



Skattedirektoratet  
Postboks 9200 Grønland  
0134 OSLO  
([edag-regelverk@skatteetaten.no](mailto:edag-regelverk@skatteetaten.no))

Oslo 3. juni 2013

## Høring – forslag til lov- og forskriftsendringer som følge av a-opplysningsloven – ref. 2013/173983

### 1. Innledning

Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK) viser til brev av 04.03.2013 hvor det bes om innspill til forslag til lov- og forskriftsendringer som følge av a-opplysningsloven.

Vi har ved våre kommentarer til forslaget hovedsakelig lagt vekt på de områdene som berører skatteoppkreverrollen spesielt og kommuneøkonomi og administrasjon generelt. Det vil derfor fokuseres på de forslagene som har konsekvenser for våre områder.

Vi bruker systematikken til høringsnotatet og kommenterer punktene der kronologisk.

#### Pkt. 2.3 Ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstav f

Det foreslås at innrapporteringer av utbetalinger til næringsdrivende ikke bør omfattes av innrapporteringsløsningen og at bokstav f derfor tas ut av ligningsloven § 6-2 første ledd. Det fremgår av nest siste avsnitt under punktet at §§ 6 – 9 må tas ut av begrensingsforskriften og inntas i egen forskrift. Vi kan ikke se at disse bestemmelsene er tatt ut av begrensingsforskriften.

I siste avsnitt vises det til forslag til ny forskrift om å gi plikt til å gi opplysninger til næringsdrivende. Etter det vi forstår er forslag til ny forskrift ikke utarbeidet.

Vi er positive til at innrapportering av utbetalinger til næringsdrivende blir en selvstendig ordning utenfor EDAG, og ønsker å delta i arbeidet med å utforme den nye ordningen.

#### Pkt. 2.4.1 Folketrygdloven § 25-1 annet ledd og pkt. 4.2.4.5 Aa-registerforskriften 6 nr. 1 første ledd: Den nedre grense for rapporteringsplikten

Det er foreslått at den nedre grensen for rapporteringsplikt oppheves. Dette innebærer at ethvert arbeidsforhold, uavhengig av varighet og omfang skal innrapporteres. Det fremgår av høringsnotatet at minstegrensen ble innført fordi det innebar mye papir- og postkorrespondanse for svært kortvarige og marginale arbeidsforhold. Fordi arbeidsgiver nå rapporterer elektronisk, anes ikke dette å være så byrdefullt lenger.

Selv om arbeidsgiverne nå rapporterer elektronisk, antar vi at omfanget av innrapporteringer vil øke vesentlig. Vi er usikre på om konsekvensene for de opplysningspliktige er tilstrekkelig utredet. Vi setter spørsmålsteget ved om dette tjener formålet med forenkling. Hvor viktig er det at Arbeids-

og velferdsetaten mottar opplysninger om disse kortvarige og marginale arbeidsforholdene? Når man i tillegg mangler en definisjon av begrepet «arbeidsforhold», se merknad nedenfor, vil «arbeidsgiver» for disse helt kortvarige og marginale forholdene måtte vurdere om dette er et arbeidsforhold som skal innrapporteres. Eksempler på kortvarige arbeidsforhold, som arbeidsgiver nå må vurdere om skal innrapporteres, er for eksempel når skatteoppkrever kontakter en pensjonist (tidligere ansatt) som bistår med oppgaveregistrering i en til to dager. Dette vil da være et arbeidsforhold hvor pensjonisten skal meldes inn og ut. Et annet eksempel er hvis en bedrift gir en skoleelev et vaskeoppdrag som varer i fire timer. Vi mener det må vurderes å operere med en form for minstegrense som eliminerer de helt bagatellmessige «arbeidsforhold».

### **Pkt. 3.3– Opplysningsplikts omfang**

Finansdepartementet har i forarbeidene til a-opplysningsloven lagt til grunn at arbeidsgiver som avdekker feil eller mangler i en tidligere melding, skal korrigere dette ved å sende ny melding. Dette kan gjøres ved å sende en erstatningsmelding hvor det opplyses hvilken tidligere melding som skal erstattes, jf. a-opplysningsforskriften § 1-4 bokstav c, eller levere en melding som kommer i tillegg til tidligere melding(er) for samme kalendermåned. Det fremgår av høringsnotatet at utbetalinger/fordeler som er ytet til inntektsmottakere må henføres til riktig kalendermåned, dvs. til tidspunktet for utbetaling ev. da det oppstod adgang til å få beløpet utbetalt. Endringsmeldinger og nye a-meldinger som kommer i tillegg for en kalendermåned, vil utløse nye betalingskrav for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift.

For ligningen av skattyter legges kontantprinsippet til grunn, jf. skatteloven § 14-3 (1), og for at denne skal bli korrekt, må inntekten som rapporteres via a-ordningen henføres til korrekt periode (inntektsår).

For innrapportering av lønn mv. (ligningsloven § 6-2), gjennomføring av forskuddstrekk (skattebetalingsloven § 5-10 (1)) og beregning av arbeidsgiveravgift (forskrift 02.12.1997 nr. 1385 om beregning om fastsetting av arbeidsgiveravgift til folketrygden § 3) skal også kontantprinsippet i skatteloven § 14-3 (1) legges til grunn.

Vi vil understreke viktigheten av at kontantprinsippet følges ved innrapportering etter a-ordningen for at innrapporteringen av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift med tilhørende betaling skal bli korrekt. Forstyrres/forskyves betalingsstrømmen av forskuddstrekket får det betydning for når kommunene får pengene og fordelingen av disse, og tilsvarende vil overføringen av arbeidsgiveravgiften fra skatteoppkrever til staten bli forskjøvet.

