

Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt

Forslag til opplysningsplikt om skattearrangement

Norges offentlige utredninger

2019

Seriens redaksjon:
Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
Teknisk redaksjon

- | | |
|---|--|
| 1. Overtakelsestilbud (frivillig og pliktig tilbud)
<i>Finansdepartementet</i> | 9. Fra kalveskinn til datasjø
<i>Kulturdepartementet</i> |
| 2. Fremtidige kompetansebehov II
<i>Kunnskapsdepartementet</i> | 10. Åpenhet i grenseland
<i>Helse- og omsorgsdepartementet</i> |
| 3. Nye sjanser – bedre læring
<i>Kunnskapsdepartementet</i> | 11. Enklere merverdiavgift med én sats
<i>Finansdepartementet</i> |
| 4. Organisering av norsk naturskadeforsikring
<i>Justis- og beredskapsdepartementet</i> | 12. Lærekraftig utvikling
<i>Kunnskapsdepartementet</i> |
| 5. Ny forvaltningslov
<i>Justis- og beredskapsdepartementet</i> | 13. Når krisen inntreffer
<i>Justis- og beredskapsdepartementet</i> |
| 6. Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2019
<i>Arbeids- og sosialdepartementet</i> | 14. Tvangsbegrensningsloven
<i>Helse- og omsorgsdepartementet</i> |
| 7. Arbeid og inntektssikring
<i>Arbeids- og sosialdepartementet</i> | 15. Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt
<i>Finansdepartementet</i> |
| 8. Særaggiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer
<i>Finansdepartementet</i> | |

Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt

Forslag til opplysningsplikt om skattearrangement

Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 21. juni 2017.
Avgitt til Finansdepartementet 27. juni 2019.

ISSN 0333-2306
ISBN 978-82-583-1411-7

07 Media AS

Til Finansdepartementet

Ved kongelig resolusjon 21. juni 2017 ble det oppnevnt et utvalg for å utrede skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt. Etter søknad fikk utvalget utsatt frist til 1. juli 2019. Utvalgets anbefalinger og forslag er i hovedsak enstemmige, men inneholder også enkelte dissenser.

Utvalget legger med dette frem sin utredning.

Oslo 27. juni 2019

Morten Kinander
(leder)

Lasse Hellem Aanestad

Cecilie Amdahl

Harald Brandsås

Elisabeth Frankrig

Sigrid Klæboe Jacobsen

Kaare Andreas Shetelig

Trude Steinnes Sønvisen

Maja Salhus Røed

Ida Monasdatter Lynne

Innhold

Del I	Innledning	9	2.4.11	Tiltak 12 – opplysningsplikt om aggressiv skatteplanlegging	30
1	Mandat og sammendrag	11	2.4.12	Tiltak 13 – Internprisingsdokumentasjon og land-for-land-rapportering	31
1.1	Oppnevning og mandat	11			
1.2	Utvalgets sammensetning	13			
1.3	Utvalgets arbeid	13	2.4.13	Tiltak 14 – Gjøre tvisteløsningsmekanismer mer effektive	31
1.4	Sammendrag	14	2.4.14	Tiltak 15 – Utvikle et multilateralt instrument for å endre skatteavtaler	31
1.4.1	Generelt	14			
1.4.2	Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt	14			
1.4.3	Utvalgets vurdering av skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt	15	3	Rettslig rammeverk.....	33
1.4.4	Gjennomføring av BEPS tiltak 12 – forslag til opplysningsplikt om skattearrangement	18	3.1	Vern mot inngrep i advokaters taushetsplikt	33
			3.1.1	Innledning	33
			3.1.2	EMK artikkel 8	33
			3.2	Vern mot selvinkriminering	34
			3.3	EØS-avtalen	34
2	Bakgrunn	22	4	Skatterådgivere i Norge	36
2.1	NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser	22	4.1	Innledning	36
2.2	NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi	23	4.2	Advokater	36
2.3	NOU 2015: 3 Advokaten i samfunnet	24	4.2.1	Krav til å bli advokat	36
2.4	OECD og G20s BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting)	25	4.2.2	Antall advokater	36
2.4.1	Innledning	25	4.2.3	Organisering av advokatvirksomhet	37
2.4.2	Tiltak 1 – Identifisere skattemessige utfordringer ved den digitale økonomien	25	4.2.4	Advokatens oppgaver	38
2.4.3	Tiltak 2 – Nøytralisere uheldige virkninger av hybride instrumenter og enheter	25	4.3	Rettshjelpere	39
2.4.4	Tiltak 3 – Utforme effektive regler for kontrollerte utenlandske foretak (Controlled Foreign Company)	26	4.3.1	Krav til å bli rettshjelper	39
2.4.5	Tiltak 4 – Motvirke uthuling av skattegrunnlag gjennom rentefradrag og andre finansielle utbetalinger	27	4.3.2	Rettshjelpsvirksomhet	40
2.4.6	Tiltak 5 – Motvirke skadelig skattepraksis	27	4.3.3	Rettshjelperes oppgaver	40
2.4.7	Tiltak 6 – Forebygge misbruk av skatteavtaler	28	4.4	Revisorer	40
2.4.8	Tiltak 7 – Motvirke omgåelse av reglene om fast driftssted	28	4.4.1	Krav til å bli revisor	40
2.4.9	Tiltak 8 til 10 – Bedre samsvar mellom internprising og den økonomiske aktiviteten som skaper verdier	29	4.4.2	Revisors oppgaver	41
2.4.10	Tiltak 11 – Måling og overvåking av overskuddsflytting mv. (BEPS)	30	4.5	Regnskapsførere	41
			4.5.1	Krav til å bli regnskapsfører	41
			4.5.2	Regnskapsførers oppgaver	41
			4.6	Finansinstitusjoner	42
			Del II	Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt	43
			5	Opplysningsplikt til skattemyndighetene etter gjeldende rett..	45
			5.1	Skattepliktiges opplysningsplikt ...	45
			5.1.1	Uoppfordret opplysningsplikt	45
			5.1.2	Den skattepliktiges plikt til å gi kontrollopplysninger	48
			5.2	Skatterådgivere og andre tredjeparters opplysningsplikt	50
			5.2.1	Uoppfordret opplysningsplikt	50

5.2.2	Tredjeparters plikt til å gi kontroll-opplysninger	50	7.1.2	Opplysningsplikt til skatte-myndighetene	79
5.3	Gjennomføringen av kontroll hos den opplysningspliktige	51	7.1.3	Taushetsplikt	80
5.3.1	Innledning	51	7.2	Danmark	81
5.3.2	Gjennomføring av kontroll og klage over et utleveringspålegg	52	7.2.1	Skatterådgivere i Danmark	81
5.3.3	Bevissikring	53	7.2.2	Opplysningsplikt til skatte-myndighetene	82
5.4	Administrative reaksjoner og straff ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten	54	7.2.3	Taushetsplikt	84
5.4.1	Tvangsmulkt	54	7.3	Finland	85
5.4.2	Overtredelsesgebyr	54	7.3.1	Skatterådgivere i Finland	85
5.4.3	Tilleggsskatt	55	7.3.2	Opplysningsplikt til skatte-myndigheten	86
5.4.4	Straff	56	7.3.3	Taushetsplikt	87
5.5	Utlevering av opplysninger til andre myndigheter mv.	56	Del III	Skattemyndighetenes behov for opplysninger	89
5.6	Utvexling av opplysninger med andre land	57	8	Skattemyndighetenes behov for opplysninger	91
6	Skatterådgiveres taushetsplikt etter gjeldende rett	58	8.1	Oversikt over Skatteetaten	91
6.1	Advokaters taushetsplikt	58	8.2	Gangen i skattefastsettingen	92
6.1.1	Innledning	58	8.2.1	Egenfastsetting	92
6.1.2	Hensynet bak advokaters taushets-plikt	59	8.2.2	Myndighetsfastsetting	92
6.1.3	Hvem har taushetsplikt	60	8.2.3	Klage	92
6.1.4	Hvilke opplysninger advokatens taushetsplikt gjelder	63	8.3	Sammenfatning av skattemyndig-hetenes behov for opplysninger ...	93
6.1.5	Klientens taushetsrett	64	8.3.1	Innledning	93
6.1.6	Smitter taushetsplikten over på tredjeparter?	67	8.3.2	Analyse- og kontrollformål	93
6.1.7	Adgang til effektiv kontroll – skattemyndighetenes kontroll hos den opplysningspliktige	69	8.3.3	Opplysninger om konsern-strukturering	94
6.1.8	Unntak som følge av samtykke	71	8.3.4	Særlig om behov for opplysninger om konsernstrukturer på petroleumskatteområdet	96
6.1.9	Unntak etter straffeloven og straffeprosessloven	73	8.3.5	Opplysninger om sammen-hengende transaksjoner	98
6.1.10	Unntak ved kontroll av advokatens egen skattefastsetting	73	8.3.6	Erverv av skatteposisjoner (erverv av underskudd til fremføring)	100
6.2	Rettsjelperes taushetsplikt	74	8.3.7	Faktumavklaringer i fastsettings-saker	101
6.3	Revisorers taushetsplikt	74	8.3.8	Klargjøring av grensene for advokaters taushetsplikt	101
6.4	Regnskapsføreres taushetsplikt	75	8.3.9	Opplysninger om motivet for finansielle transaksjoner	102
6.5	Finansforetaks taushetsplikt	75	8.3.10	Skattemessig hjemmehørende	103
6.6	Felles unntak fra taushetsplikt for skatterådgivere	76	8.3.11	Opplysninger om skattefrie realisasjonsgevinster mv.	104
6.6.1	Unntak for opplysninger om klientmidler	76	8.3.12	Opplysninger om kontohaver, klientkonto – CRS	104
6.6.2	Unntak for rapportering om hvitvasking	76	8.3.13	Advokater som skattepliktige	105
7	Utenlandsk rett	78	9	Utvalgets vurderinger og forslag	106
7.1	Sverige	78	9.1	Innledning	106
7.1.1	Skatterådgivere i Sverige	78	9.2	Utvalgets vurdering av om opplysningsplikten bør utvides	107

9.2.1	Innledning	107	11.2	Storbritannia	148
9.2.2	Opplysninger om konsernstruktur	107	11.2.1	Innledning	148
9.2.3	Opplysninger om datterselskap i utlandet	109	11.2.2	Opplysningspliktige arrangement..	148
9.2.4	Opplysninger om interesse- fellesskap	110	11.2.3	Opplysningspliktige	149
9.2.5	Opplysninger om andre selskap i konsernet	111	11.2.4	Frist for å gi opplysninger	149
9.2.6	Formålet med finansielle transaksjoner	112	11.2.5	Sanksjoner	149
9.2.7	Opplysninger om erverv av underskudd til fremføring	112	11.3	Portugal	149
9.2.8	Opplysninger til bruk ved vurdering av skattemessig hjemmehørende..	113	11.3.1	Innledning	149
9.3	Utalgets vurdering av grensen for egentlig advokatvirksomhet – behov for å gjøre unntak i advokaters taushetsplikt	114	11.3.2	Opplysningspliktige arrangement..	149
9.3.1	Innledning	114	11.3.3	Opplysningspliktige	150
9.3.2	Innsynshindring ved bruk av skatterådgivere – grensen for egentlig advokatvirksomhet	114	11.3.4	Frist for å gi opplysninger	150
9.3.3	Bruk av interne rådgivere	120	11.3.5	Sanksjoner	150
9.3.4	Regler om innsyn i klientkonto	125	11.4	Irland	150
9.3.5	Taushetspliktens gjennomslag ved kontroll hos advokaten	127	11.4.1	Innledning	150
9.4	Klargjøring av grensene for den skattepliktiges taushetsrett	129	11.4.2	Opplysningspliktige arrangement..	150
9.4.1	Innledning	129	11.4.3	Opplysningspliktige	151
9.4.2	Rekkevidden av taushetsretten	129	11.4.4	Frist for å gi opplysninger	151
9.5	Kommunikasjon med tredjepart ...	133	11.4.5	Sanksjoner	152
Del IV	Gjennomføring av BEPS tiltak 12	137	11.5	USA	152
10	Aggressiv skatteplanlegging	139	11.5.1	Innledning	152
10.1	Innledning	139	11.5.2	Opplysningspliktige arrangement..	152
10.2	Hva er aggressiv skatteplan- legging?	140	11.5.3	Opplysningspliktige	152
10.3	Graden av skatteplanlegging i det norske markedet	141	11.5.4	Frist for å gi opplysninger	153
10.4	Regler som begrenser adgangen til skatteplanlegging	142	11.5.5	Sanksjoner	153
10.4.1	Innledning	142	11.6	Canada	153
10.4.2	Regler om omgåelse	142	11.6.1	Innledning	153
10.4.3	Skatteloven § 13-1 – Armlengde- prinsippet	145	11.6.2	Opplysningspliktige arrangement..	153
10.4.4	Skatteloven § 6-41 – rentebe- grensningsreglen	146	11.6.3	Opplysningspliktige	154
10.4.5	Skatteloven § 10-60 flg. – NOKUS ..	147	11.6.4	Frist for å gi opplysninger	154
11	Opplysningsplikt om skatte- planlegging i andre land	148	11.6.5	Sanksjoner	154
11.1	Innledning	148	12	BEPS tiltak 12	155
			12.1	Innledning	155
			12.2	Hvem skal ha opplysningsplikt? ...	155
			12.3	Ett-trinns eller to-trinns modell for opplysningspliktige transaksjoner?	156
			12.4	Hvilke transaksjoner som skal være opplysningspliktige – kjennetegn	157
			12.4.1	Generelle kjennetegn	157
			12.4.2	Hypotetisk anvendelse av generelle kjennetegn	159
			12.4.3	Spesifikke kjennetegn	160
			12.5	Hva skal det gis opplysninger om? ..	160
			12.6	Når skal opplysningene gis?	161
			12.7	Sanksjoner	161
			12.8	Grenseoverskridende transaksjoner	161
			12.8.1	Innledning	161
			12.8.2	Kjennetegn som identifiserer internasjonal skatteplanlegging	162
			12.8.3	Involverer en skattepliktig i jurisdiksjonen	162
			12.8.4	Definisjon av «arrangement»	163

12.8.5	Arrangementet medfører reduksjon av betalbar skatt	163	14.3	Lovtekniske valg	174
12.8.6	Unntak fra opplysningsplikt	163	14.4	Skattarter som skal omfattes av opplysningsplikten	174
12.8.7	Undersøkelses- og underrettelsesplikt	163	14.5	Innenlandske eller grenseoverskridende arrangement	175
12.8.8	Hvem har opplysningsplikt	164	14.6	Opplysningspliktige arrangement..	175
12.8.9	Hvilken informasjon som skal innrapporteres	164	14.6.1	Innledning	175
13	EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6 – Tillegg om automatisk utveksling av opplysninger om grenseoverskridende arrangement	165	14.6.2	Definisjonen av arrangement	176
13.1	Innledning	165	14.6.3	Vurdering av inngangsvilkår	176
13.2	Opplysningspliktige	166	14.6.4	Konfidensialitet	178
13.2.1	Rådgivere – «intermediaries»	166	14.6.5	Honorar	178
13.2.2	Den relevante skattepliktige	166	14.6.6	Kontraktsrisiko	179
13.3	Opplysningspliktige arrangement	166	14.6.7	Standardiserte skattearrangement..	180
13.3.1	Grenseoverskridende arrangement	166	14.6.8	Bruk av et ervervet foretaks underskudd	181
13.3.2	Tilknyttede foretak	168	14.6.9	Omdanning av inntekt	182
13.3.3	Vilkår om hovedfordel – «Main-benefit-test»	168	14.6.10	Sirkulære transaksjoner	182
13.3.4	Kategori A – generiske kjennetegn knyttet til vilkåret om hovedfordel ..	168	14.6.11	Grenseoverskridende betalinger	183
13.3.5	Kategori B – spesifikke kjennetegn knyttet til vilkåret om hovedfordel ..	168	14.6.12	CRS-omgåelse og reelle rettighetshavere	186
13.3.6	Kategori C – spesifikke kjennetegn knyttet til grenseoverskridende transaksjoner	169	14.6.13	Internprising	187
13.3.7	Kategori D – spesifikke kjennetegn knyttet til automatisk utveksling av informasjon og reelle rettighetshavere	169	14.7	Tilknyttede foretak	189
13.3.8	Kategori E – spesifikke kjennetegn knyttet til internprising	169	14.8	Opplysningspliktige.....	189
13.4	Frist for å gi opplysninger	170	14.8.1	Parallell eller primær/sekundær opplysningsplikt?	189
13.5	Hvilke opplysninger som skal gis..	170	14.8.2	Tilbydere av skattearrangement...	190
13.6	Sanksjoner	170	14.8.3	Flere tilbydere	191
13.7	Forslaget i SOU 2018:91	170	14.8.4	Kunden	191
13.7.1	Innledning	170	14.8.5	Sekundær opplysningsplikt	191
13.7.2	Opplysningspliktige arrangement..	171	14.9	Frist for å gi opplysninger	192
13.7.3	Opplysningspliktige	171	14.10	Hvilke opplysninger skal gis	193
13.7.4	Hvilke opplysninger som skal gis..	171	14.11	Sanksjoner	194
13.7.5	Frist for å gi opplysninger	171	14.12	Offentlighet	195
13.7.6	Sanksjoner	172	14.13	Utteksling	195
13.7.7	Automatisk utveksling av opplysninger	172	15	Administrative og økonomiske konsekvenser	197
13.7.8	Ikrafttredelse	172	16	Lovforslag	200
14	Forslag til innføring av opplysningsplikt om skattearrangement	173	Vedlegg		
14.1	Innledning	173	1	Skattedirektoratets notat 23. mars 2018	201
14.2	Formålet med opplysningsplikten ..	173	2	Skattedirektoratets notat 6. juni 2018	232
			3	Skatteetatens notat 1. april 2019 ...	236
			4	Merknad fra utvalgsmedlem Sigrid Klæboe Jacobsen om terskel for registrering i register over reellerettighetshavere	238

Del I
Innledning

Kapittel 1

Mandat og sammendrag

1.1 Oppnevning og mandat

Regjeringen Solberg nedsatte 21. juni 2017 et ekspertutvalg som skulle vurdere skatterådgivers opplysningsplikt og taushetsplikt. Utvalget fikk følgende mandat:

«Bakgrunn

I skattemeldingen, Meld. St. 4 (2015–2016) Bedre skatt, la Regjeringen fram et forslag til skattereform for treårsperioden 2016–2018. Hovedelementene i reformen er lavere selskapsskattesats og bredere lettelser i personbeskatningen. Meldingen tar utgangspunkt i forslagene fremsatt av Scheel-utvalget i NOU 2014: 13 om kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi. På Stortinget ble det inngått et skatteforlik, som innebar at mange av hovedpunktene i meldingen fikk tilslutning, se Innst. s. 273 (2015–2016).

Scheel-utvalget pekte blant annet på at overskuddsflytting er en av hovedutfordringene med gjeldende selskapsskatt. Med overskuddsflytting sikter en til disposisjoner som reduserer skattebelastningen i Norge, men som i liten grad påvirker realøkonomiske forhold. Det betyr at vesentlige innsatsfaktorer som ligger til grunn for verdiskapningen, fortsatt befinner seg i Norge. Overskuddsflytting skjer hovedsakelig gjennom grenseoverskridende aktivitet. Det er derfor først og fremst konsern med aktivitet i flere land som kan bruke ulike teknikker for å flytte overskudd ut av Norge, til land med lavere skattesatser eller andre gunstige skatteordninger. Svært ofte skjer overskuddsflytting etter råd fra skatterådgivere.

For å sette Skatteetaten bedre i stand til å sørge for riktig og utfyllende rapportering og forhindre denne typen skatteomgåelse, fattet Stortinget følgende vedtak ved behandlingen av skatteforliket:

«Det vises til at advokater og andre tredjeparter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra ligningsmyndighetene plikter å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattyter. Det skal opprettes et ekspertutvalg som skal vurdere om det bør gjøres ytterligere begrensninger i skatterådgiveres, herunder advokaters, taushetsplikt på skatteområdet. I forlengelsen av dette skal det vurderes om skattyteres og deres rådgiveres plikt til å gi kontrollopplysninger bør utvides til å gjelde informasjon om selskapsstrukturer og formålet med finansielle transaksjoner. Det skal også vurderes om skatterådgiveres skatteplanleggingspakker skal pålegges opplysningsplikt.»

Utredningsoppdrag

I tråd med Stortingets vedtak ber Regjeringen utvalget om å utrede skatterådgivernes, herunder advokaters, opplysningsplikt og taushetsplikt. Med skatterådgivere siktes det til personer som under sin yrkesutøvelse gir rådgivning om skattemessige forhold, herunder klargjør skattemessige konsekvenser av ulike forhold og handlinger. Rådgivningen skjer ofte som en del av en bredere juridisk eller økonomisk rådgivning. Regjeringen ber om at utvalget hovedsakelig konsentrerer seg om advokatene som skatterådgivere, men utvalget må også se hen til andre skatterådgivere slik som revisorer mv. Videre bør utvalget vurdere om det er grunn til å skille mellom de ulike oppgavene advokatene driver med.

Avveiningen mellom samfunnets behov for tredjepartsopplysninger fra skatterådgivere og behovet for gode taushetspliktsregler er prinsipiell, og gjelder flere typer skatteopplysninger. Utredningen skal derfor ikke begrenses til utfordringene med overskuddsflytting, men omfatte alle typer forhold på skatteområdet hvor skatterådgivere kan gi råd, dvs. rådgiv-

ning som gjelder skatter og avgifter som omfattes av skatteforvaltningsloven.

Regjeringen gir utvalget følgende utredningsoppdrag:

Skatterådgivernes opplysningsplikt

- Regjeringen ber utvalget om å redegjøre for skattemyndighetenes behov for opplysninger, og vurdere i hvilken grad dette behovet tilfredsstilles under gjeldende rett.
- Regjeringen ber utvalget om å redegjøre for innholdet i skatterådgivernes opplysningsplikt etter gjeldende rett, og vurdere hvorvidt denne bør utvides.

Skatterådgivernes taushetsplikt

- Regjeringen ber utvalget om å redegjøre for gjeldende rett om skatterådgivernes taushetsplikt, og vurdere om det bør gjøres ytterligere begrensninger i taushetsplikten på skatteområdet.

Opplysningsplikt om skatteplanleggingspakker mv.

- Regjeringen ber utvalget om å vurdere hvorvidt anbefalingene fra BEPS-prosjektet om skatterådgivernes opplysningsplikt krever lovendring for å gjennomføres i norsk rett.
- Regjeringen ber utvalget vurdere behovet for en egen opplysningsplikt om skatteplanleggingspakker.

Skatterådgivernes opplysningsplikt

Når den skattepliktige ikke oppfyller opplysningsplikten sin kan vedkommende unngå beskatning av betydelige midler. For å kunne føre kontroll med dette, og redusere faren for skatteomgåelse og skatteunndragelser trenger myndighetene opplysninger fra andre enn den skattepliktige selv, såkalte tredjepartsopplysninger. Skatteforvaltningsloven har regler om plikt for tredjeparter til å gi opplysninger både før skatte- og avgiftsfastsettingen og i etterkant til bruk ved kontroll av om fastsettingen blir riktig.

I dag er skatterådgiverne i utgangspunktet i liten grad pålagt en egen opplysningsplikt om sin bistandsytning og sine gitte råd til skatte- og avgiftsklienter. Et unntak er likevel skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd som pålegger advokater og andre tredjeparter plikt til å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er part i overfø-

ringene på deres konti tilhørende skattepliktig. Med utgangspunkt i skattemyndighetenes behov for kontrollopplysninger skal utvalget vurdere mulige kriterier og avgrensning av en eventuell utvidelse av opplysningsplikten. Vurderingene bør gjelde både områder for automatiske (uoppfordrede) opplysninger og områder for opplysninger på anmodning fra skattemyndighetene.

Utvalget skal særlig vurdere hvorvidt det er hensiktsmessig å utvide skatterådgiverens opplysningsplikt til å gjelde informasjon om selskapsstrukturer, og formålet med finansielle transaksjoner. Sentrale spørsmål er hvilke byrder og ulemper en økt rapporteringsplikt vil innebære for skatterådgiverne og de skattepliktige, i hvilken grad skattemyndighetene kan nyttiggjøre seg av opplysningene, og hvilken skattemessig betydning formålet med transaksjoner har for den skattemessige behandlingen.

Skatterådgivernes taushetsplikt

Advokaters taushetsplikt er et sentralt prinsipp i norsk rett. Hovedbegrunnelsen for prinsippet er klientenes behov for å kunne søke bistand i fortrolighet. Advokaters rett og plikt til ikke å videreformidle opplysninger mottatt fra, eller på vegne av, klienten er et viktig virkemiddel for å sikre denne fortroligheten. Fortrolighetsforholdet mellom advokat og klient er en forutsetning for at advokaten skal kunne motta relevante opplysninger fra klienten og dermed få det nødvendige grunnlaget for å kunne avgjøre hvordan klientenes interesser kan ivaretas på best mulig måte.

NOU 2015: 13 Advokaten i samfunnet- Lov om advokater og andre som yter rettslig bistand kapittel 15 inneholder en generell vurdering av advokaters taushetsplikt. Utvalget bør ta utgangspunkt i denne redegjørelsen når det vurderer behovet for ytterligere unntak på skatteområdet. Utvalget skal redegjøre for grensene for skatterådgivernes, herunder advokaters, taushetsplikt på skatteområdet og vurdere hvorvidt taushetsplikten bør innskrenkes. Det vil også kunne bli aktuelt å foreta en vurdering av taushetsplikten i lys av EMK artikkel 8.

Utvalget skal foreta en avveining mellom hensynet til at advokaters taushetsplikt er en viktig rettssikkerhetsgaranti, og hensynet til skattemyndighetenes mulighet til å avklare de faktiske forhold som er relevant for beskatnin-

gen når advokater har vært konsultert. Utvalget skal vurdere hvorvidt bruken av advokater resulterer i en innsynshindring for skattemyndighetene som er ulik fra hva som er tilfelle når andre profesjoner er konsultert. Utvalget bør blant annet se på skattyters adgang til å påberope seg rådgivers taushetsplikt, rådgivers taushetsplikt ved utøvelse av ulike roller, bruk av interne skatterådgivere (herunder advokater), samt transaksjoner initiert av rådgiver.

Opplysningsplikt om skatteplanleggingspakker mv.

Internasjonalt går utviklingen i retning av at det stilles sterkere krav om opplysningsplikt for både skattytere og deres rådgivere. I OECD/G20s BEPS-prosjekt («Base Erosion and Profit Shifting») ble det i oktober 2015 lagt fram en helhetlig tiltakspakke for å motvirke skatteomgåelser. Et av de foreslåtte tiltakene, tiltak 12, går ut på at rådgivere og skattytere skal «disclose their aggressive tax planning arrangements». Dette utdypes i rapporten Mandatory Disclosure Rules – Action 12:2015 Final Report, hvor det presenteres et rammeverk som skal gjøre det enklere for land å lage et regelverk som kan gi skattemyndighetene informasjon om potensielle opplegg for skatteunndragelse.

Utvalget bes vurdere hvorvidt anbefalingene fra BEPS-prosjektet kan gjennomføres i norsk rett. Utvalget må vurdere i hvilken grad regelen om advokaters taushetsplikt er til hinder for gjennomføring av anbefalingen i BEPS-prosjektet, og i hvilken grad skatterådgivernes opplysningsplikt bør utvides på bakgrunn av disse anbefalingene. Utvalget kan ta utgangspunkt i forslagene i den nevnte rapporten.

En del av BEPS-prosjektets tiltak 12 er arbeidet med opplysningsplikt om skattepakker, dvs utarbeiding og salg av (skattereduserende) standardløsninger som tilbys flere klienter. automatiske opplysningsplikt om såkalte skattepakker. Skatteunndragelsesutvalget vurderte i 2009 om det burde innføres opplysningsplikt om skattepakker mv., jf. NOU 2009: 4 og konkluderte med at det ikke var behov for slike regler i Norge.

Utvalget bes vurdere om det i årene etter 2009 har vært endringer i bruken av standardiserte skattepakker blant advokater og andre skatterådgivere i Norge, og om eventuelle endringer på området tilsier at skatterådgiverne bør få en egen opplysningsplikt om skattepakker. I den grad det ikke tilbys slike pakker

i særlig omfang, bør utvalget likevel vurdere om det skal innføres en opplysningsplikt for å fange opp en utvikling som innebærer at skatteplanleggingspakker tas i bruk.

Rammer for arbeidet

Utvalget skal med utgangspunkt i sine redegjørelser for gjeldende rett, og en avveining mellom myndighetenes behov og behovet for klientfortrolighet, komme med tilrådninger om hvordan rettstilstanden på området bør innordnes. Utvalget skal utarbeide tekstforslag til de lovendringer mv. som utvalgets konklusjoner og forslag legger opp til.

Utvalget skal levere sin rapport til Finansdepartementet innen 31. desember 2018.»

1.2 Utvalgets sammensetning

Utvalget har hatt følgende sammensetning:

- Professor Morten Kinander (utvalgsleder), Østfold
- Spesialutreder Lasse Hellem Aanestad, Oslo
- Advokat Cecilie Amdahl, Oslo
- Fagdirektør Harald Brandsås, Buskerud
- Politiadvokat Elisabeth Frankrig, Oslo
- Daglig leder Sigrid Klæboe Jacobsen, Oslo
- Advokat Kaare Andreas Shetelig, Oslo
- Lovrådgiver Trude Steinnes Sønvisen, Oslo

Utvalgets sekretariat har bestått av seniorskattejurist i Finansdepartementet Maja Salhus Røed (leder) og rådgiver i Finansdepartementet Ida Monasdatter Lynne.

1.3 Utvalgets arbeid

Utvalget holdt sitt første møte 2. november 2017. Totalt har utvalget hatt 24 møter, to møter i 2017, 14 møter i 2018 og åtte møter i 2019. 11 av møtene har vært over to dager, hvorav fem med overnatting. Tre av møtene har vært halvdagsmøter. Møtene har vært holdt i lokaler hos Finansdepartementet, Skattedirektoratet, Justis- og Beredskapsdepartementet, advokatfirmaene Wikborg Rein og Schjødt, Revisorforeningen, Handelshøyskolen BI, og Økokrim. Overnattingsmøtene har vært holdt på hoteller i nærheten av Oslo. I mai 2018 dro utvalget på studietur til Göteborg for å møte kammarrättslagmann Marie Jönsson med sekretariat, som på oppdrag fra den svenske regjeringen har utredet muligheten for å innføre opp-

lysningsplikt om skatteopplegg for skatterådgivere,¹ se omtale i punkt 13.7.

Utvalget har invitert en rekke personer og institusjoner til utvalgsmøtene for å få faglige innspill til temaene og problemstillingene utvalget har behandlet. I forbindelse med kartlegging av skattemyndighetenes behov har utvalget hatt møter med representanter fra ulike miljøer i Skatteetaten, herunder den tidligere skattekrimenheten i Skatt Øst, Sentralskattekontoret for storbedrifter avdeling Moss, Oljeskattekontoret og Skatteetatens analyseteam.

Utvalget har hørt presentasjoner og diskutert forhold knyttet til Den europeiske menneskerettskonvensjon med professor Jon Petter Rui ved Universitetet i Tromsø og advokat Marius Emberland ved Regjeringsadvokaten. Utvalget har også invitert førsteamanuensis Espen Henriksen ved Institutt for finans på Handelshøyskolen BI for å holde innlegg om internprising, førsteamanuensis Eivind Furuseth ved Institutt for rettsvitenskap og styring på Handelshøyskolen BI for å holde innlegg om kildeskatt på utbytte og treaty-shopping, og stipendiat Linn Anker Sørensen ved Universitetet i Oslo for å holde innlegg om selskaps- og konsernstyring.

Endelig har utvalget hatt møte med representanter fra Nordea og DNB for å få kjennskap til i hvilke grad finansinstitusjoner gir skatterådgivning.

1.4 Sammendrag

1.4.1 Generelt

Utredningen er, i tråd med mandatet, todelt: I del II og III utreder utvalget skatterådgiveres, herunder advokaters, yrkesmessige taushetsplikt og opplysningsplikt til skattemyndighetene etter gjeldende rett, og sammenhengen mellom disse reglene. Særlig vekt legges på forholdet mellom advokaters taushetsplikt og opplysningsplikt til skattemyndighetene ved utøvelse av skatterådgivning. I del IV vurderer utvalget hvorvidt anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12 kan gjennomføres i norsk rett.

Del I inneholder innledende kapitler som danner bakgrunn og rammer for den videre utredningen.

I *kapittel 2* gis en oversikt over bakgrunnen for utvalgets mandat. Det gis her en presentasjon av offentlige utredninger som grenser til utvalgets

oppdrag, og som i noen grad diskuteres i denne utredningen. Videre gis en overordnet og helhetlig presentasjon av OECD og G20s BEPS-prosjekt, som danner grunnlaget for utvalgets utredning i del IV.

Kapittel 3 er en presentasjon av de rettslige rammene som setter skranker for hvilke opplysningsplikter borgerne kan pålegges. Det blir her gitt en presentasjon av menneskerettighetenes betydning ved inngrep i advokaters taushetsplikt, og EØS-avtalens betydning på skatteforvaltningsområdet.

I *kapittel 4* ser utvalget på hvilke profesjoner som driver som skatterådgivere i Norge, og gir en kort oversikt over kravene til å bli yrkesutøvere innen disse profesjonene. Det gis også en beskrivelse av profesjonenes oppgaver og organisering av disse typene virksomhet.

1.4.2 Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt

I *kapittel 5 til 9* svarer utvalget på mandatets første del.

I *kapittel 5* redegjøres det for opplysningsplikt til skattemyndighetene etter gjeldende rett. Utvalget ser her på den skattepliktiges opplysningsplikt om egne forhold, både plikt til å gi opplysninger uoppfordret og plikt til å gi kontrollopplysninger etter krav fra skattemyndighetene. Tilsvarende redegjørelse gis av tredjeparters, herunder skatterådgiveres, plikt til å gi opplysninger uoppfordret og plikt til å gi kontrollopplysninger etter krav fra skattemyndighetene. Det gis også en oversikt over gjeldende rett ved gjennomføring av kontroll og klage over et utleveringspålegg.

I *kapittel 6* behandler utvalget skatterådgiveres taushetsplikt. Utvalget går nærmere inn på advokaters taushetsplikt etter gjeldende rett, og presenterer hensynene bak taushetsplikten, vilkår for at opplysninger omfattes av taushetsplikten, samt i hvilken utstrekning klienten selv og tredjeparter har henholdsvis taushetsrett og -plikt. Videre redegjør utvalget for gjeldende rett ved skattemyndighetenes kontroll hos den opplysningspliktige. Deretter følger en fremstilling av unntak fra taushetsplikten, herunder unntak som følge av samtykke, unntak etter straffeloven og straffeprosessloven og unntak ved kontroll av advokatens egen skattefastsetting.

Videre følger en redegjørelse av yrkesmessig taushetsplikt for rettshjelpere, revisorer, regnskapsførere og finansforetak. Til slutt redegjør utvalget for felles unntak for taushetsplikt for skatterådgivere, herunder unntak for opplysninger

¹ <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/kommitte-direktiv/2017/04/dir.-201738/>

om klientmidler og unntak for rapportering om hvitvasking.

Kapittel 7 gir en oversikt over regler om skatterådgivere og deres opplysningsplikt og taushetsplikt i andre nordiske land. I *kapittel 8* gis en sammenfatning av det Skatteetaten har meldt inn til utvalget som sine behov for utvidet informasjonstilgang. Behovene er blant annet beskrevet i notater inntatt i vedlegg 1 til 3. Dette omfatter blant annet opplysninger til analyse- og kontrollformål, konsernstrukturer og andre bindinger mellom nærstående selskap, sammenhengende transaksjoner, erverv av skatteposisjoner og klargjøring av grensene for advokaters taushetsplikt. Dette kapitlet danner utgangspunkt for utvalgets diskusjon og vurderinger i senere kapitler.

1.4.3 Utvalgets vurdering av skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt

Utvalget kommer med sine vurderinger til mandatets første del i *kapittel 9*.

