

Bjørn Weider-Krog

**ARBEIDSLIVS-
KRIMINALITET
I ET SKATTERETTS-
PERSPEKTIV**



GYLDENDAL

ARBEIDSLIVSKRIMINALITET
I ET SKATTERETTSLOG PERSPEKTIV

BJØRN WEIDER-KROG

ARBEIDSLIVSKRIMINALITET I ET SKATTERETTSLOG PERSPEKTIV

© Gyldendal Norsk Forlag AS 2025

1. utgave, 1. opplag 2025

ISBN 978-82-05-54156-6

Omslagsdesign: Kristin Berg Johnsen

Layout: Bøk Oslo AS

Sats: HAVE A BOOK

Brødtekst: Minion 10,5/15 pkt

Papir: 90 g Amber Graphic

Trykk: Mediehuset Andvord AS, Norge 2025

Forfatteren har mottatt støtte fra Det faglitterære fond.

Alle henvendelser om boken kan rettes til

Gyldendal Akademisk

Postboks 6860, Pilestredet Park

0176 Oslo

www.gyldendal.no/akademisk

akademisk@gyldendal.no

Materialet i denne utgivelsen er vernet etter åndsverkloven. Uten uttrykkelig samtykke er eksemplarframstilling bare tillatt når det er hjemlet i lov eller avtale med Kopinor (www.kopinor.no). Bruk av hele eller deler av utgivelsen som input eller som treningskorpus i generative modeller som kan skape tekst, bilder eller annet innhold, er ikke tillatt uten særskilt avtale.

Gyldendal vektlegger bærekraft når vi velger trykktjenester og papir. Ta godt vare på boken, og om du ikke lenger skal ha den, gjenvinn den på riktig måte. Se www.gyldendal.no

Forord

Denne boken er et resultat av mitt arbeid med arbeidslivskriminalitet og fiktiv fakturering i skatteetatens skattekrimavdeling gjennom de siste 15–20 årene. Boken er ment som et bidrag til arbeidet med å bekjempe arbeidslivskriminalitet ved å samle de mest aktuelle problemstillingene mellom to permer. Forhåpentligvis vil dette bidra til å etablere et utgangspunkt for den faglige diskusjonen om hvordan samfunnet best skal kunne motvirke arbeidslivskriminalitet i fremtiden.

Jeg vet at det per i dag på flere punkter er usikkerhet – og også uenighet – innad i skatteetaten om hvordan enkelte spørsmål *skal* og *bør* løses. Selv om jeg har stor respekt for meningsmangfold, har jeg ikke sett det som hensiktsmessig å gjøre nærmere rede for disse uenighetene i denne boken. Jeg har valgt å presentere reglene ved en gjennomgang av rettskildene basert på alminnelige lovtolkningsprinsipper og mener dette er det beste utgangspunkt for en videre diskusjon om tolkningsresultatet. Ved dette gir jeg også fra meg et håndfast produkt som kan bidra til at nye krefter slipper å starte læringen fra null.

Boken er altså ment som en veiledning i samfunnets innsats mot arbeidslivskriminalitet. Målgruppen er således alle som har som profesjonelt mål å hindre hvitvasking, skattesvik, utnyttelse av arbeidstakere og annen økonomisk kriminalitet knyttet til arbeidslivet. Jeg mener alle som arbeider med arbeidslivskriminalitet, det være seg i Nav, Arbeidstilsynet eller i en annen

offentlig etat, kan ha glede av å se hvordan skatteetaten identifiserer og behandler slike handlinger. Også andre parter i samfunnet vil kunne ha nytte av stoffet i boken, så som bankansatte, entreprenører innen bygg og anlegg og annen infrastruktur, granskningsmiljøer innen revisjon- og advokatfirmaer, ansatte innen politi- og påtalemyndighet, forsvarere og andre prosessfullmektiger og ansatte i organisasjoner på både arbeidstaker- og arbeidsgiversiden.

Jeg har blitt konfrontert med spørsmålet om ikke jeg lager en oppskrift for den kriminelle ved å skrive denne boken. Svaret på det er vel kanskje ja – det er mulig den kan brukes til det. Likevel var det riktig å skrive en slik bok. Et demokratisk samfunn kan ikke avfinne seg med at en destruktiv adferd som faktisk eksisterer, og som vi ikke kjenner omfanget av, ikke må omtales fordi nærmere oppmerksomhet rundt adferden potensielt kan øke omfanget av den. Ubehandlet vil arbeidslivskriminalitet underminere skattemoralen og utfordre velferdsstatens eksistens. Den kan ikke ties i hjel. Vi bør derfor være tydelige på hva arbeidslivskriminalitet er, hvordan vi avdekker den, og hvordan vi motvirker slik kriminalitet. Det er et arbeid vi må gjøre som samfunn, og det forutsetter at vi snakker sammen om veien fremover. Det er denne vandringen jeg forsøker å sette oss ut på med denne boken.