### **Pkt. 3.4 a-opplysningsforskriftens § 2.1 – Frist for innlevering av opplysninger**

Det følger av a-opplysningsloven § 4 at den opplysningspliktige skal gi opplysninger minimum en gang per kalendermåned. Det er ikke lovfestet en dato for når denne rapporteringen skal skje, da departementet i forarbeidene la til grunn at en nærmere frist skulle fastsettes i forskrift.

Det fremgår av forslaget til a-opplysningsforskrift § 2-1 om frist for opplysninger at "Opplysningene skal leveres senest første virkedag i måneden etter utløpet av den kalendermåned opplysningene gjelder."

Vi er av den oppfatning at en slik frist ikke vil være praktisk mulig å overholde for mange arbeidsgivere. Selv om en legger til grunn at mange arbeidsgivere har lønnskjøring før den 30. i hver måned, og at levering av a-meldingen fra lønnsystemene trolig kan skje samme dag som lønnskjøringene, vil den samme fristen også gjelde for utbetalinger som skjer i tillegg til de ordinære lønnsutbetalingene innenfor den samme måneden. Slike utbetalinger vil fortrinnsvis være aktuelle mot slutten av måneden, noe som vil medføre at arbeidsgiver får en svært kort frist til å levere disse opplysningene.

I tillegg tilhører de fleste arbeidsgiverne kategorien "mindre arbeidsgivere" som har begrensede ressurser på lønnsområdet. Slike arbeidsgivere er sårbare ved sykdom og annet fravær blant nøkkelpersonell. En frist for levering av opplysninger som i tid ligger nær opp til de aktuelle utbetalingene, vil gjøre det svært vanskelig for slike bedrifter å oppfylle fristen.

En frist for levering av opplysningene den første virkedagen i måneden etter utløpet av den kalendermåneden opplysningene gjelder, vil medføre at arbeidsgivere i mange tilfeller vil levere opplysninger etter fristen, med den konsekvens at faren for og mengden feil sannsynligvis vil øke. De vil også kunne bli ilagt tvangsmulkt og/eller overtredelsesgebyr. Vi anser det for å være uheldig at arbeidsgivere som ønsker å levere rettidig, men som leverer for sent på grunn av svært korte frister, vil kunne bli ilagt sanksjoner.

En slik kort frist som første virkedag vil også medføre at EFF vil motta mange a-meldinger fra samme arbeidsgiver for den samme perioden. Jo flere oppgaver en mottar fra samme arbeidsgiver for den samme perioden, jo større er sannsynligheten for at feilaktige opplysninger legges til grunn. Under alle omstendigheter vil dette medføre merarbeid både for arbeidsgiverne og for Skatteetaten og skatteoppkrever.

Det fremgår av vurderingene i høringsnotatet at bakgrunnen for forslaget er at SKD har vektlagt Arbeids- og velferdsetatens behov for å få kjennskap til opplysninger på et tidlig tidspunkt. Vi har forståelse for at dette hensynet vektlegges. Vi er imidlertid av den oppfatning at dette behovet kan ivaretas også dersom arbeidsgiver får frist til å levere opplysningene på et noe senere tidspunkt i den påfølgende måneden, så sant denne fristen ikke settes langt ut i den påfølgende måneden. Da vil samtidig arbeidsgivers behov for å få noe tid til å levere opplysningene og Skatteetatens behov for å få korrekte og fullstendige opplysninger innen den angitte fristen, bli ivaretatt.

Ved innføring av a-ordningen skal opplysningspliktige som faller inn under reglene om ambulerende virksomhet, ut fra antall arbeidsdager arbeidstaker har arbeidet i de ulike sonene i kalendermåneden, vurdere i hvilken sone hoveddelen av arbeidet er utført. Dette må gjøres etter utløpet av kalendermåneden, og er avgjørende for hvordan arbeidsgiveravgiften skal beregnes for den aktuelle kalendermåneden. I dag skjer en tilsvarende vurdering per termin, og vår erfaring er at det kan være utfordrende for arbeidsgiver å klare å oppfylle regelverket og beregne korrekt arbeidsgiveravgift, selv når oppgavefristen er den 15. i måneden etter terminen.

Det fremgår av høringsnotatet pkt. 4.4 at FSFIN § 6-44-11 første ledd bokstav a foreslås endret. Ved innføring av a-ordningen skal fast arbeidssted defineres som det arbeidssted hvor det meste av arbeidstiden tilbringes i den enkelte kalendermåned (i dag vurderes dette per termin). Vurderingen får betydning for om reiser som foretas i perioden skal klassifiseres som en arbeidsreise eller yrkesreise, og påvirker om ytelsen fra arbeidsgiver vil være skattepliktig og om det skal trekkes forskuddstrekk og beregnes arbeidsgiveravgift. Denne vurderingen må arbeidsgiver foreta for den enkelte skattyter, som har hatt flere arbeidssteder i kalendermåneden, etter utløpet av kalendermåneden og først når han har fått inn oversikt over hvilke arbeidssteder arbeidstaker har hatt i perioden.

For skatteoppkrever er det viktig at a-meldingen som leveres inneholder korrekte opplysninger med hensyn til forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Vi ser at det vil være særlig store utfordringer for opplysningspliktige som nevnt over, å klare å levere korrekt og rettidig a-melding dersom fristen blir for kort. Det er viktig at arbeidsgivernes lojalitet til skattebetalingsordningen, som fungerer godt, ikke undergraves ved at det oppstilles en leveringsfrist som arbeidsgiverne ikke har mulighet for å oppfylle.

På denne bakgrunn foreslår vi at fristen for levering av a-melding settes til tidligst den 7. i

måneden etter utløpet av den kalendermåneden opplysningene gjelder. (Vi ser da ikke behov for noen særskilt frist for arbeidsgivere som etter søknad kan levere opplysningene på papirformat).