I punkt 9.2 vurderer utvalget om skatterådgiveres opplysningsplikt til skattemyndighetene bør utvides knyttet til de behovene som Skatteetaten har meldt inn. Utvalget har i *hovedsak* kommet til at dette er opplysningsplikter som bør legges på den skattepliktige selv, og at disse opplysningene skal gis uoppfordret.

I punkt 9.2.2 vurderer utvalget om det bør pålegges uoppfordret opplysningsplikt om konsernstruktur for skatterådgiver eller den skattepliktige selv. Utvalget anbefaler at det foretas en helhetlig utredning av skattepliktiges rapportering av konsernforhold, og om disse pliktene kan samordnes slik at opplysninger om eierforhold rapporteres ett sted. Utvalget har ikke sett nærmere på regelverket om land-for-landrapportering, men anbefaler at Finansdepartementet ser nærmere på muligheten for å senke terskelen for hvem som har plikt til å levere land-for-landrapport, nasjonalt eller internasjonalt. Et mindretall i utvalget (utvalgsmedlem *Jacobsen*) mener en utredning om senkning av inntektsgrensen også må vurdere å fjerne inntektsgrensen helt, slik at rapporteringsplikten gjelder alle selskap som opererer i Norge og minst ett land til. Dette medlem foreslår videre at Norge offentliggjør nøkkeltall fra land-for-landrapporteringer.

Vedlegg 4 inneholder utvalgsmedlem *Jacobsens* synspunkter på registrering av reelle rettighetshavere. Resten av utvalgets medlemmer mener at problemstillingen ligger utenfor mandatet, og har derfor ikke tatt stilling til spørsmålet.

Utvalget foreslår i punkt 9.2.3 at opplysninger om eierskap i selskap mv. i utlandet bør rapporteres i aksjonærregisteroppgaven, men at Skatteetaten bør vurdere om man kan benytte opplysningene som rapporteres i regnskapet om det samme.

I punkt 9.2.4 vurderer utvalget om det bør innføres uoppfordret opplysningsplikt for skatterådgivere om opplysninger om interessefellesskap som ikke omfattes av rapporteringsplikten etter skatteforvaltningsloven § 8-11 (transaksjoner og mellomværender mellom nærstående). Utvalget har kommet til at slik plikt ikke bør innføres. Videre har utvalget i punkt 9.2.5 vurdert om skattepliktige bør pålegges plikt til å gi relevant informasjon som foreligger i andre selskap i konsernet, slik Skatteutvalget foreslo i sin utredning. Utvalget konkluderer med at en slik plikt allerede følger av gjeldende rett.

Mandatet ber utvalget å vurdere om skatterådgiveres opplysningsplikt bør utvides til å gjelde formålet med finansielle transaksjoner. Utvalget vurderer dette i punkt 9.2.6. Utvalget viser til at forslaget om lovfesting av omgåelsesnormen som er fremmet i Prop. 98 L (2018–2019) innebærer en objektivisering av normen som, dersom forslaget vedtas, vil redusere behovet for opplysninger om den skattepliktiges subjektive formål med transaksjonen. På denne bakgrunn foreslår ikke utvalget å innføre opplysningsplikt om formålet med finansielle transaksjoner.

Utvalget vurderer i punkt 9.2.7 om skatterådgivere bør pålegges uoppfordret opplysningsplikt om erverv av underskudd til fremføring. Etter utvalgets oppfatning vil Skatteetatens behov for slike opplysninger i tilstrekkelig grad ivaretas gjennom utvalgets forslag i kapittel 14. I punkt 9.2.8 vurderer utvalget om det bør innføres uoppfordret opplysningsplikt for skatterådgivere om opplysninger til bruk ved vurdering av om et selskap er skattemessig hjemmehørende i landet etter skatteloven § 2-2. Utvalgets flertall viser til at slike opplysninger ikke er egnet for uoppfordret rapportering fra skatterådgivere, og anbefaler på denne bakgrunn å ikke innføre en slik opplysningsplikt. Utvalgsmedlem *Jacobsen* viser til at avklaringer om hjemmehørende er komplisert, og at behovet for kontrollopplysninger derfor er særlig stort, og mener på denne bakgrunn at skatterådgivere uoppfordret bør rapportere opplysninger for vurderingen av skattemessig hjemmehørende.

I punkt 9.3 vurderer utvalget grensedragningen mellom tredjeparters opplysningsplikt til skattemyndighetene og skatterådgiveres yrkesmes-

sige taushetsplikt, med særlig fokus på advokaters sterke taushetsplikt (egentlig advokatvirksomhet). Grensedragningen har betydning både for skattemyndighetenes adgang til å få opplysninger fra advokater som tredjepart og adgangen til å få opplysninger fra skattepliktige selv. Utvalget vurderer om det bør gjøres ytterligere begrensninger i advokaters taushetsplikt på skatteområdet.

I punkt 9.3.2 vurderer utvalget om bruk av skatterådgivere innebærer en innsynshindring for skattemyndighetene. Utvalget ser særlig på grensen for egentlig advokatvirksomhet og advokaters taushetsplikt ved utøvelsen av ulike roller. I denne forbindelse går utvalget igjennom tilgjengelige rettskilder og drøfter om elementer av juridisk rådgivning i et oppdrag som ellers ikke er å anse som egentlig advokatvirksomhet, vil gjøre at hele oppdraget får beskyttelse av den sterke taushetsplikten, eller om bare disse elementene er underlagt sterk taushetsplikt. Rettspraksis og juridisk teori gir veiledning om grensen mellom egentlig advokatvirksomhet og annen virksomhet som faller utenfor. Utvalget er delt i vurderingen av om veiledningen rettskildene gir er tilstrekkelig.

Utvalgsmedlemmene *Amdahl*, *Brandsås*, *Kinander* og *Shetelig* mener at rettskildene på dette området gir tilstrekkelig veiledning. Disse medlemmene viser også til at Høyesterett gjentatte ganger de siste 10 årene har slått fast at innenfor den egentlige advokatvirksomheten har bevisforbudet en vid rekkevidde, se senest HR-2018-2403-A. Bevisforbudet omfatter både eksistensen av klientforholdet og det nærmere innholdet i advokatens oppdrag, slik det er beskrevet i HR-2018-104-A. Disse medlemmene påpeker at forslaget fra de øvrige medlemmene om å gjøre unntak fra taushetsplikten og pålegge opplysningsplikt om enkelte opplysninger i forholdet mellom advokat og klient vil bryte med Høyesteretts linje, og mener at det i liten grad er påvist forhold som tilsier behov for dette.

Utvalgsmedlemmene *Aanestad*, *Frankrig*, *Jacobsen* og *Sønvisen* er uenig i at rettskildebildet gir tilstrekkelig veiledning, og er av den oppfatning at det er behov for nærmere føringer og retningslinjer for vurderingen av hva som faller innenfor egentlig advokatvirksomhet. Disse medlemmene anbefaler at det i forbindelse med oppfølgingen av Advokatlovutvalgets forslag trekkes opp en tydeligere grense for rekkevidden av den sterke taushetsplikten. Disse medlemmene anbefaler at dette gjøres ved klart å definere ut enkelte typer oppdrag fra egentlig advokatvirksomhet. Etter disse medlemmenes oppfatning bør dette

gjelde oppdrag som også tilbys av andre profesjoner, selv om oppdraget i konkrete tilfeller også kan inneholde elementer av juridisk bistand og rådgivning. Disse medlemmenes anbefaling gjelder generelle klargjøringer av grensene for egentlig advokatvirksomhet.

Uavhengig av om grensene for egentlig advokatvirksomhet gjøres tydeligere enn det som følger av Advokatlovutvalgets forslag, mener utvalgsmedlemmene *Aanestad*, *Frankrig*, *Jacobsen* og *Sønvisen* at det er rom for å pålegge opplysningsplikt om enkelte opplysninger selv om de inngår som elementer i oppdrag som ellers er egentlig advokatvirksomhet. Disse utvalgsmedlemmene mener at det på skatteområdet kan være grunn til å vurdere om opplysninger om gjennomføring av transaksjoner skal skilles ut. Disse utvalgsmedlemmene foreslår at departementet vurderer om det kan være hensiktsmessig å innta opplysningsplikt om gjennomføring av transaksjoner i skatteforvaltningsloven, og viser til at en slik opplysningsplikt er innført i Danmark.

Utvalgsmedlem *Jacobsen* mener at en adgang til å kunne innhente kontrollopplysninger fra advokater om disposisjoner de foretar på vegne av den skattepliktige, er å betrakte som en minimumsløsning. Dette medlem foreslår at advokater skal ha opplysningsplikt på lik linje med andre skatterådgivere og at den sterke taushetsplikten ikke skal kunne påberopes i skatterådgivningsfasen. Dette medlem støtter Skatteunndragelsesutvalgets inndeling av advokaters roller i de ulike stadier av skatterådgivning og tilhørende gradert taushetsplikt.

Mandatet ber utvalget om å se på bruk av interne skatterådgivere, herunder advokater. Med interne rådgivere forstår utvalget skatterådgivere som er ansatt hos den som vedkommende hovedsakelig skal gi råd til. Utvalget ser på dette i punkt 9.3.3.

Utvalget redegjør for internadvokaters adgang til å påberope seg taushetsplikt i punkt 9.3.3.2. Utvalget viser til at den sterke taushetsplikten også gjelder for internadvokater etter gjeldende rett. Videre redegjør utvalget for taushetspliktens virkeområde for internadvokater på konkurranserettens område, som står i en særstilling. Når Konkurransetilsynet foretar bevissikringer på vegne av ESA eller Europakommisjonen, er de underlagt EU-retten som ikke anerkjenner taushetsplikt påberopt av internadvokater. Situasjonen blir derfor at den som det skal føres tilsyn med, har ulikt vern for sin korrespondanse avhengig av hvem Konkurransetilsynet utfører bevissikring på vegne av. I punkt 9.3.3.3 redegjør utvalget for Advokatlovutvalgets

forslag til regulering av internadvokater. Advokatlovutvalget foreslår å videreføre adgangen til å ha ansatte advokater i bedrifter, og at disse skal være underlagt sterk taushetsplikt.

I punkt 9.3.3.4 vurderer utvalget bruk av interne advokater som skatterådgivere. Utvalget viser til at det er et grunnleggende prinsipp at advokater skal være uavhengige. Kravet til uavhengighet innebærer at advokaten ikke skal kunne mistenkes for å være påvirket av uvedkomne interesser. Etter utvalgets vurdering er det problematisk at internadvokater som følge av sitt ansettelsesforhold hos klienten ikke vil ha mulighet til å oppfylle kravet til fullstendig uavhengighet. Advokaters sterke taushetsplikt er i stor grad begrunnet i klientens behov for å søke uavhengige råd. Utvalget kan ikke se at hensynene bak advokaters taushetsplikt skal kunne gi kommunikasjonen mellom en arbeidsgiver og en ansatt advokat en sterkere beskyttelse enn arbeidsgivers kommunikasjon med andre ansatte. Etter utvalgets oppfatning er dette hensyn og betraktninger som både er av avgjørende betydning og som ikke drøftes i tilstrekkelig grad hverken av Advokatlovutvalget eller av Høyesterett i Rt. 2000 s. 2167. De enkelte særregler Advokatlovutvalget foreslår for å sikre internadvokaters uavhengighet er etter dette utvalgets syn ikke tilstrekkelige til å veie opp for den bindingen til klienten et ansettelsesforhold medfører.

Etter utvalgets vurdering bør internadvokater ikke være underlagt advokaters sterke taushetsplikt. Utvalget kan ikke se at tungtveiende hensyn begrunner hvorfor internadvokater skal settes i en annen stilling enn andre ansatte i virksomheten når det gjelder taushetsplikt. Skattepliktige bør ikke kunne benytte sin taushetsrett for å unnta opplysninger av betydning for skattefastsettingen, med den begrunnelse at opplysningene inngår i korrespondanse med en ansatt advokat. Utvalgets begrunnelse er imidlertid generell, og utvalget antar de samme betraktningene også vil gjøre seg gjeldende på andre rettsområder.

Utvalget har vurdert forholdet til EMK, og kan ikke se at det å unnta norske internadvokater fra den sterke taushetsplikten vil reise EMK-rettslige problemstillinger. Utvalget viser også til at internadvokater ikke er underlagt sterk taushetsplikt i de fleste europeiske land, og at dette uansett er akseptert av EU-domstolen på konkurranseretts område.

I punkt 9.3.4 vurderer utvalget regler om innsyn i klientkonto. I skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd er det gjort unntak fra advokaters taushetsplikt for opplysninger om pengeoverføringer

mv. når advokater oppbevarer klienters penger på klientkonto som står i advokatens navn. Advokatlovutvalget foreslår å oppheve unntaket i skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd (tidligere ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 annet ledd), og erstatte unntaket med et krav om at advokater alltid skal benytte individuelle klientkonti som står i advokatens og klientens navn. Dette skal gjelde i motsetning til dagens ordning hvor advokater kan benytte såkalte felles klientkonti som står i advokatens navn og hvor det kan oppbevares midler som tilhører flere klienter.

Dette utvalget er enig med Advokatlovutvalget i at dersom det er mulig å ivareta skattemyndighetenes behov gjennom andre tiltak, vil det ikke være behov for å gjøre inngrep i advokaters taushetsplikt. Utvalget mener imidlertid at Advokatlovutvalgets forslag ikke gjør at hjemmelen skattemyndighetene har etter dagens regelverk, blir overflødig. Dersom unntaket for klientkonto i skatteforvaltningsloven oppheves, vil skattemyndighetene ikke ha mulighet til å kontrollere at regelverket faktisk følges, og man vil ikke ha hjemmel til å innhente opplysningene på «ulovlig» konto.

I punkt 9.3.5 vurderer utvalget taushetspliktens gjennomslag ved kontroll hos advokat. Det følger av skatteforvaltningsloven § 10-1 annet ledd at plikt til å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene om egne forhold etter bestemmelsens første ledd, gjelder uten hensyn til den taushetsplikten vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Utvalget er delt i synet på om hjemmelen griper inn i advokatens sterke taushetsplikt.

I punkt 9.4 ser utvalget på rekkevidden av den skattepliktiges plikt til å gi kontrollopplysninger. Utvalget ser deretter på om enkelte opplysninger likevel er unntatt plikt til å gi kontrollopplysninger som følge av taushetsretten. I denne forbindelse har utvalget sett på de nærmere grensene for hvilke konkrete dokumenter som faller innenfor den skattepliktiges opplysningsplikt.

Utvalget redegjør for grensedragningen mellom opplysningsplikt til skattemyndighetene og klientens taushetsrett i punkt 9.4.2.1. I punkt 9.4.2.2 redegjør utvalget for konsekvensene av at den skattepliktige påberoper seg taushetsrett for forhold betrodd en advokat.

I punktene 9.4.2.4 til 9.4.2.7 vurderer utvalget den nærmere grensen for skattepliktiges rett til å ikke fremlegge konkrete typer dokumenter for skattemyndighetene som følge av taushetsrett. Utvalget ser nærmere på grensedragningen mellom skattepliktiges opplysningsplikt og taushets-

rett når det gjelder bekreftelser, erklæringer, faktura mv. (punkt 9.4.2.3), avtaler og avtaleutkast (punkt 9.4.2.4), oppdragsavtaler med advokat mv. (punkt 9.4.2.5), due diligence-rapporter (punkt 9.4.2.6) og e-postkorrespondanse med advokaten som kopimottaker (punkt 9.4.2.7).

Skatteetaten oppgir at det i praksis kan være utfordrende å vurdere om korrespondanse mellom klienten og en tredjepart kan omfattes av den sterke taushetsplikten når advokaten er involvert i korrespondansen. Dette kan både gjelde tilfeller der korrespondansen foregår direkte mellom klienten og en tredjepart, men hvor advokaten for eksempel er kopimottaker, og der klienten gir fortløpig advokatkorrespondanse videre til en tredjepart. Utvalget vurderer denne problemstillingen i punkt 9.5.

Utvalgsmedlemmene *Amdahl, Brandås, Kinander* og *Shetelig* finner det naturlig å vurdere korrespondanse mellom klient og en tredjepart (hvor advokaten er involvert) som et spørsmål om samtykke. Til spørsmålet om en avtalemotpart kan motsette seg krav om fremleggelse av kontrollopplysninger fra skattemyndighetene med den begrunnelse at korrespondansen er omfattet av den sterke taushetsplikten, viser disse medlemmene til rettspraksis som gir noen holdepunkter for hva som er innholdet av gjeldende rett. Disse medlemmene antar at rekkevidden av et samtykke vil være styrende, altså grunnlaget for at tredjeparten besitter opplysningene eller dokumentene.

Utvalgsmedlemmene *Aanestad, Frankrig, Jacobsen* og *Sønvisen* er ikke enig i at spørsmålet om å anse klientens kommunikasjon med en ekstern tredjepart som et spørsmål om samtykke til fritak fra advokaters taushetsplikt som fritt kan trekkes tilbake overfor tredjepart som har mottatt taushetsbelagte opplysninger.

1.4.4 Gjennomføring av BEPS tiltak 12 – forslag til opplysningsplikt om skattearrangement

I *kapittel 10 til 14* svarer utvalget på mandatets andre del.

Kapittel 10 omhandler gjennomføring av BEPS-prosjektets tiltak 12 i norsk rett, herunder en beskrivelse av aggressiv skatteplanlegging og en vurdering av i hvilken grad skattemyndighetene får opplysninger om aggressiv skatteplanlegging etter gjeldende rett. Videre gis en beskrivelse av graden av skatteplanlegging i det norske markedet og regler som skal motvirke ulovlig skatteplanlegging.

I *kapittel 11* gis en oversikt over regler om opplysningsplikt om skatteplanlegging i Storbritannia, Portugal, Irland, USA og Canada.

I *kapittel 12* gis et sammendrag av BEPS-prosjektets tiltak 12.

I *kapittel 13* gis et sammendrag av EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6 som er EUs gjennomføring av anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12.

I *kapittel 14* presenteres utvalgets forslag til hvordan anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12 kan gjennomføres i norsk rett. Etter en helhetsvurdering har utvalget kommet til at det bør innføres opplysningsplikt om arrangement som utgjør risiko for aggressiv skatteplanlegging. Utvalget legger vekt på at det er viktig at Norge kan bidra med informasjon i internasjonale fora, og utveksle informasjon om grenseoverskridende arrangementer med andre land. Videre viser utvalget til at slike opplysninger vil kunne gi skattemyndighetene bedre analysegrunnlag, som kan gi nyttig informasjon om uønskede tilpasninger til skattereglene, og at opplysningene vil kunne gi bedre grunnlag for å foreta rettede kontroller.

Utvalget foreslår at det innføres opplysningsplikt om skattearrangement med nærmere angitte kjennetegn. Utvalgets forslag bygger i stor grad på EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6, men med tilpasninger til norske forhold. Forslaget gjelder i utgangspunktet både innenlandske og grenseoverskridende skattearrangement. Enkelte kjennetegn vil imidlertid etter sin art ikke få anvendelse for innenlandske arrangement, for eksempel kjennetegn som gjelder grenseoverskridende betalinger. Etter utvalgets vurdering bør opplysningsplikten i første omgang knytte seg til inntekts- og formuesskatt.

Nærmere bestemt foreslår utvalget at det innføres opplysningsplikt om arrangement som tilbys under forutsetning om at arrangementet eller fremgangsmåten rundt det, er konfidensielt (punkt 14.6.4), avtaler om at skatterådgiverens honorar er knyttet til den skattefordelen som kunden forventer å oppnå med arrangementet (punkt 14.6.5), og skattearrangement som består av standardisert dokumentasjon uten behov for særlig tilpassing til den enkelte kunden, og som markedsføres til mer enn én potensiell kunde (punkt 14.6.7).

Videre foreslår utvalget at det innføres opplysningsplikt om skattearrangement med visse spesifikke kjennetegn.

I punkt 14.6.8 foreslår utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlemmene *Aanestad* og *Jacobsen*, at det innføres opplysningsplikt om skattearrangement som går ut på å erverve hele eller deler av et

foretak som går med underskudd, avvikle den hovedsakelige virksomheten i foretaket, og deretter benytte underskuddet for å redusere erververens skattebyrde ved blant annet å overføre underskuddet til annen jurisdiksjon eller ved å fremskynde fordelene ved underskuddet. Forslaget bygger på EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6 kategori B nr. 1. Utvalgsmedlemmene *Aanestad* og *Jacobsen* mener at opplysningsplikten bør gjelde selv om den hovedsakelige virksomheten ikke avvikles.

Utvalget foreslår i punkt 14.6.9 opplysningsplikt om skattearrangement som har som effekt at inntekt omdannes til kapital, gaver eller andre kategorier som skattlegges lavere enn inntekt eller ikke skattlegges overhodet. Utvalgets forslag er utformet med det samme innholdet som er omfattet av EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6 kategori B nr. 2, men er ikke begrenset til grenseoverskridende arrangement.

Utvalget foreslår i punkt 14.6.10 at det innføres opplysningsplikt om arrangement som inneholder såkalte sirkulære transaksjoner. Forslaget bygger på definisjonen i EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6 kategori B nr. 3. Med sirkulære transaksjoner siktes det til transaksjoner som medfører at finanser eller andre verdier føres ut av en jurisdiksjon og senere tilbake til den samme jurisdiksjonen. Dette kan skje gjennom mellomliggende foretak uten kommersiell hovedfunksjon, eller gjennom transaksjoner som nøytraliserer eller opphever hverandre eller som har lignende egenskaper. Som et eksempel på en sirkulær transaksjon viser utvalget blant annet til saksforholdet i HR-2016-2165-A, som gjaldt omorganisering av eiendomsdelen i den norske delen av Ikea-konsernet.

I punkt 14.6.11 foreslår utvalget opplysningsplikt om fradragsberettigede, grenseoverskridende betalinger til et tilknyttet foretak som ikke er skattepliktig i mottakerjurisdiksjonen fordi

- mottakeren ikke er skattemessig hjemmehørende i noen jurisdiksjon,
- mottakeren er hjemmehørende i en jurisdiksjon som har selskapsskattesats på null eller tilnærmet null,
- mottakeren er hjemmehørende i en jurisdiksjon som er inntatt i EUs eller OECDs lister over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner,
- betalingen er unntatt fra beskatning i jurisdiksjonen hvor mottakeren er skattemessig hjemmehørende, eller
- mottakeren av betalingen nyter godt av et fordelaktig skatteregime i den jurisdiksjonen hvor vedkommende er skattemessig hjemmehørende.

Forslaget bygger på EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6 kategori C nr. 1 til 4.

Etter utvalgets vurdering utgjør slike betalinger en risiko for overskuddsflytting og uthuling av det norske skattegrunnlaget. Opplysninger om slike betalinger kan være nyttige for analyseformål, og kan gjøre skattemyndighetene bedre i stand til å vurdere risikoen som slike transaksjoner utgjør.

I punkt 14.6.6 vurderer utvalget om det bør innføres opplysningsplikt om skattearrangement hvor skatterådgiveren påtar seg ansvar for utfallet av arrangementet eller andre avtaler om fordeling av kontraktsrisiko. I BEPS-prosjektets tiltak 12 er slike avtaler omtalt, og det er opplysningsplikt om denne typen arrangementer i flere land. Utvalget har vurdert opplysningsplikt om slike arrangement som lite egnet for norske forhold, og anbefaler at det ikke innføres opplysningsplikt om slike arrangement.

I punkt 14.6.12 omtaler utvalget opplysningsplikt om arrangement med kjennetegn som kan føre til omgåelse av opplysningsplikt etter CRS og arrangement som gir reelle rettighetshavere beskyttelse gjennom ikke-transparente strukturer. EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6 inneholder opplysningsplikt om slike arrangement. Etter utvalgets vurdering ligger det utenfor mandatet å foreslå regler om opplysningsplikt knyttet til CRS-omgåelse. Etter utvalgets oppfatning bør opplysningsplikt knyttet til beskyttelse av reelle rettighetshavere gjennom ikke-transparente strukturer vurderes i forbindelse med den nye loven om reelle rettighetshavere.

EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6 omfatter opplysningsplikt om grenseoverskridende konserninterne transaksjoner som gjør bruk av såkalt unilaterale safe harbour-regler. Direktivet omfatter også opplysningsplikt om grenseoverskridende konserninterne transaksjoner av immaterielle eiendeler eller rettigheter i slike eiendeler som er vanskelig å verdsette. I tillegg omfattes grenseoverskridende konserninterne overføringer av funksjoner, eiendeler og/eller risiko dersom overføringen får betydning for en av partenes årlige inntjening over en nærmere angitt grense. Utvalget omtaler dette i punkt 14.6.13, men foreslår ikke en ny opplysningsplikt om slike transaksjoner. Utvalget viser til at opplysningsplikt om slike transaksjoner følger av gjeldende regelverk, og anbefaler at Skatteetaten vurderer å ta inn spørsmål om slike transaksjoner i meldingen om transaksjoner og mellomværender i interessefellesskap, jf. skatteforvaltingsloven § 8-11 første ledd.

Utvalget vurderer hvem opplysningsplikten skal påhvile i punkt 14.8.1. Utvalget anbefaler at den som tilbyr skatterådgivningen (skatterådgiveren), har den primære opplysningsplikten om skattearrangementet. Etter utvalgets forslag vil den som benytter arrangementet (den skattepliktige eller andre som benytter arrangementet) i visse tilfeller få sekundær opplysningsplikt. Sekundær opplysningsplikt vil for det første inntre når tilbyderer ikke er hjemmehørende i den samme jurisdiksjonen som den som benytter arrangementet – og der arrangementet er opplysningspliktig. For det andre inntre den sekundære opplysningsplikten når det ikke finnes noen tilbyder, for eksempel når den som skal benytte arrangementet selv har utviklet det. Endelig inntre den sekundære opplysningsplikten når tilbyderer som følge av advokaters taushetsplikt ikke kan gi opplysningen til skattemyndighetene. For å avhjelpe praktiske utfordringer rundt hvem som er opplysningspliktig for det enkelte arrangementet, foreslår utvalget en plikt for tilbyder til å informere kunden om opplysningsplikten. Denne løsningen er i tråd med anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12. Utvalget redegjør nærmere for denneplikten i punkt 14.8.5.

I punkt 14.8.2 vurderer utvalget hvordan tilbyder av opplysningspliktig skattearrangement bør defineres. Etter utvalgets vurdering bør rollen som tilbyder defineres vidt, slik at den omfatter alle som utvikler, tilbyr, tilrettelegger eller gjennomfører skattearrangement som oppfyller vilkårene i bestemmelsen. Dette reflekterer utvalgets oppfatning om at opplysningsplikten bør knytte seg til handlingen og ikke rollen eller yrkesmessig tittel. Etter utvalgets forslag vil opplysningsplikten bare påhvile profesjonelle aktører som tilbyr skattearrangement i «næring».

Dersom det er flere tilbydere involvert i å utforme og gjennomføre et opplysningspliktig arrangement, vil alle bli opplysningspliktige etter utvalgets forslag. Etter utvalgets vurdering bør de opplysningspliktige kunne avtale hvem av dem som skal gi opplysningene om arrangementet til skattemyndighetene, se nærmere i punkt 14.8.3.

I punkt 14.8.4 vurderer utvalget om den som mottar eller gjennomfører et opplysningspliktig arrangement skal betegnes som «skattepliktig» eller «kunden». Utvalget foreslår på denne bakgrunn at den som inngår avtale med en tilbyder om et opplysningspliktig arrangement skal betegnes som «kunden». Dette vil omfatte både den som inngår avtale om et opplysningspliktig arrangement som kan gi skattefordeler for en annen, eller den skattepliktige selv.

I punkt 14.9 vurderer utvalget når fristen for å levere de pliktige opplysningene skal være, hva som bør utløse fristen og hvorvidt fristen skal være den samme for tilbyderer av arrangementet og den som kjøper eller bruker det.

Utvalget foreslår at fristen for å gi opplysninger for tilbyderer av skattearrangementet skal være 30 dager etter det som først inntreffer av (i) den dagen arrangementet ble gjort tilgjengelig for gjennomføring, (ii) den dagen arrangementet er klart for gjennomføring eller (iii) når det første skrittet i gjennomføringen av arrangementet ble foretatt. Forslaget samsvarer med fristen etter EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6.

Utvalget har vurdert om fristen for brukeren av arrangement skal legges samtidig med fristen for å levere skattemelding i de tilfellene at brukeren er skattepliktig. Utvalgets flertall peker på at opplysningene som skal gis etter den nye opplysningsplikten ikke er knyttet til brukerens skatteplikt, og heller ikke gir grunnlag for forhåndsutfylling. På denne bakgrunn anbefaler et flertall i utvalget, utvalgsmedlemmene *Aanestad, Frankrig, Kinander, Jacobsen* og *Sønvisen*, at fristen for brukeren av arrangementet er lik som for skatterådgiveren. Utvalgsmedlemmene *Amdahl, Brandsås* og *Shetelig* mener at opplysningene etter sekundær opplysningsplikt bør gis i forbindelse med skattemeldingen av hensyn til å minimere byrden for den skattepliktige.

I punkt 14.10 vurderer utvalget hvilke opplysninger som skal gis om opplysningspliktige skattearrangement. Utvalget foreslår at den opplysningspliktige skal gi opplysninger om identifikasjon av seg selv og andre involverte, herunder tilbydere og kunder. Videre bør det gis opplysninger om hvilke kjennetegn som medfører at arrangementet er opplysningspliktig og en beskrivelse av arrangementet. En slik beskrivelse bør omfatte fremgangsmåten for å gjennomføre arrangementet, herunder en oversikt over alle rettslige disposisjoner som er involvert. Dersom arrangementet omfatter grenseoverskridende transaksjoner, bør det oppgis hvilke andre jurisdiksjoner som er involvert og eventuelt hvilke utenlandske rettsregler som er relevante. Den opplysningspliktige bør også gi en beskrivelse av skattefordelen som søkes oppnådd eller verdien av arrangementet dersom dette er mulig. Endelig bør det gis opplysninger om dato for gjennomføring av arrangementet eller planlagt gjennomføring.

I punkt 14.11 vurderer utvalget sanksjonering ved manglende etterlevelse av opplysningsplikten. Etter utvalgets vurdering er det i hovedsak overtredelsesgebyr som vil være en effektiv reaksjon

ved brudd på opplysningsplikten. Dette skyldes at selv om det uoppfordret skal gis opplysninger om skattearrangement til skattemyndighetene, vil dette i stor grad være opplysninger myndighetene ikke har kunnskap om at skal rapporteres, før pliktige opplysninger gis for sent eller det oppdages i forbindelse med senere kontroller at et skattearrangement var opplysningspliktig etter loven. Tvangsmulkt er et effektivt virkemiddel for å fremtvinge levering av pliktige opplysninger. Dette fordrer imidlertid at skattemyndighetene har kunnskap om det opplysningspliktige arrangementet.

Når det gjelder tilbyderes opplysningsplikt vil det å innta en ny bestemmelse i skatteforvaltningslovens kapittel 7, innebære at manglende oppfyllelse av plikten automatisk vil kunne sanksjoneres med tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Hjemmel til illeggelse av henholdsvis tvangsmulkt og overtredelsesgebyr vil følge av skatteforvaltningsloven § 14-1 første ledd og § 14-7 første ledd bokstav a), uten at det vil være behov for lovendring.

I de tilfellene hvor kunden ikke er den skattepliktige selv, vil denne etter utvalgets vurdering anses som tredjepart, og manglende etterlevelse vil kunne sanksjoneres på lik linje med tilbyderens manglende etterlevelse.

Når den skattepliktige er kunden, faller denne utenfor ordlyden i § 14-7 første ledd bokstav a). Dersom også den skattepliktige skal kunne ilegges overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av den sekundære opplysningsplikten, vil dette kreve lovendring.

Utvalgets flertall, utvalgsmedlemmene *Aaenstad, Frankrig, Kinander, Jacobsen* og *Sønvisen*, mener den skattepliktige ved manglede etterlevelse av opplysningsplikten skal kunne sanksjoneres på lik linje med tilbydere og andre kunder som anses som tredjeparter etter skatteforvaltningsloven. Flertallet viser til at opplysningene som skal gis etter den nye opplysningsplikten skal gis

uavhengig av betydning for skatteplikten, til et annet formål og med en annen tidsfrist, se punkt 14.9. Flertallet har også lagt vekt på at dette også legges til grunn i EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6, og i det svenske lovforslaget for gjennomføring av rådsdirektivet.

Utvalgsmedlemmene *Shetelig, Amdahl* og *Brandsås* mener sanksjonering av opplysningspliktene bør følge det alminnelige system som er inntatt i skatteforvaltningsloven. Der det er den skattepliktige som har plikt til å gi opplysninger, men misligholder denne plikten, er tilleggsskatt en tilstrekkelig sanksjon. Det innebærer at sanksjon bare er aktuelt der hvor opplysningssvikten har eller kunne hatt betydning for skatteplikten.

I punkt 14.12 vurderer utvalget offentlighet av opplysninger om skattearrangement som omfattes av utvalgets forslag til opplysningsplikt. Etter utvalgets vurdering bør opplysninger om standardiserte arrangement offentliggjøres, for eksempel ved publisering på Skatteetatens hjemmesider. Slike arrangement vil være opplysningspliktige uten at de er tilbudt konkrete kunder. Også i tilfeller hvor slike arrangement er tilbudt eller benyttet av konkrete kunder, vil opplysninger om arrangementet enkelt kunne anonymiseres. Etter utvalgets vurdering bør også informasjon tilknyttet andre arrangement publiseres i den grad de ikke identifiserer skattepliktige. Skatteetaten kan for eksempel publisere rapporter over funn og trender skattemyndighetene finner basert på analyser av rapporterte arrangement.

I punkt 14.13 vurderer utvalget utveksling av opplysninger om skattearrangement med andre land. Etter utvalgets vurdering er opplysninger skattemyndighetene vil motta gjennom opplysningsplikten som foreslås, aktuelle for utveksling med andre land i tilfellene hvor transaksjoner og arrangement er grenseoverskridende.

Kapittel 16 inneholder forslag til hvordan utvalgets anbefalinger i kapittel 14 kan inntas i skatteforvaltningsloven.

Kapittel 2

Bakgrunn

2.1 NOU 2009: 4 Tiltak mot skatteunndragelser

«Skatteunndragelsesutvalget» ble opprettet ved kongelig resolusjon 1. juni 2007. Utvalget hadde som mandat å gjennomgå regler og muligheter for opplysninger og kontroll i skatte- og avgiftssystemet, og å komme med regelendringer og andre tiltak på disse områdene for å styrke innsatsen mot skatteunndragelse. Utvalget la frem sin utredning 24. februar 2009.

Utvalget foreslo lovfesting av skattepliktiges plikt til å opptre aktsomt og lojalt, og å skjerpe reaksjonen for tilfeller hvor skattepliktige unnlater å gjøre skattemyndigheten oppmerksom på feil ved ligningen eller skatteoppgjøret. Utvalget foreslo å flytte bestemmelsen om ukrevd opplysningsplikt til skattemyndighetene, og å samordne og utvide kontrollbestemmelsene.

Videre gjennomgikk utvalget særlige problemstillinger knyttet til skatterådgivere. Med skatterådgivere siktet utvalget til de som gir profesjonell rådgivning og bistand knyttet til skatte- eller avgiftsmessige forhold, herunder advokater, revisorer, regnskapsførere eller andre. Utvalget vurderte hvordan enkelte land har innført opplysningsplikt om såkalte «skattepakker», og konkluderte med at det ikke hadde funnet tilstrekkelig grunn til å foreslå slike regler for Norge. Utvalget foreslo at Økokrim skulle få adgang til å videreformidle opplysninger de mottar fra rapportering etter hvitvaskingsloven, til skattemyndighetene til bruk i deres arbeid med å avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. Videre drøftet utvalget skatterådgivere og andres medvirkning til skatteunndragelser, og pekte på at medvirkere bare kan ilegges sanksjoner gjennom straffeforfølgning av politiet. Utvalgets flertall foreslo at også medvirkere skulle kunne ilegges administrativ reaksjon på samme måte som den skattepliktige. Utvalget foretok en gjennomgang av om og i hvilken utstrekning skatterådgiveres taushetsplikt bør vike for hensynet til avdekking av mulig skatteunndragelse, og et flertall av utvalget foreslo at

taushetsplikten i visse tilfeller ikke skulle være til hinder for å kreve opplysninger. Et samlet utvalg gikk inn for at dersom revisor unnlater å underskrive på næringsoppgave eller kontrolloppgave, skal kopi av revisors brev til klienten sendes skattemyndighetene. Videre foreslo utvalget at skattemyndighetene burde få adgang til å gi Tilsynet for advokatvirksomhet opplysninger om advokater som har overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift.