Jeg ble først introdusert for arbeidslivskriminalitet da jeg startet som skattejurist i skattekrimavdelingen i daværende Skatt øst vinteren 2008. Det var et lite miljø av revisorer som da så smått hadde oppfattet hvordan fakturering var satt i system med det formål å kamuflere svart avlønning av arbeidere og unndra skatt og avgift. Siden da har jeg inngått i dette kompetansemiljøet på fulltid og fått anledning til å jobbe med dedikerte og dyktige revisorer og jurister over det ganske land, fra Tromsø og Bodø i nord til Grimstad i sør. Jeg har nå lengst fartstid innen dette fagområdet i Norge og har inngående studert de fleste sider av problemstillingene sammen med de beste i bransjen. Vi har i tillegg kollegaer over hele Europa å dele erfaringer med, og dette samarbeidet har virket som en bekreftelse på at veiene vi har valgt underveis, har vært de riktige. Arbeidet vårt har også vært gjenstand for domstolsprøving i meget stor utstrekning, og vi har ved dette fått bekreftet at våre hypoteser og vår arbeidsmetodikk har holdt mål. Det er derfor med all mulig trygghet jeg presenterer det første

teoretiske bidraget på dette fagområdet. Så er mitt håp at andre finner dette vel så spennende og kan bidra til å videreutvikle dette arbeidet.

Jeg vil benytte anledningen til å takke Gyldendal Akademisk for tilliten og Norsk faglitterær forfatter- og oversetterforening (NFFO) for støtten. Det har vært avgjørende for at boken har blitt til.

Jeg vil rette en spesiell takk til spesialrådgiver Magnus Grøn Strømstad, som bidro som fagfelle. Magnus har gjort meg trygg på at jeg juridisk ikke er helt på jordet, til tross for at han ikke alltid har vært fullt ut enig i alle mine konklusjoner. Det er alltid skummelt når noen er uenig i dine juridiske betraktninger, særlig når det er tale om en skattejurist av ypperste kaliber. Siden jeg ikke har hørt på Magnus i alle sammenhenger, må jeg vel selv ta ansvar for eventuelle svakheter og feil som måtte avdekkes.

Videre vil jeg takke tidligere skattekrimsjef Jan Egil Kristiansen for alle faglige diskusjoner som ligger bak mange av poengene mine i boken. Det gir trygghet å samtale med en som har medvirket til mange av rettskildene jeg lener meg på.

Jeg vil også takke skatteetaten som arbeidsgiver, og spesielt mine nærmeste og gode kollegaer på skattekontoret. Uten inspirasjon og veiledning fra dere ville det aldri ha blitt bok. En særlig takk går til Jan-Erik Hagtvet og Asgeir Ellingsen. Dere vet hvorfor.

Til slutt en stor takk til min deilige kone, Oda, som jeg alltid kan lene meg på når jeg trenger det. Du er perfekt!

Jeg håper denne boken vil gi deg det innblikket du trenger for å forstå hva arbeidslivskriminalitet i et skatterettslig perspektiv er, hvordan du kan avdekke det, og ikke minst hva du kan gjøre for å reagere på det. Jeg håper at du, som jeg, tenker at meningsbrytning får oss videre, og at du derfor tillater deg å være kritisk til det jeg fremmer av synspunkter og vurderinger. Dette er nemlig ikke ment å være en bibel på området. Lykke til med arbeidet!

Oslo, januar 2025

Bjørn Weider-Krog

Innhold

INNLEDNING	13
KAPITTEL 1 HVA ER ARBEIDSLIVSKRIMINALITET?	18
1.1 Innledning	19
1.2 Omfanget av arbeidslivskriminalitet	21
1.2.1 Innledning	21
1.2.2 Norge	22
1.2.3 Sverige	26
1.2.4 Oppsummering	27
1.3 Begrepsavklaring	28
1.4 Definisjon av begrepet <i>arbeidslivskriminalitet (a-krim)</i>	32
1.4.1 Generelt	32
1.4.2 Særlig om skatterettslig a-krim	33
KAPITTEL 2 HVA ER FIKTIV FAKTURERING?	36
2.1 Innledning	36
2.2 Formålet med fiktiv fakturering	38
2.3 Virkningen av fiktiv fakturering	39
2.3.1 Innledning	39
2.3.2 Den videre fremstillingen	39
2.3.3 Skattereduksjon	40
2.3.4 Likviditetsvirkning for staten	43
2.3.5 Likviditetsvirkningen for entreprenørene	44
2.4 Fiktiv fakturering kan virke kriminalitetsfremmende	46