Fristen må uansett ikke settes senere enn den 15. den påfølgende måned, som sammenfaller med betalingsfristen.

### **Pkt. 3.5 Til forskriftens del 3 Sted for levering og leveringsmåte - Forslag til ny a-opplysningsforskrift § 3-2 Søknad om fritak for elektronisk levering, jf. a-opplysningsloven § 5**

Det fremgår av utkastet til ny a-opplysningsforskrift § 3-2 første ledd at fritak for elektronisk levering kan gis når det på grunn av «særlige forhold vil være urimelig å kreve elektronisk levering av opplysningene». Det er i høringsnotatet vist til forarbeidene til a-opplysningsloven hvor det fremgår at dette er ment å gjelde når arbeidsgivere har problemer med å levere opplysningene elektronisk på grunn av manglende internettdekning eller andre forhold. Vi ser utfordringer i forhold til hvordan denne delen av bestemmelsen skal følges opp og håndheves. Er det andre forhold enn manglende internettdekning som kan være aktuelt her og hva ligger i kravet om internettdekning? I Oslo har alle teknisk mulighet for å ha internettdekning, men det betyr ikke at alle arbeidsgiver faktisk har anskaffet dette.

Det fremgår av utkastet til ny a-opplysningsforskrift § 3-2 andre ledd, at med mindre private arbeidsgivere menes arbeidsgivere som skal rapportere for færre enn tre inntektsmottakere for en kalendermåned. Når man her har valgt å bruke «færre enn» antar vi det vil være arbeidsgivere med inntil 2 inntektsmottakere (dvs. 1 eller 2) for en kalendermåned som kan søke om fritak

Vi ser noen utfordringer knyttet til begrepet inntektsmottaker. Inntektsmottaker vil være enkeltpersoner som det skal rapporteres opplysninger om inntekts- og arbeidsforhold om, jf. a-opplysningsloven § 1. Det vil si at en arbeidsgiver som har utbetalinger i en kalendermåned til to arbeidstakere (hvorav den ene slutter i virksomheten), og som samme måned ansetter en ny arbeidstaker som skal meldes inn i AA-registeret (men ikke mottar godtgjørelse før neste kalendermåned), for denne kalendermåneden ikke vil kunne få fritak for elektronisk levering? Lignende problemstillinger vil også kunne oppstå i forbindelse med utbetaling av feriepenger til arbeidstakere som sluttet f.eks. året før, men får utbetalt feriepenger i juni året etter. Dette vil da være en inntektsmottaker i denne kalendermåneden som medfører at arbeidsgiver ikke kan få fritak for elektronisk levering? Hva med personer som er i permisjon?

Det fremgår av forslaget til ny forskrift § 3-2 tredje ledd hvordan søknaden skal være. Innebærer dette at søknaden i praksis vil være papirmeldingen, jf. at det ikke er gitt noen frist for når søknaden skal leveres?

Det fremgår av siste ledd at samtykke til elektronisk fritak gis for den kalendermåneden meldingen gjelder. For arbeidsgivere som velger å rapportere hendelsesstyrt, vil man da få et ev. samtykke til fritak for elektronisk levering ved første rapportering i måneden som gjelder for hele kalendermåneden? Det kan være at forholdene endrer seg i løpet av kalendermåneden, slik at arbeidsgiver allikevel ikke oppfyller vilkårene for fritak for den aktuelle kalendermåneden. Hvordan skal rapporteringen da foretas?

### **Pkt. 3.6 Tvangsmulkt og overtredelsesgebyr forskriftens §§ 4-1 og 4-2 om tvangsmulkt og §§ 5-1 og 5-2 om overtredelsesgebyr**

Hjemmel for illeggelse av tvangsmulkt og overtredelsesgebyr er henholdsvis a-opplysningsloven §§ 10 og 11. Av § 10 følger det at "Skattedirektoratet kan illegge den som ikke innrapporter alle

opplysninger innen fristen i § 4, en daglig løpende tvangsmulkt frem til opplysningene er levert.”. Av § 11 fremgår det at ”Skattedirektoratet kan ilegge den som ikke leverer alle opplysninger innen fristen i § 4, et overtredelsesgebyr.”. I høringsnotatet er det i punkt 3.6.1.2 opplyst at ”Tvangsmulkt og overtredelsesgebyr kan etter forslaget pålegges den opplysningspliktige både der han ikke har gitt noen opplysninger i det hele tatt, og der melding er sendt inn, men det mangler pliktige opplysninger etter ovennevnte bestemmelser”.

Etter dette forstår vi det slik at både tvangsmulkt og overtredelsesgebyr kan ilegges for forsinket og/eller mangelfull levering av opplysninger for den samme perioden. Beløpsgrensene for de to reaksjonene er imidlertid vesentlig forskjellige. Det fremgår av lovteksten at den samlede tvangsmulkten ikke kan overstige 1 000 ganger rettsgebyret, mens overtredelsesgebyret ikke kan overstige 15 ganger rettsgebyret. Det stilles for øvrig ikke krav om skyld for å kunne ilegge noen av sanksjonene.

I høringsnotatet er det opplyst at det har vært Finansdepartementets utgangspunkt at tvangsmulkten skal være den primære reaksjonen i den felles reaksjonsordningen, jf. Prop. 112 L.