Skatteunndragelsesutvalget foreslo også enkelte konkrete tiltak for å motvirke skatteunndragelser.

Utvalget foreslo at Økokrim skulle gis adgang til å videreformidle opplysninger mottatt etter hvitvaskingsloven til skattemyndighetene til bruk i deres arbeid med skatt, avgifter og toll. Dette forslaget er fulgt opp og fremgår av hvitvaskingsloven § 34.

Utvalget vurderte videre om det var behov for en særskilt undersøkelses- og rapporteringsplikt til skattemyndighetene for skatterådgivere ved mistanke om skatteunndragelse som kan rammes av straffebestemmelsene i skatte- og avgiftslovgivningen. Utvalget vurderte rapporteringsplikten etter hvitvaskingsloven og la til grunn at denneplikten også ville omfatte de fleste skatteunndragelser. Utvalget fant det derfor tvilsomt at en ny rapporteringsordning ville klare å fange opp tilstrekkelig mange nye tilfeller til å rettfærdiggjøre innføringen av en ny plikt. En ordning hvor Økokrim kunne videreformidle opplysninger til skattemyndighetene ville medføre en mindre belastning for de rapporteringspliktige.

Utvalget vurderte det som ønskelig at rådgivere som medvirker til skatteunndragelser i større grad (enn på daværende tidspunkt) blir møtt med reaksjon som kan bli prøvd for domstolen for å ivareta hensynet til rettssikkerhet. Utvalgets flertall foreslo en administrativ reaksjon for medvirkere som forsettlig eller grovt uaktsomt har medvirket til at skattepliktige gir skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstår eller burde ha forstått at dette kan føre til fast-

setting av for lav skatt. Utvalgets mindretall var enige i behovet for å legge større vekt på å ramme medvirkere, men fant at administrativ reaksjon ikke ville være betryggende ut fra rettssikkerhetshensyn og at reaksjon mot medvirkning derfor burde følge vanlige straffeprosessuelle regler.

Utvalgets flertall foreslo et unntak fra taushetsplikt for «enhver som har bistått skattyter med planlegging eller gjennomføring av en transaksjon eller med skatterådgivning, etter krav fra myndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og andre faktiske forhold i samme utstrekning som skattyter er pliktig til å gi slike opplysninger». Videre foreslo utvalgets flertall at «advokater og andre som ervervsmessig eller stadig yter rettsvirksomhet, har ikke plikt til å gi opplysninger om forhold som de har fått kjennskap til før, under og etter en rettssak, når forholdene har direkte tilknytning til rettstvisten». Utvalgets mindretall gikk imot flertallets forslag og begrunnet dette med at advokaters rådgivning ikke er en del av det faktiske grunnlaget for ligningen og at dette heller ikke omfattes av den skattepliktiges opplysningsplikt. Mindretallet mente en slik bestemmelse ville bidra til å uthule taushetsplikten for rådgiver, samtidig som den ville kreve praktiske avklaringer over hvor grensene skal trekkes.

Utvalget foreslo en hjemmel slik at skattemyndighetene skulle kunne gi Tilsynet for advokativirksomhet opplysninger om advokater som har overtrådt bestemmelser i lov eller forskrift. Utvalgets forslag er fulgt opp og fremgår nå av skatteforvaltningsloven § 3-3 første ledd bokstav b).

2.2 NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

«Skatteutvalget» ble opprettet ved kongelig resolusjon 15. mars 2013, og hadde som oppdrag å vurdere selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen. Den 8. november 2013 fikk utvalget et tilleggsmandat som innebar at utvalget i tillegg til å fremme et provenynøytralt forslag, også skulle vurdere skatteomlegginger som ga samlede skattelettelser. Videre ble utvalget bedt om å gjennomgå og forbedre systemet for skattemessige avskrivninger. Utvalget la frem sin utredning 2. desember 2014.

I utredningens kapittel 7 vurderer Skatteutvalget tiltak for å motvirke overskuddsflytting. Utvalget foreslår at selskapsskattesatsen reduseres til 20 prosent i kombinasjon med andre tiltak. Utvalget mener at en lavere selskapsskattesats til en viss grad vil gjøre det mindre lønnsomt å flytte

overskudd ut av Norge, samtidig som det ikke anses realistisk å harmonisere den norske skattesatsen med skattesatsene i lavskattelend. Utvalget mente derfor at en satsreduksjon må kombineres med andre tiltak for å motvirke overskuddsflytting.

Skatteutvalget anbefalte at Norge bør følge opp eventuelle anbefalinger knyttet til armlengdeprinsippet fra BEPS-prosjektet, og viste til at det der ble vurdert mulige presiseringer i armlengdeprinsippet for å sikre at fordeling av skattegrunnlag er i samsvar med hvor verdiskapingen skjer.

Utvalget foreslo en kildeskatt på royalty (inklusive leiebetaling for visse fysiske driftsmidler), og viste til at det er behov for en slik skatt for å motvirke overskuddsflytting, hindre dobbelt ikke-beskatning og sikre norsk beskatningsrett. Videre ba utvalget departementet vurdere om bareboat-leie av fartøy bør tas ut av den norske rederiskatteordningen, slik at en kildeskatt også kan omfatte bareboat-leie av fartøy som etter sin art faller innenfor rederiskatteordningen.

Utvalget foreslo videre en intern hjemmel for kildeskatt på renter, og en sjablongmessig rentebegrensningsregel. Utvalget viste til at rentebegrensingsregelen ikke nødvendigvis rammer alle tilfeller av uønsket overskuddsflytting gjennom rentefradrag. Videre mente utvalget at en kildeskatt også kan være et tiltak for å begrense overskuddsflytting i særlige tilfeller, for eksempel ved bruk av hybrider.

For å motvirke tilpasninger ved bruk av hybride arrangement foreslo utvalget å avskjære fritaksmetoden for utbytter der det utdelende selskapet har fått fradrag for utdelingen. Utvalget mente også at det bør innføres regler som motvirker uheldige virkninger av hybride enheter mer generelt, for eksempel ved at hjemlandets klassifisering legges til grunn for nærmere definerte tilfeller, og at en bør se hen til anbefalinger fra BEPS-prosjektet.

Utvalget foreslo videre å lovfeste omgåelsesnormen, blant annet for å korrigere en uheldig rettsutvikling og for å styrke regelen. Utvalget foreslo også endringer i regelverket som bestemmer hvor selskap anses skattemessig hjemmehørende, da dette kan utnyttes for å unngå alminnelig skatteplikt til Norge. For å motvirke dette foreslo utvalget at selskap som er registrert i Norge, alltid skal anses hjemmehørende her.

Utvalget viste til at fremveksten av og utviklingen i den digitale økonomien vil skape utfordringer for selskapsskattegrunnlaget, og at rekkevidden av den internrettslige hjemmelen for beskatning av utenlandsk virksomhet i Norge derfor bør vurderes nærmere. Ved denne vurderingen anbef

falt utvalget at det bør ses hen til anbefalinger fra OECD om endringer i definisjonen av fast driftssted, og vurdere om det er behov for endringer i vilkårene i internretten i lys av dette.

Skatteutvalget vurderte det slik at norske skattemyndigheter har vide hjemler i internretten, i skatteavtaler og informasjonsutvekslingsavtaler til å innhente relevant informasjon også om grenseoverskridende forhold. På enkelte områder mente imidlertid utvalget at en likevel bør innføre regler som rekker lengre, og foreslo at norske skattepliktige bør ha plikt til å opplyse om utenlandsk eierskap i selvangivelsen og til å innhente opplysninger om andre konsernselskap i utlandet når skattemyndighetene ber om det.¹ Utvalget anbefalte videre at Norge bør følge den internasjonale utviklingen i arbeidet med utveksling av opplysninger for skatteformål, særlig når det gjelder automatisk informasjonsutveksling.

Endelig anbefalte utvalget at det bør innføres plikt til elektronisk levering av selvangivelse i selskapssektoren.

2.3 NOU 2015: 3 Advokaten i samfunnet

«Advokatlovutvalget» ble opprettet ved kongelig resolusjon 13. januar 2013, og hadde som mandat å gjennomgå regelverket for advokater og andre som yter retts hjelp og foreslå endringer i regelverket. Utvalget leverte sin utredning 19. mars 2015.

Utvalget foreslår en ny lov om advokater og andre som yter rettslig bistand, som blant annet skal regulere vilkår og rammer for å drive advokatvirksomhet og for å yte annen rettslig bistand. Det foreslås endrede regler i adgangen til å yte rettslig bistand, krav for å få advokatbevilling og organisering av advokatvirksomhet. Det foreslås lovfesting og i stor grad videreføring av regler om uavhengighet, kompetanse, konfidensialitet, regler for god advokatskikk, samt regler for advokatbistand til eksterne klienter. Utvalget foreslår et nytt tilsyns- og disiplinærsystem som omfatter en forening, «advokatsamfunnet», med tvunget medlemskap for alle advokater, og en uavhengig nemnd «Advokatnemnda».

Når det gjelder organisering av advokatvirksomhet, viste advokatlovutvalget til at reglene er vanskelig tilgjengelige, og foreslår en organisering av advokater i tre grupper basert på måten de driver sin virksomhet på: advokater i advokatforetak, internadvokater og organisasjonsadvokater. For

gruppen «advokater i advokatforetak» ble det foreslått en egen bestemmelse hvor det fremgår at advokatforetak skal ha til formål å drive advokatvirksomhet. Det foreslås videre regulering av krav til organiseringen av advokatforetak. Bare advokater og advokatfullmektiger skal etter forslaget kunne drive virksomhet utad på advokatforetakets vegne. Dersom det skal ytes andre tjenester enn advokatvirksomhet fra et advokatforetak, kan denne virksomheten ikke være så omfattende at foretaket mister preg av å være et advokatforetak, og den skal ikke gå utover advokatens uavhengighet. Andre medarbeidere enn advokater og fullmektiger kan ikke yte tjenester utad på vegne av foretaket, men kan opptre som hjelpere. For gruppen «internadvokater» foreslår utvalget særregler som skal ivareta internadvokatens uavhengighet. Med internadvokater mener utvalget advokater som yter advokatbistand til sin arbeidsgiver, som kan være en offentlig institusjon eller et privat rettssubjekt. Særreglene som foreslås skal gjelde blant annet internadvokatens plassering i virksomheten, arbeidsgiveres instruksjonsmyndighet og internadvokatens lønnsbetingelser og adgang til å yte rettslig bistand til eksterne klienter. Advokatlovutvalgets forslag knyttet til internadvokater er nærmere omtalt i punkt 9.3.3. Den tredje gruppen, «organisasjonsadvokater», omfatter advokater som er ansatt i en organisasjon eller annen enhet, og som yter advokatbistand til medlemmene i organisasjonen eller andre. Til denne gruppen foreslår advokatlovutvalget særregler for å sikre organisasjonsadvokatens uavhengighet, blant annet gjennom regler knyttet til arbeidsgivers instruksjonsmyndighet, lønn og annet vederlag. I tillegg foreslås det regler om at organisasjonen ikke skal kunne ha et økonomisk formål med advokatvirksomhet som utøves av organisasjonsadvokater.

Advokatlovutvalget foretar en helhetlig gjennomgang av advokaters taushetsplikt, herunder bevisforbudene i sivil- og straffeprosessen. Utvalget foreslår i hovedsak å videreføre gjeldende regler, men nedfelt i to lovbestemmelser som regulerer henholdsvis taushetsplikten og unntak fra taushetsplikten. Taushetsplikten foreslås lovfestet som en generell regel, som favner all informasjon advokaten får eller har i anledning advokatvirksomheten. De begrensingen i taushetsplikten som følger av at advokaten må bruke opplysninger for å gjennomføre oppdraget, klientens adgang til å samtykke, adgang til å gjøre unntak i klientens interesser m.m., foreslås også tatt inn i denne bestemmelsen. Forholdet mellom advokaters taushetsplikt og bevisforbudene i tvisteloven § 22-5 og i straffeprosessloven § 119, foreslås

¹ Utvalget behandler dette forslaget under punkt 9.2.3

regulert i loven. Det foreslås at unntak fra taushetsplikten fremgår klart av loven i en egen lovbestemmelse. Når opplysningsplikt eller et unntak er oppstilt i en annen lov, går denne ikke foran taushetsplikten med mindre den er opplistet i unntaksbestemmelsen.

2.4 OECD og G20s BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting)

2.4.1 Innledning

I 2013 la OECD frem rapporten «Addressing Base Erosion and Profit Shifting»². Rapporten konkluderer med at overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag representerer en alvorlig risiko for skatteproveny, retten til å skattlegge inntekter og rettfærdig skattlegging både for OECD-land og andre land. I rapporten anses det som et grunnleggende politisk problem at regler for internasjonal skattlegging og internasjonalt avtalte standarder ikke har holdt følge med globaliseringen og den teknologiske utviklingen. Rapporten pekte på behov for økt transparens for multinasjonale selskapers effektive skattesatser, konkrete utfordringer som følge av ulikheter i nasjonale skattesystemer, svakheter ved skatteavtaler, behov for effektive misbruksregler og tilgangen til skadelige skatteregimer.

På bakgrunn av rapporten utarbeidet OECD på oppdrag av G20 handlingsplanen «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting».³ Handlingsplanen ble lagt frem i 2015 og inneholder 15 tiltak som OECD- og G20-landene har sluttet seg til. Rapporter knyttet til de 15 ble fortløpende ferdigstilt og beskrives nærmere under.

I tiltakene er det fire minimumsstandarter som landene som deltok i prosjektet var enige om at alle skulle gjennomføre. Disse minimumsstandardene er utveksling av skattemyndighetenes bindende uttalelser (tiltak 5), innføring av regler for å unngå skatteavtalemisbruk (tiltak 6), innføring av land-for-landrapportering til skattemyndighetene (tiltak 13) og å sikre tilgang til MAP (tiltak 14). Gjennomføringen av disse standardene evalueres gjennom Peer Reviews.

Implementering og oppfølging av tiltakene i BEPS-prosjektet skjer gjennom Inclusive Framework hvor alle land som ønsker det kan delta.

Ved deltagelse i Inclusive Framework forplikter medlemslandene seg til å gjennomføre minimumsstandardene i BEPS-prosjektet. Per 1. mai 2019 har Inclusive Framework 129 medlemmer.

2.4.2 Tiltak 1 – Identifisere skattemessige utfordringer ved den digitale økonomien

I tiltak 1 (Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy)⁴ identifiseres utfordringer den digitale økonomien reiser for bruk av gjeldende regler for internasjonal beskatning. Tiltaket har sin bakgrunn i økt bekymring for multinasjonale selskaper blant annet ved å utnytte ulikheter i lands skattesystemer for kunstig å redusere skattepliktig inntekt eller flytte overskudd til lav-skattejurisdiksjoner der lite eller ingen økonomisk aktivitet utføres. Hovedgrunnen til dette er at flernasjonale foretak pga. teknologisk utvikling har utviklet forretningsmodeller som gjør at en kan ha betydelig tilstedeværelse i et annet lands økonomi, uten fysisk tilstedeværelse.

Den digitale økonomien er et resultat av utviklingen i informasjons- og kommunikasjonsteknologien som har gjort det mulig å lage bedre, rimeligere og mer standardisert teknologi. Den digitale økonomien er blitt en del av alminnelige økonomien, og den ikke kan derfor ikke skilles ut. I den endelige rapporten til tiltak 1 konkluderes det med at den digitale økonomien ikke gir opphav til særskilte problemstillinger om overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag (BEPS), men at den kan forsterke de utfordringene som gir opphav til BEPS.

Som følge av dette fortsetter arbeidet med tiltak knyttet til digitaliseringen av økonomien, og en oppfølgingsrapport med tiltak vil legges frem i 2020.

2.4.3 Tiltak 2 – Nøytralisere uheldige virkninger av hybride instrumenter og enheter

Tiltak 2 (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements)⁵ vurderer uheldige virkninger av hybride arrangementer. Tiltaket skal bidra

² OECD (2013), Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

³ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

⁴ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

⁵ Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>

til å redusere virkningen av at land kan ha ulik lovgivning knyttet til skattlegging av inntekter

Hybride arrangementer er en samlebetegnelse på transaksjoner og overføringer som kan involvere hybride enheter eller hybride instrumenter. Hybride instrumenter er finansielle instrumenter som behandles ulikt skattemessig i to eller flere land, f.eks. ved at kapital klassifiseres som gjeld i ett land, men egenkapital i et annet land, typisk fordi overføringen defineres som ulike instrumenter i de aktuelle jurisdiksjonene. Hybride enheter er selskap eller en enhet som behandles ulikt skattemessig i to eller flere land. Dette kan føre til at enheten anses som skattepliktig i ett land, men ikke anses som et eget skattesubjekt i det andre landet (transparent enhet), eller at enheten ikke er fullt ut skattepliktig i noe land. Hybride arrangementer kan gi uheldige virkninger ved at den skattemessige behandlingen av betalinger over landegrensene ikke korresponderer med hverandre. Dette gir lavere aggregert skattebyrde for partene i arrangementet. Hybride arrangementer kan også utnytte bilaterale skatteavtaler, for eksempel ved reduksjon av kildeskatt.

Anbefalingene under tiltak 2 er todelt: del I av rapporten anbefaler konkrete endringer i landenes internrett, og del II anbefaler endringer i OECDs mønsteravtale med kommentarer.

Når det gjelder endringer i intern rett, anbefales det i rapporten en rekke tiltak, herunder:

- regler som avskjærer bruk av fritaksmetode (eller lignende avlastning for økonomisk dobbeltbeskatning) i tilfeller hvor det utdelende selskap gis fradrag for utdelingen i sin hjemstat, for eksempel ved at utdelingen regnes som en rentebetaling,
- tiltak for å avskjære bruk av hybride transaksjoner til å oppnå kredit for kildeskatt i mer enn ett land,
- endringer i regler om skatteplikt for inntekt fra kontrollerte utenlandske enheter (eller lignende regelverk) slik at inntekter fra hybride enheter inkluderes i beskatningen,
- innføre opplysningsplikt om transparente enheter etablert i egen jurisdiksjon.

I rapporten anbefales også regler som justerer det skattemessige resultatet som følger av hybride arrangementer slik at det er i samsvar med det skattemessige resultatet i andre jurisdiksjoner som berøres av arrangementet. Anbefalingene retter seg mot betalinger under et hybrid arrangement som fører til ett av følgende utfall:

- fradrag i hjemstaten til betaleren som ikke regnes som inntekt for mottakeren av betalingen

(«*deduction/ no inclusion outcome (D/NI outcome)*»),

- fradrag for den samme betalingen i to jurisdiksjoner («*double deduction outcome (DD outcome)*»),
- fradrag i hjemstaten til betaleren som mottakeren viderebetaler til en tredje enhet som ikke inntektsbeskattes for betalingen («*indirect D/NI outcome*»).

I del II i rapporten foreslås det endringer i OECDs mønsteravtale som skal motvirke at hybride enheter benyttes for å oppnå uberettigede fordeler gjennom skatteavtale. Rapporten ser også på utfordringer knyttet til enheter som er skattemessig hjemmehørende i mer enn en stat. Videre behandles utfordringene knyttet til samspillet mellom anbefalingene fremsatt i rapportens del I og bestemmelsene i skatteavtalene.

2.4.4 Tiltak 3 – Utforme effektive regler for kontrollerte utenlandske foretak (Controlled Foreign Company)

I tiltak 3 (Designing Effective Controlled Foreign Company Rules)⁶ gis det anbefalinger for hvordan land kan utforme effektive regler for kontrollerte utenlandske foretak, såkalte CFC-regler. CFC-regler har til hensikt å håndtere risikoen ved at skattepliktige som har kontrollerende interesser i et utenlandsk foretak kan benytte foretaket til å flytte inntekt for å oppnå mer gunstig beskatning. Uten slike regler utgjør kontrollerte utenlandske foretak muligheter for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. De norske NOKUS-reglene, som regulerer beskatning av eiere av norsk-kontrollerte utenlandske selskap hjemmehørende i lavskatteland, er et eksempel på CFC-regler. I likhet med Norge har en rekke OECD-land innført CFC-regler, men innretningen kan være svært ulik og mangler derfor elementer for å håndtere BEPS effektivt. Anbefalinger i tiltak 3 skal sikre at CFC-reglene effektivt kan hindre at kontrollerte utenlandske foretak benyttes til uønsket overskuddsflytting. I rapporten gis det blant annet anbefalinger for hva som skal anses som «kontroll», hvordan «inntekt/overskudd» mv. skal defineres, og hvordan land kan utforme treffsikre unntak og terskler, samt forebygge og hindre dobbeltbeskatning.

⁶ Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report-9789264241152-en.htm>

2.4.5 Tiltak 4 – Motvirke uthuling av skattegrunnlag gjennom rentefradrag og andre finansielle utbetalinger

I tiltak 4 (Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments)⁷ gis det anbefalinger om utforming av regler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget ved høye rentebetalinger, for eksempel ved å bruke lån fra nærstående eller tredjeparter for å oppnå store rentefradrag eller finansielle opptjening av inntekt som er unntatt skatt eller gir rett til utsatt beskatning. Tiltaket omfatter også andre betalinger, herunder finansielle instrumenter, som økonomisk sett tilsvarende rentebetalinger, men som ikke nødvendigvis omfattes av regler om avskjæring av rentefradrag fordi de har en annen juridisk form.

Risiko for uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting på dette området kan særlig oppstå på tre måter:

- ved at konsern plasserer høyere grad av gjeld til tredjeparter i land med høyt skattenivå,
- ved at konsern bruker konserninterne lån til å generere rentefradrag utover gruppens faktiske eksterne renteutgifter,
- ved at konsern bruker eksterne eller konserninterne gjeld for å generere inntekt som er unntatt beskatning.

I rapporten analyseres flere såkalt «best practices» og det anbefales hvordan landene kan håndtere risikoene nevnt over.

Den anbefalte tilnærmingen er at netto rentefradrag begrenses til en fastsatt andel av driftsresultatet definert som inntekt før renter, skatt, avskrivninger og nedskrivninger (earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation – EBITDA). Rentefradragsbegrensningen skal omfatte både interne og eksterne renter.

Rapporten anbefaler at landene begrenser netto rentefradrag mot EBITDA (fradragsrammen) til et sted mellom 10 og 30 prosent. Rapporten gir anvisning på hvilke faktorer landene må ta i betraktning når de fastsetter fradragsrammen. Anbefalingen sikrer med dette at landene anvender en andel netto rentefradrag som er lav nok til å motvirke BEPS, samtidig som det er tatt høyde for at landene ikke er i samme posisjon.

Rapporten peker på at noen konsern kan ha høy gjeld til uavhengige parter av andre grunner

enn skattetilpasning. Det anbefales derfor at landene supplerer den generelle fradragsrammen med en regel som tillater selskap som er del av en flernasjonal virksomhet å gå over fradragsrammen i særlige tilfeller. Den supplerende regelen innebærer at et selskap kan få fradrag for netto rentekostnader opp til samme forholdstall som mellom renter og EBTDA på konsernnivå globalt.

Landene kan også velge å gjøre unntak fra rentebegrensningsreglene for enheter som utgjør liten fare for overskuddsflytting.

2.4.6 Tiltak 5 – Motvirke skadelig skattepraksis

I tiltak 5 (Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance)⁸ er hensikten å motvirke såkalt skadelig skattepraksis.

Skadelig skattepraksis bør forebygges blant annet ved å gi andre land innsyn i nærmere bestemte bindende avgjørelser som nasjonale skattemyndighetene ensidig avgir til skattepliktige.

Rapporten bygger på arbeidet fra OECDs rapport «Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue»⁹ om skadelig skattekonkurranse, og ser på skatteregimer som har gunstige regler for visse inntektstyper (immaterielle rettigheter mv.). Gunstige skatteregimer bør bare omfatte reell aktivitet for ikke å anses som skadelig, og det bør arbeides videre med å styrke innholdet i dette substanskravet.

Det er videre utviklet et rammeverk for obligatorisk spontanutveksling av skattemyndigheters bindende avgjørelser til skattepliktige. Avgjørelsene («rulings») som skal utveksles omfatter råd, informasjon eller forpliktelse fra skattemyndigheten til en bestemt skattepliktig eller gruppe av skattepliktige som gjelder deres skattesituasjon, og som innebærer at den skattepliktige kan legge avgjørelsen til grunn ved vurdering av sin skatteplikt. Rapporten beskriver seks typer avgjørelser som skal utveksles og hvilke land de skal utveksles med. I kategoriene omfattes avgjørelsen knyttet til gunstige skatteregimer (1), forhåndsavgjø-

⁷ Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm>

⁸ Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm>

⁹ OECD (1998), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>.

relser knyttet til internprising (2), avgjørelser knyttet til nedjustering av inntekt (3), avgjørelser knyttet til fast driftssted (4), avgjørelser knyttet til gjennomstrømmingssituasjoner (5), og avgjørelser knyttet til fremtidige situasjoner som kan «give rise to BEPS concerns» (6).

Utveksling av en avgjørelse med et annet lands skattemyndigheter vil i seg selv ikke si at den konkrete transaksjonen medfører risiko for overskuddsflytting. Utvekslingen indikerer at transaksjonen er av en slik type at det kan antas det generelt er risiko for overskuddsflytting eller uthuling av skattegrunnlag. Informasjonen skal utveksles med bostedslandet til alle relaterte parter til den skattepliktige som er part i den transaksjonen som avgjørelsen omfatter. Terskelen for når en fysisk eller juridisk person skal anses som en relatert part til en skattepliktig, er satt til en eierandel på minst 25 prosent eller tilsvarende andel av stemmerettighetene i selskapet.

Uttekslingen av informasjon skal skje spontant, og i en totrinnsprosess: skattemyndighetene oversender først et sammendrag med grunnleggende informasjon om avgjørelsen til de aktuelle landenes skattemyndigheter. Basert på den oversendte informasjonen avgjør disse landene hvorvidt de vil etterspørre avgjørelsen i sin helhet.

2.4.7 Tiltak 6 – Forebygge misbruk av skatteavtaler

I tiltak 6 (Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances)¹⁰ identifiseres misbruk av skatteavtaler, herunder «treaty-shopping», som en av de viktigste risikoene for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget (BEPS). Tiltaket skal forebygge at skattytere misbruker skatteavtaler ved bl.a. å kreve skatteavtalefordeler i strid med skatteavtalens intensjon. Med «treaty-shopping» siktes det til strategier hvor en skattepliktig som er hjemmehørende i én stat og har inntekter fra en annen, tilpasser seg slik at han drar nytte av én eller flere skatteavtaler som uten en slik tilpasning ikke ville vært tilgjengelig for ham. Slik innretting kan for eksempel være at det etableres et selskap i en stat som er part i en gunstig skatteavtale.

Rapporten anbefaler at det inntas bestemmelse i skatteavtalene som skal hindre misbruk (treaty anti-abuse rules). Dette er en minimumsstan-

dard i BEPS-prosjektet som kan oppfylles på flere måter. I tillegg gis anbefalinger om nasjonale regler som skal hindre misbruk av skatteavtalene (internrettslige omgåelsesregler, generelle eller spesifikke). I rapporten anbefales det at skatteavtalers tittel og fortale klargjør at avtalen ikke skal kunne benyttes til skatteomgåelse eller å oppnå dobbelt ikke-beskatning. Rapporten gir også veiledning om hvordan man kan utforme særskilte regler som på visse vilkår avskjærer tilgang til skatteavtaler (the Limitation-on-Benefits (LOB-regel) når foretaket ikke har tilstrekkelig tilknytning til avtalestatene ved aktiv forretningsvirksomhet. Det anbefales at landene inntar en generell omgåelsesregel («the Principal Purposes Test» eller «PPT-rule») i skatteavtalene som kan ramme situasjoner som ikke dekkes av LOB-regelen. Dersom et av hovedformålene med transaksjonen eller arrangementet er å oppnå en skatteavtalefordel skal det ikke tilstås skatteavtalefordeler med mindre det kan fastslås at oppnåelse av fordelene er i samsvar med formålet og intensjonen til skatteavtalen.

2.4.8 Tiltak 7 – Motvirke omgåelse av reglene om fast driftssted

Tiltak 7 (Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status)¹¹ vurderer definisjonen av fast driftssted i OECDs mønsteravtale artikkel 5. De fleste skatteavtaler bestemmer at et land bare kan skatlegge overskuddet til et utenlandsk foretak hvis foretaket har et fast driftssted i landet og det aktuelle overskuddet kan tilskrives dette faste driftsstedet. Tiltak 7 beskriver kjente strukturer flernasjonale foretak bruker for å omgå reglene om fast driftssted, og anbefaler endringer i skatteavtalebestemmelsen om fast driftssted som kan gjøres for å motvirke dette.

En type struktur som brukes for å omgå reglene om fast driftssted, er såkalte *kommisjønærarrangementer*.¹² Arrangementet går ut på at en mellommann (kommisjonæren) selger produkter i et land i eget navn, men på vegne av et utenlandsk foretak som eier produktene. Det utenlandske foretaket kan dermed selge sine produkter i dette landet uten at det teknisk sett foreligger et fast driftssted som gir grunnlag for beskatning av foretaket i salgsstaten. Siden kommisjonæren

¹⁰ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#

¹¹ Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>

¹² Se for eksempel Rt. 2011 side 1581 «Dell products»

ikke eier produktene, kan heller ikke denne skattlegges for inntektene fra salget. Kommisjonæren kan bare skattlegges for vederlaget kommisjonæren mottar for sine tjenester til det utenlandske foretaket. En annen metode går ut på at foretaket sørger for at kontrakter som er fremforhandlet i ett land, formelt inngås i et annet. En tredje metode går ut på å sørge for at personen som har myndighet til å inngå kontrakter på vegne av foretaket, oppfyller vilkårene for å være en «uavhengig agent» selv om vedkommende er nært knyttet til foretaket.

Når en mellommann utfører aktiviteter i et land, og disse er ment å innebære at det inngås kontrakter som er bindende for og skal oppfylles av et utenlandsk foretak, anbefaler den endelige rapporten at selskapet skal anses å ha et fast driftssted i dette landet, med mindre mellommannen utfører sine aktiviteter som en uavhengig virksomhet.

Andre strukturer som brukes for å omgå reglene om fast driftssted, går ut på å utnytte unnatakene i definisjonen av fast driftssted. Et foretak kan pretendere at virksomheten som utøves, bare er av såkalt *forberedende eller støttende karakter*. På grunn av den teknologiske utviklingen og digitaliseringen av samfunnet, kan foretak drive virksomhet på helt andre måter enn tidligere. Aktiviteter som tidligere ble betraktet som forberedende eller hjelpeaktiviteter, kan i realiteten utgjøre kjernevirksomheten i et foretak. Foretak kan også dele opp sin virksomhet, og hevde at hver del må anses som forberedende eller støttende aktiviteter. (*fragmentering*). Rapporten behandler også andre strukturer, blant annet hvordan regelen for bygge- og anleggsvirksomhet utnyttes ved å *splitte opp* kontrakter mellom nærstående foretak.

Rapporten foreslår endringer i definisjonen av fast driftssted i OECDs mønsteravtale artikkel 5. Rapporten anbefaler at endringene inkluderes i det multilaterale instrumentet som skal implementere endringer i skatteavtaler som følge av BEPS, se tiltak 15.

2.4.9 Tiltak 8 til 10 – Bedre samsvar mellom internprising og den økonomiske aktiviteten som skaper verdier

Tiltak 8-10 (Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation)¹³ behandler utfordringer

knyttet til prising av transaksjoner mellom parter som er del av samme flernasjonale foretak. Fordeling av inntekt mellom landene hvor et flernasjonalt foretak har virksomhet er regulert i OECDs mønsteravtale artikkel 9 med tilhørende retningslinjer utviklet av OECD (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration (TPG)). I noen tilfeller misbrukes retningslinjene slik at inntekt skilles fra de økonomiske aktivitetene som genererte inntekten, og flyttes til konsernselskap underlagt et mer fordelaktig skatteregime. Dette kan for eksempel skje ved at immaterielle rettigheter og andre mobile eiendeler overføres fra et foretak til et beslektet foretak til mindre enn full verdi. Andre eksempel er at konsernselskap som nyter godt av regimer med lav eller ingen skatt overkapitaliseres eller at risiko i en transaksjon ved kontrakt tilordnes enheter i land med lav eller ingen skatt eller andre fordelaktige skatteregimer, bl.a. gjennom transaksjoner som ikke ville forekommet mellom uavhengige parter.

Rapporten endrer TPG på tre hovedområder. Utfordringer knyttet til prising av transaksjoner ved overføring eller bruk av immaterielle eiendeler (tiltak 8). Feil allokering av fortjeneste fra immaterielle eiendeler har bidratt til overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Videre behandles tilfeller hvor en stor andel av avkastningen tilfaller en enhet i konsernet kun fordi denne enheten bærer kontraktsmessig risiko eller ved at enheten yter kapital til andre enheter i konsernet (tiltak 9). Rapporten behandler også visse andre interne transaksjoner hvor det er høy risiko for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget, herunder klargjøring av retningslinjene for når skattemyndighetene kan re-karakterisere en transaksjon, hvilke metoder som bør anvendes ved prising av transaksjoner i en global verdikjede og prising av «management fees» og andre transaksjoner som regnes som «low value adding».

Rapporten inneholder klargjøring av TPG. De reviderte retningslinjene skal sørge for tilordning av overskudd til verdiskapende aktiviteter.

De reviderte retningslinjene inneholder særlig to viktige avklaringer om henholdsvis risiko og immaterielle eiendeler.

Det er et alminnelig økonomisk prinsipp at en part som påtar seg høy risiko har rett til en større andel av avkastningen. Dette har ført til at flernasjonale foretak benytter skatteplanleggingsstrategier som innebærer en kontraktsmessig flytting av risiko uten endring av forretningsvirksomheten for øvrig. Rapporten slår fast at risiko som kontraktsmessig påligger en part som ikke kan

¹³ Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports <http://www.oecd.org/tax/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm>

kontrollere risikoen eller som ikke har kapasitet til å påta seg de økonomiske konsekvensene av risikoen, skal tilordnes den eller de partene som utøver slik kontroll og økonomisk kapasitet.

For immaterielle eiendeler klargjør de nye retningslinjene at å være juridisk eier av en immateriell eiendel verken er nødvendig eller tilstrekkelig til å bli tilordnet inntektene som eiendelen genererer. Selskapene i et konsern som utfører viktige funksjoner, kontrollerer økonomisk risiko av betydning, eller bidrar med andre eiendeler, skal ha en avkastning som samsvarer med verdien av bidraget. Retningslinjene skal også sikre at funksjonsanalysen ikke svekkes ved at skattemyndighetene og den skattepliktige har ulik informasjonstilgang, eller ved bruk av spesielle kontraktsforhold slik som kostnadsbidragsordninger.

