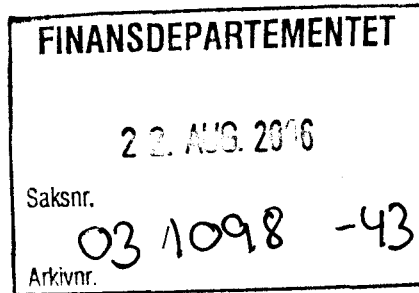


Finansdepartementet
Skattelovavdelingen
Postboks 8008 Dep
0030 OSLO



18. august 2006

Forslag om å innføre hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen – høring av lovforslag

Vi viser til Finansdepartementets høringsbrev av 3. mai 2006 med vedlagte høringsnotat av samme dato om forslag om å innføre hjemmel til å ilegge bokføringspålegg og betinget tvangsmulkt ved overtredelse av bokføringslovgivningen. I brev av 7. august sendte vi vårt hørings svar. I ettertid har vi sett at departementet ikke har foreslått å innføre regler om tvangsoppløsning av aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. I telefon med seniorrådgiver Elisabeth Frankrig i går ble det avklart at vi kunne supplere våre synspunkter. Av effektivitetshensyn har vi derfor innarbeidet våre nye kommentarer i vårt opprinnelige hørings svar, jf. eget avsnitt om tvangsoppløsning av selskap på side 5. I tillegg har vi inntatt et sitat fra vår høringsuttalelse av 1. april 2003 under avsnittet "Generelt".

Generelt

Norsk Øko-Forum (NØF) er meget tilfreds med at departementet nå fremmer forslag om administrative sanksjoner ved overtredelser av bokføringslovgivningen. Vi har lenge etterlyst slike regler, bl.a. i vår høringsuttalelse av 1. april 2003 om bokføringsloven. I høringsuttalelsen ga vi uttrykk for følgende:

"For at de nye bestemmelsene i bokføringsloven skal etterleves er det etter vårt syn helt nødvendig at det innføres administrative sanksjoner ved brudd på bokføringsbestemmelsene. Vi viser til at Skattedirektoratet har tatt opp dette i et brev til skatte- og avgiftslovavdelingen i Finansdepartementet i brev av 13. mars 2003. Det foreslås i brevet at ligningsloven og merverdiavgiftsloven endres, slik at lignings- og avgiftsmyndighetene kan ilegge en betinget tvangsmulkt i tilfeller hvor det er gitt regnskapspålegg uten at disse er etterkommet innen rimelig tid. NØF støtter dette forslaget, som etter vår oppfatning er helt nødvendig for at reglene i bokføringsloven skal kunne etterleves på en effektiv måte. Vi ber om at departementet prioriterer arbeidet med å endre ligningsloven og merverdiavgiftsloven slik at disse bestemmelsene er på plass når bokføringsloven trer i kraft."

De nye bokføringsreglene fra 1.1.2006 har nå aktualisert innføring av administrative sanksjoner for regnskapsbrudd. Forslaget om betinget tvangsmulkt vil være et godt virkemiddel for å bedre kvaliteten på regnskapene og oppgavene til skatte- og

avgiftsmyndighetene, samt gi et bedre grunnlag for å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. Dette vil etter vår oppfatning være et godt bidrag til å motvirke og avdekke økonomisk kriminalitet i sin alminnelighet og skattekriminalitet i særdeleshet.

Generelt er vi av den oppfatning at det ikke bør gis regler dersom det ikke er knyttet reelle sanksjoner til håndhevelsen av reglene. Det har vært et stort problem at myndighetene ikke har hatt adekvate sanksjonsmidler for brudd på regnskapslovgivningen. Brudd på regnskapslovgivningen kan i dag kun straffesanksjoneres, noe som etter vår oppfatning ikke er tilstrekkelig eller hensiktsmessig i de fleste tilfeller. I praksis har ikke politiet kapasitet å følge opp slike saker og det vil slik vi ser det heller ikke være riktig at ethvert regnskapsbrudd skal straffesanksjoneres.