Vi forstår det slik at tvangsmulkt er ment som den primære reaksjonen for å fremtvinge innlevering av opplysningene, men at den opplysningspliktige normalt vil bli ilagt overtredelsesgebyr for den relevante perioden når opplysningene i etterkant er levert. Imidlertid tolker vi også høringsnotatet slik, se punkt 3.6.1.4, at overtredelsesgebyr normalt skal ilegges for den perioden opplysningsplikten ikke har vært oppfylt. Det er etter dette uklart for oss hvordan disse sanksjonene er ment brukt når en ser dem i sammenheng. Vi finner det noe underlig dersom det er slik at forsinket/manglende levering av opplysninger skal sanksjoneres med både tvangsmulkt og overtredelsesgebyr for den samme perioden. Hensynet til de opplysningspliktige og deres behov for forutberegnelighet tilsier at vilkårene for å ilegge sanksjonene presiseres nærmere i forskriften, herunder hvordan forholdet mellom reaksjonene er å forstå.

Når det gjelder beløpsgrensen på 1 000 ganger rettsgebyret for tvangsmulkt og 15 ganger rettsgebyret for overtredelsesgebyret, forstår vi det slik at denne gjelder for de opplysningene som skal leveres fra den opplysningspliktige for én periode, dvs. normalt hver måned, slik at den opplysningspliktige kan ilegges tvangsmulkt og overtredelsesgebyr dersom han ikke leverer mangelfulle/leverer forsinkede opplysninger for en senere periode, uavhengig av om det for en tidligere periode er ilagt tvangsmulkt eller rettsgebyr med maksimalt beløp. Vi foreslår at dette presiseres nærmere i forskriften.

Det fremgår av forskriften § 4-2 annet ledd og § 5-2 annet ledd at dagsatsen/gebyret i særlige tilfeller kan settes lavere eller høyere enn det som følger av bestemmelsens første ledd, og som normalt skal legges til grunn. Vi har forståelse for at det i forskriften er benyttet en slik rettslig standard, men ber om at det bl.a. av hensyn til de opplysningspliktige gis nærmere retningslinjer for når slike ”særlige forhold” vil kunne foreligge og hvilke hensyn som skal vektlegges ved vurderingen.

Vi legger til grunn at tvangsmulkt og overtredelsesgebyr vil være de primære sanksjonene ved manglende/forsinket levering av opplysninger i henhold til a-opplysningsloven. I tillegg kommer de særlige sanksjonsmidlene som tilligger de ulike etatene.

På skatte- og avgiftsområdet vil, i tillegg til straff og erstatningsansvar, aktuelle sanksjonsmidler være tilleggsavgift. Straff og erstatningsansvar vil kun være aktuelt i et fåtall av tilfellene.

Skattekontoret har i dag hjemmel for å fastsette arbeidsgiveravgiften per termin etter anmodning fra skatteoppkrever, der arbeidsgiver ikke leverer terminoppgaver eller leverer uriktige terminoppgaver. Tvangsmulkt og overtredelsesgebyr vil bare delvis kunne erstatte terminvis

fastsettelse for de tilfellene der opplysningene ikke leveres, forutsatt at opplysningene leveres i etterkant eller at Skatteetaten på annen måte blir kjent med at opplysningene skulle ha vært levert. Tvangsmulkt og overtredelsesgebyr vil imidlertid ikke kunne ilegges på bakgrunn av at opplysningene ikke er innholdsmessige korrekte, da den innholdsmessige kontrollen her består i å avdekke hvorvidt "formalreglene" som følger av forretningsreglene er oppfylt.

Det er etter vår mening en svakhet at den skjønnsmessige terminvise fastsettelsen, korrigeringen av uriktige opplysninger etter særloven (folketrygdloven), faller bort. Muligheten til å fastsette materielt riktige oppgaver «erstattes» av en «formal-sanksjon» som alene adresserer a-meldingen som sådan og ikke oppgavens materielle innhold etter særlovgivningen. Det bør derfor utredes å innføre sanksjonsmuligheter som også bidrar til å sikre materielt riktige oppgaver etter særlovene.

Selv om det fremdeles er mulig for likningsmyndighetene å fastsette avgiften etter forslag til ny ftrl. § 24-4 andre ledd, vil det i praksis bare kunne skje etter en arbeidsgiverkontroll, med den ressursbruk dette innebærer. Vi antar at dette ikke er i nærheten av å ha den effekten dagens muligheter for fastsettelse gir og at resultatet vil være flere oppgaver med uriktig materielt innhold.

Det er derfor ønskelig at det i tillegg til sanksjonene tvangsmulkt og overtredelsesgebyr i a-opplysningsloven kommer adekvate sanksjonsmuligheter i særlovgivningen som sikrer materielt riktige oppgaver.

#### **Pkt. 4.1.3 Øreavrunding**

I høringsnotatet foreslås det at forskrift 23.12.1988 nr. 1083 § 4 annet ledd oppheves. Vi er usikre på konsekvensene av forslaget. Vi stiller spørsmål om opphevelsen medfører at arbeidsgiver kan velge og ikke rapportere desimaler i a-oppgaven i og med at skatte- og avgiftskrav skal avrundes ned til nærmeste krone, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-4.

Videre foreslås det i pkt 4.1.6 en « presisering tilsvarende skattebetalingsforskriften § 10-4-4, slik at avrundingsreglene blir like for alle områder.» Dette finnes ikke igjen i utkastet til ny forskrift.

#### **Pkt. 4.2.4.5 Aa-registerforskriften 6 nr. 1 første ledd: Innrapportering av alle arbeidsforhold**

Aa-registerforskriften har i dag ingen legaldefinisjon av begrepet arbeidsforhold, og det er heller ikke foreslått å innføre en slik definisjon. Det fremgår av høringsnotatet at arbeids-/oppdragsgiver må «vurdere om forholdet mellom partene er av en slik karakter at den har betydning for Arbeids- og velferdsetatens og andre offentlige myndigheters behov for opplysninger i forbindelse med deres oppgaveløsning». Vi ser ikke hvordan «arbeidsgiver» skal ha mulighet for å vurdere hvilke opplysninger offentlige myndigheter har behov for uten en nærmere beskrivelse, og mener dette vil føre til at Aa-registeret ikke vil få den kvaliteten som man tilstreber.

