

Skatteklagenemnda på kanten

Nemnda har i en avgjørelse tolket skattereglene innskrenkende slik at inntekter fra prostitusjon ikke er skattepliktig. I avgjørelsen legges det til grunn at reglene i praksis ikke håndheves, og at en endring av denne praksisen er en lovgiveroppgave.



Seniorskattejurist
Jim Krüger Olsen
Innsats Juridisk stab, Skatteetaten

Synspunktene i artikkelen gir ikke nødvendigvis uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

Utgangspunkt

Skatteloven § 5–1 første ledd angir at «enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet» er skattepliktig inntekt. Virksomhetsalternativet omfatter blant annet fordel vunnet ved omsetning av tjenester, jf. § 5–30 første ledd. Skatteloven har ikke regler som uttrykkelig unntar prostitusjonsinntekter fra skattepliktig. Lovens ordlyd tilsier da at slike inntekter er skattepliktige.

Spørsmålet er da om det er holdpunkter for at skatteloven § 5–1 må tolkes innskrenkende.

Bakgrunnen for saken

Det ble avholdt kontroll i skattyters rengjøringsvirksomhet. En gjennomgang av bankoppgavene viste innskudd og innbetalinger på den skattepliktiges konti i kontrollperioden med til sammen kr 658 778. Dette ble ansett å være skatte- og avgiftspliktig omsetning fra rengjøringsvirksomhet.

Skattyter anførte imidlertid i klagen at inntektene ikke stammet fra rengjøringsvirksomhet, men prostitusjon.

Det ble da bestridt at det forelå skatteplikt for slike inntekter.

Høyesterett om skatteplikt

I Rt. 1949 s. 743 uttalte Høyesterett på side 744 følgende om inntekter fra straffbare handlinger:

«For Høyesterett har imidlertid boet prinsipielt gjort gjeldende at ligningen er ulovlig fordi den inntekt som er skattlagt var ervervet ved straffbare handlinger, og derfor var gjort til gjenstand for inndragning etter landsvikloven. Denne innsigelsen kan etter min mening ikke føre frem. Det kan ikke oppstilles som alminnelig regel at utbyttet av en næringsvirksomhet ikke kan beskattes som inntekt når virksomheten er drevet på straffbar måte. Den omstendighet at utbyttet kan bli gjenstand for inndragning, kan ikke i og for seg være avgjørende, så lenge det ikke er på det rene om inndragning vil bli iverksatt.»

Denne uttalelsen har en viss overføringsverdi til prostitusjonsvirksomhet, som i seg selv ikke er straffbar. Den viser at terskelen for at en inntekt ikke skal anses straffbar på bakgrunn av dens karakter, ser ut til å være høy.

Nyere praksis

I de senere år finner vi eksempler både fra rettspraksis og forvaltningspraksis hvor det er lagt til grunn at inntekter fra prostitusjon er skattepliktig. I dom avsagt i Oslo tingrett 19. mars 2013 (publisert i Utvalget 2013 s. 1521) kom retten til at inntekter opparbeidet gjennom prostitusjon er skattepliktig inntekt etter skattelovens bestemmelser.

I dommen uttales: «Retten viser til at skattereglenes formål ikke er å forhindre uønsket virksomhet, men å gi det offentlige inntekter til finansiering av fellesskapets goder. Også de prostituerte nyter godt av en rekke slike goder, og må da bidra etter økonomisk evne på lik linje med andre. Den omstendighet at mange prostituerte er i en svært vanskelig livssituasjon, er det andre myndigheters oppgave å ta seg av.»

Den rettsoppfatningen som er kommet til uttrykk i dommen støttes også av juridisk litteratur. I Zimmers Lærebok i skatterett i 6. utgave (2009) side 133–134 og i 7. utgave (2014) side 139–140 ble det uttalt at det ikke er noen grunn til å unnta inntekt ervervet ved prostitusjon fra skatteplikt. Det ble vist også til at den alminnelige



Prostitusjon er skatte- og avgiftspliktig i f.eks. Sverige, Danmark, Storbritannia, Tyskland og Sveits.

regelen i andre land er at inntekter ved ulovlig og umoralsk aktivitet er skattepliktig.

