lenger ut enn etter dagens ligningslov § 10-6 nr. 1.

Vi er inneforstått med at forslaget legger opp til en klageordning tilsvarende eksisterende klageregler i henholdsvis ligningsloven, merverdiavgiftsloven og ny skattebetalingslov – hvilket f.eks. for vedtaket om tvangsmulktens del vil si at påklage kan skje til Skattedirektoratet. Selv om dette innebærer en viss sikkerhet for den som er ilagt bokføringspålegg/tvangsmulkt, finner vi den ikke tilstrekkelig sett opp mot straffesaksjonens natur. Videre kan ikke Skattedirektoratet påberopes å være i samme uheldige posisjon som når et straffeforhold avgjøres i rettsapparatet. Dersom hjemmel for å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt blir gjennomført, vil vi derfor be departementet vurdere om det i stedet bør opprettes et mer uavhengig organ for behandlingen av klagesaker. Et alternativ kan f.eks. være å bruke nemndsordningen slik den er foreslått opprettet i høring om omorganisering av skatteetaten.

Desto viktigere er det imidlertid etter vår mening at nedslagsfeltet for hjemmelen om tvangsmulkt avgrenses til vesentlige forhold, det vil si der bokføringsbruddene – isolert eller samlet – er av en slik karakter at de gir upålitelig regnskapsinformasjon og/eller gjør det umulig å kontrollere riktigheten av oppgitte opplysninger. For å sikre størst mulig grad av likebehandling og redusere rettssikkerhetsproblematikken bør videre avgrensningen i lovhjemmelen medfølges av retningslinjer for hva som blir å anse som vesentlige brudd, og da så langt det lar seg gjøre at retningslinjene er mest mulig konkrete. Før de fastsettes som endelige, bør for øvrig de eventuelle retningslinjene bli sendt på ordinær høring.

Hva gjelder tvangsmulktens størrelse, foreslått til ett rettsgebyr pr. dag, synes vi denne er satt svært høy – særlig sett hen til at de bokføringspliktige som vil bli gjenstand for tvangsmulkten formodentlig stort sett vil befinne seg i kategorien SMB. I tillegg vil den ramme ulikt avhengig av virksomhetens økonomi. Foruten å vurdere størrelsen på tvangsmulkten generelt, vil vi derfor også tilrå departementet om å se på ulike differensieringsløsninger – for eksempel basert på omsetning og gjerne ut fra et trappesystem. Under enhver omstendighet forutsettes det for øvrig at den bokføringspliktige gis tilstrekkelig tid til å innrette seg et bokføringspålegg før den eventuelle mulkten begynner å løpe. I likhet med hva som er tilfelle for gebyrordningen ved for sen innsendelse til Regnskapsregisteret finner vi det videre som relevant at det vurderes en maksgrense for tvangsmulkten (jf. regnskapsloven § 8-3 første ledd). Der et

pålegg ikke blir etterfulgt etter dette finner vi det naturlig at de generelle straffebestemmelsene i bokføringsloven, jf. § 15, effektueres i stedet.

I forlengelsen av det siste legger vi for øvrig til grunn at man forut for fremleggelsen av høringsforslaget har forsikret seg om at det ikke er i strid med forbudet mot dobbeltforfølgning etter Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK).

Avslutningsvis kan vi ikke se at styrets påtenkte solidaransvar for tvangsmulkten er drøftet i høringsnotatet. Styret vil neppe være orientert om gitte bokføringspålegg med utbedringsfrist dersom selskapets administrasjon "tar lett på" et slikt forhold. Styret har da ikke fått noe varsel, og vil ikke ha noen mulighet til å bidra til at pålegget etterfølges før tvangsmulkten begynner å løpe. Det bør i så fall være en forutsetning at styremedlemmene sikres direkte varsling allerede om bokføringspålegget fra den etat som ilegger det. Vi vil for øvrig påpeke at foreslått tvangsmulkt kan utgjøre kanskje inntil 140 ganger den størrelse som følger av gebyrordningen knyttet til forsinket innlevering av årsregnskap til Brønnøysund. Vi etterlyser en balansert drøfting av mulige konsekvenser for de involverte.

Med vennlig hilsen

**Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening**



Sandra Riise  
Adm.dir.

Dagfinn Søvik (sign.)  
Leder fagutvalget