I ny ordning skal det rapporteres dersom en ansatt har to eller flere arbeidsforhold i hver virksomhet; dvs. en egen melding til Aa-registeret for hvert arbeidsforhold innen samme virksomhet. I dagens Aa-register er det ikke mulig å registrere mer enn ett arbeidsforhold per virksomhet, og følgelig har dette ikke vært fulgt opp i praksis. Det er i høringsnotatet ikke nærmere beskrevet hva som ligger i begrepet «samme virksomhet», eller hvordan det skal praktiseres. I tillegg har man fjernet den nedre grensen for rapporteringsplikt. Alle ytelser som en arbeidstaker mottar fra en virksomhet må fordeles og innrapporteres knyttet til det enkelte arbeidsforhold. Er det utredet hvilke konsekvenser denne utvidede rapporteringsplikten vil få for de opplysningspliktige?

Vi ser at denne utvidede rapporteringsplikten vil være utfordrende også for skatteoppkreverne, både i forhold til generell veiledning, og ved arbeidsgiverkontroller hvor SKO skal følge opp at arbeidsgiverne har innrapportert korrekt.

#### **Pkt. 4.2.4.5 Aa-registerforskriften 6 nr. 4 første ledd, første setning: Frist for melding av inntak av arbeidstaker og opphør av arbeidsforhold.**

Det er foreslått å opprettholde dagens meldefrist om inntak i arbeidsforhold innen fredag i uken etter at arbeidsforholdet tok til. I dag praktiseres en månedlig innrapportering for arbeidsgiver som er godkjent for å rapportere via filuttrekk via lønns- og personalssystem, denne ordningen (med dispensasjon) avvikles.

Skatteoppkrever benytter Aa-registeret for å nedlegge utleggstrekk på arbeidstakere som ikke har betalt sine skatte- og avgiftskrav. Jo tidligere arbeidstakerne blir meldt inn i registeret, jo raskere kan vi sikre våre krav. Dersom arbeidsgiver unnlater å melde arbeidstakeren inn i Aa-registeret, kan SKO holde arbeidsgiver ansvarlig for beløp som kunne ha vært trukket, dersom han hadde innrapportert rettidig.

Når man foreslår å opprettholde dagens meldefrist om inntak og ikke gå over til å rapportere månedlig sammen med øvrige a-opplysninger, ser vi ingen grunn til at innrapporteringen ikke skal være hendelsesstyrt, og skje umiddelbart etter at arbeidsforholdet tar til (senest første virkedag etter). Kontrollhensyn taler for samtidighet i forhold til innmelding av arbeidsforhold. Ved arbeidsplasskontroller hvor det påvises manglende innrapportering, er argumentet fra arbeidsgiver for manglende innrapportering, at arbeidstaker akkurat har påbegynt arbeidsforholdet. Umiddelbar innmelding av arbeidsforhold vil bedre mulighet til å avdekke og forhindre svart arbeid, og gjøre innfordring via utleggstrekk mer effektiv.

#### **Pkt. 4.2.6 Forslag til ny forskrift til folketrygdloven § 25-10 om arbeidsgivers opplysningsplikt om arbeidsforhold og inntekt.**

Slik vi forstår bestemmelsen medfører endringen at alle arbeids-/oppdragsgiver må foreta en månedlig fullrapportering av alle opplysningene som skal meldes til Aa-registeret etter Aa-registerforskriften § 6 nr. 1, uavhengig av om det er foretatt utbetalinger til arbeidstakeren eller om arbeidsforholdet har endret seg, den aktuelle måneden.

Dagens bestemmelse i Aa-registerforskriften § 6 nr. 3 om melding av endringer er fjernet. I stedet innføres rapportering for hver kalendermåned av alle opplysninger som fremgår av § 6 nr. 1 bokstav b til h *[vi antar at dette skal være bokstav b til i]*. Det er ikke nærmere beskrevet i høringsnotatet på hvilket tidspunkt disse opplysningene skal rapporteres. Når det i forslag til ny forskrift fremgår at opplysningene skal rapporteres uoppfordret etter reglene i a-opplysningsloven, mener vi det innebærer at opplysningene minimum skal rapporteres innen fristen for levering av opplysninger etter a-opplysningsforskriften § 2-1 første ledd. Har den opplysningspliktige rapport tidligere i kalendermåneden og status er uendret, er opplysningsplikten oppfylt. Har opplysningene endret seg etter at a-melding er sendt, men før fristen for å levere opplysninger har intrådt, må det leveres ny a-melding senest innen fristen.

I dag skal melding om endring sendes dersom arbeidstaker skifter yrke, overføres til en annen virksomhet innenfor samme enhet eller endrer avtalt arbeidstid. Endringsmeldingen skal sendes senest fredag i uken etter at endringen skjer. Når det ikke lenger skal sendes endringsmeldinger, antar vi at mange av de opplysningspliktige vil velge å vente med å sende melding om endringer i arbeidsforholdet, til fristen for å sende a-melding. Dette innebærer at offentlige myndigheter får meldingene senere enn i dag, og at det kan ha skjedd flere endringer i arbeidsforholdet for en inntekstmottaker i kalendermåneden som ikke blir registrert.

Vi antar at innføring av en månedlig fullrapportering vil føre til at det innrapporteres store mengder data (som i dag ikke rapporteres), og som i liten grad vil bli benyttet av offentlige myndigheter. Vi stiller spørsmålsteget ved om en månedlig fullrapportering av alle opplysninger er en forenkling, og om dette faktisk vil føre til en kvalitetsheving av Aa-registeret. Kan dette i varetas på en bedre måte ved at arbeids-/oppdragsgiver i stedet melder endringene i arbeidsforholdet når de faktisk inntreer?