Denne rettsoppfatningen er også lagt til grunn i flere avgjørelser fra Borgarting lagmannsrett (se bl.a. RG 2007 s. 1083 og LB-2008–030 790), som dog gjaldt prostitusjonsinntekters erstatningsrettslige vern.

I denne sammenhengen er det også relevant å vise til en nyere dom fra Høyesterett (HR-2017–02 352-A) som gjelder spørsmålet om erstatningsrettslig vern av inntekter fra salg av seksuelle tjenester. I avsnitt 52 ble det uttalt følgende om sammenheng mellom skatteplikt for prostitusjonsinntekter og prostitusjonsinntekters erstatningsrettslige vern:

«Dette utgangspunktet endres etter mitt syn ikke av at det er lagt til grunn at prostitusjonsinntekter er skattepliktige, jf. Zimmer, Lærebok i skatterett (2014) side 139. Skattelovgivningen bygger på andre hensyn enn erstat-

ningsretten. I praksis oppgis dessuten ikke prostitusjonsinntekter til beskatning.»

Rettskildematerialet entydig

Både lovens ordlyd, rettspraksis og teorien gir klare føringer på at prostitusjonsinntekter er skattepliktige.

Grunnlag for innskrenkende fortolkning ut ifra håndhevingsbetraktninger?

Nemnda har forankret sin avgjørelse i en påstand om at det foreligger en lang og relativt fast praksis for at reglene ikke håndheves.

En slik forankring stiller kvalitative krav til den påståtte manglende håndhevelsen av reglene.

Skattemyndighetenes kommunikasjon utad

Tilgjengelig kildemateriale gir uttrykk for at sentrale myndigheter har vært relativt konsekvente når det gjelder kommunikasjon av skatteplikt på prostitusjonsinntekter.

Finansdepartementet uttalte 12. april 1996:

«Departementet antar at inntekt vunnet ved prostitusjon ikke prinsipielt kan anses utelukket fra skatteplikt etter alminnelige regler i skattelovens prgf. 42 første ledd. Det kan således ikke legges til grunn at en inntekt fra prostitusjonsvirksomhet er skattefri fordi om skattyter oppgir å ha ervervet inntekten fra prostitusjonsvirksomhet, forutsatt at de øvrige vilkår for skattlegging er tilstede.»

Finansdepartementet viste i brev av 18.10.11 til sin uttalelse av 12.04.96. Fra brevet hitsettes: «Senere vurderinger av temaet har ikke ledet til noe annet standpunkt her, heller ikke til behov for lovendring. Selv om prostitusjon er en samfunnsmessig lite ønskelig måte å tjene penger på, gir ikke dette grunn til en positiv fritaksregel i skatteloven. Rettslig sett er inntekter av egen prostitusjon fortsatt lovlige, i motsetning til hallikinntekter hvor inndragning og straff vil kunne eliminere skattbarheten.



De nyere, strafferettslige reglene om kriminalisering av kundene endrer ikke dette bildet».

I 2002 uttalte informasjonsdirektør Lise Halvorsen fra Skattedirektoratet via Dagbladet at slike inntekter er skattepliktige etter reglene i skatteloven. Uttalelsen kom i kjølvannet av «Tina-saken», hvor en prostituert fikk kr 110 000 i restskatt. Stortingetspolitiker Inga Marte Torkildsen gikk på bakgrunn av saken ut i Dagbladet og varslet et privat lovforslag om fritak for skatt på inntekter fra prostitusjon.

Daværende finansminister Per Kristian Foss ga i Stortingets spørretime i 2003 uttrykk for at det å fange opp prostitusjonsinntekter til beskatning ikke var en prioritert oppgave for ligningsmyndighetene, og at slike inntekter i praksis ikke blir beskattet, med mindre de prostituerte selv oppgir inntekt fra slik virksomhet, eller de skjønnsignes på grunn av uklar opprinnelse for større bankinnskudd og investeringer.