Det pågår fortsatt arbeid med å utarbeide retningslinjer for hvordan finansielle transaksjoner skal behandles. Arbeidet med reviderte retningslinjer for bruk av profit split-metoden ved prising av konserninterne transaksjoner er avsluttet

2.4.10 Tiltak 11 – Måling og overvåking av overskuddsflytting mv. (BEPS)

I tiltak 11 (Measuring and Monitoring BEPS)¹⁴ er målet å utvikle metoder for å innhente og analysere informasjon om overskuddsflytting mv. Tilgjengelig forskning viser at enkelte multinasjonale foretak benytter ulikheter og hull i internasjonal skatterett i sin skatteplanlegging og at skattepliktig overskudd flyttes fra den verdiskapende aktiviteten. Den negative effekten globalt for økonomisk aktivitet og lands skatteproveny er usikker. I tillegg til tap av skatteproveny fører overskuddsflytting til andre negative økonomiske effekter. En gjennomgang av tilgjengelig data bekrefter at det skjer overskuddsflytting basert på følgende indikatorer:

- Andel overskudd i multinasjonale foretaks enheter som er lokalisert i lavskatteland, er høyere deres gruppes gjennomsnittlige verdensomspennende fortjeneste
- De effektive skattesatsene som betales av store multinasjonale foretaks enheter, anslås å være 4 til 8 ½ prosentpoeng lavere enn tilsvarende foretak som kun har innenlands aktivitet
- Utenlandske direkte-investeringer er i økende grad konsentrert

- Flytting av skattepliktig overskudd fra der den verdiskapende aktiviteten skjer, er særlig tydelig for immaterielle eiendeler
- Gjeld fra både nærstående og tredjeparter er mer konsentrert i multinasjonale foretak tilknyttet land med høy skatteprosent

Gjennomgang av gjennomførte analyser og empiriske studier viser at overskuddsflytting skjer gjennom blant annet uriktig prising av transaksjoner, strategisk plassering av immaterielle eiendeler og gjeld samt misbruk av skatteavtaler. Disse indikatorene bekrefter at det skjer betydelig overskuddsflytting og at tendensen er økende. I tiltak 11 anbefales at verktøy og data forbedres for å overvåke BEPS fremover og samtidig evaluere effekten av tiltakene i BEPS-prosjektet. I rapporten fremheves at relevante data for dette arbeidet allerede blir innhentet av skatteadministrasjonene, men at disse ikke er tilgjengelig for analyse. Det anbefales derfor at tilgjengeligheten til slike data forbedres, og at det innhentes nye data i henhold til anbefalingene i tiltakene 5 og 13, og eventuelt tiltak 12 for de landene som innfører slike regler. OECD skal fremover arbeide for at de ulike skatteadministrasjonene innhenter og analyserer mer statistikk knyttet til selskapsskatt og presenterer resultatene internasjonalt.

2.4.11 Tiltak 12 – opplysningsplikt om aggressiv skatteplanlegging

I tiltak 12 (Mandatory Disclosure Rules)¹⁵ er målet å forbedre skattemyndigheters tilgang på informasjon om skatteplanlegging gjennom opplysningsplikt for skatterådgivere og/ eller den skattepliktige. Tiltak 12 presenterer alternative løsninger for hvordan regler om opplysningsplikt om transaksjoner, arrangementer og strukturer som utgjør eller er del av aggressiv skatteplanlegging kan utformes. Anbefalingene utgjør ikke en minimumsstandard, og landene som deltar i BEPS-prosjektet står fritt til å velge om de vil innføre opplysningsplikt om aggressiv skatteplanlegging eller ikke. Landene gis også stor grad av frihet til å tilpasse reglene til eksisterende lovgivning og lokale utfordringer og behov. Dette gjør det mulig å innføre en tilpasset lovgivning basert på anbefalingene i rapporten.

Rapporten presenterer hovedtrekkene i regelverk i landene som allerede har opplysningsplikt

¹⁴ Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report-9789264241343-en.htm>

¹⁵ Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

om skatteplanlegging. Anbefalingene i rapporten tar utgangspunkt i de viktigste fellestrekkene til disse regelverkene.

Regler om opplysningsplikt om skatteplanlegging må inneholde bestemmelser om hvem som er rapporteringspliktig, hvilken informasjon det skal rapporteres om og når informasjonen skal rapporteres inn. De nærmere anbefalingene som gis i tiltak 12 er nærmere omtalt i kapittel 12.

2.4.12 Tiltak 13 –

Internprisingsdokumentasjon og land-for-landrapportering

I tiltak 13 (Transfer Pricing Documentation and Country-By-Country Reporting)¹⁶ er formålet å forbedre retningslinjenes anbefaling om hvordan internprisingsdokumentasjon utformes for å sikre skattemyndighetene relevant og god informasjon for vurdering av internpriser. De nye retningslinjene legger opp til en tredelt dokumentasjonspakke: en land-for-landrapport som skattemyndighetene skal benytte i arbeidet med overordnet risikovurdering, en global rapport (Master File) med informasjon om foretakets globale virksomhet og internprisingspolicy og en lokal rapport (Local File) med informasjon om transaksjoner som berører den lokale enheten og hvilke vurderinger som er gjort for prissettingen av disse transaksjonene.

Tiltaket inneholder også en mal for utforming av lovregler for land-for-landrapportering til skattemyndighetene. Innføring av land-for-landrapportering til skattemyndighetene er en minimumsstandard i BEPS-prosjektet. Gjennomføring av minimumsstandarden kontrolleres gjennom Peer Reviews.

2.4.13 Tiltak 14 – Gjøre

tvisteløsningsmekanismer mer effektive

Tiltak 14 (Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective)¹⁷ har som formål å gjøre

¹⁶ Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

tvisteløsningsmekanismer i skatteavtaler mer effektive. Ved gjennomføring av tiltakene i BEPS-prosjektet har landene vært enige om at tiltakene i minst mulig grad bør føre til mer usikkerhet for skattepliktige, og heller ikke lede til dobbeltbeskatning. OECDs mønsteravtale artikkel 25 gir en tvisteløsningsmekanisme som avtalestatenes kompetente myndigheter kan benytte for å løse uenigheter eller uklarheter ved tolkningen eller anvendelsen av en skatteavtale. Tiltak 14 har til formål å effektivisere denne mekanismen ved sikre skattepliktige tilgang til MAP når vilkårene for dette er oppfylt, implementering av en ev. avtale og å angi bestekspraksiser for gjennomføring av MAP. Tiltak 14 er en minimumsstandard i BEPS-prosjektet. Gjennomføringen av denne minstestandarden kontrolleres gjennom Peer Reviews.

2.4.14 Tiltak 15 – Utvikle et multilateralt instrument for å endre skatteavtaler

I tiltak 15 (Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties)¹⁸ vurderes det rettslige grunnlaget for å utvikle et multilateralt instrument til gjennomføring av endringene i skatteavtalebestemmelser i BEPS-prosjektet.

Det konkluderes med at det er grunnlag for et slikt instrument. Ved å slutte seg til instrumentet kan landene mer effektivt endre gjeldende skatteavtaler ved bilaterale forhandlinger. En kan også unngå å måtte reforhandle avtaler med andre stater som slutter seg til instrumentet.

Det ble opprettet en Ad-hoc-gruppe som forhandlet frem en multilateralt avtale som kan brukes til å endre skatteavtaler etter endringene i skatteavtalebestemmelser i BEPS-prosjektet. Avtalen ble åpnet for undertegning 7. juni 2017.

¹⁷ Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>

¹⁸ Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report-9789264241688-en.htm>

Boks 2.1 Oppfølging av BEPS-prosjektet i Norge*Tiltak 1*

Tiltaket forutsatte ingen særskilt oppfølging. På oppdrag fra G20 arbeider Inclusive Framework videre med å finne gode tiltak på skatteområdet knyttet til utfordringer som følge av den digitaliserte økonomien. En rapport med tiltak skal leveres i løpet av 2020. Norge deltar i dette arbeidet som medlem av Inclusive Framework.

Tiltak 2

Fra og med inntektsåret 2016 ble skatteloven § 2-38 tredje ledd endret slik at utbytte ikke omfattes av fritaksmetoden dersom det er gitt fradrag for betalingen ved utdeling, se. Prop. 1 LS (2015–2016) kapittel 7.3.

Tiltak 3

Departementet varslet at det vil utrede behovet for endringer i NOKUS-reglene i skatteloven §§ 10-60 – 10-68, se kapittel 9.4 i Meld. St. 4 (2015–2016).

Tiltak 4

En rentebegrensningsregel ble innført i skatteloven § 6-41 i 2014. Regelen ble endret med sikte på å gjøre den mer målrettet og effektiv i 2018. Endringen medførte bl.a. at eksterne renter også omfattes av fradragsbegrensningen og innføringen av en unntaksregel basert på en sammenligning med konsernets globale gjeldsbelastning, se nærmere Prop. 1 LS (2018–2019) kapittel 9.

Tiltak 5

I 2016 ble det innført opplysningsplikt om bostedslandet til tilknyttede personer i anmodninger om bindende forhåndsuttalelse fra Skatteetaten.

Tiltak 6 og 7

Se oppfølging av tiltak 15.

Tiltak 8 til 10

Revidert TPG er direkte anvendelige ved henvisning i skatteloven § 13-1 4. ledd

Tiltak 11

Dette følges opp ved at det gis relevant statistikk til OECD som blant annet kan brukes til måling av effektene av tiltakene i BEPS-prosjektet.

Tiltak 12

Følges opp ved denne utredningen.

Tiltak 13

Plikt til å levere land-for-landrapport ble innført fra og med regnskapsåret 2016, se Prop. 120 L (2015–2016).

Tiltak 14

Se oppfølging av tiltak 15.

Tiltak 15

Norge undertegnet en multilateral avtale for å gjennomføre endringer i skatteavtaler for å motvirke uthuling av skattegrunnlaget og over-skuddsflytting 7. juni 2017. Anmodning om samtykke til å sette avtalen i kraft ble fremmet for Stortinget i Prop. 15 S (2018–2019). Stortinget samtykket til dette i Innst. 167 S. (2018–2019). Den multilaterale avtalen vil få løpende virkning for de relevante skatteavtalene.

Kapittel 3

Rettslig rammeverk

3.1 Vern mot inngrep i advokaters taushetsplikt

3.1.1 Innledning

Nasjonalt er advokaters taushetsplikt forankret i Grunnloven § 95 om rett til en rettferdig rettergang og § 102 om rett til respekt for privatliv, familieliv og kommunikasjon. Bestemmelsene må tolkes i lys av Norges internasjonale menneskerettighetsforpliktelser, særlig de tilsvarende rettighetene som følger av Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) som gjennom menneskerettsloven § 2 er gjort til norsk rett, med forrang foran annen norsk lovgivning. I EMK artikkel 6 oppstilles vernet mot selvinkriminering som innebærer at den som er mistenkt for en straffbar handling har rett til å forholde seg taus og ikke bidra til sin egen domfellelse.¹ Vernet kan få betydning ved innføring av straffesanksjonerte opplysningsplikter.

I EMK er også advokaters taushetsplikt innført i artikkel 6 om retten til rettferdig rettergang og i artikkel 8 om rett til privatliv. Også i FN-konvensjonen om sivile og politiske rettigheter (SP) forutsettes det et vern av advokaters taushetsplikt. Dette gjelder både artikkel 14 som omhandler retten til en upartisk og uavhengig domstol, og artikkel 17 om vern mot vilkårlige eller ulovlige inngrep i privat- eller familieliv, hjem og korrespondanse. Det er imidlertid lagt til grunn at det er beskyttelsen etter EMK artikkel 8 som går lengst i å verne advokaters taushetsplikt og korrespondansen mellom advokat og klient.

3.1.2 EMK artikkel 8

Etter EMK artikkel 8 nr. 1 har enhver rett til respekt for sitt privat- og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse.² De vernede interessene omta-

les ofte som retten til «privatliv», og det antas at betegnelsen konsumerer «privat- og familieliv, hjem og korrespondanse».³ Begrepet er ikke definert i praksis, men Aall beskriver retten som «en sfære hvor individet kan motsette seg at andre, det være seg private eller offentlige myndigheter, griper inn uten samtykke».⁴ Med «hjem» siktes det både til det stedet der man bor fast, men også deler av en bolig som benyttes til næringsvirksomhet.⁵ I *Niemietz v. Tyskland*⁶ som gjaldt ransaking av et advokatkontor i forbindelse med etterforskning i en straffesak, kom domstolen til at også et kontor kunne omfattes av «hjem» etter konvensjonen. I senere praksis er det lagt til grunn at også selskaper og andre juridiske personer kan ha et «hjem».⁷ Med «korrespondanse» siktes det til alle former for kommunikasjon, også elektronisk. Det følger av praksis at vernet ikke bare beskytter korrespondanse om private forhold, men også for eksempel korrespondanse med advokat.⁸ Videre er det i *Michaud v. Frankrike* lagt til grunn at artikkel 8 oppstiller et særlig vern for informasjon som er underlagt advokaters taushetsplikt. Domstolen uttaler i avsnitt 118 og 119 at:

«The result is that while Article 8 protects the confidentiality of all «correspondence» between individuals, it affords strengthened protection to exchanges between lawyers and their clients. This is justified by the fact that lawyers are assigned a fundamental role in a democratic society, that of defending litigants. Yet lawyers cannot carry out this essential task if they are unable to guarantee to those they are defending that their exchanges will remain confidential. It is the relationship of trust between them,

¹ Se Rt.1999 s. 1269 og Rt 2003 s. 549.

² «Everyone has the right to respect for his private and family life, his home and his correspondence.»

³ Jørgen Aall *Rettsstat og menneskerettigheter* (2008) side 215

⁴ Aall (2018) side 249

⁵ *Chappell v. Storbritannia* 30. mars 1989 A 152A

⁶ *Niemietz v. Tyskland* 16. desember 1992 A 251-B

⁷ *Sallinen v. Finland* 27. september 2005 avsnitt 76.

⁸ *Niemietz v. Tyskland* 16. desember 1992 A 251-B

essential to the accomplishment of that mission that is at stake. Indirectly but necessarily dependent thereupon is the right of everyone to a fair trial, including the right of accused persons not to incriminate themselves.

This additional protection conferred by Article 8 on the confidentiality of lawyer-client relations, and the grounds on which it is based, lead the Court to find that, from this perspective, legal professional privilege is specifically protected by that Article.»

Det følger etter dette at korrespondanse med advokat og advokaters taushetsplikt er beskyttet av EMK artikkel 8 nr. 1. Praksis fra domstolen på området har foreløpig ikke trukket opp grenser for hvem som skal anses som advokater eller rekkevidden av taushetsplikten.

For å kunne gripe inn («interference») i en konvensjonsrettighet etter artikkel 8 nr. 1 må vilkårene i nr. 2 være oppfylt. Dette innebærer for det første at inngrepet må være hjemlet i lov, og for det andre at inngrepet må ha et legitimt formål. For det tredje må formålet som skal oppnås, være proporsjonalt med inngrepet.

Kravet til hjemmel i lov innebærer at inngrepet må ha hjemmel i nasjonal lovgivning. Hjemmelen må være tilstrekkelig klar og tilgjengelig, slik at det er mulig å forutse konsekvensene av hjemmelen. Etter domstolens praksis øker kravet til lov-hjemmelens klarhet i takt med hvor omfattende inngrepet er.⁹

Inngrepet må videre være nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlig trygghet, eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse eller moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter. Ivaretagelse av «landets økonomiske velferd» omfatter blant annet landenes behov for et velfungerende og effektivt skattesystem. I vilkåret om at inngrepet må være nødvendig i et demokratisk samfunn, ligger det et krav om at inngrepet må være proporsjonalt sett i forhold til målet som skal oppnås. Utgangspunktet for denne proporsjonalitetsvurderingen er gitt av domstolen:

«Under the Court's settled case-law, the notion of «necessity» implies that the interference corresponds to a pressing social need and, in particular, that it is proportionate to the legitimate aim pursued.

In determining whether an interference is «necessary in a democratic society», the Court will take into account that a certain margin of appreciation is left to the Contracting States. However, the exceptions provided for in paragraph 2 of Article 8 are to be interpreted narrowly, and the need for them in a given case must be convincingly established ...»¹⁰

Dette innebærer at statene innrømmes en viss skjønnsmargin i avgjørelsen av behovet for å gjøre inngrep. Adgangen til å gjøre inngrep etter artikkel 8 nr. 2 skal tolkes snevert, og nødvendigheten av inngrepet må være påvist av myndighetene på en overbevisende måte.¹¹

3.2 Vern mot selvinkriminering

Retten til en rettferdig rettergang følger av EMK artikkel 6, Grunnloven § 95 og SP artikkel 14. I vernet etter EMK artikkel 6 er det innfortolket et grunnleggende rettsstatsprinsipp at den som mistenkes for en straffbar handling, har rett til å forholde seg taus og ikke bidra til sin egen domfelte. Retten til å forholde seg taus inntreffer når det foreligger straffesiktelse mot vedkommende eller «Criminal Charge» slik det uttrykkes i konvensjonen. Utrykket skal ikke forstås snevert og vil omfatte konkrete og underbyggede mistanker og straffbare forhold. «Straff» i henhold til konvensjonen omfatter mer enn det som betraktes som straff i norsk rett. Dette innebærer at selvinkrimineringsvernet kommer til anvendelse ved for eksempel illeggelse av administrative saksoner som tilleggsskatt. Dette innebærer at straffesanksjonerte opplysningsplikter etter forholdene vil kunne omfattes av vernet mot selvinkriminering.

3.3 EØS-avtalen

Skattepolitikken er i utgangspunktet ikke omfattet av EØS-avtalen. Det innebærer at direktiver og forordninger på skatteområdet ikke er gitt virkning under EØS-avtalen, og dermed heller ikke er bindende for Norge. Skatte- og avgiftspolitikken

⁹ Sallinen v. Finland 27. september 2005 avsnitt 76

¹⁰ Buck v. Tyskland (2005), sak nr. 41604/98 (EMD-1998-41604) avsnitt 44.

¹¹ Société colas Est and others vs. Frankrike a 16. april 2002 (37971/97) avsnitt 47 og 48, og sakene Niemietz v. Tyskland av 16. desember 1992 (13710/88) avsnitt 37.

¹² Funke v. Frankrike 1993, Saunders v. Storbritannia 1996

er også for EUs medlemsland i utgangspunktet et nasjonalt anliggende. Når det gjelder direkte skatter det derfor liten grad av harmonisering i EU. På inntektsskatteområdet er det bare gitt et fåtall direktiver (mor-datterdirektivet, fusjonsdirektivet, rente- og royaltydirektivet). De siste årene har EU etablert et etterhvert omfattende regelverk for administrativt samarbeid på skatteområdet. Direktiv 2011/16 om administrativt samarbeid på skatteområdet har hittil fått fem tillegg som inneholder regler om utveksling av informasjon mellom medlemslandene. Direktivet med tillegg er nærmere omtalt i kapittel 14.

Selv om EØS-avtalen ikke omfatter skatteområdet, må de norske skattereglene være innenfor de rammene EØS-avtalens regler om de fire friheter og statsstøtte setter. EU-domstolen har i en rekke avgjørelser behandlet forholdet mellom de fire friheter og statsstøttereglene og medlemslandenes skatteregler. I mange av sakene har domstolen ansett nasjonale skatteregler for å være i strid med EU-retten. EØS-avtalen legger derfor begrensninger på skattelovgivningen i Norge.

Kapittel 4

Skatterådgivere i Norge

4.1 Innledning

Det sentrale formålet med skattelegging er å skaffe økonomisk handlingsrom for offentlig aktivitet. I tillegg kan skattelegging ha til formål og omfordele verdier eller stimulere en ønsket aktivitet. Fordi skattesystemet styres av skattepolitikken blir skattereglene ofte kompliserte og de er under stadig endring. Fordi skattepliktige sjeldent er eksperter i skatterett, er det et stort marked for bistand og rådgivning fra profesjonelle. Disse omtales ofte som skatterådgivere.

I mandatet er skatterådgivere definert som personer som under sin yrkesutøvelse gir rådgivning om skattemessige forhold, herunder klargjør skattemessige konsekvenser av ulike forhold og handlinger. Det vises også til at rådgivningen ofte skjer som en del av en bredere juridisk eller økonomisk rådgivning. Dette innebærer at ulike profesjoner har kompetanse til å gi skatteråd. I Norge vil blant annet advokater, rettshjelpere og andre juridiske rådgivere, revisorer, regnskapsførere og finansforetak være blant de profesjonene som gir skatterettslig rådgivning.

I dette kapittelet gis en fremstilling over de vanligste profesjonene som gir skatterådgivning i Norge, herunder krav som stilles til profesjonene og hvilke oppgaver de utfører.

4.2 Advokater

4.2.1 Krav til å bli advokat

Krav for bevilling til å drive advokatvirksomhet og for å benytte tittelen advokat følger av domstoloven¹ § 220. Etter bestemmelsens første ledd skal slik bevilling gis av Tilsynsrådet for advokatvirksomhet. I andre ledd fastsettes det nærmere vilkår for bevilling. Her fremgår det at søkeren må ha bestått juridisk embetseksamen eller ha mastergrad i rettsvitenskap og søkeren må i til sammen minst to år ha vært i virksomhet som

nevnt i andre ledd nr. 2. Dette omfatter blant annet praksis hos en autorisert advokat som driver advokatvirksomhet, dommer eller dommerfullmektig, stilling ved påtalemyndigheten mv. Det fremgår av fjerde ledd at søkeren må ha fylt 20 år og ha hederlig vandel. Det må ikke foreligge forhold som etter domstoloven § 230 ville ført til at advokatbevillingen ville bli satt ut av kraft eller kalt tilbake. På denne bakgrunnen må søkeren blant annet ikke ha gjort seg skyldig i forhold som gjør vedkommende uskikket eller uverdig til å drive advokatvirksomhet, jf. § 230 første ledd nr. 1. Etter advokatforskriften § 8-2, jf. domstoloven § 220 tredje ledd, stilles det som ytterligere vilkår at bevillingssøkeren har gjennomført et obligatorisk advokatkurs som er gitt med hjemmel i domstoloven § 220 tredje ledd. Etter advokatforskriften § 8-1 stilles det også vilkår om prosedyrerfaring når den som søker om bevilling gjennomfører sin praksistid som autorisert fullmektig hos en advokat.

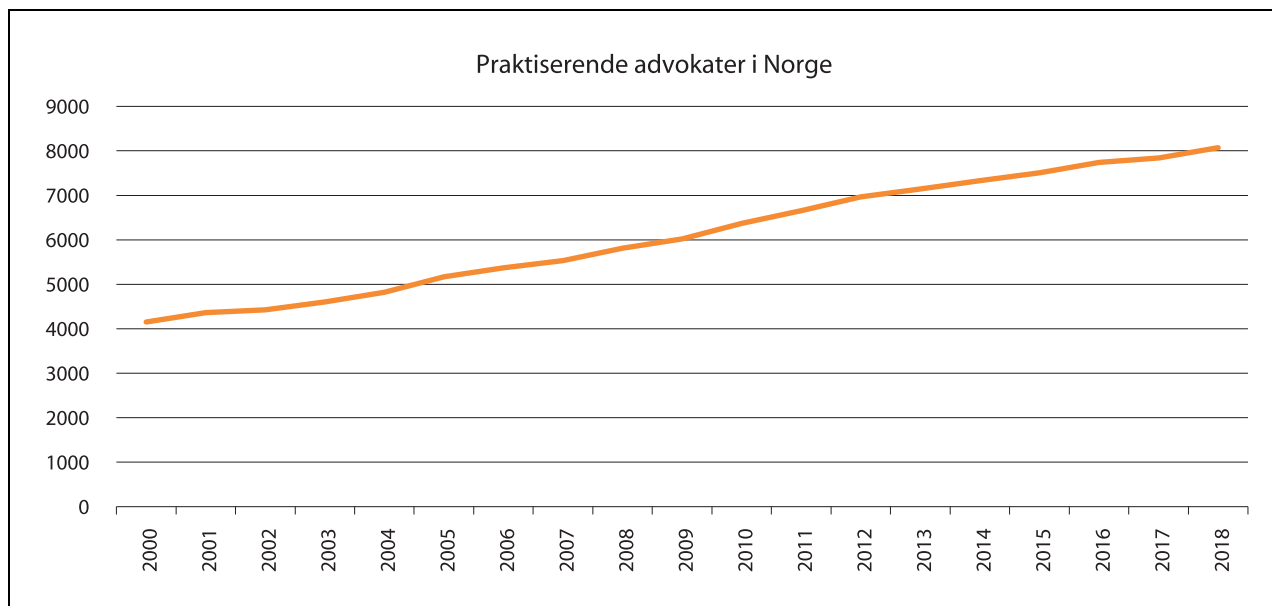
For å kunne benytte seg av de rettigheter som en advokatbevilling gir, må man aktivere advokatbevillingen. Dette gjøres i form av en melding til Tilsynsrådet om oppstart av advokatvirksomhet. Det er først når man er registrert som praktiserende advokat i Tilsynsrådets register, at man har anledning til å utøve advokatvirksomhet med de rettigheter og plikter som dette innebærer. Den enkeltes advokatvirksomhet må utøves fra en registrert enhet. Domstoloven setter svært få begrensinger hva gjelder valg av organisasjonsform. Den valgte organisasjonsformen gir imidlertid konkrete føringer som må etterleves ved utøvelsen av virksomheten.

4.2.2 Antall advokater²

Økningen i antallet advokater i Norge siden 1848, da Sagførerloven ble vedtatt, har vært betydelig. Antallet advokater ble seksdoblet i tiden frem til Sagførerforeningen ble stiftet i 1908, og ved slut-

¹ Lov 13. august 1915 nr. 5 om domstolene

² Teksten bygger på NOU 2015: 3 punkt 3.2.1



Figur 4.1

Kilde: Tall hentet fra Tilsynsrådets årsrapporter for årene 2000 til 2018

ten av mellomkrigstiden hadde Norge den høyeste advokattettheten i Skandinavia med nesten 1.500 praktiserende advokater og sakførere.³ Antallet rettssaker steg likevel ikke i betydelig grad i denne perioden. Økningen i volumet av advokattjenester hadde i stedet sammenheng med at en stor del av sakførernes virksomhet gikk over til å bli rådgivning og annet arbeid utenfor rettergang.

Blant de privatpraktiserende advokatene var det også en vekst utover i 1950-årene, men med stagnasjon og en liten tilbakegang i løpet av 1960-årene. I 1970-årene startet en ny vekstperiode for advokatbransjen, som har vart frem til i dag. I perioden 2005 til 2010 vokste antallet advokater i Norge med 19 prosent. I 2010 var antallet praktiserende advokater i Norge 6.372, hvorav halvparten hadde sitt forretningssted i Oslo og nabokommunene.⁴ Norge hadde per 2010 den største tettheten av advokater per innbygger i Norden. Den 31. desember 2013 var det 7.140 praktiserende advokater i Norge.⁵

I følge Tilsynsrådets årsrapport for 2018 var 8075 personer registrert som praktiserende advokater. Kjønnssfordelingen var 5230 menn og 2845 kvinner. Tilsvarende tall per 31. desember 2017

var 7840 (5134 menn og 2706 kvinner).⁶ Videre er det registrert 29 personer med advokatbevilling fra utenlandske EU/EØS-stater, som driver virksomhet i Norge i kraft av denne. I 2018 ble det utstedt 461 advokatbevillinger, 251 til kvinner og 210 til menn.

Tall fra Tilsynsrådets årsrapporter viser at antallet praktiserende advokater i Norge har doblet seg i perioden 2000 til 2018, se figur 4.1.

4.2.3 Organisering av advokatvirksomhet

Regler for organisering av advokatvirksomhet følger av domstoloven § 231 til § 233. Med advokatvirksomhet menes virksomhet som en advokatbevilling gir innehaveren rett til å drive. Etter § 231 første ledd følger utgangspunktet om at advokatvirksomhet bare kan organiseres og utøves fra enkeltpersonforetak eller fra advokatselskaper, dersom ikke annet følger av lov. Etter bestemmelsens annet ledd fremgår det at et advokatselskap bare kan eies av personer som utøver en vesentlig del av sin yrkesaktivitet i selskapets tjeneste. Advokatselskapet kan eies av et annet selskap forutsatt at samtlige andeler i det eiende selskapet eies av personer som utøver en vesentlig del av sitt arbeid i det eide selskapets tjeneste. Det samme gjelder for styrets medlemmer og vara-medlemmer. Etter bestemmelsens tredje ledd

³ Harald Rinde, *Hundre år i markedsøkonomiens tjeneste*, s. 2. Publisert på www.bi.no

⁴ Harald Espeli, *Den norske advokatbransjens kommersielle hamskifte 1975–2010*, publisert på www.arbeidsarven.net

⁵ Tilsynsrådets årsberetning for 2013

⁶ Tilsynsrådet for advokatvirksomhet - Årsrapport 2018 side 10

skal navnet til advokatselskapet inneholde ordet «advokat». Tilsvarende gjelder når enkeltpersonforetak driver advokatvirksomhet, jf. foretaksnavneloven § 2-2.

Fra utgangspunktet gjelder en rekke unntak. Etter domstolloven § 233 første ledd bokstav a) fremgår det at reglene i § 231 ikke skal gjelde advokatvirksomhet som utøves av en ansatt advokat som i det vesentligste utfører oppdrag for sin arbeidsgiver eller for selskap i samme konsern. Advokater som driver advokatvirksomhet etter dette unntaket omtales ofte som internadvokater eller bedriftsadvokater. Unntaket setter begrensninger for hvor mye bistand som kan ytes til eksterne, som for eksempel kunder eller samarbeidspartnere utenfor konsernet. Det stilles også krav om at det ikke skal gis inntrykk utad av at det drives frittstående advokatvirksomhet.

Etter domstolloven § 233 første ledd bokstav b) gjøres det unntak for advokatvirksomhet som utøves av en advokat ansatt i en forening eller et lag når bistanden i det vesentlige ytes til medlemmene, og bistanden til andre enn medlemmene er av samme art som den bistanden som ytes til medlemmene. Slike advokater omtales ofte som organisasjonsadvokater.

Endelig gjøres det unntak for advokatvirksomhet som utøves av stat etter kommune etter domstolloven § 233 første ledd bokstav c). En begrensning for slik advokatvirksomhet følger imidlertid av domstolloven § 229 hvor det fremgår at embetsmenn i dømmende stilling, fylkesmenn, embets- og tjenestemenn hos domstolene og fylkesmennene, samt embets- og tjenestemenn ved påtalemyndigheten og i politiet ikke kan utøve advokatvirksomhet. Unntaket for advokatvirksomhet i stat og kommune knytter seg derfor særlig til advokatvirksomhet utøvet av regjeringsadvokaten og de ulike kommuneadvokatene

4.2.4 Advokatens oppgaver⁷

Lov om Sagførere av 12. august 1848 gjorde advokatyrket til en privat næring. Prokuratorembetet ble avvirket, og enhver med juridisk embetseksamen og vandelsattest kunne få bevilling til å starte sakførerpraksis.⁸ Advokatstanden ble dermed fri og uavhengig, med mange av de samme hovedtrekkene som i dag. Sakførerloven erstattet tittelen prokurator med sakfører.

I siste halvdel av 1800-tallet organiserte advokatene seg i lokale sakførerforeninger. I 1908 ble

Den norske Sagførerforening, i dag Den norske Advokatforening, stiftet. Foreningen ble både et talerør overfor myndigheter og det offentlige, og et organ med instrumenter for selvjustis og behandling av klager fra klienter. Foreningen bidro også til å løse tvister mellom advokater, og utformet yrkesinterne regler for kollegial opptreden og god advokatskikk.

Det finnes mange advokattyper, men grovt sett kan de deles inn i tre hovedkategorier:

Allmennadvokaten er allmennhetens advokat som befatter seg med folks krisesituasjoner og ulike livsfaser, uten snever avgrensning av hvilke oppdrag advokaten kan påta seg.⁹ En god løsning på klientens problem er advokatens fokus, om også nye rettsområder eller utenomrettslige virkemidler må anvendes. Også som profesjonsutøver representeres her et ideal som generalistjuristen – den som evner å se det store bildet og sammenhengene mellom rettsområdene fremfor de små og isolerte detaljer. Selv om noen formelle spesialistordninger aldri har funnet sin plass i advokatbransjen, har mange advokater i betydelig grad spisset sin saksportefølje siden slutten av 1900-tallet, for å rasjonalisere arbeidet og øke sin kompetanse. Spesialiseringstendensen er sterkere jo større by man arbeider i. Der hvor det er flest advokater, er konkurransen og behovet for å markere ens særlige fordeler størst. Det «juridiske landhandleri» har likevel beholdt sin posisjon som en av advokatstandens grunnpilarer – både i distriktene og de store byene.

Forsvarsadvokaten opererer i et annet segment av den juridiske verden.¹⁰ Forsvarerrollen skiller seg på flere måter fra bistand innen sivilrettslige saker; rollen er i stor grad definert gjennom straffeprosessloven. Rettssikkerhetsgarantiene er veiet av lovgiver, og forsvarsadvokaten har en selvstøtt plass i enhver straffesak.

Forretningsadvokaten ble allerede tidlig på 1800-tallet en særskilt gruppe i de store byene.¹¹ Dette, sammen med prosedyre- og forsvarsadvokatene, var den første faglige og økonomiske spesialiseringen blant advokatene med virkning frem til i dag. Forretningsadvokatene beskjeftiget seg aldri, eller bare unntaksvis, med strafferett og familierettslige saker. Næringslivets behov, bredt definert, er forretningsadvokatens økonomiske

⁷ Teksten bygger på NOU 2015: 3 punkt 3.2

⁸ Espeli, Næss og Rinde, *op.cit.* s. 67

⁹ Se Lov og rett 2011 utgave 1-2 s. 25, «Advokatyrket i en omskiftelig tid» (av Merete Smith, Jan Rino Austdal)

¹⁰ Se Lov og rett 2011 utgave 1-2 s. 25, «Advokatyrket i en omskiftelig tid» (av Merete Smith, Jan Rino Austdal)

¹¹ Harald Espeli, Hans Eyvind Næss og Harald Rinde, *Våpen- drager og veiviser – Advokatenes historie i Norge*, Oslo 2008, s.290

hovedfundament. Når det kommer til tvisteløsning er den alminnelige domstolen ikke alltid lenger førstevalget blant de prosessuelle alternativer. Den offentlige tre instansprosessen som domstolene tilbyr, passer ikke alltid like godt for større næringslivsaktører som vil ha en rask, endelig og upublisert avklaring fra spesialiserte jurister. Tvister med store team av advokater på begge sider finner i dag sin løsning ved voldgiftssaker man sjelden hører om. Ofte finner slike voldgiftssaker sted i utlandet, for eksempel i Stockholm eller London. Ikke minst for forretningsadvokatene har økt internasjonalisering gitt nye arbeidsområder. EØS-avtalen snevrer inn politikernes og myndighetenes handlingsrom og utgjør en rettslig skranke som forvaltningspraksis må prøves mot. Norske advokater prosederer i dag jevnlig ved internasjonale domstoler. Samtidig blir kontraktsretten gjerne influert av kontrakter utarbeidet under en common law-jurisdiksjon, noe som bidrar til å skape en enhetlig global rettskultur også på privatrettens område.

Blant forretningsadvokatene finner vi også advokater som har spesialisert seg på skatterett. De store advokatfirmaene har gjerne skatteavdelinger på samme måte som de har finansieringsavdelinger, restruktureringsavdelinger, kapitalmarkedsavdelinger, M&A avdelinger, shippingavdelinger, energiavdelinger, prosedyreavdelinger, kontrakts- og entrepriseavdelinger, EØS- og konkurranserettsavdelinger, arbeidsrettsavdelinger, immaterialrettsavdelinger og teknologiavdelinger. Det finnes også mindre advokatfirmaer som har spesialisert seg på skatt. Advokatfirmaer som har tilknytning til de store revisjonsfirmaene, tilbyr ekspertise på skatterett og tilgrensende områder.

Totalmarkedet for advokattjenester var ifølge tall for 2017 på 16,8 milliarder kroner. Av dette utgjorde næringslivsklienter 63 prosent, private klienter 28 prosent og offentlig rettshjelp utgjorde 9 prosent.¹² Gjennomsnittsinntekten i advokatbransjen er 1,3 millioner kroner.¹³ Gjennomsnittlig timepris er 1 673 kroner.¹⁴ Av sysselsatte i bransjen er 1608 advokatfullmektiger, 2010 partnere i advokatfirmaer, 1778 driver enkeltpersonforetak og 2485 er ansatte advokater.¹⁵ Kvinner utgjør 51 prosent av ansatte advokater, men bare 19 prosent blant partnerne.