#### **Pkt. 4.3.1 Betalingssted ved flytting, sktbf. § 2-1-2**

Etter skattebetalingslovens § 2-1 er det skatteoppkreveren i skattyters hjemkommune som er rett betalingsmottaker for forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift.

Forslag til ny skattebetalingsforskrift § 2-1-2 (feilaktig benevnt § 2-1-1 i forslag til endringer) slår fast at det er skattyters forhold når opplysningsplikten oppstår første gang i inntektsåret, som er styrende for hvor arbeidsgiver skal betale forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift. Det er i høringsnotatet presisert at dette knyttes til når årets første leveringsfrist (foreslått til første virkedag etter utløpet av kalendermåneden) for opplysninger som gjelder skattetrekk og arbeidsgiveravgift inntreer. Det skal gis oppgjør til samme skatteoppkrever hele året dersom virksomheten flytter. Første betalingssted vil også være styrende for hvilken skatteoppkrever som skal følge opp og kontrollere (kontormessig og stedlig) arbeidsgiveren gjennom året.

Det er kun den opplysningspliktige som vet hvilken kontorkommune vedkommende tilhører. Det bør derfor være de reelle forhold som legges til grunn ved vurderingen av «forholdet». Det bør f.eks. presiseres eller inntas i forarbeidene at det er den faktiske adressen som legges til grunn, ikke den registrerte. F.eks. vil Enhetsregisteret kunne ha et etterslep som setter spørsmålet om hva «forholdet» i forskriftsteksten innebærer, på spissen. Dette krever slik vi ser det at kontorkommune oppgis av den opplysningspliktige på a-meldingen.

#### **Pkt. 4.3.3 Kvittering til skattyter for foretatt forskuddstrekk og annet trekk § 5-10-20 og pkt. 4.7 Ny forskrift om plikt til å sende sammenstilling av opplysninger om inntekstmottakerne etter årets utløp**

Skattebetalingsforskriften § 5-10-20 (2) har i dag en bestemmelse om at arbeidsgiver skal gi arbeidstaker dokumentasjon for årets samlede forskuddstrekk. Dette gis i dag på lønns- og trekkoppgaven. Når lønns- og trekkoppgaven nå faller bort, vil vi understreke viktigheten av at bestemmelsen om at arbeidstaker skal få kvittering for det samlede trekket videreføres som foreslått i form av den nye sammenstillingen (årsoppgaven) til skattyter.

Skatteoppkreverne mottar årlig mange avregningsklager fra arbeidstakere som ikke har blitt godskrevet forskuddstrekk som arbeidsgiver har trukket, men ikke innrapportert. Dersom arbeidstaker ikke har mottatt lønnskvisninger som viser gjennomført trekk, men har mottatt en lønns- og trekkoppgave (som ikke er mottatt hos SKO), vil denne være viktig dokumentasjon ved vurderingen av om det faktisk er gjennomført trekk som skal godskrives arbeidstaker. Vi legger til grunn at den nye sammenstillingen av opplysninger til inntekstmottaker, på samme måte som dagens lønns- og trekkoppgave, vil være en viktig del av dokumentasjonen ved spørsmål om godskriving av forskuddstrekk.



#### **Pkt. 4.3.8 Forfallsfrist for forskuddstrekk i beløp utbetalt i medhold av statsgarantiloven § 10-10-2**

I dag er det et unntak fra terminvise forfall for forskuddstrekk i beløp utbetalt i medhold av statsgarantiloven, dvs. at terminvis oppgjør for forskuddstrekk kan utsettes til 15. januar i året etter inntektsåret, i skattebetalingsforskriften § 10-10-2. Dette gjelder både levering av terminoppgave og betaling av forskuddstrekk (det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift av disse utbetalingene). Utbetalinger i medhold av statsgarantiloven foretas både av Lønnsгарantifondet og av en rekke konkursbo (bostyrer).

Ved innføringen av a-ordningen skal opplysninger om ytelsene innrapporteres på a-melding for den måneden de utbetales, dvs. at dagens unntak med utsettelse til 15. januar for å levere oppgave over opplysningene oppheves. Skattedirektoratet foreslår imidlertid å opprettholde dagens utsatte betalingsfrist.

Vi stiller spørsmålstejn ved om dagens utsatte betalingsfrist bør opprettholdes, når fristen for å levere opplysningene endres. Det vil føre til utfordringer for skatteoppkrever i forhold til purring, renter og innkreving av skattetrekket, og vil kreve en særskilt identifisering av den opplysningspliktige med egne behandlingsregler i skatteregnskapet. For utbetaler (særlig når utbetaling foretas av bostyrer) antar vi at det vil være ønskelig å innbetale forskuddstrekket innenfor de ordinære tomånedlige betalingsfristene, for å «gjøre seg ferdig» og avslutte boet.

#### **Pkt. 4.3.13 Dekningsrekkefølge, jfr. Pkt. 2.7.2 Skattebetalingsloven § 1-1**

Dekningsrekkefølgen for motregning av skatte- og avgiftskrav følger i dag av skattebetalingsforskriften § 13-6-1 (1) bokstav a-o. Rekkefølgen innebærer en prioritering av dekingen av ulike offentlige krav i skyldnerens tilgodeskatt.

Med innføringen av EDAG kan også de nye sanksjonene tvangsmulkt og overtredelsesgebyr motregnes i skyldners tilgodeskatt med hjemmel i skattebetalingsforskriften § 13-6-1 (1). I høringsnotatet anføres at det ikke er behov for å endre denne forskriften fordi dekningsrekkefølgen vil følge enten av bokstav k) eller n) etter som ansvaret for å kreve inn tvangsmulkt og overtredelsesgebyr legges enten til skatteoppkrever, (k) eller SI, (n).