Behovet for en reaksjonsordning

Vi er helt enig med departementet når det gjelder behovet for å kunne sanksjonere bokføringsbrudd. Bokføringsreglene er grunnlaget for pliktig regnskapsrapportering og derfor helt avgjørende for så vel årsregnskapet som oppgavene til skatte- og avgiftsmyndighetene. Tilfredsstillende registrering og dokumentasjon av transaksjoner gjennom regnskapsåret, samt oppbevaring av regnskapsmaterialet i ettertid er helt sentralt for å sikre pålitelig informasjon til brukergruppene. Ikke minst er dette viktig for kreditorene generelt og for skatte- og avgiftsmyndighetene spesielt. Oppgavene til skatte- og avgiftsmyndighetene bygger på regnskapene og danner grunnlaget for utligning av de aller fleste skatter og avgifter, trolig rundt 600 til 700 mrd. kroner pr. år. Kvaliteten på bokføringen vil derfor få direkte betydning på skatte- og avgiftsprovenyet. Overholdelse av bokføringsreglene vil også gi et bedre grunnlag for å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. Dette tilsier at oppfølging av bokføringsreglene vil være en helt sentral oppgave for skatte- og avgiftsmyndighetene.

Vår erfaring er - i likhet med departementet - at omfanget av bokføringsovertredelser er betydelig. Skatteetaten har i mange år både gjennom informasjonstiltak generelt, gjennom målrettet informasjon til bransjer, bransjeorganisasjoner, regnskapsførere, revisorer, direkte til det enkelte foretak og gjennom sine kontroller påpekt brudd på regnskaps- og bokføringsbestemmelsene. Erfaringene viser dessverre at altfor mange ikke tar slike brudd alvorlig og mange unnlater også å etterleve de konkrete regnskapspålegg som blir gitt.

Departementet har vist til en rekke undersøkelser av omfanget av bokføringsovertredelser. Vi kan supplere med et par eksempler som illustrerer myndighetenes hjelpeløshet når man i dag ikke kan reagere når konkrete pålegg ikke blir etterlevd av de bokføringspliktige.

Erfaringer fra etterkontroll av regnskapspålegg gitt til restauranter i Oslo viser at 50 % av de kontrollerte (24 av 48 restauranter) ikke hadde etterkommet alle påleggene. Av disse var det tre virksomheter som ikke hadde etterkommet noen av påleggene.

Kontroller av frukt- og grøntgrossister på Økern torg i Oslo for årene 2000 til 2005 viser følgende tall:

- 2000: Regnskapspålegg til 28 av 40 (70 %)
- 2003: Regnskapspålegg til 31 av 38 (82 %)
- 2004: Regnskapspålegg til 24 av 28 (86 %)
- 2005: Regnskapspålegg til 20 av 23 (87 %)

Mange av disse er kontrollert for flere år uten at de har innrettet seg etter reglene og de konkrete påleggene de har fått.

Etter vår oppfatning viser disse eksemplene nødvendigheten av at det innføres reelle administrative sanksjoner mot bokføringsbrudd. Påleggene følges i dag løpende opp fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side med tilbakemeldingsskjemaer, oppfølgingskontroller, nye kontrollbesøk hos den bokføringspliktige, attestasjoner fra regnskapsfører og/eller revisor eventuelt andre tiltak, og det tar ofte lang tid før påleggene etterkommes, hvis de i det hele tatt etterkommes.

I dag kan det lønne seg økonomisk å neglisjere bokføringsreglene fordi det i praksis ikke koster noe å bli tatt. De som er lojale og overholder reglene har kostnader til regnskapsføring (enten ved å bruke egne ansatte eller ved å sette bort regnskapene til en autorisert regnskapsfører). Det er en helt uholdbar situasjon og konkurransemessig er det uheldig at det skal lønne seg økonomisk å ikke føre regnskaper og å følge bokføringsreglene. Det må være mer økonomisk lønnsomt å utbedre bokføringsfeilene enn å la være. Ikke mindre uheldig blir dette når bl.a. skatteetaten har som strategi at flest mulig av de næringsdrivende skal benytte autoriserte regnskapsførere for derigjennom å bedre regnskaps- og oppgavekvaliteten.

Nærmere om forslaget om bokføringspålegg og tvangsmulkt

Innledning

NØF støtter i all hovedsak forslagene fra departementet om å innføre en ordning med bokføringspålegg og tvangsmulkt ved overtredelser av bokføringsreglene. Kombinasjonen med et konkret bokføringspålegg og en betinget tvangsmulkt etter et forutgående varsel, er etter vår oppfatning en god og adekvat reaksjonsform for bokføringsbrudd. En administrativ reaksjonsform som betinget tvangsmulkt skal være en betinget reaksjon for å sikre riktig bokføring i fremtiden, og skal ikke være en sanksjon for allerede begåtte lovovertridelser. Vi er enige i at formålet med disse reglene skal være å sikre den fremtidige etterlevelsen av bokføringsreglene og at bokføringslovens straffebestemmelser benyttes på allerede begåtte bokføringsovertridelser. Dette gir en god balanse i reaksjonsmidlene.