4.3 Rettshjelpere

4.3.1 Krav til å bli rettshjelper

Domstoloven inneholder regler om hvem som kan utøve rettshjelpsvirksomhet. Med rettshjelp siktes det både til rådgivning om rettslige spørsmål og til sakførsel for domstolene. Domstoloven definerer rettshjelpsvirksomhet som «erhvervsmessig og stadig yting av rettshjelp». Vedkommende omtales som «rettshjelper», og dette skal fremgå av foretakets navn. Rettshjelpsvirksomhet kan bare utøves av den som oppfyller vilkårene i domstoloven § 218. Etter bestemmelsens første ledd er hovedregelen at man må ha advokatbevilgning for å drive rettshjelpsvirksomhet. I annet ledd stilles det imidlertid opp flere unntak fra dette kravet. For det første gjøres det unntak for den som har juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap. Videre gjøres det unntak for statsautoriserte eller registrerte revisorer i forbindelse med bistand ved utferdigelse av skattemelding og skatteklager, samt andre henvendelser til skattemyndighetene. Tilsynsrådet for advokatvirksomhet kan også gi tillatelse til å yte rettshjelp innenfor «spesielle rettsområder» til personer som har tilfredsstillende utdanning på området. Dette kan for eksempel være regnskapsførere og økonomer. I 2017 ble det gitt fem rettshjelpstillatelser til personer med tilfredsstillende utdanning.¹⁶ I følge Advokatlovutvalgets undersøkelser blir hovedvekten av slike tillatelser gitt til økonomer som arbeider som skatterådgivere i større rådgivningsselskaper.¹⁷

Tilsynsrådet har per 31. desember 2018 registrert til sammen 167 praktiserende rettshjelpere, inklusive advokater fra land utenfor EØS-området som har adgang til å yte rettshjelp. Det er registrert 17 spesielle rettshjelpstiltak (deriblant Juss-Buss og Gatejuristen som er etablert i alle de større byene).¹⁸

I 2018 ble 19 jurister registrert med rett til å yte rettshjelpsvirksomhet med hjemmel i domstoloven § 218 annet ledd nr. 1. Det ble gitt 5 rettshjelpstillatelser i medhold av domstoloven § 218 annet ledd nr. 3 (tilfredsstillende utdanning innenfor spesielle rettsområder). 9 EU/EØS-advokater ble registrert med rett til å yte rettshjelp i medhold av § 218 annet ledd nr. 4. Det ble i med-

¹² Bransjeundersøkelsen 2017

¹³ Op.cit

¹⁴ Op.cit.

¹⁵ Op.cit

¹⁶ Tilsynsrådet for advokatvirksomhet - Årsrapport 2017 side 10

¹⁷ NOU 2015: 3 s. 80

¹⁸ Tilsynsrådet for advokatvirksomhet - Årsrapport 2018 side 11

hold av samme bestemmelse utferdiget 7 tillatelser til advokater med statsborgerskap i land utenfor EU/EØS.¹⁹

4.3.2 Rettshjelpsvirksomhet

I domstoloven § 218 første ledd defineres rettshjelpsvirksomhet som «ervervsmessig eller stadig yting av rettshjelp». Det følger av forarbeidene²⁰ at det med «ervervsmessig» blant annet siktes til at rettshjelpsaktiviteten har et økonomisk siktemål og et preg av å være forretningsmessig organisert. Det fremheves også at det ikke er nødvendig at det betales vederlag for tjenesten, men det kreves at rettshjelpsvirksomheten har et visst omfang. Ved vurderingen av omfanget til virksomheten vil «[o]msetningens størrelse, antall oppdrag og til en viss grad om rettshjelpsaktiviteten har et kontinuerlig preg», være relevante momenter. Det avgjørende i henhold til forarbeidene er imidlertid om den som utad står som yter av rettshjelpen, gjør dette ervervsmessig. Alternativet «stadig yting av rettshjelp» skal fange opp rettshjelpsvirksomhet av et visst omfang, men som ikke vil være omfattet av alternativet «ervervsmessig». Dette kan være foreninger som sporadisk yter gratis rettshjelp til sine medlemmer. Dersom rettshjelp ytes uten økonomisk siktemål, følger det av forarbeidene at det stilles større krav til aktivitetens omfang enn en rettshjelpsaktivitet med økonomisk siktemål må ha, før den fanges opp av alternativet «ervervsmessig».²¹

Det følger av advokatforskriften § 1-1 at den som vil drive rettshjelpsvirksomhet i medhold av domstoloven § 218 andre ledd nr. 1, skal gi skriftlig melding til Tilsynsrådet før virksomheten settes i gang. Vedkommende må godtgjøre å ha bestått juridisk embetseksamen eller mastergrad i rettsvitenskap og fremlegge politiattest. Tilsynsrådet skal utstede erklæring om at vedkommende har rett til å drive rettshjelpsvirksomhet når vilkårene er oppfylt. Etter advokatforskriften § 1-1 andre ledd må den som vil drive rettshjelpsvirksomhet i medhold av domstoloven § 218 andre ledd nr. 1, fremlegge politiattest. Det er med hjemmel i domstoloven § 219 første ledd stilt nærmere vilkår i advokatforskriften for rettshjelpere. Rettshjelpere må betale årlige bidrag til Tilsynsrådet,

det må stilles sikkerhet for erstatningsansvar som vedkommende rettshjelpere kan pådra seg under utøvelsen av rettshjelpsvirksomheten, og rettshjelpere har regnskaps- og revisjonsplikt. Når vilkårene for å drive rettshjelpsvirksomhet er oppfylt, skal Tilsynsrådet utstede erklæring.

4.3.3 Rettshjelperes oppgaver

Rettshjelpsvirksomhet omfatter både det å gi råd om rettslige spørsmål og sakførsel for domstolene.²² Et utgangspunkt for vurderingen av hva rettshjelp omfatter, er at dette er bistand av juridisk art som må antas å kreve juridisk kunnskap. Det er forutsatt at begrepet skal favne vidt, og at det i alle fall omfatter det å gi råd og veiledning, utarbeide rettslige dokumenter, kontrakter, søknader, meldinger til det offentlige og lignende. I NOU 2002: 18 Rett til rett fremgår det at det å utarbeide generelle juridiske utredninger som er rettet til allmennheten, ikke anses som rettshjelp. Dette kan blant annet være å skrive en bok om rettslige spørsmål, å publisere juridiske artikler i tidsskrifter eller å gi generell juridisk informasjon på internett. Videre legges det til grunn at grensen mellom slik virksomhet og rettshjelpsvirksomhet trekkes etter hvorvidt den informasjonen som gis, er rettet til bestemte etterspørrere. Ved vurderingen av hva som skal anses som rettshjelp må det i henhold til utredningen tas hensyn til hvor konkret eller individuelt tilpasset brukeren informasjonen er.

4.4 Revisorer

4.4.1 Krav til å bli revisor

Revisorloven²³ regulerer krav til revisor og revisors oppgaver, herunder revisors taushetsplikt. Etter lovens § 1-2 omtales revisors rolle som «allmennhetens tillitsperson» ved revisjon av årsregnskap. Videre fremgår det at revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Kapittel 4 inneholder nærmere krav som skal sikre revisors uavhengighet og objektivitet, og inneholder blant annet krav om at revisor ikke kan revidere årsregnskap for nærstående eller for virksomheter hvor revisor er ansatt, har eierandeler, verv eller lignende. Revisor kan ikke utføre rådgivning eller andre tjenester for den revisjonspliktige, dersom dette er egnet til å påvirke eller

¹⁹ Tilsynsrådet for advokatvirksomhet - Årsrapport 2018 side 11

²⁰ Ot.prp. nr. 7 (1990–91) om lov om endringer i domstoloven m m (advokatlovgivningen m m) side 74

²¹ Ot.prp. nr. 7 (1990–91) om lov om endringer i domstoloven m m (advokatlovgivningen m m) side 74

²² Ot.prp. nr. 7 (1990–91) om lov om endringer i domstoloven m.m.

²³ Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer

Tabell 4.1 Antall godkjente revisorer og revisjonsselskaper per 31.12.2018

	2014	2015	2016	2017	2018	Godkjenninger 2018
Statsautoriserte revisorer	3 729	3 888	4 044	4 233	4 326	126
Registrerte revisorer	3 462	3 492	3 526	3 574	3 607	76
– Herav ansvarlige revisorer	1 625	1 584	1 560	1 532	1 519	79
Revisjonsselskaper	533	516	494	447	447	37

Kilde: Finanstilsynet – Årsmelding 2018 side 60

reise tvil om revisors uavhengighet eller objektivitet, jf. § 4-5. Revisor kan i utgangspunktet ikke opptre som prosessfullmektig for den revisjonspliktige, men har likevel adgang til å opptre som rettshjelper i skattesaker i henhold til domstolloven § 218.

Hvem som regnes som revisor i lovens forstand er regulert i kapittel 3. Her fremgår det at registrerte og statsautoriserte revisorer skal være godkjente av Finanstilsynet, og at disse titlene bare kan benyttes dersom det foreligger slik godkjenning. For å få godkjenning stilles det blant annet krav om utdanning, praksis, hederligandel og at vedkommende er å stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller.

4.4.2 Revisors oppgaver

Det følger av revisorloven § 5-1 at revisorer skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. Revisjonen skal etter revisorloven § 5-2 annet ledd utføres i samsvar med god revisjonsskikk, og er en uavhengig kontroll av regnskapets riktighet. Revisor skal etter revisorloven § 5-6 rapportere resultatet av revisjonen i revisjonsberetningen. Her skal revisor gi uttrykk for sin mening om det reviderte regnskapet gir et rettsvisende bilde i samsvar med det regelverket for finansiell rapportering som er anvendt.

Det følger av revisorloven § 1-2 at revisor skal være allmennhetens tillitsperson. Revisjonsberetningen skal avgis til generalforsamlingen eller tilsvarende selskapsorgan i henhold til blant annet aksjeloven § 7-4. Revisjonsberetningen er offentlig og skal sendes inn til Regnskapsregisteret sammen med årsregnskapet og årsberetningen.²⁴ Revisjonsberetningen er ment for eiere, kreditorer og andre brukere av årsregnskapet. Det er eierne, gjennom generalforsamlingen eller selskapsmøtet, som velger revisor. Oppdragsavta-

len mellom revisor og den reviderte, gjerne benevnt «engasjementsbrevet», regulerer vilkårene for revisjonsoppdraget. Oppdragsavtalen kan ikke fravike bestemmelsene i revisorloven. Reguleringen av revisors oppgaver og plikter ved revisjonsutførelsen skal beskytte regnskapsbrukernes interesse i at revisjonen utføres forsvarlig.²⁵

Det følger av revisorloven § 1-2 at revisor gjennom revisjonen skal utføre en uavhengig kontroll av regnskapet, og revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Revisor er underlagt egne krav om uavhengighet i revisorloven og revisjonsdirektivet, for å sikre regnskapsbrukernes tillit til det reviderte regnskapet.

4.5 Regnskapsførere

4.5.1 Krav til å bli regnskapsfører

Krav til regnskapsførere er regulert i regnskapsførerloven.²⁶ Med regnskapsføring sikter loven til utføring av oppdragsgivers plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen. Enhver som i næring påtar seg å føre regnskap for andre, har etter loven plikt til å være autorisert av Finanstilsynet. Vilkår for autorisasjon følger av lovens § 4 og stiller blant annet krav om relevant utdanning og praksis, hederligandel og kontorsted i Norge. Loven gjelder ikke for regnskapsførere som er ansatt i en virksomhet og fører regnskap for virksomheten.²⁷

4.5.2 Regnskapsførers oppgaver

Etter regnskapsførerloven § 2 første ledd regnes regnskapsføring som utføring av oppdragsgivers

²⁵ NOU 2017: 15 Revisorloven side 31

²⁶ Lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere

²⁷ Ot.prp. nr. 51 (1992–93) punkt 6.

²⁴ jf. Regnskapsloven § 8-1 og § 8-2

Tabell 4.2 Antall autoriserte regnskapsførere og regnskapsførerselskaper per 31.12.2018

	2014	2015	2016	2017	2018	Godkjenninger i 2018
Regnskapsførere	11 500	11 558	11 185	11 350	11 606	486
Regnskapsførerselskaper	2 858	2 835	2 785	2 827	2 772	151

Kilde: Finanstilsynet – Årsmelding 2018 side 63

plikter etter regnskaps- og bokføringslovgivningen og utarbeidelse av oppgaver og opplysninger for oppdragsgiver som denne skal gi i henhold til lov eller forskrift. Dette inkluderer bokføring, utarbeidelse av årsregnskap, utarbeidelse av skattemelding og lønnsoppdrag. Det følger av regnskapsførerloven § 3 at det for hvert regnskapsføreroppdrag skal opprettes en skriftlig oppdragsavtale, hvor det skal angis hvilke regnskapsfunksjoner og andre oppdrag som skal utføres av regnskapsføreren, og for hvilken tid oppdraget skal gjelde. En regnskapsførers oppdrag kan dermed være begrenset til kun enkelte områder og oppgaver, avhengig av den inngåtte avtalen mellom partene. Foretakene som regnskapsføreren bistår, er fortsatt ansvarlige for at pliktene overholdes. Regnskapsfører forholder seg kun til oppdragsgivers ledelse og administrasjon, og kommuniserer med disse om forhold som gjelder regnskapsføreroppdraget. En regnskapsfører kan ikke uttale seg om regnskapets riktighet overfor tredjeparter slik en revisor gjør.²⁸ Regnskapsfører kan også bistå oppdragsgiver med nødvendig internkontroll.

Regnskapsførere skal følge Standard for god regnskapsføringsskikk (GRFS), hvor det blant annet fremgår at regnskapsfører skal medvirke til at oppdragsgivers interesser ivaretas. Det stilles ikke krav om at regnskapsfører skal være uavhengig av sin oppdragsgiver slik det gjøres for revisorer. Regnskapsfører skal ifølge regnskapsførerloven § 2 annet ledd utføre sine oppdrag i samsvar med bestemmelser i og i medhold av lov og i samsvar med god regnskapsføringsskikk. Regnskapsfører kan ikke bidra til eller akseptere at krav som følger av blant annet bokførings-, regnskaps-, skatte-, avgifts- og selskapslovgivningen fravikes. Regnskapsførerlovens krav bygger dermed opp under at regnskapsfører må utøve yrket i samsvar med generelle yrkesetiske prinsipper.

4.6 Finansinstitusjoner

Ved utgangen av 2018 hadde 126 banker, 33 kredittforetak og 28 finansieringsforetak konsesjon til å drive virksomhet i Norge. I tillegg var det tolv filialer i utlandet av norske kredittinstitusjoner og 35 filialer i Norge av utenlandske kredittinstitusjoner. Videre hadde 32 sparebankstiftelser og én finansstiftelse, 16 betalingsforetak og seks e-pengeforetak konsesjon ved utgangen av året.²⁹

En del finansinstitusjoner har juridiske tjenester som en del av sitt kundetilbud. Juridiske tjenester tilbys gjerne i forbindelse med forvaltning av større private formuer, såkalt Private Banking. Formuesforvaltningen består gjerne av personlig rådgivning om plassering av midler i tråd med kundens forventninger til risiko.

De juridiske tjenestene som tilbys ved Private Banking kan være generell informasjon og veiledning om forhold som har betydning ved forvaltningen av formue og særlige spørsmål i tilknytning til overføring av formue til andre familiemedlemmer. Områder som kan omfattes er valg av juridisk struktur og organisering av eierskap og formue, fremtidsfullmakt, planlegging av generasjonsskifte, herunder veiledning om ulike aksjeklasser, aksjonæravtale, fisjon med mer, arv, gave, testament og særeie.

Selve formuesforvaltningen, det vil si rådgivning om investeringer, utføres vanligvis ikke av jurister. Formuesforvaltningen kan også bestå av å tilby standardiserte produkter utviklet av finansinstitusjonen. De generelle skattekonsekvensene av slike produkter utredes sentralt, og denne informasjonen formidles til kundene (produktark).

Rådgivere innen Private Banking kan ha ulike faglig bakgrunn innen økonomi, jus mv. Den juridiske rådgivningen blir i hovedsak gitt av jurister, hvorav noen arbeider under advokatbevilling.

²⁸ NOU 2017: 15 Revisorloven side 32

²⁹ Finanstilsynet – Årsmelding 2018 side 25

Del II

Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt

Kapittel 5

Opplysningsplikt til skattemyndighetene etter gjeldende rett

5.1 Skattepliktiges opplysningsplikt

5.1.1 Uoppfordret opplysningsplikt

Den skattepliktiges automatiske opplysningsplikt til skattemyndighetene om egne forhold, fremgår av skatteforvaltningslovens kapittel 8. Den alminnelige opplysningsplikten fremgår av § 8-1 og innebærer at «den» som skal levere skattemelding mv, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt til rett tid. Den alminnelige opplysningsplikten innebærer også at vedkommende er pliktig til å varsle skattemyndighetene om eventuelle feil. Bestemmelsen gjelder generelt for alle skattartene som reguleres i kapittel 8, og bygger i hovedsak på den praksisen som har utviklet seg i tilknytning til den tidligere opplysningsplikten etter ligningsloven. I motsetning til hovedregelen etter forvaltningsloven, er det den skattepliktige selv som er ansvarlig for at saken er tilstrekkelig opplyst.

Innholdet i prinsippet om den skattepliktiges aktsomhets- og lojalitetsplikt, og hva som ligger i kriteriet om ufullstendige opplysninger, er utviklet gjennom rettspraksis. Spørsmålet om den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger og opptrådt aktsomt og lojalt må avgjøres konkret i det enkelte tilfelle.

I Rt. 1992 s. 1588 «Loffland», som blant annet omhandlet den tidligere toårsfristen, ble den skattepliktiges aktsomhets- og lojalitetsplikt fastslått som prinsipp. Dette prinsippet er nå lovfestet i skatteforvaltningsloven § 8-1, men uttalelser i rettspraksis fra tiden før lovfestingen er fortsatt relevant.

Om innholdet i kriteriet uriktige eller ufullstendige opplysninger uttalte Høyesterett:

«Bestemmelsen i § 9-6 nr. 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplys-

ninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige. Dersom det avgjørende skulle være at det objektivt sett foreligger ufullstendige opplysninger, og at skattyteren har hatt kunnskaper om disse, ville imidlertid toårsfristen få svært liten betydning. På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen av om toårsfristen skal gjelde. Dette vil også kunne medføre bevisproblemer for ligningsmyndighetene. Endringsreglene tar sikte på å oppnå riktige ligningsresultater og medvirke til at alle like tilfelle blir behandlet likt. Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse.»¹

Uttalelsen fra Høyesterett omtales som «Lofflandstandarden». I Eidsivating lagmannsretts dom i straffesak avsagt 22. november 2018, vurderte retten om standarden kom til anvendelse for de tilfeller hvor det forsettlig eller grovt uaktsomt gis direkte uriktige opplysninger av betydning for skattefastsettingen, eller hvor opplysninger bevisst er holdt tilbake for å oppnå gunstigere beskatning. I dommen uttalte lagmannsretten:

«Lagmannsretten kan ikke se at Lofflanddommen har overføringsverdi der det i selvangivelsen forsettlig eller grovt uaktsomt er gitt direkte uriktige faktiske opplysninger av betyd-

¹ Rt. 1992 s. 1588 på side 1592 og 1593

ning for ligningen. Eksempler på dette er å føre feil avstand og/eller en ikke reell bomutgift under fradragspost 3.2.8/3.2.9 (reisefradrag), eventuelt også medta tidligere års reiseutgifter til fradrag som fremførbart underskudd (post 3.3.11). Tilsvarende gjelder blant annet fradragføring av en ikke reell utgift til barnepass (post 3.2.10 – foreldrefradrag), ikke reell gave til frivillige organisasjoner (post 3.3.7 – gavefradrag), ikke reelle utgifter på grunn av sykdom (post 3.5.4) og ikke reell reiseutgift fordi en for eksempel benytter arbeidsgivers bil for reise mellom hjem og arbeidssted. Ved disse typetilfellene av uriktige faktiske opplysninger vil det i selvangivelsen ikke foreligge tilstrekkelige opplysninger for å fastsette korrekt ligning, og korrekte opplysninger er heller ikke på annet vis lett tilgjengelig for ligningsmyndighetene. Etter lagmannsrettens syn faller denne kategorien av opplysninger utenfor «Loffland-standarden».

Lagmannsretten finner videre at Lofflanddommen heller ikke har overføringsverdi for selvangivelser hvor opplysninger bevisst er holdt tilbake for å oppnå gunstigere beskatning. Etter lagmannsrettens syn må dette likestilles med å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger. Et eksempel på dette er å kreve fradrag for utgifter til privat barnepass (post 3.2.10 – foreldrefradrag), uten å opplyse det reelt dreier seg om «svart betaling», forutsatt at en er kjent med at dette utelukker fradragrett. Et annet eksempel er å medta en reell bomutgift i reisefradraget uten å opplyse at bruk av bil, sammenlignet med kollektivtransport, ikke innebærer minst to timer kortere reisetid for hver reise tur-retur, forutsatt at en er kjent med denne faktiske forutsetningen for å medregne bomutgiften i reisefradraget. Heller ikke for dette typetilfellet vil det foreligge tilstrekkelige opplysninger for å fastsette korrekt ligning. Etter lagmannsrettens syn faller også denne kategorien av opplysninger «Loffland-standarden».²

I Rt. 1997 s. 1430 «Elf» vurderte Høyesterett om det var gitt ufullstendige opplysninger slik at ligningen kunne endres senere enn to år etter utløpet av inntektsåret. I saken var faktum som lå til grunn for den skattemessige disposisjonen tvilssomt, og dette måtte etter Høyesteretts vurdering innebære at den skattepliktige fikk en særlig plikt til å opplyse om forholdet, selv om skattemyndig-

hetene kunne ha oppdaget hvordan den skattepliktige hadde innrettet seg.

Høyesterett uttalte blant annet:

«Ved vurderingen av Elfs plikt til å gi fullstendige opplysninger er det naturlig å ta utgangspunkt i ligningsloven § 4-1. Her fastslås skattyterens plikt til å bidra til at hans skatteplikt blir klarlagt. Etter lovens § 4-3 nr. 1 skal en fullstendig selvangivelse ved siden av de nødvendige oppgaver over formue og inntekt også inneholde «andre opplysninger som har betydning for gjennomføringen av ligningen.» Elf har erkjent at selskapet ved en feil i 1986 og i 1987 ikke har gitt opplysninger om latent skatteansvar som omhandlet i aksjeloven § 11-8 nr. 7. En opplysning om dette ville også ha gitt den kyndige leser informasjon om manglende regnskapsmessig avskrivning på det oppskrevne beløp. Det var da dette forhold ble opplyst i en note til regnskapet i 1989 at ligningsmyndighetene ble oppmerksom på spørsmålet. Statens prosessfullmektig har også vist til aksjeloven § 11-8 nr. 3 om plikten til å gi tilleggsopplysninger i regnskapet der avskrivningen er blitt endret i forhold til den avskrivningsplan som tidligere har vært fulgt.

Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, legger jeg ikke avgjørende vekt på disse forsømmelser i forhold til aksjelovens krav. Men de nevnte bestemmelser illustrerer at de nakne regnskapstall – hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller de følger den oppstillingsmåte som er bestemt i aksjeloven – ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.

Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragrett for selskapet ved statsskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilssom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold. Den omstendighet at ligningsmyndighetene kunne ha slut-

² LE-2017-085280 punkt 5.2

tet seg til den manglende avskrivning ved et nærmere studium av det fremlagte regnskapsmateriale, kan ikke endre dette.»³

I Rt. 1999 s. 1087 «Baker Hughes» vurderte Høyesterett om et avvik på rundt 40 prosent mellom den prisen som selskapet betalte i leie og den leien som ville blitt lagt til grunn mellom uavhengige parter, innebar at den skattepliktige hadde gitt uriktige opplysninger. I dommen uttaler Høyesterett at:

«Ligningsmyndighetenes undersøkelser påviste en ikke ubetydelig differanse mellom den pris TNO betalte i leie og den leiepris som fulgte av armlengdeprinsippet i de aktuelle årene. Det dreier seg om avvik fra armlengdesleie på rundt 40 %. Spørsmålet blir om internprisene da kan anses som uriktige i relasjon til ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Når skattyter i ligningssammenheng benytter en pris som avviker betydelig fra armlengdeprisen, mener jeg at prisen må anses som uriktig. Differansene i vår sak er så store at de opplysninger som ble gitt av TNO i selvangivelsene for årene 1986–1988, må anses som uriktige. Jeg bemerker at det ikke er noe krav at skattyter skal være noe å bebreide for at opplysningen er gitt. Toårsfristen i § 9-6 nr. 3 bokstav a kommer således ikke til anvendelse.»⁴

I Rt. 2007 s. 360 «Lyse Energi» kom Høyesterett til at den skattepliktige hadde gitt ufullstendige opplysninger selv om skattemyndighetene ved undersøkelser av regnskapet kunne ha oppdaget forholdet. Høyesterett kom til at det var grunnlag for å legge tilleggsskatt for forholdet. Høyesterett uttalte blant annet:

«Jeg er enig med overligningsnemnda og lagmannsretten i at selskapet har gitt ufullstendige opplysninger i forbindelse med ligningen for 1999. I note 21 til regnskapet for 1999 heter det blant annet at i 'forbindelse med etableringen av Lyse konsernet ble 3.000 millioner kroner omdannet fra egenkapital til et ansvarlig lån fra eierne'. Det er ikke riktig når det her opplyses at lånet på 3 milliarder kroner var etablert på dette tidspunkt. Det fremgår heller ikke av selve regnskapet for 1999 at lånet ikke var trådt i kraft. Det har vært anført at ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha sluttet seg til at lånet ikke

var etablert pr. 1. januar 1999. Dette er i og for seg riktig, men det kan ikke være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå igjen, jf. Rt-1997-1430. Spørsmålet er i og for seg ikke om regnskapet er ført i samsvar med god regnskapsskikk, men om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyteren i forbindelse med ligningsbehandlingen. Deresom de nødvendige opplysninger ikke fremgår av regnskapsmaterialet, må det i forbindelse med inngivelsen av selvangivelsen opplyses om dem på annen måte. Dette skjedde ikke i dette tilfellet. De ufullstendige opplysningene om lånet kunne utvilsomt ha ført til fastsetting av for lav skatt for selskapet.»⁵

I Rt. 2009 s. 813 «Gaard/Tveit», som omhandlet toårsfristen, kom Høyesterett til at den skattepliktige hadde gitt ufullstendige opplysninger da en aksjesalgavtale ikke var vedlagt ligningen. Høyesterett uttalte:

«Jeg legger etter dette til grunn at det er tale om et objektivt vilkår i den forstand at subjektive unnskyldningsgrunner – i motsetning til ved tilleggsskatt – ikke er til hinder for endring til skade etter utløpet av toårsfristen. Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar. Unntak fra fristen kan derimot ikke gjøres dersom det ut fra rettskildesituasjonen da selvangivelsen ble levert var lite naturlig for skattyteren å forestille seg at opplysningen eller dokumentet kunne ha skatterettslig betydning. Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en

³ Rt 1997 s. 1430 på side 1438

⁴ Rt. 1999 s. 1087 på side 1103

⁵ Rt. 2007 s. 360 avsnitt 68

riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt – kanskje endatil strengere – i denne sammenheng.

Jeg finner det klart at ankemotpartene skulle ha vedlagt selvangivelsene aksjesalgsavtalen. Hvorvidt en forholdsmessig andel av vederlaget ved overdragelse av et foretak i en situasjon som den foreliggende skal regnes som «fordel vunnet ved arbeid», har vært et tema i norsk skatterett siden tidlig i forrige århundre. Lignings-ABC inneholdt riktignok i den aktuelle perioden formuleringer som kunne synes å indikere at det ikke var grunnlag for å beskatte noen andel av det aktuelle vederlaget som «fordel vunnet ved arbeid». Dette er imidlertid ikke avgjørende, idet opplysningsplikten også er viktig i tilfeller hvor det kan være uklart hvordan ligningen skal gjennomføres.»⁶

I Rt. 2012 s. 1648 «Statoil» tok Høyesterett stilling til spørsmålet om opplysninger om den faktiske betalte prisen for en ytelse mottatt fra et selskap i samme konsern som den skattepliktige, måtte anses som uriktige når det forelå et betydelig avvik mellom den oppgitte prisen og den lavere markedsbaserte prisen. Høyesterett fulgte opp utgangspunktet i Baker Hughes-dommen og uttalte:

«I Baker Hughes-dommen er det altså lagt til grunn at det må foreligge en faktisk betalt pris som «avviker betydelig» fra armlengdeprisen, for at opplysning om den faktiske betalte prisen må anses som uriktig. De hensyn som taler mot overhodet å legge vekt på avvik mellom armlengdepris og faktisk betalt pris i denne sammenheng, tilsier adskillig tilbakeholdenhet ved anvendelsen av dette prinsippet. Det gjør også den synsmåten som jeg har nevnt om flertallets norm som forenlig med lojalitetsbetraktningene i Loffland- og Heerema-dommene. Som nevnt må flertallet i Baker Hughes-dommen ha vært innforstått med disse hensynene. Det tilsier at en slik tilbakeholdenhet også må ha vært flertallets forutsetning.

Konkret dreide det seg i Baker Hughes-saken om et avvik på rundt 40 prosent. Av de grunnene som jeg har nevnt, finner jeg det vanskelig å gå under dette nivået. Det gjelder selv om det måtte dreie seg om betydelige nominelle beløp. Som det er pekt på i det tidligere sitatet fra Ot.prp. nr. 62 (2006–2007) side 31-32, er det først og fremst store relative avvik som

knytter synspunktet i Baker Hughes-dommen sammen med den forståelse av § 9-6 nr. 3 bokstav a som må gjelde ellers. Videre mener jeg at man også bør unngå et så vidt vagt kriterium som hvor «klart» det eventuelt måtte være at avviket var betydelig.

På denne bakgrunn er det for ligningen i 1993 ikke nødvendig å ta standpunkt til de spørsmålene som partene har reist omkring den nærmere beregningen av avviket i denne saken. Selv med statens syn på periodisering og valget mellom Pool B eller en antatt markedspris som grunnlag for å beregne godtgjørelsen for Stafors retroansvar i egenregning i OIL-laget, kommer avviket ikke høyere enn 19,8 prosent. Dette kan ikke være nok.

Jeg er altså kommet til at det ikke foreligger endringsadgang for ligningen for 1993.»⁷

Det følger av dette at spørsmålet om den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger og opptrådt aktsomt og lojalt, må bero på en konkret vurdering hvor de kriteriene Høyesterett har trukket opp vil være retningsgivende.

Innholdet i den skattepliktiges opplysningsplikt om egne forhold er nærmere angitt for de ulike skatteartene i §§ 8-2 til 8-13, med utfyllende bestemmelser i skatteforvaltningsforskriften. For samtlige skattearter gjelder det et relevanskriterium. Dette innebærer at opplysningene må gjelde forhold som kan bidra til at den skattepliktiges skatteplikt blir klarlagt og oppfylt. Skatteforvaltningsforskriften kapittel 8 inneholder nærmere regler om leveringsmåte, leveringsfrister m.m.

5.1.2 Den skattepliktiges plikt til å gi kontrollopplysninger

Etter skatteforvaltningsloven § 10-1 plikter skattepliktige og andre etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Bestemmelsen gir skattemyndighetene adgang til å kreve kontrollopplysninger utlevert fra den skattepliktige selv knyttet til dennes skatteplikt eller bokføring. Skattepliktig og «andre» er inntatt for å synliggjøre at et krav om kontrollopplysninger ikke forutsetter at det faktisk foreligger skatteplikt hos vedkommende.⁸ For eksempel kan kontrollopplysninger innhentes for å avklare at det ikke foreligger skatteplikt.

⁶ Rt. 2009 s. 813 avsnitt 84 og 85

⁷ Rt. 2012 s. 1648 avsnitt 50 til 53

⁸ Prop. 38 L (2015–2016) punkt 16.2.3.

Opplysningene som kreves må kunne ha betydning for vedkommende bokføring eller skatteplikt. Ved vurderingen av om en opplysning kan være av «betydning», vil det avgjørende være regelverket som gjelder for det området skattemyndighetene ønsker å se nærmere på. Når plikten til å gi kontrollopplysninger er knyttet til hva som kan være av betydning for skattefastsettelsen, vil rammen for opplysningsplikten følge av den til enhver tid gjeldende skattelovgivning.⁹ Det kreves ikke at opplysningene faktisk vil få betydning for den konkrete skatteplikten, men opplysningene må være egnet som kontrollmiddel for skatteplikten. Utgangspunktet for vurderingen vil være om de aktuelle opplysningene generelt anses for å være av betydning for skatteplikten. Dersom skattemyndighetene påviser dette, må opplysningene som utgangspunkt kunne kreves fremlagt uten en nærmere vurdering av den skattepliktiges konkrete forhold. Det er ikke noe krav om at det foreligger mistanke om skatteunndragelse.¹⁰

Begrepet «opplysninger» omfatter ifølge forarbeidene faktiske opplysninger. Juridiske vurderinger foretatt av den skattepliktige selv eller andre ikke er omfattet av plikten til å gi kontrollopplysninger.¹¹ Den skattepliktiges forståelse av regelverket for fastsettingen faller således utenfor opplysningsplikten.

Selv om det ikke fremgår direkte av bestemmelsens ordlyd, skal den skattepliktige heller ikke gi opplysninger som er vernet av EMK artikkel 8. Unntaket er behandlet i forarbeidene, hvor Finansdepartementet tok stilling til om det skulle lovfestes en negativ avgrensning av hvilke opplysninger den skattepliktige ikke plikter å gi skattemyndighetene. Departementet valgte å ikke ta inn en slik avgrensning etter en konkret vurdering. I Prop. 141 L (2011–2012) uttaler departementet på side 18:

«Etter departementets oppfatning må det foreligge særlige forhold for at et pålegg fra skatte- og avgiftsmyndighetene til en skatte- og avgiftspliktig om å gi kontrollopplysninger etter de foreslåtte bestemmelser skal stride mot retten til privatliv etter EMK artikkel 8. Skatte- og avgiftsmyndighetene må likevel se hen til skatteters rettigheter etter EMK artikkel 8 i sitt kontrollarbeid. Rettighetenes dynamiske karakter vil også kunne endre grensene for hva skatte- og avgiftsmyndighetene kan foreta seg. Retten

til privatliv etter EMK er gjennom menneskerettsloven gjort til norsk rett med forrang foran vanlig lov, herunder foran ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Det er derfor ikke rettslig nødvendig å innarbeide begrensninger etter EMK i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. En lovfesting av grensene vil nødvendiggjøre endringer i lovteksten i takt med at rettighetene etter EMK forandrer seg. En slik innarbeiding vil også vidløftiggjøre lovteksten og kunne skape ny usikkerhet om samsvaret mellom loven og EMK. Dette medfører etter departementets syn at det ikke er praktisk eller hensiktsmessig å oppstille konkrete eksempler eller kriterier i bestemmelsene om kontrollopplysninger for når det foreligger et inngrep i retten til privatliv og når inngrepet er lovlig eller ikke.»

Å gi opplysninger omfatter alle måter som opplysninger kan gis. Det kan for eksempel være å gi innsyn i, fremlegge, sammenstille, utlevere eller sende inn dokumentasjon hvor opplysningene fremgår. Plikten til å gi opplysninger innebærer også en plikt til å dokumentere de aktuelle opplysningene. Dette innebærer at skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel «å gi innsyn i, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer»¹². Plikten til å dokumentere opplysninger omfatter all dokumentasjon den skattepliktige faktisk har, uavhengig av om vedkommende er pliktig til å oppbevare slik dokumentasjon.¹³

Tidspunktet for når skattemyndighetene kan kreve kontrollopplysninger er ikke avgrenset til kontroll av skattemeldingen, ettersom plikten til å oppgi kontrollopplysninger også er knyttet opp mot bokføringsregelverket. Dette innebærer at skattemyndighetene kan kreve kontrollopplysninger fra den skattepliktige på et tidligere tidspunkt enn fristen for fastsetting av skattemeldingsgrunnlaget.