Etter vårt syn er en slik avledet dekningsrekkefølge uheldig.

Det bør på selvstendig grunnlag tas stilling til om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr skal oppnå deking før:

- l) feilutbetalt trygdeytelse og feilutbetalt stønad,*
- m) eiendomsskatt, avfallsgebyr, feieavgift, vann- og kloakkavgift, parkeringsgebyr og piggdekkgebyr*

Dekningsrekkefølgen bør ikke være avhengig av hvilken instans som krever den inn.

Da disse reaksjonene vil være hovedvirkemiddelet for å sanksjonere mot manglende eller ufullstendig A-melding bør de etter vårt syn prioritetsmessig komme foran feilutbetalt trygdeytelse og kommunal eiendomsskatt, mm. i forskriftens § 13-6-1 (1) bokstav l) og m).

Vi stiller oss således bak Skattedirektoratet og anbefaler også at tvangsmulkt og overtredelsesgebyr hjemles i skattebetalingslovens § 1-1 tredje ledd og at den lokale skatteoppkreveren har innkrevingsansvaret for disse reaksjonene. Vi minner om at reaksjonene vil fastsettes av Skattedirektoratet og vil i hovedsak være knyttet til (manglende) betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift.

#### **Pkt. 4.6 Forslag til endringer i lov om bokføring av 19. november 2004 nr. 73 og i forskrift 01.12.2004 nr. 1558 om bokføring**

##### ***Pliktig regnskapsrapportering og ajourholdsreglene***

Det fremgår av høringsnotatet at ajourholdsfristene etter bokføringsloven stort sett følger fristene for pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 7. Når det gjelder pliktig regnskapsrapportering på lønnsområdet vises det til at det er gjort et unntak fra dette. Unntaket fremkommer ikke direkte i lovteksten, men følger av forarbeidene, jf. NOU 2002: 20 punkt 8.3.2, som lyder:

«I praksis er det den to-månedlige terminrapporteringen etter merverdiavgiftsloven som setter den strengeste begrensningen. Utvalget legger likevel til grunn at pliktig regnskapsrapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk hver annen måned i seg selv ikke medfører plikt til å ajourføre bokføringen hver annen måned. Begrunnelsen for dette er at denne rapporteringen kan skje fra et ajourført lønssystem uten at det er behov for å bokføre opplysningene. Dersom foretaket har to-månedlige terminoppgaver for merverdiavgiften skal imidlertid også transaksjoner knyttet til lønn, arbeidsgiveravgift og skattetrekk bokføres hver annen måned.»

Ajourholdskravet etter bokføringsloven § 7 er viktig for skatte- og avgiftsmyndighetenes behov for kontroll og innsyn.

For kontroll av lønnsområdet er det en helt sentral oppgave å kunne kontrollere eventuelle andre lønnsrelaterte kostnader som ikke er ført i lønssystemet. For kontrollformål er det derfor ikke tilstrekkelig med et å jour lønssystem.

Vi er derfor ikke enige med Skattedirektoratet når det nå i notatet heter at:

«En a-melding kan sendes inn på bakgrunn av dokumentasjon utarbeidet etter bokføringsforskriften § 5-6, og det er ikke en forutsetning for å sende inn en slik melding at opplysningene er bokført i regnskapssystemet. Denne rapporteringen kan skje fra et ajourført lønssystem. Det er derfor ikke av kontrollhensyn nødvendig å kreve en hyppigere ajourholdsplikt enn det som ble lagt til grunn av Bokføringsutvalget.»

Vi vil i denne anledning rette oppmerksomheten spesielt mot noen av de høringsuttalelsene som ble avgitt ifb med bokføringsloven, og som er gjengitt i Ot.prp. nr. 46 (2003-2004) punkt 9.2.3. Merknadene fra Skattedirektoratet, ØKOKRIM og Norsk Tjenestemannslag gikk nettopp ut på at det for kontrollformål ikke er tilstrekkelig med et å jour lønssystem.

*Norsk Tjenestemannslag uttaler:*

«Et løpende ajourhold er av betydning for å kunne foreta løpende kontrollhandlinger gjennom året. Dette gjelder både ved kontroll av 2 månedlige terminoppgaver (arbeidsgiveravgift, skattetrekk og merverdiavgift) og for å kunne overholde opplysningsplikten, jf. ligningsloven § 6-3 og merverdiavgiftsloven § 47.»

*Skattedirektoratet, Norsk Tjenestemannslag og ØKOKRIM foreslår at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk skal regnes som pliktig regnskapsrapportering etter*

lovutkastet § 7 annet ledd, slik at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk medfører plikt til å ajourføre regnskapet hver annen måned. Skattedirektoratet uttaler bl.a.:

«En kontroll med utgangspunkt i et ajourført lønnssystem vil kun fange opp de transaksjoner som er ført i lønnssystemet. Eventuelle andre lønnsrelaterte kostnader som av ulike årsaker ikke er ført i lønnssystemet, vil ikke kunne bli gjenstand for den samme kontroll. Skattedirektoratet finner grunn til å påpeke at avgiftspliktige virksomheter kun har anledning til å levere årsterminoppgave dersom omsetningen innenfor avgiftsområdet ikke overstiger kr 1 000 000. Ved omsetning over kr 1 000 000 skal de levere 2 månedlige terminoppgaver, og får dermed krav til ajourhold hver annen måned, jf. bokføringsloven § 7 annet ledd.