KAPITTEL 3 FIKTIV FAKTURERING I NETTVERK – ILLUSTRERT 49

KAPITTEL 4 STRÅPERSONEN – UNDERLEVERANDØREN 56

4.1	Innledning	57
4.2	Nærmere om virksomhetsbegrepet	58
4.3	De sentrale momentene i virksomhetsvurderingen	61
4.3.1	Innledning	61
4.3.2	Bankkonto	61
4.3.3	Foretakets administrasjon og forretningssted	66
4.3.4	Kontrahering og korrespondanse	67
4.3.5	Ansatte i foretaket	69
4.3.6	Bokføringsreglene mv.	70
4.3.7	Dekningsbidrag	85
4.4	Skatte- og avgiftsrettslige konsekvenser for underleverandøren	86
4.4.1	Innledning	86
4.4.2	Innrapportering av omsetning	87
4.4.3	Fastsetting av merverdiavgift	88
4.4.4	Ansvar ved uriktig registrering	89
4.4.5	Falske fakturaer	91
4.4.6	Administrativ sanksjon	91
4.5	Avslutning	92

KAPITTEL 5 HOVEDMANNEN – ENTREPRENØREN 94

5.1	Innledning	95
5.2	Omklassifisering av kostnad	97
5.2.1	Endringsadgang etter skatteforvaltningsloven § 12-1	99
5.2.2	Endringsadgang etter skatteforvaltningsloven § 12-2	99
5.2.3	Endringsadgang etter skatteforvaltningsloven § 12-4	100
5.3	Grunnlag for arbeidsgiveransvaret	101
5.3.1	Det ordinære trekkloppe	101
5.3.2	Summarisk fellesoppgjør	109
5.3.3	Oppsummering – fastsettingsmetode	115
5.4	Fastsetting av arbeidsgiveransvaret ved summarisk fellesoppgjør ...	116
5.4.1	Et summarisk fellesoppgjør skal være gjenopprettende, ikke pønalt	116
5.4.2	Vilkår for å treffe vedtak om summarisk fellesoppgjør	117
5.4.3	Beregningsgrunnlag ved summarisk fellesoppgjør	121
5.4.4	Valg av korrekt skattesats under summarisk fellesoppgjør ...	125

5.4.5	Utforming av beregningsgrunnlag – et eksempel på metode	143
5.4.6	Fordelingsnøkkel	148
5.5	Fradragsrett for lønnskostnad, skatteansvar og arbeidsgiveravgift ...	148
5.5.1	Tidspunkt for rett til fradrag for skatteansvar og arbeidsgiveravgift	149
5.5.2	Betaling via bank som vilkår for fradragsrett	151
5.6	Merverdiavgiftsrettslige særtrekk ved fiktiv fakturering	153
5.6.1	Fiktive fakturaer er ikke omfattet av merverdiavgiftsloven	154
5.6.2	Entreprenørens aktsomhet kan ikke reparere manglende omsetning	155
5.7	Tilleggsskatt	161
5.7.1	Innledning	161
5.7.2	Kort om bakgrunnen for skatteforvaltningspraksisen	161
5.7.3	Ordlyden	162
5.7.4	Unntak fra tilleggsskatt	166
5.7.5	Forarbeider	168
5.7.6	Rettspraksis	170
5.7.7	Formålsbetraktninger	171
5.7.8	Fristreglene	172
5.7.9	Reelle hensyn	173
5.7.10	Oppsummering	175
5.8	Beskatning av aksjonær mv.	176
5.8.1	Hjemmel for beskatning	176
5.8.2	Tilordningen av skattepliktig fordel	177
5.8.3	Klassifisering av inntekt	180
KAPITTEL 6 «BENIFICIARY» – OPPDRAGSGIVEREN		182
6.1	Innledning	183
6.2	Problemstillingen er arbeidsleie	184
6.3	Bakgrunnen for regelen om arbeidsleie	185
6.4	Arbeidsleiereglene	187
6.4.1	Skatteplikt til Norge	187
6.4.2	Plikter og ansvar ved arbeidsleie	189
6.4.3	Fritak fra pliktene	194
6.4.4	Solidaransvar for oppdragsgiver ved summarisk fellesoppgjør	200
6.5	Grensedragningen mellom arbeidsleie og entreprise	205
6.5.1	Innledning	205

INNHOOLD

6.5.2	Forarbeider som omtaler grensedragningen mellom arbeidsleie og entreprise	206
6.5.3	Høyesterettspraksis om grensedragningen mellom arbeidsleie og entreprise	209
6.5.4	Norsk Standard (NS) og dens betydning i avtaleforholdet ...	213
6.5.5	Arbeidsleie i en a-krimssammenheng – et eksempel	214
6.5.6	Oppsummering	219
6.6	Tilleggsskatt ved solidaransvar	220
KAPITTEL 7 BETRAKTNINGER OM VEIEN VIDERE		225
LITTERATURLISTE		229
Bøker og artikler		229
Offentlige dokumenter		230
STIKKORD		232