Den som pålegges å gi kontrollopplysninger om egne forhold, skal gjøre dette uten hensyn til taushetsplikt vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte, jf. skatteforvaltningsloven § 10-1 annet ledd. Unntaket er begrunnet i at de hensyn som ligger til grunn for taushetsplikten sjelden eller aldri tilsier at de aktuelle opplysningene bør

⁹ Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5.4.2.

¹⁰ Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5.4.2.

¹¹ Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.4.5, side 17

¹² Skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd annet punktum.

¹³ Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5.4.2.

holdes hemmelige for skattemyndighetene.¹⁴ Opplysninger som angår rikets sikkerhet kan likevel bare kreves fremlagt etter samtykke fra Kongen. I punkt 6.1.10 og 9.3.5. omtales situasjonen hvor advokaten kontrolleres av skattemyndighetene som skattepliktig.

I punkt 6.1.5 og 9.4. omtaler utvalget forholdet mellom den skattepliktiges opplysningsplikt og advokaters taushetsplikt, herunder i hvilken grad den skattepliktige kan påberope seg advokaters taushetsplikt som grunnlag for ikke å gi opplysninger til skattemyndighetene i en kontrollsituasjon.

5.2 Skatterådgivere og andre tredjeparters opplysningsplikt

5.2.1 Uoppfordret opplysningsplikt

Bestemmelser om tredjeparters plikt til å uoppfordret gi opplysninger til skattemyndighetene fremgår av skatteforvaltningsloven kapittel 7. Etter forslag fra Skatteunndragelsesutvalget ble de tidligere bestemmelsene i ligningsloven samlet i et nytt kapittel 5 i ligningsloven, og videreført i skatteforvaltningsloven kapittel 7 med noen mindre endringer.¹⁵

Tredjeparter som har opplysningsplikt etter kapittel 7, har etter § 7-1 en alminnelig plikt til å innrette sin bokføring slik at opplysningene kan gis og kontrolleres. Etter lovens § 7-2 har arbeidsgivere mv. plikt til å gi opplysninger om utbetalinger, herunder lønn, pensjon og trygd, som er ytt til den enkelte mottaker. Etter § 7-3 og § 7-4 skal nærmere angitte finansielle institusjoner og selskaper gi opplysninger om finansielle forhold, forsikringer, fordringer og gjeld mv. Bestemmelsene gjennomfører blant annet Norges avtale med USA om automatisk utveksling av opplysninger og regelverket «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA). Videre oppfylder bestemmelsene Norges forpliktelse til å implementere OECDs standard for automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger på skatteområdet, kjent som «the Common Reporting Standard» (CRS).

Etter skatteforvaltningsloven § 7-5 skal det gis opplysninger om kjøp, salg og leie mv., mens næringsdrivende og offentlige myndigheter etter lovens § 7-6 skal gi opplysninger om utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere. Etter lovens § 7-7 skal aksjeselskap og allmennaksjeselskap gi opplysninger om forhold som har betydning for

skattelegging av aksjonærer. Offentlige myndigheter som forestår skifte og testamentfullbyrdere skal etter lovens § 7-8 blant annet gi opplysninger om forhold som gir grunn til å tro at arvtakerens grunnlag for formues- og inntektsskatt er blitt fastsatt for lavt.¹⁶

Offentlige myndigheter skal gi skattemyndighetene opplysninger etter lovens § 7-9, mens § 7-10 regulerer annen opplysningsplikt for tredjeparter, herunder opplysningsplikt om fradragsberettigede tilskudd til forskning og betalinger for pass og stell av barn.

Skatteforvaltningsloven § 7-11 gir nærmere regler om hvem opplysningsplikten påhviler når den opplysningspliktige er et enkeltpersonforetak, selskap, samvirkeforetak, forening mv. Opplysninger som skal gis uoppfordret til skattemyndighetene etter lovens §§ 7-2 til 7-10, er nærmere regulert i skatteforvaltningsforskriftens kapittel 7. Det samme gjelder krav til innlevering, leveringsmåte, leveringsfrist og -sted.

5.2.2 Tredjeparters plikt til å gi kontrollopplysninger

Det følger av skatteforvaltningsloven § 10-2 at enhver tredjepart skal gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt etter krav fra skattemyndighetene. I «tredjepart» ligger det en forutsetning om at den opplysningspliktige må ha en tilknytning til den skattemyndighetene krever opplysninger om.¹⁷ En slik tilknytning vil for eksempel foreligge ved at den opplysningspliktige har kjøpt varer eller tjenester fra den skattemyndighetene krever opplysninger om, eller har inngått avtaler eller kontrakter med vedkommende. Både næringsdrivende og privatpersoner inngår i betegnelsen «tredjeparter». For privatpersoner er opplysningsplikten imidlertid begrenset når opplysningene som kreves ikke knytter seg til næringsvirksomhet. Skattemyndighetene kan i slike tilfeller bare kreve opplysningene som er opplistet i § 10-2 fjerde ledd.

Kontrollopplysningene skattemyndighetene kan kreve fra en tredjepart er begrenset til opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt. Det kreves imidlertid ikke at opplysningene gjelder navngitte aktører, og skattemyndighetene kan for eksempel kreve opplysninger for å identifisere partene i en transaksjon. Rammene for hvilke opplysninger som kan kreves vil følge av den til enhver tid gjeldende skattelovgivning. Det avgjør

¹⁴ Prop. 141 L (2011–2012) s 20

¹⁵ Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.7 og Prop. 38 L (2015–2016) kapittel 13

¹⁶ Skatteforvaltningsforskriften § 7-8-1

¹⁷ Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5.1.6.

rende er ikke om opplysningene faktisk vil få betydning for skattefastsettelsen, men om de er relevante ved vurderingen av fastsetting av skatt.

Opplysningsplikten innebærer også at skattemyndighetene kan kreve opplysninger av mer generell art, forutsatt at opplysningene kan ha betydning for noens skatteplikt. Det kan for eksempel kreves lister over kunder som har kjøpt eller solgt varer eller tjenester, eller kunder som har mottatt kundefordeler eller bonuspoeng. Fordi slike kontroller kan kreve betydelige ressurser hos den opplysningspliktige, er det forutsatt at skattemyndighetene må foreta en forholdsmessighetsvurdering av hvilken nytte de innhentede opplysningene vil antas å ha for myndighetene sammenholdt med byrden den opplysningspliktige pålegges.¹⁸ På denne bakgrunn kreves det at det foreligger «særlige grunner» for at skattemyndighetene skal kunne kreve opplysninger til målrettede kontroller, jf. § 10-2 tredje ledd.

På lik linje med kontrollopplysninger fra den skattepliktige, gjelder opplysningsplikten uavhengig av lagringsmedium eller hvilket dokument opplysningen hentes fra. Opplysningene kan også kreves dokumentert på lik linje som for den skattepliktige. Dokumentasjonsplikten gjelder all dokumentasjon tredjeparten faktisk har, uavhengig av om vedkommende er pliktig til å oppbevare dokumentasjonen.

Lovbestemt taushetsplikt går foran tredjeparts opplysningsplikt dersom ikke annet er bestemt. Taushetsplikten innebærer derfor en skranke for hvilke opplysninger skattemyndighetene kan kreve fra en tredjepart.

I skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd gjøres det imidlertid unntak fra advokater og andre tredjeparters lovbestemte taushetsplikt i de tilfellene hvor disse oppbevarer en skattepliktigs midler på en konto i tredjepartens navn. Unntaket retter seg særlig mot advokater som tredjepart, men omfatter også andre tredjeparter som rettshjelpere, revisorer, eiendomsmeglere og regnskapsførere. Det avgjørende for om en tredjepart er pliktig til å oppgi kontrollopplysninger til skattemyndighetene, er om «dei brukar klientbankkonti i eige namn ved oppbevaring av klientmidler, og om dei er underlagt lovbestemt teieplikt»¹⁹.

Opplysningene som skal gis uten hinder av taushetsplikt er positivt opplistet i unntaksbestemmelsen, og innebærer en plikt til å opplyse om «pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene.» Opplysnin-

gene kan kreves dokumentert i henhold til § 10-2 femte ledd. Dette innebærer at skattemyndighetene ikke kan kreve mer dokumentasjon enn det som er tilstrekkelig for å dokumentere opplysningene. Herunder er det bare faktiske opplysninger som skal dokumenteres. I forbindelse med lovendringen hvor unntaket ble innført uttalte Finansdepartementet at:

«[d]ersom opplysningsplikta er avgrensa av teieplikta, vil det same gjelde dokumentasjonsplikta. Fordi dokumentasjonsplikta gjeld opplysningar, og ikkje spesifikke dokument, kan den opplysningspliktige ta ut eventuelle delar av dokument som også inneheld andre opplysningar enn dei som dokumenterer opplysningspliktig informasjon. Det same gjeld opplysningar som er underlagt teieplikt, med mindre det er bestemt i lov at den skal vike for opplysningsplikta.»²⁰

Under høringen av lovforslaget ble det uttrykt bekymring rundt at opplysningene som skal oppgis til skattemyndighetene kan være resultater av juridiske vurderinger og råd fra advokaten. Til dette uttalte departementet at «faktiske opplysninger som kan gi uttrykk for råd eller vurderingar, må handsamast på same måte som andre faktiske transaksjonsopplysningar. Annan informasjon enn det som er nødvendig for å dokumentere faktiske transaksjonsopplysningar, skal den opplysningspliktige ikkje leggje fram etter reglane om dokumentasjonsplikt.»²¹

Unntaket er utdypet nærmere under punkt 6.6.1 og punkt 9.3.4.

5.3 Gjennomføringen av kontroll hos den opplysningspliktige

5.3.1 Innledning

For å innhente kontrollopplysninger som nevnt i skatteforvaltningsloven §§ 10-1 til 10-3 kan skattemyndighetene velge om de vil rette en skriftlig henvendelse til den opplysningspliktige, eller om det er ønskelig å foreta en kontroll hos den opplysningspliktige. Skattemyndighetene kan også benytte en kontroll hos den opplysningspliktige for å identifisere dokumenter som kreves utlevert, såkalt arkivgjennomsyn. Utgangspunktet er at skattemyndighetene kan foreta kontroller hos alle som er opplysningspliktig etter skatteforvalt-

¹⁸ Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5.1.6.

¹⁹ Prop. 150 LS (2012–2013) punkt 12.6.2.

²⁰ Prop. 150 LS (2012–2013) punkt 12.6.3.3

²¹ Prop. 150 LS (2012–2013) punkt 12.6.4

ningsloven. For kontroll i private hjem er adgangen begrenset til private hjem hvor det også utøves næringsvirksomhet. Skattemyndighetene kan da bare gjennomføre kontroll i den delen av boligen som benyttes til næring. Den opplysningspliktige plikter å gi skattemyndighetene adgang til «befaring, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv.» Under kontrollen har den opplysningspliktige rett til å være til stede, og plikter å gi skattemyndighetene nødvendig veiledning og bistand. Ved gjennomsyn av arkiver har skattemyndighetene adgang til å kopiere datalagringsmedium for senere å gå gjennom dataene hos den opplysningspliktige eller skattemyndigheten.

5.3.2 Gjennomføring av kontroll og klage over et utleveringspålegg

Regler om gjennomføring av kontrollen etter skatteforvaltningsloven §§ 10-1 til 10-7 følger av skatteforvaltningsforskriften kapittel 10-14. Her er det gitt det regler om at personell som deltar i kontrollen skal legitimere seg og informere den opplysningspliktige om hans opplysningsplikt og plikt til å medvirke til kontroll. Den som leder kontrollen har ansvaret for at det utarbeides en rapport som blant annet skal inneholde opplysninger om når kontrollen fant sted, hvem som var til stede, formålet og hjemmel for kontrollen, informasjon om varsling av den opplysningspliktige, samt oversikt over hvilke dokumenter som ble utlevert til skattemyndighetene og eventuell kopiering av elektronisk arkiv. I skatteforvaltningsforskriften §§ 10-14-3 til 10-14-8 er det gitt nærmere regler om at skattemyndighetene ved kopieringen av arkivet skal benytte teknikker og programvare som «sikrer dataenes konfidensialitet og integritet», samt gjennomføring av kopieringen og tilbakelevering og sletting av materialet.

Det følger av skatteforvaltningsloven § 10-13 første ledd at den opplysningspliktige har adgang til å klage over pålegg om å medvirke til kontroll og utleveringspålegg, med den begrunnelse at «det ikke foreligger plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget». Dersom et utleveringspålegg påklages, skal papirdokumentet, lagringsmediet eller lignende forsegles, og det forseglede materiale skal deponeres hos skattemyndighetene til klagen er avgjort.

Pålegget om medvirkning eller utlevering skal etterkommes selv om klagen ikke er avgjort, med mindre den som ga pålegget gir utsetting. Det følger av skatteforvaltningsloven § 10-13 fjerde ledd at utsetting *bør* gis når klagen reiser rimelig tvil

om lovligheten av pålegget, og at utsettelse *skal* gis hvis pålegget gjelder framlegging av dokumenter når disse blir forseget og deponert.

Bestemmelsene i skatteforvaltningsloven forutsetter at det er en forskjell mellom å pålegge de opplysningspliktige å gi adgang til «gjennomsyn» i dokumenter, og det å pålegge den opplysningspliktige å utlevere et dokument. Det legges altså opp til at skattemyndighetene ved «gjennomsyn av arkiver» først har anledning til å identifisere dokumenter man ønsker å se nærmere på, for deretter eventuelt å pålegge den opplysningspliktige å utlevere disse. Denne forståelsen er lagt til grunn i Høyesteretts avgjørelser i Rt. 2007 s. 1612 og HR-2017-467-A (Saga Tankers). Skattemyndighetene kan bare oversende dokumenter fra det kopierte arkivet til behandlingen av en konkret skattesak, når den opplysningspliktige ikke motsetter seg et utleveringspålegg etter skatteforvaltningsloven § 10-1 og § 10-2.

I Skatteetatens praksis er det etablert et skille mellom den som foretar gjennomsynet – og som derfor kan komme til å se dokumenter det ikke er hjemmel for å få utlevert – og den som utarbeider et eventuelt vedtak i saken. Vedtak om skattefastsettelse og eventuell tilleggsskatt utarbeides derfor av en saksbehandler som ikke har deltatt i gjennomsynet, og som ikke har hatt anledning til å bygge på annen informasjon enn det som fremkommer i rapporten basert på fremlagte dokumenter.

Høyesterett la i HR-2017-467-A (Saga Tankers) til grunn at Skatteetatens gjennomsyn av arkivet utgjorde et inngrep i retten til «korrespondanse» etter EMK artikkel 8, og at det derfor var nødvendig med «effective safeguards against abuse» for å oppfylle rettighetene etter EMK artikkel 8 nr. 2. Høyesterett uttalte at:

«Ligningsmyndighetens gjennomgåelse av arkivet må være forsvarlig. Kravet til forsvarlighet må gjenspeile det sterke vern Høyesterett og EMD har gitt advokatkorrespondanse i andre sammenhenger. Det kan ut fra den alminnelige misbrukslære ikke brukes søkekriterier som først og fremst fører til at taushetsbelagt informasjon utskilles til gjennomsyn. Søkekriteriene bør velges etter at skattyter er gitt anledning til å uttale seg, se også HR-2017-111-A avsnitt 47. Og dersom søkekriterier viser seg å gå beskyttelsen av advokatkorrespondanse for nær, innebærer kravet til forsvarlig fremgangsmåte at ligningsmyndighetene har en selvstendig plikt til å gjøre endringer i senere søk.

Vurderingen av hvorvidt en fremgangsmåte er forsvarlig, må på den annen side også ta i betraktning at skattyter etter omstendighetene kan ha mulighet til å organisere sitt arkiv på en slik måte at taushetsbelagt informasjon lettere lar seg identifisere og utskille. Har han unnlatt å bruke muligheten, tilsier selvangivelsesprinsippet sammenholdt med de klare og tilgjengelige hjemlene for ligningsmyndighetenes arkivnnsyn at skattyter i større grad må finne seg i at søket etter relevante dokumenter legges bredere opp.

Jeg ser ikke at det kan oppstilles mer presise retningslinjer for dette innledende stadiet i behandlingen av kopiert elektronisk arkiv. Forvaltningen må innrømmes rom for skjønn innenfor de nevnte rammer.»²²

Høyesterett konkluderte med at regelverket og praksis innebærer at det er etablert tilstrekkelig rettsikkerhetsgarantier. Det ble da vektlagt at den opplysningspliktige hadde rett til å være tilstede og uttale seg, samt rett til å påklage utleveringspålegget med mulighet for oppsettende virkning ved rimelig tvil om lovligheten av pålegget. Høyesterett viste også til skattemyndighetenes taushetsplikt, og det klare skillet mellom den som foretar gjennomsynet og den som utarbeider et eventuelt vedtak i saken.

Krav om at et utleveringspålegg etter skatteforvaltningsloven § 10-1 og § 10-2 er ugyldig, er et rettskrav som kan bringes inn for domstolene etter tvisteloven § 1-3. Den utleveringspålegget retter seg mot kan begjære midlertidig forføyning hos domstolene etter reglene i tvisteloven kapittel 34, jf. kapittel 32. Det er som hovedregel et vilkår at kravet det begjæres forføyning for, blir sannsynliggjort. Dessuten må parten sannsynliggjøre at det er nødvendig med midlertidig forføyning («sikringsgrunn») «for å få en midlertidig ordning i et omtvistet rettsforhold for å avverge en vesentlig skade eller ulempe», jf. tvisteloven § 34-1 første ledd bokstav b. Midlertidig forføyning kan ikke besluttet dersom den skaden eller ulempen som saksøkte blir påført, står i åpenbart misforhold til den interessen saksøkeren har i at forføyning blir besluttet, jf. tvisteloven § 34-1 andre ledd. Retten kan sette en frist for hvor lenge forføyningen skal vare, jf. tvisteloven § 34-2 andre ledd fjerde punktum, jf. § 34-6 første ledd bokstav a. Retten kan også sette en frist for saksøker til å reise søksmål om kravet, jf. tvisteloven § 34-3 tredje ledd første punktum.

²² HR-2017-467-A avsnitt 55 til 57

5.3.3 Bevissikring

Kontrollbestemmelsene i skatteforvaltningsloven forutsetter at den som kontrolleres medvirker til kontroll. Ved endringslov 20. desember 2018 ble det vedtatt en ny § 10-15 i skatteforvaltningsloven som gir skattemyndighetene adgang til å foreta bevissikring. Formålet med bestemmelsen er å sette skattemyndighetene bedre i stand til å avdekke alvorlige skatteunndragelser.²³ Bestemmelsen trer i kraft 1. juli 2019.

Etter skatteforvaltningsloven § 10-15 første ledd kan skattemyndighetene kreve adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder for å søke etter bevis, når det er «rimelig grunn til å anta» at det foreligger brudd på skatteforvaltningsloven § 14-3. Skatteforvaltningsloven § 14-3 omhandler illeggelse av tilleggsskatt overfor skattepliktige/trekkpliktige som har gitt skattemyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger eller unnlatt å gi pliktige opplysninger, se omtale i punkt 5.4.3

Kravet til mistanke – «rimelige grunn til å anta» – er lavere enn etter straffeprosessloven. Det kreves ikke sannsynlighetsovervekt for at det foreligger en opplysningssvikt som kan sanksjoneres med tilleggsskatt. Det følger av forarbeidene at det er tilstrekkelig at «myndighetene har indikasjon på ulovligheter»²⁴.

Skattemyndighetene kan foreta bevissikring i den skattepliktiges bolig eller hos en tredjepart, «når det er særlig grunn til å anta» at det oppbevares bevis der. Terskelen for slike bevissikringer er høyere enn alminnelig bevissikring i den skattepliktiges næringslokaler.

Bevissikring skal bare utføres når det er «tilstrekkelig grunn til det», og når det etter sakens art og forholdene ellers ikke ville være et uforholdsmessig inngrep, jf. § 10-15 annet ledd. Ved vurderingen av om det foreligger «tilstrekkelig grunn» skal det tas hensyn til skattemyndighetenes adgang til å foreta kontroll uten å bruke tvang, og at bevissikring derfor bør benyttes når det ikke er mulig å få nødvendig informasjon gjennom alminnelig kontroll. Det er likevel ikke et absolutt krav at skattemyndighetene har forsøkt alminnelig kontroll før bevissikring benyttes.²⁵ Kravet om at bevissikring ikke skal foretas når det vil innebære et uforholdsmessig inngrep er ifølge forarbeidene inntatt etter mønster fra straffeprosessloven § 170 a.

²³ Prop. 1 LS (2018–2019) side 241

²⁴ Prop. 1 LS (2018–2019) side 252

²⁵ Prop. 1 LS (2018–2019) side 252

Begjæring om adgang til bevissikring skal fremsettes for tingretten, med mindre det ikke er tid til å avvente rettens beslutning, jf. § 10-15 fjerde og syvende ledd. Dersom dette er tilfellet kan skattemyndighetene kreve at politiet avstenger området der bevisene skal sikres, inntil rettens beslutning foreligger. Rettens beslutning skal angi hvor bevissikringen skal gjennomføres og hvilken type overtredelse som antas å foreligge. Ved fare for bevisforspillelse, kan beslutning om bevissikring treffes uten at den avgjørelsen rammer har fått anledning til å uttale seg.

I § 10-15 femte ledd er enkelte regler i straffeprosessloven gitt tilsvarende anvendelse når skattemyndighetene foretar bevissikring. Dette gjelder informasjon om beslutningen og tilstedeværelse etter § 200, tidspunkt og måte for gjennomføringen etter § 201 første ledd, beslagsforbud for opplysninger underlagt bevisforbud etter § 204, beslutning fra retten når fremleggelse av dokumenter eller forklaringer krever et særskilt pålegg fra retten, eller materiale som bringes inn for at retten skal ta stilling til om det er beslagsadgang eller § 205 tredje ledd, håndtering av bevissikret materiale etter § 207, adgang til å anke etter § 208, unntak når det stilles sikkerhet etter § 209, bortfall av beslag etter § 213 og regler om anke over kjennelser og beslutninger etter kapittel 26.

Under en bevissikring kan skattemyndighetene ta med ting som «kan ha betydning som bevis for nærmere undersøkelse». Dette innebærer dokumenter, annen informasjon og elektronisk lagret informasjon. Etter § 10-15 fjerde ledd er reglene i straffeprosessloven § 204 og § 205 tredje ledd gitt tilsvarende anvendelse. Dette innebærer at skattemyndighetene ikke kan sikre bevis som er underlagt bevisforbudet, og at dersom det oppstår uenighet eller er uklart om materiale er underlagt bevisforbudet, kan skattemyndighetene bringe spørsmålet inn til retten for avgjørelse. I slike tilfeller skal det aktuelle materialet forsegles. Fremgangsmåten for håndtering av taushetsbelagt materiale ved bevissikring skiller seg altså noe fra fremgangsmåten ved alminnelig arkivgjennomsyn i forbindelse med kontroll, se punkt 5.3.2.

5.4 Administrative reaksjoner og straff ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten

5.4.1 Tvangsmulkt

Tvangsmulkt er en reaksjon som skal fremtvinge levering av pliktige opplysninger til skattemyndighetene. Tvangsmulkt kan ilegges tredjeparter

som ikke har gitt pliktige opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 og for meldingspliktige etter kapittel 8. I tillegg kan tvangsmulkt ilegges når det ikke er gitt kontrollopplysninger etter at dette er forespurt av skattemyndighetene, og når pålegg om bokføring ikke er etterkommet. Tvangsmulkt kan benyttes både når pliktige opplysninger ikke er gitt innen fastsatte frister, og når det er åpenbare feil ved opplysninger som er gitt. Etter skatteforvaltningsloven § 14-1 tredje ledd har skattemyndighetene adgang til å frafalle eller ettergi tvangsmulkt i «særlige tilfeller». Denne adgangen er en sikkerhetsventil for tilfeller hvor tvangsmulkten slår urimelig ut eller hvor fastholdelse av tvangsmulkten ikke fremmer formålet om oppfyllelse.²⁶ Tvangsmulkt skal ikke påløpe dersom oppfyllelse er umulig som følge av forhold som ikke skyldes den ansvarlige, jf. § 14-1 fjerde ledd. I følge forarbeidene er det ikke tilstrekkelig at oppfyllelse er umulig på grunn av forhold på den skattepliktiges side. Det må i tillegg skyldes forhold som den ansvarlige ikke har kontroll over, som for eksempel svikt i skattemyndighetenes elektroniske systemer.²⁷ Samlet tvangsmulkt kan ikke overstige 50 ganger rettsgebyret når det gjelder manglende opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 7, 8 og 10. Dersom tvangsmulkten er ilagt som følge av at noen ikke har rettet seg etter pålegg om bokføring, kan den samlede tvangsmulkten ikke overstige en million kroner.

Ved illeggelse av tvangsmulkt gjelder det særskilte forvaltningsregler etter skatteforvaltningsloven § 14-2. Illeggelse av tvangsmulkt regnes som et enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven og som utgangspunkt gjelder de alminnelige forvaltningsreglene for enkeltvedtak. For illeggelse av tvangsmulkt gjøres det imidlertid unntak fra reglene om forhåndsvarsling, og skattemyndighetene kan derfor velge å varsle dersom det anses hensiktsmessig. Skattemyndighetene skal gi melding om vedtak om tvangsmulkt, og i dette skal det fremgå hvilke plikter som ikke er oppfylt, frist for når tvangsmulkten begynner å løpe og størrelsen på tvangsmulkten.

5.4.2 Overtredelsesgebyr

Overtredelsesgebyr er en reaksjon som skattemyndighetene kan benytte ved brudd på nærmere angitte plikter. For det første kan overtredelsesgebyr ilegges for brudd på tredjeparters opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven kapittel

²⁶ Prop. 38 L (2015–2016) side 210

²⁷ Prop. 38 L (2015–2016) side 210

7. Videre kan overtredelsesgebyr ilegges for den som ikke medvirker til kontroll etter § 10-4, og den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste etter bokføringsloven. Overtredelsesgebyr regnes som straff etter Den europeiske menneskerettskonvensjon, og for å unngå forbudet mot dobbeltforfølgning må skattemyndighetene i utgangspunktet velge om et forhold skal sanksjoneres med overtredelsesgebyr eller om forholdet skal anmeldes til politiet. Skattemyndighetene er ikke forpliktet til å ilegge overtredelsesgebyr for de nevnte overtredelsene. Bestemmelsen er en «kan»-regel som innebærer at skattemyndigheten må vurdere i hvert enkelt tilfelle om overtredelsesgebyr skal ilegges. Det oppstilles ikke et subjektivt krav til skyld, men det fremgår av forarbeidene at ved den typen overtredelser bestemmelsen angir, foreligger en strek presumsjon for at skattepliktige eller tredjepart har opptrådt uaktsomt.²⁸ Ved vurderingen av om overtredelsesgebyr skal ilegges bør skattemyndighetene ifølge forarbeidene blant annet legge vekt på «overtrederens skyld (fysiske personer) eller om noen som har handlet på vegne av et foretak, har utvist skyld, overtredelsens omfang og virkning, fordeler som kunne vært oppnådd ved lovbruddet, sanksjonenes preventive virkning og eventuell gjentakelse»²⁹. Videre kan det være aktuelt å se hen til om overtredelsen kunne ha vært forebygget. På samme måte som ved tvangsmulkt, skal heller ikke overtredelsesgebyr ilegges dersom det er umulig å oppfylle på grunn av forhold som ikke skyldes den ansvarlige.

Det følger av § 14-7 annet ledd at dersom en tredjepart er ilagt tvangsmulkt for en opplysningssvikt, kan det ikke ilegges overtredelsesgebyr for den samme svikten.

Gebyr som ilegges for overtredelser av opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven kapittel 7, samt manglende føring og oppbevaring av personallister etter bokføringsloven, kan utgjøre ti rettsgebyr. Dersom overtredelse gjentas innen tolv måneder kan gebyret utgjøre 20 rettsgebyr. Ileggelse av gebyr for den som ikke medvirker til kontroll etter skatteforvaltningsloven § 10-4 kan utgjøre inntil 50 rettsgebyr.

5.4.3 Tilleggsskatt

Tilleggsskatt er en reaksjon som ilegges skattepliktige og trekkpliktige som gir uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlater å gi plik-

tige opplysninger, om egne forhold etter skatteforvaltningsloven § 14-3. Det er et vilkår at opplysningssvikten kan ha ført til skattemessige fordeler. Skjerpet tilleggsskatt kan ilegges når opplysningssvikten er forsettlig eller grovt uaktsom, og når vedkommende forstår eller burde ha forstått at opplysningssvikten kunne ha ført til en skattemessig fordel, jf. § 14-6.

Bestemmelsene om tilleggsskatt må sees i forhold til den alminnelige opplysningsplikten om egen forhold. Etter skatteforvaltningsloven § 8-1 skal den skattepliktige opptre aktsomt og lojalt, og gi riktige og fullstendige opplysninger slik at skatteplikten blir klarlagt. Det er tilfellene hvor mislighold av opplysningsplikten har eller kunne ha ført til skattemessige fordeler, som kan sanksjoneres med tilleggsskatt. Ved vurderingen av om det er gitt «uriktige eller ufullstendige» opplysninger, skal det tas utgangspunkt i hva en lojal skattepliktig vil gi av opplysninger etter en objektiv standard. Dette innebærer at illojal tilpasning vil innebære et budd på opplysningsplikten selv om opplysningene som er gitt isolert sett ikke kan sies å være uriktige. Opplysningene som er gitt anses som uriktige når de ikke stemmer med de faktiske forhold eller når de bevisst er holdt tilbake. Opplysninger anses som ufullstendige når den skattepliktige gir et uriktig bilde av realitetene. Begrepet vil imidlertid ofte flyte sammen. Som unnlatt levering regnes levering etter at skattemyndighetene har truffet vedtak om skattegrunnlaget og beregnet skatt.³⁰

Tilleggsskatt ilegges i utgangspunktet på objektivt grunnlag, men det skal ikke ilegges tilleggsskatt når den skattepliktiges forhold må anses unnskyldelig, jf. § 14-3 annet ledd. I forbindelse med ny skatteforvaltningslov uttalte departementet at terskelen for bruk av unnskyldningsgrunner burde senkes, og at det derfor skal mindre til for å anse skattepliktige forhold som unnskyldelig enn praksis var etter ligningsloven.³¹ Forholdene som skal anses som unnskyldelige er ikke positivt inntatt i loven, da dette kunne virke begrensende. Det er den skattepliktige som i utgangspunktet vil måtte påberope seg unnskyldningsgrunner, men skattemyndighetene kan også anvende regelen av eget tiltak.

I tillegg til det generelle unntaket for unnskyldningsgrunner er det angitt unntak fra illeggelse av tilleggsskatt i skatteforvaltningsloven § 14-4. Etter denne bestemmelsen skal det ikke ilegges tilleggsskatt for blant annet riktige og full-

²⁸ Prop. 38 L (2015–2016) side 220

²⁹ Prop. 38 L (2015–2016) side 221

³⁰ Prop. 38 L (2015–2016) side 213

³¹ Prop. 38 L (2015–2016) side 214

stendige opplysninger som er forhåndsutfylt i skattemeldingen, og for opplysninger som skyldes åpenbare regne- og skrivefeil.

Tilleggsskatt skal beregnes med 20 prosent av den skattemessige fordelingen som er eller kunne ha vært oppnådd, med mindre de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder opplysninger som er gitt av arbeidsgiver eller andre etter skatteforvaltningsloven kapittel 7, eller opplysninger selskapet har gitt etter § 8-9. I slike tilfeller skal satsen være ti prosent. Dersom vilkårene for skjerpet tilleggsskatt er oppfylt, er satsen 20 eller 40 prosent av den skatten som er eller kunne ha vært unndratt, slik at den totale satsen blir 40 eller 60 prosent.

5.4.4 Straff

Etter straffeloven §§ 378 til 380 kan skattesvik straffes med bot eller fengsel i inntil to år, eller med bot eller fengsel i inntil seks år dersom skattesviket betraktes som grovt. Skattesvik innebærer etter straffebudet at vedkommende har gitt uriktig eller ufullstendige opplysninger til en offentlig myndighet, eller unnlater å gi pliktige opplysninger, når han forstår eller bør forstå at det kan føre til skattemessige fordeler. Opplysningssvikt etter straffebudet omfatter også fullstendig unnlatelse av å gi opplysninger. Skyldkravet er forsett eller grov uaktsomhet, mens kravet er simpel uaktsomhet når det gjelder opplysningssviktens skattemessige følger. Strafferammen ved grov uaktsomhet er bot eller fengsel i inntil ett år, jf. straffeloven § 280.

I tillegg til straffebudene i straffeloven er det inntatt to ytterligere straffebud i skatteforvaltningsloven. Etter skatteforvaltningsloven § 14-12 kan opplysningspliktige tredjeparter som gir uriktig eller ufullstendige opplysninger til skattemyndighetene, eller unnlater å gi pliktige opplysninger, straffes med bot eller fengsel i inntil to år ved forsettlig overtredelse. Ved grov uaktsomhet er strafferammen fengsel i inntil ett år. Etter skatteforvaltningsloven § 14-13 kan den som unnlater å medvirke til kontroll etter § 10-4 straffes med bot eller fengsel i inntil to år.

5.5 Utlevering av opplysninger til andre myndigheter mv.

Skattemyndighetenes adgang til å utveksle opplysninger de mottar fra skattepliktige og tredjeparter, følger av reglene om skattemyndighetenes taushetsplikt og unntak fra denne. Det følger av

skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd at alle som utfører, eller har utført, arbeid på vegne av skattemyndighetene, må hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det de i sitt arbeid har fått vite om noens «formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold». Etter bestemmelsens annet ledd bokstav a og b gjelder taushetsplikten likevel ikke for skattemeldingene etter § 9-7, eller opplysninger om en næringsdrivende er registrert i Merverdiavgiftsregisteret.

I skatteforvaltningsloven §§ 3-3 til 3-8 gjøres det ytterligere unntak fra skattemyndighetenes taushetsplikt ved utlevering av opplysninger til andre offentlige myndigheter mv.

Skattemyndighetene kan i henhold til skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav a, gi opplysninger til offentlig myndighet som kan ha bruk for dem i sitt arbeid med skatt, toll, avgifter, trygder, tilskudd eller bidrag av offentlige midler. Etter bokstav b kan opplysninger gis til offentlig myndighet til bruk i forbindelse med håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, obligatorisk tjenestepensjon, inn- og utførsel av varer, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, lotteri, aksjeselskaper eller stiftelser, og til offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet, samt til Tilsynsrådet for advokatvirksomhet til bruk for tilsynsformål. Skattemyndighetene kan gi opplysninger til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål etter bokstav c, og når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger etter bokstav d. Videre kan skattemyndighetene gi opplysninger til offentlig oppnevnte granskningskommisjoner etter bokstav e.

Det fremgår av skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav f at adgangen til å gi opplysninger til politi og påtalemyndighet er snevrere enn det som gjelder ved utlevering til andre offentlige myndigheter. Opplysninger kan gis til politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak innenfor skattemyndighetenes eget forvaltningsområde. Dersom opplysningene gjelder straffbare handlinger utenfor skattemyndighetenes forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger «rimelig grunn til mistanke» om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i seks måneder, jf. § 3-3 bokstav f. Skattemyndighetene skal etter bokstav g gi opplysninger til Økokrim etter anmodning grunnet i en melding om en mistenkelig transaksjon gitt i medhold av hvitvaskingsloven.

Etter skatteforvaltningsloven § 3-3 bokstav h kan skattemyndighetene gi opplysninger til «andre» når lovbestemmelser fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikten ikke skal være til

hinder for å gi opplysningene. Slike bestemmelser følger blant annet av konkurranseloven § 24, matloven § 23 og utlendingsloven § 84. I henhold til bokstav i kan skattemyndighetene gi opplysninger til namsmyndighetene i saker om utlegg og arrest, i forbindelse med utveksling av informasjon som forutsatt i oppgaveregisterloven etter bokstav j og til den alminnelige namsmannen og tingrett til bruk i skiftesak etter bokstav k.