Skattedirektoratet foreslår at den samme grensen skal gjelde i forhold til lønn. Vi finner det uheldig at store virksomheter som ikke driver merverdiavgiftspliktig virksomhet, kan benytte regelen om ajourhold hver fjerde måned. Skattedirektoratet mener imidlertid at foretakets bokføring kan utsettes til det ajourføringstidspunkt som gjelder for merverdiavgiftspliktige virksomheter som leverer 2 månedlige terminoppgaver, forutsatt at rapporteringen av arbeidsgiveravgift og skattetrekk skjer fra et ajourført lønnssystem. Årsaken til dette er at oppgavene over skattetrekk og arbeidsgiveravgift skal leveres allerede den 8. (for siste periode den 15.) i måneden etter 2-måneders perioden. Vi antar at et slikt ajourføringstidspunkt er i samsvar med gjeldende rett / praksis, hvor løsbladforskriften krever ajourhold pr. 2 måneder, men hvor det neppe er forutsatt at ajourføring skal skje innen 8 dager etter periodens utløp.»

*Skattedirektoratet* foreslår at det innføres en grense på 1 000 000 kroner slik at plikten til å ajourføre regnskapet hver annen måned blir lik for merverdiavgiftspliktige virksomheter og virksomheter som ikke er merverdiavgiftspliktige. Forutsatt at denne løsningen velges, forslår Skattedirektoratet at lovutkastet § 7 siste ledd siste punktum endres til:

«Departementet kan i forskrift gi unntak fra kravet til ajourhold for bokføringspliktige med få transaksjoner eller lav omsetning.»

*Skattedirektoratet* påpeker for øvrig at opplysningsplikten etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven kan inntre tidligere enn kravene til ajourhold. Skattedirektoratet viser i den forbindelse til lovutkastet § 4 første ledd nr. 1, som krever at regnskapssystemet skal innrettes slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

*ØKOKRIM* uttaler til dette bl.a.:

«Særlig ut fra et kontrollsynspunkt er det etter ØKOKRIMs mening ikke tilfredsstillende bare å kreve ajourføring av deler av regnskapsopplysningene hver annen måned. For eksempel ser man ofte ved kontroll at transaksjoner som i realiteten dreier seg om trekk- og arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser, ikke registreres som slike, og dermed ikke vil finnes igjen i et lønnssystem.»

*Norsk Tjenestemannslag* uttaler:

«I sin drøfting har imidlertid utvalget i pkt. 8.3.2 kommet til at pliktig regnskapsrapportering av skattetrekk og arbeidsgiveravgift ikke behøver å medføre en ajourført bokføring hver annen måned. Begrunnelsen er at denne rapporteringen kan skje fra et ajourført lønnssystem uten at det er behov for å bokføre opplysningene. Dette medfører at ikke avgiftspliktige virksomheter kan forholde seg til regelen om ajourhold hver fjerde måned.

NTL-Skatt er ikke enig i dette. En kontroll med utgangspunkt i et ajourført lønnssystem vil kun fange opp de transaksjoner som faktisk er ført i lønnssystemet. Andre lønnsrelaterte

kostnader som av ulike årsaker ikke er ført i lønssystemet vil ikke kunne bli gjenstand for den samme kontroll.

Det er forarbeidene til lovforslaget som gir uttrykk for at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk i seg selv ikke skal medføre plikt til å ajourføre bokføringen. NTL-Skatt foreslår at slik rapportering skal regnes som pliktig regnskapsrapportering etter bokføringsloven § 7 annet ledd, slik at rapportering av arbeidsgiveravgift og skattetrekk medfører plikt til å ajourføre regnskapet hver annen måned.»

A-meldingen erstatter flere av dagens regnskapsrapporteringer og slik vi forstår merknaden i NOU 2002: 20 gjelder den kun direkte for terminoppgaven. Når all rapportering skal skje fullstendig og med endelig virkning for hver kalendermåned løpende gjennom året kan vi ikke se at merknaden kan tas direkte til støtte for det foreslåtte unntaket i bokføringsforskriften § 4-1 første ledd.

Som Skattedirektoratet selv påpekte i høringen kan bl.a. opplysningsplikten etter ligningsloven i dag inntre tidligere enn kravene til ajourhold, jf. bokføringsloven § 4 første ledd nr. 1 som krever at regnskapssystemet skal innrettes slik at opplysningsplikten kan ivaretas.

Det betyr at følgende av dagens regnskapsrapporteringer på lønnsområdet i praksis utløser ajourholdsplikt:

- Lønns- og trekkoppgaver
- Årsoppgave over arbeidsgiveravgift – følgeskriv til lønns- og trekkoppgave
- Kontrolloppstilling over bokførte og innberettede lønns- og trekkbeløp (skjemaet «Lønns- og pensjonskostader»)

Slik vi oppfatter forslaget til ny § 4-1 første ledd går dette dermed lenger enn dagens unntak for ajourhold rekker - uten at det i notatet er vurdert hva dette betyr for skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollbehov. Vi er enige med Skattedirektoratet i at det ved ikrafttredelsen av a-opplysningsloven kan stilles spørsmål ved om de gamle lovforarbeidene har relevans ved fortolkningen av bokføringsloven på dette området og mener at forannevnte styrker dette synspunktet.

Rapporteringsplikten på lønnsområdet vil være endelig per måned også etter ligningsloven § 6-2 – men uten et krav om et ajourført regnskap kan etterlevelsen ikke kontrolleres.

Vi støtter derfor ikke det foreslåtte unntaket i bokføringsforskriften § 4-1 første ledd. Vi foreslår at det for lønnsområdet i stedet oppstilles et ajourholdskrav knyttet opp mot de to-månedlige forfallsfristene for betaling av forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift.

Med vennlig hilsen  
NKK fagutvalg skatt

Lasse Hunsrød  
Leder  
Sign.