Rettslig grunnlag og kompetente organer

Vi er enig i at forvaltningsansvaret bør legges til skatteetaten. Det er skatteetaten som foretar de aller fleste kontrollene og det er skatteetaten som har den største interessen av at det er riktige regnskaper, både som fastsettingsmyndighet og som (skatte)kreditor. En naturlig konsekvens av dette er at bestemmelsene om ileggelse av bokføringspålegg og tvangsmulkt tas inn i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven.

Vesentlighetskrav og utbedringsfristen

I likhet med departementet mener vi at det ikke bør stilles krav om vesentlighet eller andre kvalifikasjonskrav til når det kan reageres med tvangsmulkt. Bokføringsreglene skal jo følges av alle og når en overtredelse blir påpekt og den bokføringspliktige får en rimelig frist til å rette opp dette for fremtiden, kan det ikke være nødvendig å stille krav om at overtredelsen skal være av en kvalifisert form. Dette vil i så fall foranledige vanskelige og tidkrevende vurderinger hos skatte- og avgiftsmyndighetene og hensynet til en enkel og effektiv reaksjonshåndhevelse må være avgjørende. Vi anser rammene for hvor lang fristen skal være for utbedring – minst tre uker og maksimum ett år – som rimelige. Vi har tillit til at skatte- og avgiftsmyndighetene i praksis vil utvise et fornuftig skjønn når de skal gi konkrete frister for

utbedring, eventuelt kan overordnede myndigheter i instruks eller ved sentrale rutiner gi anvisninger til de underliggende organer.

Tvangsmulktens størrelse

Tvangsmulktens størrelse må fastsettes på en slik måte at det ikke skal lønne seg å ikke utbedre bokføringsfeilene. Vi vil imidlertid advare mot å gjøre tvangsmulktens størrelse avhengig av virksomhetens størrelse, antall ansatte, omsetning, lønnsomhet eller lignende størrelser. Dette vil i så fall komplisere håndhevelsen av reglene, som bør være lett praktiserbare. Et annet forhold er at bokføringsbruddene regelmessig har som konsekvens at regnskapene er mangelfulle og dermed ikke kontrollerbare. Regnskapsbruddet, for eksempel brudd på reglene om dokumentasjon av kontantomsetningen, kan medføre at omsetningen ikke er kontrollerbar. Et system der tvangsmulktens størrelse bygger på ikke kontrollerbare størrelser i et regnskap vil være svært uheldig, og vil særlig "premiere" de som har alvorlige bokføringsbrudd. Ett rettsgebyr pr. dag som utgangspunkt, med muligheter for å sette satsen lavere eller høyere i særlige tilfeller, synes for oss som en rimelig løsning som balanserer de ulike hensynene.

Saksbehandlingsregler

Vi er også enig i at det er hensiktsmessig og naturlig å følge saksbehandlingsreglene og klagereglene i de respektive lover iom at sanksjonsbestemmelsene inntas i disse lovene.

Vi har ingen kommentarer til de andre punktene under kapittel 4 eller til kapittel. 5.

Andre endringer i merverdiavgiftsloven

Departementet foreslår å oppheve bestemmelsen i mval. § 54 tredje ledd om avgiftsforhøyelse ved unnlattelse av å etterkomme pålegg om regnskapsbrudd. Det er vi enig i. Bestemmelsen blir overflødig ved innføring av nye regler om betinget tvangsmulkt. Denne bestemmelsen har etter vår erfaring vært lite brukt i praksis, noe som kan skyldes at den er lite hensiktsmessig ved at den bl.a. knytter sanksjonen (avgiftsforhøyelsen) til en bestemt prosent (3) av utgående avgift for vedkommende termin.