Ved endringslov 20. desember 2018 ble det vedtatt endringer i skattemyndighetenes adgang til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til andre offentlige myndigheter. Endringene innebærer at skatteforvaltningsloven § 3-3 gir en generell regulering av når skattemyndighetene kan gi taushetsbelagte opplysninger til andre offentlige myndigheter. Etter bestemmelsen skal skattemyndighetene kunne utlevere opplysninger til andre offentlige myndigheter når det er nødvendig for å utføre mottakerorganets oppgaver etter lov, eller for å hindre at virksomhet blir utøvd på en uforholdsmessig måte. Utleveringen må ikke være uforholdsmessig ut fra de ulempene den medfører i form av inngrep i personvernet og fare for at opplysninger av konkurransemessig betydning kommer på avveie. Hvilke momenter det skal legges vekt på ved vurderingen av om utleveringen er forholdsmessig, skal inntas i skatteforvaltningsforskriften. I forskriften skal det også tas inn en liste over enkelte praktisk viktige utleveringstilfeller, der vilkårene for utlevering alltid skal anses å være oppfylt. Denne opplistingen skal i det vesentlige bestå av de tilfellene som er regulert i gjeldende § 3-3 i skatteforvaltningsloven.

Endringene er en oppfølging av Stortingets anmodningsvedtak 28. april 2015 nr. 514 der regjeringen ble bedt om å utrede om Skatteetaten skal få bedre mulighet til å dele informasjon med andre offentlige etater for å bekjempe svart virksomhet.³² Forslaget er en oppfølging av regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet. Endringene trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.

5.6 Utveksling av opplysninger med andre land

Utteksling av informasjon med andre land i forbindelse med skattesaker er regulert i bi- og mul-

tilaterale avtaler. Norge har inngått rundt 90 skatteavtaler³³ med andre land for å hindre utilsiktet dobbeltbeskatning og få hindre skatteunndragelse. Avtalene inneholder bestemmelser om informasjonsutveksling i skattesaker og om administrativt samarbeid. Norge har også inngått særskilte avtaler om informasjonsutveksling i skattesaker med rundt 40 land³⁴ hvor Norge ikke har alminnelig skatteavtale. I tillegg har Norge tiltrådt OECD/Europarådets konvensjon om administrativ bistand i skattesaker, som dekker både utveksling av informasjon og bistand til innfordring. De nordiske landene har i tillegg inngått en særskilt avtale om administrativ bistand som også gjelder informasjonsutveksling og bistand til innkreving. Den 6. februar 2018 undertegnet Norge en særskilt avtale om administrativt samarbeid på merverdiavgiftens område med EU. Avtalen trådte i kraft 1. september 2018.

Informasjonsutveksling kan gjøres på forespørsel, spontant eller automatisk. *Informasjonsutveksling på forespørsel* innebærer at kompetent myndighet i et land sender en konkret forespørsel om informasjon fra et land de har inngått avtale om informasjonsutveksling med. *Spontan informasjonsutveksling* innebærer at myndighetene i et land har informasjon som kan være av interesse for myndighetene i et annet land, og overfører denne informasjonen på eget initiativ. Slik utveksling gjøres for eksempel for bindende forhåndsuttalelser i henhold til BEPS tiltak 5.³⁵ *Automatisk informasjonsutveksling* innebærer at myndighetene i et land automatisk utveksler relevant informasjon i henhold til en avtale om automatisk informasjonsutveksling. Norge deltar i to automatiske utvekslinger, land-for-landrapportering (BEPS tiltak 13)³⁶ og utveksling av kontoopplysninger etter Common Reporting Standard (CRS).

³³ <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/id417330/>

³⁴ <https://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatter-og-avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat/informasjonsutvekslingsavtaler-og-andre-avtaler-om-administrativ-bistand/id2576003/>

³⁵ Se omtale av tiltakspunktet under punkt 2.4.6

³⁶ Se omtale under punkt 2.4.12

³² Prop. 1 LS (2018–2019) kapittel 17

Kapittel 6

Skatterådgiveres taushetsplikt etter gjeldende rett**6.1 Advokaters taushetsplikt****6.1.1 Innledning**

Som mange andre yrkesgrupper, har advokater taushetsplikt om opplysninger de blir kjent med i sitt arbeid. Dette innebærer at advokaten ikke kan røpe slike opplysninger til uvedkommende. Advokaters yrkesmessige taushetsplikt er ikke nedfelt i en egen lovbestemmelse, men følger forutsetningsvis av bestemmelsen i straffeloven av 2005 § 211, som innebærer at advokaten kan straffes for å «uberettiget røpe hemmeligheter som er betrodd dem eller deres foresatte i anledning av stillingen eller oppdraget». Ordlyden i bestemmelsen er noe endret fra den tilsvarende bestemmelsen i den tidligere straffeloven av 1902, men endringen er ikke ment å medføre en realitetsendring.

Advokatens yrkesmessige taushetsplikt etter straffeloven av 2005 § 211 regulerer advokatens taushetsplikt i alle henseende, overfor myndigheter, privatpersoner, i det offentlige rom, osv. Taushetsplikten etter denne bestemmelsen viker for lovbestemt opplysningsplikt dersom det er bestemt eller klart forutsatt i lov.

I tillegg til den generelle taushetsplikten som følger forutsetningsvis av straffelovbestemmelsen, har advokater en særskilt taushetsplikt i rettergang. Det følger av tvisteloven § 22-5 første ledd og straffeprosessloven § 119 at retten ikke kan ta imot forklaring fra advokater og visse andre yrkesgrupper om opplysninger som er betrodd dem i deres stilling. Høyesterett har i flere avgjørelser forutsatt at bevisforbudene i straffeprosessloven § 119 og tvisteloven § 22-5 må antas å ha samme innhold, se blant andre HR-2018-1691 U avsnitt 18, Rt. 2012 s. 1601 avsnitt 20-21 og Rt. 2012 s. 868 avsnitt 15.¹

Etter sin ordlyd dekker straffeloven av 2005 § 211 og bevisforbudsreglene de samme opplysningene.

Rettspraksis om tolkningen av bevisforbudene er langt mer omfattende enn rettspraksis om tolkningen av bestemmelsen om taushetsplikt i straffeloven. Høyesteretts ankeutvalg uttalte i Rt. 2013 s. 92 avsnitt 38 at bestemmelsene i straffeprosessloven § 119 og straffeloven 1902 § 144 «langt på vei må sies å speile hverandre». Det må derfor antas at praksis knyttet til prosessreglenes taushetspliktsbestemmelser også er relevante ved fastleggelse av taushetsplikten etter straffeloven av 2005 § 211.

På bakgrunn av uttalelser i forarbeidene til den tidligere tvistemålsloven er det i rettspraksis slått fast at bevisforbudet bare omfatter «egentlig advokatvirksomhet», det vil si juridisk bistand og rådgivning. Andre oppgaver som advokater utfører, som ikke er juridisk bistand og rådgivning, er derfor ikke vernet av taushetsplikten etter bevisforbudene.

Advokaters forpliktelse til ikke å bringe videre opplysninger de mottar i stillings medfør, følger også av fortrolighetsplikten, som er nedfelt i Regler for god advokatskikk (RGA) i kapittel 12 i den gjeldende advokatforskriften. I henhold til RGA er advokatfortroligheten en grunnleggende rett og plikt, samt en forutsetning for den nødvendige tilliten som advokater må ha for å ivareta sitt yrke, jf RGA punkt 2.3. Her fremkommer det også at advokaten, i tillegg til å overholde lovbestemt taushetsplikt, plikter å behandle «opplysninger han blir kjent med i sitt virke som advokat» fortrolig, også når disse ikke omfattes av advokaters lovbestemte taushetsplikt. Dette skillet mellom den snevrere taushetsplikten og den videre fortrolighetsplikten, har også nedfelt seg i disiplinærpraksis.²

Advokatlovutvalget la i mai 2015 frem sin utredning om dagens regelverk for advokater og

¹ Se også Rt. 2012 side 608 avsnitt 37, Rt. 2010 side 1638 avsnitt 28 og Rt. 2008 side 504 avsnitt 17.

² Se nærmere Geir Woxholth, *God advokatskikk*, Oslo, 2018, s. 226ff, med videre henvisninger.

andre som yter rettshjelp og forslag til revisjon av regelverket.³ Advokatlovutvalget foreslår å løse advokaters taushetsplikt. Når det gjelder fortrolighetsplikten åpner advokatutvalget for at denne kan videreføres i en ny forskrift.⁴ Forslaget er under behandling i Justisdepartementet.

Etter straffeloven av 2005 § 211 straffes den som «uberettiget» røper hemmeligheter betrodd dem i stillingen. Det vil ikke være «uberettiget» å røpe opplysninger som er omfattet av lovbestemte og ulovfestede unntak fra taushetsplikten. Hvorvidt det er gjort unntak fra taushetsplikten, må vurderes noe ulikt avhengig av om opplysningene er betrodd under utøvelse av egentlig advokatvirksomhet eller ikke. Utvalget omtaler dette nærmere blant annet i punkt 9.3.2 nedenfor.

Taushetsplikten etter bevisforbudene er vernet av Grunnloven § 102 jf. EMK artikkel 8. EMK artikkel 8 nr. 2 fastsetter at inngrep i rettighetene som er vernet etter artikkel 8 nr. 1 blant annet må ha hjemmel i lov. Etter EMDs praksis må det antas at kravet til lovhjemmel forstås særlig strengt når det gjelder inngrep i advokaters taushetsplikt.⁵ Høyesterett har også lagt til grunn at inngrep i taushetsplikt etter bevisforbudene krever klar lovhjemmel, jf. Rt. 2012 s. 608 avsnitt 48.

Utenfor egentlig advokatvirksomhet står ikke advokaters taushetsplikt i en tilsvarende særstilling. Her er utgangspunktet, som for andre former for lovbestemt taushetsplikt: for at taushetsplikten skal vike for opplysningsplikt, må den relevante bestemmelsen fastsette eller klart forutsette at taushetsplikten skal vike. Advokaten må her vurderes på samme måte som andre som yter slike tjenester, og som har lovbestemt taushetsplikt. Dette gjelder for eksempel for advokater som driver med eiendomsmegling, jf. eiendomsmeglingsloven § 3-6. Her er det forutsatt at taushetsplikten er lik for advokater og andre, og at taushetsplikten ikke rekker lengre enn det bestemmelsen uttrykkelig angir.

Advokater kan også yte tjenester som ikke er egentlig advokatvirksomhet, og som heller ikke er underlagt taushetsplikt i spesiallovgivning. Når andre enn advokater som utøver den aktuelle tjenesten, ikke er underlagt taushetsplikt og de pålegges en opplysningsplikt, må de fremlegge de aktuelle opplysningene. Advokater som yter slike tjenester vil normalt ha samme opplysningsplikt som andre som yter tilsvarende tjenester.⁶

I dette kapittelet vil utvalget redegjøre for advokaters taushetsplikt etter gjeldende rett, og den sterke taushetsplikten som følger av bevisforbudene. I punkt 9.3 vurderer utvalget betydningen av advokaters taushetsplikt på skatteområdet, og om det er behov for å gjøre inngrep i taushetsplikten utover det som følger av gjeldende rett. Et annet spørsmål er hvor langt taushetsplikten rekker i forhold til advokatens opplysningsplikt om egne forhold. Utvalget vurderer dette spørsmålet i punkt 9.3.5.

6.1.2 Hensynet bak advokaters taushetsplikt

Advokaters taushetsplikt skal verne forholdet mellom advokat og klient. Taushetsplikten verner borgernes rett til å søke rettsråd i fortrolighet. Med en slik garanti kan personer med behov for rettslig råd og hjelp, oppsøke advokat uten frykt for at opplysningene skal komme ut. Advokatens taushetsplikt er dermed en forutsetning for at rettslig råd og hjelp er tilgjengelig for de som trenger det. Tilgang til profesjonell juridisk rådgivning og hjelp gjør folk i stand til å ivareta sine rettslige interesser. Taushetsplikten utgjør derfor en viktig rettssikkerhetsgaranti, som er sentralt i en fungerende rettsstat.

Høyesterett begrunner taushetsplikten slik i Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 33 flg.:

«Begrunnelsen for taushetsplikten i § 119 er at folk skal kunne søke profesjonell behandling, hjelp eller råd fra yrkesutøvere som omfattes av bestemmelsen, uten at opplysninger de i den forbindelse gir, skal komme ut eller bli gitt videre, se Rt-2006-633 med videre henvisninger. Advokaters taushetsplikt skal altså verne fortroligheten mellom klient og advokat. Dette vil bidra til at man får materielt riktige avgjørelser og er dermed en viktig rettssikkerhetsgaranti.

(...)

Hensynene bak reglene om taushetsplikt gjør seg gjeldende også når det kan være risiko for at pengene stammer fra en straffbar handling. Det er nettopp når en person er i en presset situasjon, behovet for å kunne søke råd i fortrolighet kan være størst. Dette er treffende beskrevet i Ot.prp. nr. 13 (1998–99) Om lov om helsepersonell mv. (helsepersonelloven) side 83:

«Taushetsplikten begrunnes også med at pasienten skal få behandling. Dersom legen eller annet helsepersonell ikke hadde taushetsplikt, kunne pasienten unnlate å oppsøke hjelp

³ NOU 2015: 3 Advokaten i samfunnet

⁴ NOU 2015: 3, side 220.

⁵ NOU 2015: 3 punkt 15.3.2.1 side 205

⁶ NOU 2015: 3 punkt 15.3.2.1. side 205

av frykt for informasjonsflyt. Særlig aktuelt vil dette kunne være dersom pasienten har vært involvert i straffbare handlinger eller søker å unndra seg kontroll fra andre offentlige myndigheter. Et formål er nettopp at mennesker med behov for helsehjelp til seg selv, barn eller ev andre pårørende, skal oppsøke helsevesenet uavhengig av atferd eller livssituasjonen for øvrig. [...] Tilsvarende vil pasienter som har oppsøkt lege kunne holde tilbake opplysninger av frykt for at legen bringer disse videre. Dette kunne medføre at legen fikk et utilstrekkelig beslutningsgrunnlag, som igjen ville kunne få uheldige følger for helsehjelpens innhold. Hensiktsmessig samhandling mellom behandler og pasient forutsetter et tillitsforhold mellom partene. Taushetsplikten skal legge forholdene til rette for at pasienten føler trygghet med hensyn til å gi informasjon som kan være nødvendig for at helsepersonell skal kunne yte et best mulig hjelpetilbud. En frykt for informasjonsspredning vil kunne være et problem for helsevesenet.»

Uttalelsen gjelder taushetsplikten for helsepersonell, men tilsvarende hensyn gjør seg etter mitt syn langt på vei også gjeldende for advokaters taushetsplikt.»

De hensyn som her er trukket frem, begrunner taushetsplikten hjemlet i bevisforbudene. Slik taushetsplikt er gjerne betegnet som kallsmessig eller sterk taushetsplikt. Den sterke taushetsplikten er nært knyttet til advokatens samfunnsoppgaver, som er å tilby rettsråd i fortrolighet, som beskrevet i første avsnitt i sitatet over.

Når advokaten utøver annen virksomhet enn juridisk bistand og rådgivning, er ikke vernet på samme måte begrunnet i grunnleggende rettsstatsprinsipper. Beskyttelsesbehovet er derfor ikke like sterkt for betroelser gitt under slik virksomhet. I utgangspunktet må den som går til en advokat kunne forvente at advokaten har taushetsplikt, uansett hva oppdraget gjelder. Men når oppdraget gjelder annen virksomhet enn egentlig advokatvirksomhet, står ikke advokatens taushetsplikt i en særstilling sammenlignet med andre former for lovbestemt taushetsplikt. På disse områdene kan andre hensyn få større gjennomslag vurdert opp mot hensynet bak den sterke taushetsplikten. For eksempel vil hensynet til det offentliges behov for å innhente informasjon kunne tilsi at taushetsplikten må vike utenfor bevisforbudene.

6.1.3 Hvem har taushetsplikt

6.1.3.1 Advokaten og dens hjelpere

Straffeloven av 2005 § 211 gjelder for advokater, forsvarere i straffesaker og disses hjelpere, samt enkelte andre yrkesgrupper med profesjonsbasert taushetsplikt. Hvem som kan drive advokatvirksomhet er regulert i domstoloven § 220. Hvem som er forsvarer er regulert i kapittel 9 i straffeprosessloven.

Taushetsplikten er ikke begrenset til å gjelde privatpraktiserende advokater eller advokater med norsk bevilling. Høyesteretts kjæremålsutvalg har i Rt. 2000 s. 2167 slått fast at tvistemålsloven § 205, som er videreført med tvisteloven § 22-5, omfatter utenlandske advokater og ansatte advokater. Høyesteretts kjæremålsutvalg uttaler:

«[...] spørsmålet om taushetsplikt – og dermed også det korresponderende spørsmål om plikt til fremleggelse av dokumenter – må løses ut fra hva som i det enkelte tilfelle er det reelle forhold: Dersom det aktuelle dokument er et resultat av en rådgivning fra den ansatte advokats side som kan likestilles med den funksjon som en frittstående advokat ville hatt, vil taushetsplikten for de nevnte advokater være den samme.»

Det gjelder ingen krav til organiseringen av advokatvirksomheten. Høyesteretts flertall kom i Rt. 2014 s. 773 til at det ikke kan innfortolkes et krav til organiseringen av advokatvirksomheten i stillingsvilkåret. Saken gjaldt tvisteloven § 22-5. Flertallet viser til Rt. 2000 s. 2167, hvor det er uttalt at «(...) spørsmålet om taushetsplikt – og dermed også det korresponderende spørsmål om plikt til fremleggelse av dokumenter – må løses ut fra hva som i det enkelte tilfellet er det reelle forhold». Flertallet uttaler om dette i avsnitt 45:

«Dette peker klart i retning av at det er oppdragets innhold, og ikke hvordan advokatvirksomheten er organisert, som er avgjørende. I samme retning taler formålsbetraktninger: Behovet for å beskytte fortroligheten mellom klient og advokat er det samme uansett hvilken organisasjonsform advokaten har valgt.»⁷

Etter straffeloven av 2005 § 211 har også advokatens hjelpere taushetsplikt. Dette gjelder typisk advokatsekretærer og andre som er ansatt hos advokaten, og som får tilgang til taushetsbelagt

⁷ Rt. 2014 s. 773

informasjon. Hjelpere omfatter også personer som utfører arbeidsoppgaver for advokaten som ikke har tilknytning til et bestemt oppdrag, som for eksempel datakonsulenter og revisorer. Hjelperen trenger ikke være ansatt hos advokaten. Personer som er engasjert til enkeltstående oppdrag kan også være hjelpere etter bestemmelsen, for eksempel som privatetterforsker.

6.1.3.2 *Betrodd advokaten i «anledning av stillingen»*

Det følger av straffeloven av 2005 § 211 at taushetsplikten gjelder for opplysninger som er betrodd advokaten eller dennes medhjelper i «anledning av stillingen eller oppdraget». Vilåret innebærer at advokaten har fått opplysningen *fordi* vedkommende er advokat. Opplysninger som blir betrodd vedkommende som privatperson eller som yrkesutøver på andre områder, er ikke underlagt taushetsplikt. Advokatlovutvalget uttaler at grensen mellom rollen som advokat og andre roller vedkommende opptre i, kan være vanskelig å trekke. Vurderingen må ta utgangspunkt i om den som betror seg har en berettiget forventning om å bli betraktet som klient. Momenter av betydning for vurderingen kan være opplysningens art, om det dreier seg om spørsmål advokaten arbeider med til vanlig, om samtalen skjer i fortrolighet, hvor tydelig vedkommende ber advokaten om å sette seg inn i problemene, og om vedkommende har vært advokatens klient tidligere.⁸

6.1.3.3 *Egentlig advokatvirksomhet – juridisk bistand og rådgivning*

Etter prosesslovgivningen må retten ikke ta imot forklaring fra advokater om noe som er betrodd dem «i deres stilling», jf. straffeprosessloven § 119 og tilsvarende i tvisteloven § 22-5. I forarbeidene til den tidligere tvistemålsloven § 205, som er videreført i tvisteloven § 22-5, fremgår det at bestemmelsen bare gjelder «egentlig advokatvirksomhet»:

«Betroelser i anledning av forretninger, som sakførere ofte driver ved siden av sin egentlige sakførervirksomhet, f.eks. som formidlere av salg og laan eller som formuesbestyrere, vil derimot ligge utenfor bestemmelsens omrade.»⁹

Dette er videreført i rettspraksis, hvor det er lagt til grunn at bevisforbudet bare omfatter «den egentlige advokatvirksomhet – juridisk bistand og rådgivning» i og utenfor rettergang, jf. Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 29 med videre henvisning.

Juridisk teori har ikke innfortolket en tilsvarende begrensning i rekkevidden av taushetsplikten i medhold av straffeloven av 2005 § 211.¹⁰ Advokatlovutvalget bygger også på en slik tolkning av reglene.¹¹ Det sterke vernet som taushetsplikt etter bevisforbudene gir, gjelder derfor som et utgangspunkt ikke for annen virksomhet som advokater driver med, for eksempel eiendomsmegling og formuesforvaltning. Advokatlovutvalget uttaler følgende om hva som faller utenfor «egentlig advokatvirksomhet»:

«En advokats virksomhet innenfor for eksempel eiendomsmeikling, granskning, formuesrådgivning, forretningsførsel, bestyrelse av dødsbo og verv som styremedlem faller i utgangspunktet utenfor. Det avgjørende er om arbeidet er foretatt som ledd i et oppdrag som består i juridisk bistand og rådgivning. Er det for eksempel foretatt pengetransaksjoner til og fra klientkonti, vil dette være omfattet av bevisforbudet dersom det er utført som ledd i et oppdrag innen «den egentlige advokatvirksomhet», jf. Rt. 2010 s. 1638.»

Det må vurderes konkret om virksomheten er «egentlig advokatvirksomhet» eller ikke. Selv om granskning som et utgangspunkt ikke anses som «egentlig advokatvirksomhet», kan et slikt oppdrag etter en konkret vurdering likevel være det, jf. Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2014 s. 773, omtalt nedenfor. I denne saken kom flertallet til at granskingsoppdraget i det konkrete tilfellet var egentlig advokatvirksomhet, og dermed omfattet av bevisforbudet.

I Rt. 1999 s. 911 (dissens 3-2) var spørsmålet om en advokat hadde forklaringsplikt om identiteten til to klienter som hadde gitt opplysninger som kunne belyse hvem som stod bak et anonymt tips i en drapssak. Høyesteretts kjæremålsutvalgs flertall uttalte:

«Med bakgrunn i at diskresjonshensynet overfor klienten brytes mot hensynet til straffesakens riktige opplysning, er det lagt til grunn at

⁸ NOU 2015: 3 punkt 15.2.2.3 side 194.

⁹ Ot.prp. nr. 1 (1910) «Om utfærdigelse av love om domstolene og om rettergangsmaaten i tvistemaal» s. 181

¹⁰ Jens Edvin A. Skoghøy, «Advokaters taushetsplikt og de korresponderende bevisforbud i tvisteloven § 22-5 og straffeprosessloven § 119», s. 172

¹¹ NOU 2015: 3 punkt 15.2.2.4 side 195.

ikke enhver kontakt mellom klient og advokat er beskyttet av bevisforbudet. Det gjelder bare innenfor den egentlige advokatvirksomhet – juridisk bistand og rådgivning-, ikke for eksempel for eiendomsformidling, formuesrådgivning eller en advokats arbeid som bestyrer for et konkursbo, jf. *Andenæs*: Norsk straffeprosess (1994) bind I side 215 og Rt. 1981 side 1206.»

Uttalelsen er fulgt opp i Rt. 2008 s. 645. Spørsmålet for Høyesteretts ankeutvalg var blant annet om pengeoverføringer over en advokats klientkonto i utgangspunktet ligger utenfor det som kan anses som advokatvirksomhet. Ankeutvalget besvarte spørsmålet bekreftende og uttalte i avsnitt 47:

«Som påpekt i Rt-1999-911, er det bare «den egentlige advokatvirksomhet – juridisk bistand og rådgivning» som er omfattet av bevisforbudet i straffeprosessloven § 119. I tilfeller hvor en advokat driver eiendomsmegling eller formuesrådgivning eller bestyrer dødsbo, vil bevisforbudet i § 119 som utgangspunkt ikke gjelde for disse virksomhetene. Dersom det i forbindelse med eiendomsmegling eller formuesrådgivning oppstår rettsspørsmål som oppdragsgiveren har behov for rådgivning om, vil imidlertid den juridiske rådgivningen være omfattet av bevisforbudet i § 119»

Det følger av avgjørelsen at pengeoverføringer som skjer som ledd i et regulært advokatoppdrag, omfattes av taushetsplikten, jf. også Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 32. Pengeoverføringer som ikke inngår som ledd i egentlig advokatvirksomhet, faller derimot utenfor taushetspliktens rekkevidde.

I Rt. 2012 s. 1639 var det sentrale spørsmålet om en advokats rolle i forbindelse med kunsthandel må regnes som en del av hans egentlige advokatvirksomhet, eller om denne virksomheten snarere må likestilles med for eksempel eiendomsmevlervirksomhet. Under henvisning til ankeutvalgets uttalelse i Rt. 2008 s. 645 sitert over, uttaler Høyesteretts ankeutvalg i avsnitt 13:

«Det må altså vurderes konkret om det i den bistand som A har ytet i forbindelse med transaksjonene, er elementer som må regnes som egentlig advokatvirksomhet. Under dette må blant annet gå utarbeidelse av kontrakt på vegne av klienten. Det kan ikke være avgjørende om de juridiske utfordringene i det konkrete tilfellet ikke har vært større enn at personer uten juridisk utdanning, men med erfaring

fra vedkommende livsområde, også hadde kunnet gi råd. Det følger av domstoloven § 218 femte ledd om begrenset rett for andre enn advokater til å yte rettshjelp at det ikke uten videre vil være avgjørende om også andre enn advokater kan rådgi om den aktuelle problemstillingen. Når den bistanden som for øvrig ytes av advokaten ligger utenfor den egentlige advokatvirksomhet, og det dreier seg om bruk av et standarddokument for vedkommende transaksjonstype, må det imidlertid ligge en selvstendig juridisk vurdering av den konkrete transaksjonen bak valget av dokument for å bringe advokatens arbeid med kontrakten inn under straffeprosessloven § 119.»

Borgarting lagmannsretts avgjørelse i LB-2017-186248¹² er et illustrerende eksempel på vurderingen ankeutvalget her gir anvisning på. Lagmannsretten kom etter en konkret vurdering til at en advokats bistand med kunsthandel ikke omfattet bistand med elementer av egentlig advokatvirksomhet. På bakgrunn av bevisførselen kom lagmannsretten til at advokatens rolle i utgangspunktet gjaldt praktiske oppgaver i forbindelse med handel med kunstverk, som for eksempel oppbevaring, visning og frakt av kunstverk, kontakt med transportør, inngåelse av forsikringsavtaler og undertegning av avtaler om kjøp eller salg av kunst på vegne av klienten.

I Rt. 2014 s. 773 (dissens 4-1), vurderte Høyesterett blant annet om utførelse av et granskningsoppdrag var å anse som «egentlig advokatvirksomhet». Flertallet, med mindretallets tilslutning, la til grunn at spørsmålet om hvorvidt granskning som en advokat utfører, er egentlig advokatvirksomhet, ikke kan besvares generelt. Det må foretas en konkret vurdering av det reelle innholdet i arbeidet.

Flertallet og mindretallet delte seg ved den nærmere grensedragningen for hvilken aktivitet som inngår i «egentlig advokatvirksomhet». For flertallet er det et sentralt poeng at faktum som kartlegges kan få «rettslige konsekvenser». Førstvoterende uttaler på vegne av flertallet i avsnitt 51:

«Dersom granskningen kan få rettslige konsekvenser, vil også mer omfattende kartlegging av faktum etter mitt syn etter omstendighetene kunne være egentlig advokatvirksomhet. Innhentingen og systematiseringen av faktum og

¹² Dommen var ikke rettskraftig ved avslutningen av utvalgets arbeid.

de juridiske vurderingene vil da ofte henge nært sammen. I alle fall når formålet er å vurdere om det har skjedd lovbrudd, kreves det juridisk kompetanse for å identifisere hva som er det relevante faktum som undersøkelsen særlig bør rettes mot, og for å sette de ulike deler av faktum i sin rettslige sammenheng. Og bevisbedømmelsen vil vanligvis baseres på domstolens prinsipper for bevisbedømmelse.»

Til dette bemerker mindretallet at en klarlegging av faktum tilnærmet alltid vil kunne få rettslige konsekvenser, og muligheten for rettslige konsekvenser er ikke egnet som kriterium for når faktumavklaring kan sees som «egentlig advokatvirksomhet», jf. avsnitt 66. Videre uttaler mindretallet at selv om oppdragsgivers formål er å avklare om det har skjedd lovbrudd, og undersøkelsene derfor vil ha nytte av juridisk kompetanse, er det ikke «egentlig advokatvirksomhet» i relasjon til tvisteloven § 22-5:

«Det er en situasjon der oppdragets karakter av rådgivning mangler, i hvert fall rådgivning av den karakter der det er naturlig å betrakte datainnsamlingen som betroelser.»¹³

På bakgrunn av rettspraksis må det vurderes konkret om advokatens oppdrag i det enkelte tilfellet faller innenfor «egentlig advokatvirksomhet». Det er vanskelig å trekke opp en entydig avgrensning av hva som omfattes på bakgrunn av den rettspraksis som foreligger. Den klare juridiske rådgivningen – kjernen i advokatens virksomhet – er klart omfattet. Innhentning og systematisering av faktum vil etter forholdene kunne være «egentlig advokatvirksomhet». Dersom formålet er å vurdere om det har skjedd et lovbrudd, er slik virksomhet i alle fall omfattet av «egentlig advokatvirksomhet».

6.1.4 Hvilke opplysninger advokatens taushetsplikt gjelder

Taushetsplikten gjelder det som er «betrodd» advokaten i stillingen. Ordlyden i bestemmelsene om bevisforbud tilsier at taushetsplikten gjelder for de opplysningene som den som har krav på hemmeligholdet meddeler advokaten. I rettspraksis er uttrykket tolket langt videre enn dette.

Etter rettspraksis omfatter uttrykket i utgangspunktet alt «det advokaten i egenskap av sitt yrke og som ledd i et klientforhold innhenter

eller får tilgang til å vegne av klienten», jf. Rt. 2006 s. 1071 avsnitt 22, som gjaldt rekkevidden av bevisforbudet etter straffeprosessloven § 119.

Taushetsplikten gjelder etter dette alt det advokaten får vite i anledning klientforholdet, uansett hvordan advokaten har fått tilgang til informasjonen. Dette inkluderer opplysninger advokaten har tilegnet seg ved egne undersøkelser i anledning klientforholdet.

Også opplysninger som advokaten i anledning oppdraget har innhentet fra tredjeparter er underlagt taushetsplikt, jf. Rt. 2006 s. 1071 avsnitt 21 og 22 og Rt. 2009 s. 1557 avsnitt 19.

I Rt. 2009 s. 1557 slo Høyesteretts ankeutvalg fast at advokaten hadde taushetsplikt om en takstrapporert han hadde innhentet på vegne av klienten. Høyesteretts ankeutvalg uttalte om tvisteloven § 22-5:

«Bestemmelsen kommer til anvendelse der det er tale om vitneforklaring *fra* en advokat eller krav om fremleggelse av dokumenter mv. som er betrodd vedkommende. Advokat Løstegaard Olsen kunne således ikke forklare seg om angjeldende rapport eller fremlegge denne.»

Høyesteretts ankeutvalg kom til at klienten derimot ikke kunne nekte å legge frem takstrapporert. Se nærmere omtale av dommen i punkt 6.1.5 og punkt 9.4.2.

I Rt. 2006 s. 1071 var spørsmålet om opplysninger innhentet av en privatetterforsker under oppdrag for advokaten var å anse som betroelser gitt til advokaten etter straffeprosessloven § 119. Høyesterett kom til at opplysninger advokaten har innhentet fra tredjepersoner, er omfattet av taushetsplikt. Videre kom Høyesterett til at tilsvarende opplysninger innhentet av privatetterforskeren under oppdrag for advokaten også må anses som betroelser gitt til advokaten, selv om opplysningene ikke var videreformidlet til advokaten. Forutsetningen er at opplysningene er ment å være tilgjengelig for prinsipalen.

Taushetsplikten gjelder også for opplysninger som tredjeparter uoppfordret formidler til advokaten i dennes egenskap av å ha et oppdrag for klienten, jf. Rt. 2013 s. 92 avsnitt 40. Spørsmålet i saken var om en forsvarer i straffesak måtte fratre som inhabil fordi han under ankeforhandlingen hadde formidlet en e-post fra en tidligere domfelt i samme sak, som nå hadde status som vitne, til tiltalte. Ankeutvalget kom til at vitneforbudet i straffeprosessloven § 119 også gjelder opplysninger som tredjemann uoppfordret formidler til advoka-

¹³ Rt. 2014 s. 773 avsnitt 66

ten i dennes egenskap av å ha et advokatoppdrag for klienten.

Selv om ordlyden i bevisforbudsreglene tilsier at bevisforbudet kun gjelder opplysninger som advokaten har mottatt, er det sikker rett at taushetsplikten også gjelder vurderinger som advokaten har gjort i en sak og advokatens råd til klienten. Høyesteretts praksis bygger gjennomgående på den forutsetning at også informasjon om advokatens egne bearbeidelser av materialet, advokatens overveielser knyttet til gjennomføringen av oppdraget og de råd han gir klienten, er omfattet av beslagsforbudet, jf. HR-2018-104-A avsnitt 27 med videre henvisninger.

Det følger av rettspraksis at også annen informasjon om oppdraget utover selve rådet og den informasjon advokaten har fått i anledning oppdraget, er omfattet av taushetsplikten. Rt. 2010 s. 1638 gjaldt spørsmålet om reglene om advokaters taushetsplikt er til hinder for å gi et advokatfirma pålegg om å utlevere opplysninger til Økokrim om hvem som er mottakeren av tre spesifiserte overføringer over firmaets klientkonto, jf. straffeprosessloven § 119 og § 210. Høyesterett viste til at begrunnelsen for taushetsplikten er at den skal verne fortroligheten mellom klient og advokat, og uttaler så i avsnitt 34:

«Å besørge overførsel av penger til eller fra klienter over klientkontoen kan inngå som et helt ordinært ledd i en advokats egentlige advokatvirksomhet. Oppgjøret mellom partene i en retts sak eller et utenrettslig forlik vil for eksempel ofte skje over klientkontoen. Hensynene bak taushetsplikten tilsier at alle ledd i et ordinært advokatoppdrag omfattes av taushetsplikten, også transaksjoner. Dersom advokaten for eksempel skulle kunne gi opplysninger om størrelsen på beløpet som er overført, ville man ikke sjelden kunne slutte seg til innholdet i et forlik eller lignende, og det ville kunne uthule det vernet reglene om taushetsplikt er ment å gi.»

Høyesterett vurderte i samme kjennelse om taushetsplikten også omfatter navnet på klienten. Høyesterett fravek resultatet i Rt. 1999 s. 911, hvor det var lagt til grunn at klientens navn bare er omfattet av advokatens taushetsplikt dersom det er en konkret mulighet for at noe som kan sies å være betrodd advokaten, blir røpet om navnet på klienten blir kjent.

Grunnen til fravikelsen var at Høyesterett kom til at en vurdering av om det er en slik konkret mulighet, ikke er en vurdering som advokaten i

alle tilfeller er i stand til å foreta på en tilfredsstillende måte. Etter en utførlig drøftelse i avsnittene 47-49, uttaler Høyesterett i avsnitt 54 i Rt. 2010 s. 1638:

«Etter en samlet vurdering av de nevnte kilder konkluderer jeg med at navnet på en klient i et egentlig advokatoppdrag må anses for å være omfattet av taushetsplikten. Dermed skal det ikke foretas noen nærmere vurdering av hvorvidt noe som kan anses for å være betrodd advokaten, vil bli røpet dersom navnet på klienten blir kjent».