I Dagbladet 2006 er det et oppslag om at Finansminister Kristin Halvorsen vurderer et skattefritak på sex-salg.

Dette viser at det fra sentralt hold entydig er kommunisert ut at inntekter fra prostitusjon er skattepliktig. Det forhold at det har vært begrenset med kontroller i denne type virksomheter innebærer ikke at det er gitt skatte- og avgiftsamneste for virksomhetsområdet.

Skattemyndighetenes praksis

Beskatning av inntekter fra prostitusjon har ikke vært et prioritert område for skattemyndighetene. Uttalelsen fra daværende finansminister Per Kristian Foss antas å være dekkende. Inntekter fra prostitusjon blir beskattet i de tilfellene den prostituerte selv oppgir inntekten, eller det foreligger en skjønns-ligningssituasjon. Det er en ikke helt uvanlig problemstilling at skattytere som har oppbåret ikke beskattede inntekter henviser til at de stammer fra prostitusjon – uansett om det er tilfelle eller ikke – og på denne måten spekulerer i å unngå beskatning. Beskatning av prostitusjonsinntekter ble satt på spissen i tingrettssaken fra 2013. Dommen ble ikke påanket, og det er grunn til å anta at den har hatt en dempende effekt på forventningen om å kunne unndra seg beskatning med å henvise til prostitusjon som inntektskilde.

Når da nemnda legger til grunn at det foreligger en lang og relativt fast praksis i skattepliktiges favør, så inneholder denne setningen to tvilsomme påstander.

For det første er det ingen slik relativt fast praksis i «skattepliktiges favør». Inntektene blir beskattet enten ved at skattyter selv har oppgitt dem eller ved skjønns-ligning. At det foreligger et begrenset antall skjønns-ligninger på området, skyldes at kontroller i prostitusjonsmiljøet ikke er et prioritert kontrollområde, ikke at det er en ikke- bruk av reglene.

Når det gjelder fortolkning i «skattepliktiges favør», kan det i stor grad diskuteres hva som er i dennes favør i

disse tilfellene. Skattemyndighetene er kjent med tilfeller hvor skattyter ønsker å registrere virksomheten sin og betale skatt nettopp for å oppnå pensjonsrettigheter mv.

Oppsummering

Gjennomgangen ovenfor viser at skatteplikten for prostitusjonsinntekter fremstår som klar. Reglene er også håndhevet, selv om det ikke har vært et prioritert kontrollområde. Selv om skattemyndighetene ikke hadde håndhevet reglene, skal det svært mye til for at en unnlattelse av å bruke reglene skulle føre til at reglene må anses som bortfalt, slik Skatteklagenemnda i realiteten gjør. At en slik ikke-bruk skulle føre til at en regel anses som bortfalt, ville for eksempel være et tilfelle hvor det dreier seg om svært gamle regler som er sterkt i strid med rettsoppfatningen på domstolen. Dette er ikke tilfelle her.

Nemnda mener altså at det er en lovgiveroppgave å statuere skatteplikten på prostitusjonsområdet. Det er uklart om man tenker på en egen lov om beskatning av prostitusjon, eller om en slik bestemmelse kan inkorporeres i gjeldende skattelov. Det må da formodes at skatteloven § 5–1 kan lyde: «Som skattepliktig inntekt anses enhver fordel vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, herunder ulike former for seksuell aktivitet, samt pensjon, føderåd og livrente».

Å fastslå reglenes innhold er en lovtolkingsoppgave, ikke en lovgiveroppgave. Det synes lite skjønnsomt av nemnda å anse dette som en lovgiveroppgave og med det oppfordre til denne typen kasuistikk i skatteloven.

Avslutningsvis kan det til opplysning nevnes at prostitusjon er skatte- og avgiftspliktig i f.eks. Sverige, Danmark, Storbritannia, Tyskland og Sveits. Sverige har det samme forbudet mot kjøp som oss. I Sverige er avgiftsplikten fastslått i en dom fra Kammarretten. I Danmark har skattemyndighetene utgitt en informasjonsbrosjyre om skatt, moms og regnskapsføring for prostituerte.