Departementet stiller også spørsmål om mval. § 54 annet ledd bør oppheves og erstattes med en hjemmel til å anvende tvangsmulkt når avgiftspliktige ikke etterkommer pålegg om utlevering av regnskapsmateriale, og ber spesifikt om høringsinstansenes synspunkter på dette. NØF vil støtte et slikt forslag om opphevelse av § 54 annet ledd ved at § 52 utvides slik at den også får anvendelse for avgiftspliktige som ikke etterkommer pålegg om å fremlegge regnskapsmateriale i en kontrollsituasjon, både overfor de avgiftspliktige selv og overfor andre opplysningspliktige. De nye reglene for tvangsmulkt for øvrig bør også gjøres gjeldende i dette tilfellet. Vi tror en slik hjemmel om bruk av tvangsmulkt vil være effektiv for å fremtvinge fremleggelse av regnskapsmateriale og viser til gode erfaringer fra saker på ligningsområdet der tvangsmulkt etter ligningsloven § 10-6 kan anvendes når pålegg etter ligningsloven kapittel. 6 ikke etterkommes.

Av hensyn til harmonisering av kontrollhjemlene i ligningsloven og mval. bør det etter vår oppfatning vurderes om det også bør innføres en tilsvarende bestemmelse i ligningsloven (§ 10-6) for de som ikke etterkommer pålegg om å medvirke til undersøkelse etter ligningsloven § 4-10.

Tvangsoppløsning av selskap

Etter aksjelovene § 6-15 første ledd nr. 5 skal tingretten ved kjennelse tvangsoppløse aksjeselskap når årsregnskap, årsberetning og revisjonsberetning er sendt inn for sent til Regnskapsregisteret. Både Langli og arbeidsgruppen som var nedsatt av Skattedirektoratet foreslo en tilsvarende bestemmelse om tvangsoppløsning av aksjeselskap og allmennaksjeselskap ved manglende oppfyllelse av regnskapspålegg (bokføringspålegg). Departementet har under punkt 2.2 under gjeldende rett vist til bestemmelsene i § 6-15 første ledd nr. 5, men har ikke foreslått å innføre tilsvarende bestemmelser i aksjelovene ved manglende oppfyllelse av bokføringspålegg. Vi savner departementets vurdering av dette forslaget.

Etter vår oppfatning er det nødvendig med en bestemmelse om tvangsoppløsning i aksjelovene. Muligheten til å tvangsoppløse selskaper vil kunne effektivisere en bestemmelse om betinget tvangsmulkt. Det er i dag meget gode erfaringer med bestemmelsene i § 6-15, som både virker forebyggende og som i praksis må anvendes i mange tilfeller, særlig overfor selskaper som ikke leverer regnskapene i det hele tatt eller som leverer svært sent. Vi ser ingen grunn til at det ikke skal reageres like strengt når ikke bokføringsplikten oppfylles, som når regnskapene ikke innleveres rettidig til Regnskapsregisteret. Det må etter vår oppfatning være mer alvorlig at grunnlaget for årsregnskapet ikke er riktig eller ukontrollerbart enn at årsregnskapet leveres for sent.

Bokføringspliktige som ikke etterkommer bokføringspålegg, bør derfor etter vår oppfatning ikke kunne fortsette å drive virksomhet. For enkeltpersonforetak vil ikke dette være mulig, men for slike foretak vil eieren være personlig ansvarlig for foretakets forpliktelser slik at eieren ikke kan slippe unna tvangsmulkten. Aksjeselskaper har begrenset ansvar og kreditorvernet er derfor svakere. Dette kan tilsi at det er forskjellige regler om tvangsoppløsning for aksjeselskaper og andre foretak.

Økonomiske og administrative konsekvenser

Her viser vi til våre generelle kommentarer om behovet for en reaksjonsordning.

Oppsummering og ikrafttredelse

Som det fremgår innledningsvis er NØF meget tilfreds med departementets forslag og at forslaget vil være et godt virkemiddel for å bedre kvaliteten på regnskapene og oppgavene til skatte- og avgiftsmyndighetene, samt gi et bedre grunnlag for å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. I sum vil dette kunne bidra til å motvirke og avdekke økonomisk kriminalitet i sin alminnelighet og skattekriminalitet i særdeleshet. På bakgrunn av dette og at vi har fått nye og gode bokføringsregler som er obligatoriske for alle fom 2006, ber vi departementet om å prioritere denne saken og om mulig fremme lovforslagene allerede i Ot.prp. nr. 1 for 2006-2007 slik at lovendringene kan tre i kraft senest fra 1.1.2007.

Med hilsen
for Norsk Øko-Forum



Jan-Egil Kristiansen
leder faglig utvalg