Dette utgangspunktet er bekreftet i Rt. 2012 s. 868, avsnitt 16.

Timelister og annet som direkte eller indirekte kan gi grunnlag for slutninger om den kontakten advokaten har eller har hatt med klienten og andre i anledning oppdraget, anses også å være «betrodd advokaten», jf. Rt. 2012 s. 868. Saken gjaldt hvorvidt det kunne tas beslag i en bedragerisiktet advokats timelister som han selv har utarbeidet til bruk for egen virksomhet. Klientenes navn var allerede kjent for politiet fordi det var innlevert salær oppgaver. Høyesteretts ankeutvalg sluttet seg til lagmannsrettens vurdering, som slo fast at listene ga informasjon ut over eksistensen av klientforholdene som måtte sies å være «betrodd advokaten i hans stilling».

Rettspraksis om advokatens taushetsplikt etter bevisforbudene tilsier at rekkevidden av taushetsplikten for advokaten er vid. Alle opplysninger som advokaten blir kjent med i anledning oppdraget er vernet. Taushetsplikten for advokaten etter bevisforbudene må anses å være absolutt, foruten de unntak som er bestemt i lov.

6.1.5 Klientens taushetsrett

Bevisforbudsreglene hindrer retten i å ta imot bevis fra nærmere angitte yrkesgrupper og disses underordnede og medhjelpere. Etter ordlyden i tvisteloven § 22-5 første ledd og straffeprosessloven § 119 har ikke den som har krav på vernet som taushetsplikten gir, selv taushetsplikt etter bestemmelsene.

Det følger likevel av rettspraksis at den som har betrodd seg til noen med sterk taushetsplikt, som et utgangspunkt har taushetsrett om de betrodde opplysningene. Taushetsrettens begrunnelse følger av formålet med bestemmelsene. Dette ble slått fast i Rt. 1999 s. 1066. Spørsmålet i saken var om en person som hadde vært til behandling hos psykiater og psykolog, som part i

en barnefordelingssak kunne pålegges å fremlegge epikrise/ journal fra behandlingen etter den tidligere tvistemålsloven § 205, jf. § 250 første ledd. Høyesteretts kjæremålsutvalg viste til at begrunnelsen for bevisforbudet er at folk skal kunne søke profesjonell behandling, hjelp eller råd fra de yrkesutøvere som omfattes av bestemmelsen, uten at de skal risikere at de opplysninger de i den forbindelse gir, skal bli gitt videre. Kjæremålsutvalget viste videre til at det i rettspraksis om andre taushetspliktsregler var lagt til grunn at retten ikke kunne ta imot forklaring fra den som den taushetsforpliktete måtte ha uttalt seg til. På denne bakgrunn uttalte kjæremålsutvalget:

«Etter § 250 første ledd og § 251 nr. 2 danner de regler som gjør unntak fra vitneplikten, også en begrensning for den plikt som en part eller tredjemann har til i forbindelse med en rettsak å fremlegge dokumenter som kan tjene som bevis i saken (edisjonsplikten). Bestemmelsene i § 250 første ledd og § 251 nr. 2 omfatter både tilfeller hvor dokumentet inneholder noe som den som besitter dokumentet, er «ute lukket fra» å gi forklaring om, og tilfeller hvor dokumentet inneholder noe som vedkommende er «fritatt for» å gi forklaring om. Formålet med bestemmelsene om forbud mot vitneprov og formålet med bestemmelsene om fritak fra vitneplikt er imidlertid nokså forskjellige, og dette må sette sitt preg på tolkingen av unntakene fra edisjonsplikten. Mens formålet med bestemmelsene om fritak fra vitneplikt er å beskytte vitnet, er formålet med reglene om forbud mot vitneprov ikke å beskytte den som er pålagt taushetsplikt, men å sikre at opplysninger om nærmere bestemte forhold ikke kommer ut. Siden reglene om forbud mot vitneprov er gitt for å sikre at nærmere bestemte opplysninger ikke kommer ut, må dokumenter som inneholder opplysninger som det er forbudt å motta vitneprov om, nektes fremlagt uten hensyn til hvem som besitter dokumentet, se Rt-1970-831, Rt-1973-1086, Rt-1986-1149, Rt-1996-1101 og Rt-1998-83.»

I Rt. 2004 s. 1668 (dissens 3-2) var spørsmålet igjen om en part med hjemmel i den tidligere tvistemålsloven § 250 første ledd kan pålegges å fremlegge dokumenter som inneholder opplysninger som er omfattet av taushetsplikt etter tvistemålsloven § 205. Høyesteretts flertall uttaler i avsnitt 32:

«Dersom man i stedet for å innhente forklaring fra legen skal kunne pålegge pasienten å inn-

hente og fremlegge journalen, vil forbudet mot at retten uten samtykke fra pasienten skal kunne motta opplysninger som er betrodd legen, i stor grad være underminert. Pasienten vil i så fall ikke ha noen effektiv beskyttelse mot at de opplysninger han gir til legen, ikke uten hans samtykke skal kunne bli meddelt til andre.»

I Rt. 2012 s. 1601 (dissens 3-1) var spørsmålet om materiale som den siktede hadde innhentet etter oppdrag fra sin forsvarer, og som var ment for forsvareren, var omfattet av beslagsforbudet i straffeprosessloven § 204 første ledd, jf. § 119 første ledd. Høyesterett uttaler i avsnitt 20:

«På samme måte som den tilsvarende bestemmelsen i tvisteloven § 22-5 inneholder straffeprosessloven § 119 et bevisforbud. Dersom en opplysning er omfattet av et bevisforbud, er det opplysningens karakter som avgjør rekkevidden av dette forbudet. I slike tilfeller kan bevisgjenstanden ikke beslaglegges uansett hvem som måtte ha hånd om den. Dette gjelder selv om den som besitter bevisgjenstanden, er en part som kan samtykke i at bevisforbudet blir opphevet.»

Det er altså opplysningens karakter som avgjør rekkevidden av bevisforbudet. I juridisk teori er det lagt til grunn at det ikke er full parallellitet mellom yrkesutøverens taushetsplikt og taushetsretten til den som har betrodd opplysningene, se Schei mfl. Tvisteloven kommentarutgave, 2. utgave, side 851:

«Full parallellitet blir det likevel ikke mellom omfanget av bevisforbudet for yrkesutøveren og taushetsretten for den som har gitt en betroelse. Deres ulike roller og kilde til kunnskap tilsier at det blir en forskjell. Partene har etter § 21-4, jf. § 23-2 første ledd plikt til å gi en fullstendig og sannferdig forklaring om faktiske forhold som er relevante for saken. Dette omfatter opplysninger om egen helsetilstand. Selv om legen har taushetsplikt om den informasjonen som er mottatt fra pasienten, blir pasienten ikke fritatt fra sin plikt til å forklare seg som part om de samme forhold som en konsekvens av at opplysningene er formidlet til legen. Det som er beskyttet, er kommunikasjonen mellom lege og pasient. For partene får bevisbegrensingen derfor størst praktisk betydning for plikten til å fremlegge dokumenter eller forklare seg om hvilke opplysninger

eller råd de har mottatt fra yrkesutøveren. På samme måte kan parten ikke oppnå å bli fritatt for å forklare seg om faktiske forhold han kjenner til med den begrunnelse at opplysningene også er blitt formidlet og dermed betrodd yrkesutøveren. Her må bevisforbudet i § 22-5 være begrenset til selve kommunikasjonen.»

Også når det gjelder opplysninger mottatt fra yrkesutøveren kan det gjelde begrensninger i klientens rett til å forholde seg taus. I Rt. 2009 s. 1557 kom Høyesteretts ankeutvalg til at en part ikke kunne nekte å utlevere en sakkyndig rapport utarbeidet av en takstmann under henvisning til at den ble innhentet på hans vegne av hans advokat. Høyesteretts ankeutvalg slo fast at advokaten ikke kunne forklare seg om rapporten eller fremlegge denne etter tvisteloven § 22-5 første ledd første punktum. Derimot kunne parten pålegges å forklare seg om eller fremlegge rapporten. Retten viste i denne forbindelse til at partens plikt til å opplyse saken er regulert av andre bestemmelser.

Avgjørelsen er omtalt av Skoghøy.¹⁴ Han er enig i resultatet, men finner begrunnelsen lite treffende. Han viser til at det er opplysningens karakter som danner grunnlaget for beskyttelsen, og at beskyttelsen da gjelder uavhengig av hvem som besitter dem. Partens plikt til å opplyse saken er derfor ikke tilstrekkelig som grunnlag for å pålegge parten å gi tilgang til rapporten. Videre uttaler han:

«Etter min oppfatning må det være en forutsetning for at en part skal kunne pålegges å gi tilgang til en rapport som er innhentet av hans advokat, at rapporten ikke kan anses å inngå som integrert ledd i advokatens tjenesteytelse, men har preg av en selvstendig tjeneste. Dette vil typisk være tilfellet for en takst eller tilstandsrapport fra en takstmann, jf. punkt 2.2 foran. Hvis parten selv hadde innhentet taksten eller rapporten, ville han ha hatt forklarings- og fremleggesplikt. Han bør da ikke kunne unngå dette ved å få advokaten til å innhente denne.»

Rekkevidden av bevisforbudet var tema i Rt. 2013 s. 1336. Spørsmålet var om motparten i en erstatningssak mot daglig leder i et meglerfirma kunne kreve fremlagt korrespondanse som gjaldt advokatoppdraget mellom meglerfirmaet og et annet meglerfirma som hadde vært involvert i saksfor-

holdet. Meglerfirmaets advokat i en forutgående voldgiftssak, som reelt sett representerte begge meglerfirmaer, hadde mottatt kopi av deler av korrespondansen.

Høyesteretts ankeutvalg kom til at e-postkorrespondanse hvor advokaten var kopimottaker, i alminnelighet måtte innebære at innholdet måtte anses betrodd advokaten. Videre var også korrespondanse som advokaten ikke hadde mottatt kopi av omfattet, så langt den var direkte knyttet til oppdraget. Ankeutvalget uttalte i avsnitt 29 og 30:

«Det at advokaten som har et konkret prosessoppdrag er oppført som kopiadressat i korrespondanse mellom dem advokaten representerer om forhold av betydning for prosessoppdraget, må i alminnelighet innebære at det som fremkommer av korrespondansen anses som betrodd advokaten i hans stilling, og således omfattes av bevisforbudet i tvisteloven § 22-5 første ledd.

Korrespondanse mellom dem advokaten representerer som advokaten ikke har fått kopi av, faller derimot i utgangspunktet utenfor bevisforbudet. Hensynet til ikke å undergrave forbudet mot å motta bevis fra advokaten om det som er betrodd ham, tilsier likevel at forbudet også gjelder slik korrespondanse så langt den er direkte knyttet til advokatoppdraget. Utvalget legger til grunn at den aktuelle korrespondansen er av en slik karakter. Begjæringen om bevis tilgang kan da ikke tas til følge.»

Selv om en part har taushetsrett om opplysninger som er betrodd yrkesutøvere med sterk taushetsplikt, vil det være av betydning for rettens frie bevisvurdering at parten benytter seg av denne rettigheten. I den tidligere nevnte avgjørelsen Rt. 2014 s 1668 uttaler flertallet i avsnitt 41:

«Som jeg tidligere har påpekt, er det kommunikasjonen mellom den som mottar betroelsen og den som betror seg, som er beskyttet etter tvistemålsloven § 205. Hvis partens helsetilstand er relevant, plikter han å gi en fullstendig og sannferdig forklaring om denne. Dersom det ut fra forholdene i saken må legges til grunn at han ikke har noen aktverdig grunn til å nekte å fremlegge legetidsskrifter eller andre taushetsbelagte dokumenter som han har hånd om eller med letthet kan fremskaffe, må det etter mitt syn ved den fri bevisvurdering kunne legges betydelig vekt på at han har motsatt seg å fremlegge dokumentene.»

¹⁴ Jens Edvin A. Skoghøy, «Advokaters taushetsplikt og de korresponderende bevisforbud i tvisteloven § 22-5 og straffeprosessloven § 119», punkt 3.3 side 26

Når den som har betrodd seg til noen med sterk taushetsplikt selv reiser krav, kan han ikke la være å fremlegge relevante opplysninger med den begrunnelse at de er omfattet av taushetsrett. Dette følger av Rt. 1998 s 1297, som gjaldt sak mot et forsikringsselskap med krav om erstatning etter en trafikkulykke. Saksøker motsatte seg å fremlegge legejournaler fra tiden før ulykken med den begrunnelse at de var omfattet av legens taushetsplikt etter den tidligere tvistemålsloven § 205, jf. 250.

«Kravet gjelder erstatning for men og for tap i fremtidig erverv. Spørsmålet vil her være hvilken skade som kan føres tilbake til ulykken. Dokumentasjon om helsetilstand før og etter ulykken vil bevismessig være helt sentralt. Saksøkeren vil ha plikt til å gi en fullstendig og sannferdig fremstilling om dette. Han må også gi opplysninger om hva som er kommet frem av funn mv. ved legekonsultasjoner. Når det foreligger en slik plikt for saksøkeren til å gi fullstendige opplysninger om det som er grunnlaget for det krav som er reist, er det vanskelig å se at det kan være plass for en rett, basert på taushetsplikt for hans leger, til ikke å fremlegge det han har, eller lett har tilgang til, av legejournaler og lignende dokumentbevis av betydning for saken.»

6.1.6 Smitter taushetsplikten over på tredjeparter?

Reglene om bevisforbud gjelder etter sin ordlyd for bestemte yrkesutøvere og deres underordnede og medhjelpere. Det kan oppstå spørsmål om betydningen av den sterke taushetsplikten når betrodd opplysninger blir formidlet til andre enn de personene som etter ordlyden har taushetsplikt. Spørsmålet er om taushetsplikten, slik den kommer til uttrykk i bevisforbudene, «smitter over» på tredjeparter som har fått tilgang til betrodd opplysninger. Det er klart nok at taushetsplikten etter straffeloven ikke får anvendelse på tredjeparter som får kunnskap om taushetsbelagte opplysninger.¹⁵

Utgangspunktet for rekkevidden av bevisforbudet ble fastslått i den tidligere nevnte kjennelsen Rt. 1999 s. 1066. Her var spørsmålet om den som var part i saken kunne pålegges å legge frem taushetsbelagt materiale. Høyesteretts kjæremåls-

utvalg kom til at det som følge av bevisforbudet i tidligere tvistemålsloven § 205 første ledd ikke forelå noen fremleggingsplikt. Begrunnelsen for resultatet var at slik fremleggingsplikt ville stride mot formålet med bestemmelsen. Selv om avgjørelsen gjelder fremleggingsplikt for den som har krav på hemmelighold etter reglene om bevisforbud, er begrunnelsen for resultatet generell. Om formålet med bevisforbudet uttalte Kjæremålsutvalget på side 1071:

«Mens formålet med bestemmelsene om fritak fra vitneplikt er å beskytte vitnet, er formålet med reglene om forbud mot vitneprov ikke å beskytte den som er pålagt taushetsplikt, men å sikre at opplysninger om nærmere bestemte forhold ikke kommer ut. Siden reglene om forbud mot vitneprov er gitt for å sikre at nærmere bestemte opplysninger ikke kommer ut, må dokumenter som inneholder opplysninger som det er forbudt å motta vitneprov om, nektes fremlagt uten hensyn til hvem som besitter dokumentet»

Etter formuleringen gjelder bevisforbudet også for tredjeparter som har hånd om taushetsbelagt materiale. Den generelle begrunnelsen er lagt til grunn i senere rettspraksis, blant annet Rt. 2004 side 1668 og Rt. 2012 s. 1601, som gjaldt henholdsvis tvistemålsloven § 205 og straffeprosessloven § 119. I begge saksforholdene var spørsmålet om den som har krav på hemmelighold kan nekte å fremlegge taushetsbelagt materiale.

Spørsmålet om bevisforbudet også omfatter tredjepart, har vært behandlet i rettspraksis. I Rt. 2000 s. 1139 hadde en advokat videresendt en telefaks han hadde mottatt fra klienten til motparten ved en feil. Dokumentet inneholdt opplysninger som var underlagt advokatens taushetsplikt. Spørsmålet var om motparten kunne legge frem dokumentet som bevis. Høyesteretts kjæremålsutvalg uttaler på side 1141:

«Lovgrunnen for det forbud som er satt i tvistemålsloven § 205 første ledd mot at retten uten samtykke av den som har krav på hemmelighold, mottar forklaring blant annet fra en advokat om noe som er betrodd ham, tilsier etter utvalgets mening at heller ikke et betrodd dokument som er nådd tredjemann ved en feil fra advokatens side, bør kunne fremlegges for retten. En feilsendt telefaks bør for øvrig returneres avsender eller oversendes rette adressat.»

¹⁵ Jens Edvin A. Skoghøy, «Advokatens taushetsplikt og de korresponderende bevisforbud i tvisteloven § 22-5 og straffeprosessloven § 119», s. 174

Kjennelsen gir uttrykk for det syn at taushetsplikten, i hvert fall for feilsendte dokumenter, «smitter» over på tredjepart.

I Rt. 2009 s. 1526 var ett av spørsmålene om det var i strid med bevisforbudet i straffeprosessloven § 119 at et lydopptak av en fortrolig samtale mellom en fengselsprest og to innsatte kunne spilles av for retten som bevis i en straffesak mot den ene av de to innsatte.

Høyesterett slår fast at det gjelder to forskjellige regler for presten og samtalepartnerens rett til å videreformidle innholdet i betroelsene. Prestens taushetsplikt etter § 119 «smitter» ikke over på samtalepartneren, og taushetsplikten er derfor ikke til hinder for at han kan legge frem lydopptak fra samtalen.

I avgjørelsen avsnitt 24 følgende, uttaler Høyesterett:

«Forbudet i § 119 innebærer også at bevis om slike betrodde forhold heller ikke kan føres på annen måte, for eksempel ved at det blir fremlagt notater fra en slik samtale. Ellers ville bevisforbudet lett kunne blir uthulet, se for eksempel Rt-2004-1668, som gjelder tvistemålsløven. Problemstillingen er tilsvarende i straffeprosessen.

Hvis samtalene i dette tilfellet hadde funnet sted bare mellom presten og B, er jeg enig i at presten ville hatt forbud mot å forklare seg om innholdet i samtalene. Tilsvarende ville det ikke vært adgang til å avspille opptak av samtalene.

Straffeprosessloven § 119 første ledd pålegger imidlertid bare presten taushetsplikt. I har ikke taushetsplikt etter denne bestemmelsen. Partene er enige om at I var berettiget til å avgi vitneforklaring om samtalene. Når B betror seg til både presten og I, vil det med andre ord gjelde to forskjellige regler for deres rett til å videreformidle innholdet i betroelsene. Jeg kan ikke se at prestens taushetsplikt etter § 119 «smitter» over på I. Dermed er det heller ikke i strid med bestemmelsen at I legger frem lydopptak fra samtalen.»

Høyesterett fant at lydopptaket var et utilbørlig ervervet bevis etter straffeprosessloven § 22-7, men tillot likevel at det ble fremmet etter en avveining.

Avgjørelsen innebærer at det gjelder to forskjellige regler for presten og den innsattes rett til å videreformidle innholdet i betroelsene. Prestens sterke taushetsplikt «smitter» ikke over på tredjemand i dette tilfellet.

Advokatlovutvalget uttaler følgende om taushetsplikt for tredjeparter:

«I rettspraksis har det oppstått spørsmål om en person som noen med taushetsplikt har uttalt seg til, eller en person som har hånd om taushetsbelagt materiale, kan forklare seg om de fortrolige opplysningene til retten. Å tillate dette vil imidlertid åpne for omgåelser av bevisforbudet i tvisteloven § 22-5 og straffeprosessloven § 119. Derfor omfattes også slike forklaringer av bevisforbudet, jf. Rt. 1999 s. 1066. Det samme gjelder ved mer avledet bevisførsel ved hjelp av skriftlig materiale. Dokumenter som inneholder opplysninger som det er forbudt å motta vitneforklaring om, må nektes fremlagt uten hensyn til hvem som besitter dokumentet, jf. Rt. 1999 s. 1066 på s. 1070, Rt. 2004 s. 1668 avsnitt 32 og senere rettspraksis.»¹⁶

Advokatlovutvalget viser så til Rt. 2009 s. 1526, uten å kommentere resultatet i denne dommen noe nærmere, og Rt. 2012 s.1601.

Spørsmålet er også omtalt i juridisk teori. Skoghøy uttaler følgende om rekkevidden av bevisforbudene når de taushetsbelagte opplysningene besittes av en tredjeperson:

«Det at det er opplysningene som er beskyttet etter sin karakter, innebærer også at bevisforbud som er begrunnet i kallsmessig taushetsplikt, ikke kan omgås ved at det i stedet for forklaring fra den som har taushetsplikt, blir påberopt forklaring fra noen som vedkommende har uttalt seg til, eller som lovlig eller ulovlig har hånd om taushetsbelagt materiale. I den utstrekning det ikke er særlig hjemmel for annet, gjelder bevisforbudene i tvl. § 22-5 og strpl. § 119 uavhengig av hvem som besitter opplysningene. Den som har hånd om taushetsbelagt informasjon, kan heller ikke på annen måte pålegges å fremlegge dette. Dette gjelder selv om den som har hånd om informasjonen, er en part med forklaringsplikt. Etter noe vingling i tidligere praksis ble dette synspunktet endelig knesatt i Rt. 1999 s. 1066 U og er senere fastholdt.»¹⁷

¹⁶ NOU 2015: 3 punkt 15.2.3.1 side 196 flg.

¹⁷ Jens Edwin A. Skoghøy, «Advokaters taushetsplikt og de korresponderende bevisforbud i tvisteloven § 22-5 og straffeprosessloven § 119», s. 184 flg.

Schei mfl. vurderer betydningen av endringen av tvisteloven som fant sted i lov nr. 3/2007 og begrunnelsene for denne ifølge forarbeidene. Bestemmelsen ble ved lovendringen endret fra å gjelde å ta imot bevis *om* noe som er betrodd, til at retten ikke kan ta imot bevis *fra* de nevnte yrkesutøverne.

«[...] Slik paragrafen først ble vedtatt i 2005, var virkeområdet for bevisforbudet beskrevet i mer generelle termer i første ledd, se note 1. Bestemmelsen var ment å gjelde alle opplysninger om noe som er betrodd en yrkesutøver i første ledd, uansett hvem som har opplysningene, jf. prp. Side 458. Bevisforbudet omfattet derfor også opplysninger som var videreformidlet til personer som ikke selv har taushetsplikt. Bakgrunnen for at bestemmelsen i lov nr. 3/2007 ble endret til å gjelde bevis *fra* de angitte yrkesutøverne, var ifølge Ot.prp. nr. 74 side 36-37 en henvendelse fra Barneombudet som mente at den opprinnelige formuleringen gjorde det tvilsomt om barnevernet kunne benytte opplysninger mottatt fra helsepersonell i en senere rettssak om omsorgsovertakelse. Departementet uttalte at en slik realitetssending ikke var tilsiktet, og endret bestemmelsen for å rydde en mulig tvil om tolkningen av veien.

[...]

I de spesielle motivene til lovendringen i Ot.prp. nr. 74 side 60 er det sagt generelt at bevisforbudet i § 22-5 ikke gjelder å ta imot bevis fra andre som er gjort kjent med det som er betrodd, når disse personene ikke er omfattet av første ledd annet punktum. Hva som kan bli konsekvensene av lovendringen i andre typetilfeller enn eksempelet med barnevernet, er ikke drøftet, noe som gir opphav til større uklarhet enn før endringen.

[...]

Lovendringen bør ikke være til hinder for å gi bestemmelsen en slik rekkevidde at bevisføring som vil røpe taushetsbelagt informasjon, kan avskjæres når sterke reelle hensyn taler for det. Kjæremålsutvalget fremhevet i Rt. 1999 side 1066 at formålene med bevisforbudet for betrodde opplysninger ikke er å beskytte den som har taushetsplikt, men å sikre at opplysninger ikke kommer ut. Dette talte for at dokumenter som inneholder opplysninger det er forbudt å motta vitneprov om, må nektes fremlagt uten hensyn til hvem som besitter dokumentet. [...] De beste grunner taler for at tvisteloven § 22-5 tolkes i samsvar med dette. Moti-

vene til endringsloven av 26. januar 2007 tilsier at lovgiveren har ment å videreføre gjeldende rett etter tvistemålsloven § 205. Dette i kombinasjon med de formålsbetraktninger som er fremhevet i rettspraksis, tilsier at bestemmelsens rekkevidde ikke er så begrenset som ordlyden i første ledd første punktum tilsier.»¹⁸

Oppsummeringsvis synes rettstilstanden for taushetspliktens rekkevidde for tredjepersoner å være uklar. Rettskildene er ikke entydige med henhold til taushetspliktens gjennomslag når tredjeparter har hånd om betrodde opplysninger. Hensynet bak bevisforbudene trekker i retning av at taushetsplikten gjelder uavhengig av hvem som har hånd om de betrodde opplysningene. Dette er tydelig forutsatt i rettspraksis om taushetsrett for den som har krav på hemmelighold, mens rettspraksis som behandler taushetspliktens gjennomslag overfor tredjeparter er mer sprikende. Utvalget drøfter problemstillingen nærmere i punkt 9.3.

6.1.7 Adgang til effektiv kontroll – skattemyndighetenes kontroll hos den opplysningspliktige

Ved kontrollundersøkelser kan myndighetene få tilgang til store mengder dokumenter og annet materiale som potensielt kan inneholde advokatkorrespondanse underlagt taushetsplikt. Det oppstår dermed et spørsmål om hvilken beskyttelse advokatkorrespondanse skal ha ved kontroll fra skattemyndighetene. Tilsvarende spørsmål oppstår ved politiets beslag.

Etter skatteforvaltningsloven § 10-4 har skattemyndighetene kompetanse til å gjennomføre kontrollundersøkelser hos den som er opplysningspliktig etter skatteforvaltningsloven, herunder gjennomsyn av arkiver mv. Bestemmelsen gir myndighetene hjemmel til å kopiere virksomhetens arkiver for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene, jf. annet ledd. Bestemmelsen er utformet etter mønster av den tidligere ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6.

Skattemyndighetenes adgang til å foreta gjennomsyn i den skattepliktiges elektroniske arkiv var tema i HR-2017-467. Avgjørelsen gjaldt kontrollundersøkelser etter den tidligere bestemmelsen i ligningsloven § 6-5, men må antas å gjelde for skatteforvaltningsloven § 10-4 også.

¹⁸ Schei mfl., Tvisteloven kommentarutgave, 2. utgave 2013, side 851

Høyesterett slo fast at skattemyndighetene etter dagjeldende ligningslov § 6-5 har adgang til å ta kopi for senere gjennomsyn, også der arkivet må antas å inneholde dokumenter som ikke kan kreves utlevert. I kjennelsen trekker Høyesterett opp rammene for skattemyndighetenes gjennomsyn av kopiert arkiv.

Retten slår først fast at den skattepliktige har en «reell og rimelig interesse av at taushetsbelagt informasjon ikke på noen måte på noe stadium er tilgjengelig for uvedkommende, så langt dette ikke innebærer en urimelig hindring for effektiv kontroll», jf. avsnitt 38. Dette innebærer at før det speilkopierte arkivet kan gjennomgås for kontroll, må skattemyndighetene fjerne de dokumenter som klart er taushetsbelagte, så langt det kan gjøres ved forsvarlig bruk av datatekniske verktøy, jf. avsnitt 39. I praksis vil dette si at det foretas søk i arkivet på utvalgte søkeord, som sannsynligvis vil gi treff på dokumenter som er omfattet av advokaters taushetsplikt.

Høyesterett viser til at bestemmelsen om kontrollundersøkelser i ligningsloven § 6-5 forutsatte at det er en forskjell mellom å pålegge skattyter å «gi innsyn i» korrespondanse, og å pålegge ham å «utlevere» den, jf. avsnitt 41. Høyesterett uttalte at bestemmelsen legger opp til at ligningsmyndighetene ved «gjennomsyn av arkiver» først gis anledning til å identifisere dokumenter man ønsker å se nærmere på, for deretter eventuelt å pålegge skattyter å utlevere dem, og viser i denne forbindelse også til Rt. 2007 side 1612 avsnitt 25.

Gjennomsyn av den gjenværende del av arkivet innebærer et inngrep overfor den skattepliktige i henhold til Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8. Høyesterett slår fast at kravet til hjemmel i lov etter EMK artikkel 8 nr. 2 er oppfylt, jf. avsnitt 46. Videre tjener inngrepet et legitimt formål, fordi bokettersyn og tilhørende gjennomsyn av skattepliktiges arkiv er viktige elementer i et skattesystem som baserer seg på selvangivelsesprinsippet. Et velfungerende skattesystem er nødvendig for et velfungerende samfunn.

Høyesterett uttaler i avsnitt 47:

«Under hvilke omstendigheter gjennomsyn av mulig advokatkorrespondanse kan skje, beror på en avveining av behovet for å beskytte fortroligheten mellom advokat og klient mot behovet for å sikre at ligningen skjer på et riktigst mulig grunnlag. Grensedragningen må bygge på kriterier og avveininger forankret i EMK artikkel 8, og bør være mest mulig praktisk og forutberegnelig for både skattyter og skattemyndigheter. Og den må innrømme

et visst rom for skjønn, se EMDs uttalelse i *Bernh Larsen Holding AS m.fl. mot Norge*, avsnitt 158 [...]»

Ved vurderingen av rammene for skattemyndighetenes gjennomsyn, ser Høyesterett hen til rettstilstanden for inngrep i advokatkorrespondanse ved ransaking og beslag i straffesaker. I slike saker har påtalemyndigheten primærkompetansen til å foreta beslag, og har derfor også kompetanse til selv å gå gjennom det beslaglagte, jf. HR-2017-111-A avsnitt 23 og 38. Påtalemyndigheten har plikt til å overlevere beslaget til tingretten uten noen form for gjennomgang og sortering på forhånd i tilfeller der det påberopes at beslaget inneholder advokatkorrespondanse, dersom beslaget foretas på advokatkontor. I andre tilfeller «kan det antakelig være vel så nærliggende å se hen til de retningslinjer Høyesterett har trukket opp for håndtering av samtaler sikret ved kommunikasjonskontroll», se HR-2017-111-A avsnitt 41.

Retningslinjene ble trukket opp i Rt. 2015 s.81, og innebærer at påtalemyndigheten sorterer ut og umiddelbart, uten gjennomgang, sletter samtaler som faller inn under straffeprosessloven § 119. Dersom det er usikkert om det dreier seg om slike samtaler, må samtalene enten slettes eller sendes til tingretten for gjennomgang uten at de på forhånd er gjennomført, se avsnitt 23 og 28.

Høyesterett påpeker i HR-2017-467-A at myndighetenes inngrep i form av straffeprosessuell ransaking og beslag er mer alvorlig enn inngrep i form av krav om innsyn i ligningssammenheng. Rammene for inngrep i form av innsyn i arkiv kan derfor ikke være snevrere i ligningsforvaltningen enn ved ransaking og beslag. Om å overlate vurderingen av om et dokument må unntas som advokatkorrespondanse til tingretten, uttaler Høyesterett i avsnitt 61:

«Det er ikke noe reelt alternativ til at ligningsmyndighetene selv – under gjennomsynet – må avgjøre om et dokument skal unntas som advokatkorrespondanse. Uten lovhjemmel kan det klart nok ikke oppstilles en regel om at avgjørelsen må overlates til tingretten. Ordningen ville forøvrig i praksis innebære at tingretten måtte foreta vesentlige deler av arkivgjennomsynet i ligningssaker fordi arkivet her oftere enn i straffeprosessuelle saker vil inneholde dokumenter som på en eller annen måte er knyttet til en advokat. En slik regel ville derfor åpenbart kreve meget store ressurser, men viktigere er at ordningen ville være praktisk umulig innenfor akseptable tidsrammer – den ville i

praksis hindre den kontroll selvangivelsesprinsippet forutsetter.»

Høyesterett oppsummerer rammene for skattemyndighetenes adgang til å foreta gjennomsyn av skattepliktiges elektroniske arkiv i avsnitt 62:

«Oppsummeringsvis er jeg kommet til at ligningsmyndighetene som utgangspunkt har adgang til å foreta gjennomsyn av skattyters elektroniske arkiv så langt dette hevdes å være relevant for ligningen. Ligningsmyndighetene skal under dette gjennomsynet unnta – uten nærmere gjennomgang – de dokumenter som må antas å være advokatkorrespondanse. Ligningsmyndighetene kan kreve de øvrige dokumentene utlevert av skattyter til bruk ved kontroll av ligningen, med mindre også disse dokumentene viser seg å være taushetsbelagte. I forbindelse med krav om utlevering vil det gjennom klagebehandling og eventuell domstolsbehandling kunne avgjøres om dokumentet kan kreves unntatt fra opplysningsplikten.»

Så langt utvalget kan se, er dette dekkende for gjeldende rett på området.

6.1.8 Unntak som følge av samtykke

Etter straffeloven av 2005 § 211 er brudd på advokaters taushetsplikt bare straffbart når videreformidlingen av betrodd informasjon har vært «uberegtiget». Dette innebærer at klienten kan gi sitt samtykke til at taushetsbelagt informasjon blir videreformidlet. Det samme gjelder i prosesslovgivningen, hvor det i straffeprosessloven § 119 og i tvisteloven § 22-5 uttrykkelig fremgår at bevisforbudet bare gjelder når det ikke er gitt samtykke fra den som har krav på hemmelighold. Hvorvidt det er gitt et samtykke må bero på hva som er avtalt mellom advokaten og klienten. Her vil alminnelige avtalerettslige regler komme til anvendelse, herunder reglene om krav til rettslig handleevne og samtykkekompetanse, samt reglene om ugyldighet.

Et samtykke kan som hovedregel trekkes tilbake, men også dette må bero på en tolkning av samtykket som er gitt. I Rt. 2003 s. 219 hadde fornærmede i en voldssak samtykket til at politiet innhentet en legeerklæring til bruk i etterforskning mot hennes tidligere samboer. Den fornærmede trakk tilbake samtykket før hovedforhandling og det oppstod spørsmål om bevisforbudet i straffeprosessloven § 119 var til hinder for at lege-

erklæringen ble brukt som bevis i saken. Til dette spørsmålet uttalte Høyesterett:

«Straffeprosesslovens § 119 pålegger som nevnt retten ikke å ta imot «forklaring» fra en av de aktuelle yrkesgrupper, med mindre det foreligger samtykke fra den som har krav på taushet. Trekkes samtykket tilbake, vil den klare hovedregel være at taushetsplikten øyeblikkelig gjelder igjen. Legen vil da ikke kunne forklare seg som vitne om hva pasienten har betrodd ham. Jeg er enig med aktor i at det sentrale hensyn bak § 119 – med sikte på vårt tilfelle – er å ivareta tillitsforholdet mellom lege og pasient. Sistnevnte skal være trygg på at de opplysninger som legen får ved en konsultasjon, forblir hos denne så lenge pasienten ønsker det. Men denne lovgrunnen gjør seg etter min mening ikke gjeldende når pasienten har samtykket i at politiet under etterforskningen innhenter de nødvendige opplysninger fra legen, med sikte på å fremlegge dem som bevis i straffesaken, og pasienten deretter kaller samtykket tilbake. Tilbakekallet vil fortsatt ha den virkning at legen ikke lenger kan forklare seg. Men de opplysninger som legen allerede har gitt politiet, med pasientens samtykke, kan ikke pasienten lenger ha rådigheten over. Det forstyrrer ikke tillitsforholdet mellom lege og pasient at disse opplysninger brukes i straffesaken.»¹⁹

Høyesterett kom deretter til at straffeprosessloven § 119 ikke var til hinder for at legeerklæringen kunne benyttes som bevis under hovedforhandling. Dette utgangspunktet er fulgt opp i senere rettspraksis.

I Rt. 2008 s. 504 hadde en mann under samtaler med en psykolog kommet med drapstrusler mot politiet og justisministeren. Mannen hadde samtykket til at psykologen vitnet under tingretts behandling av saken, og til at det ble fremlagt et journalnotat fra psykologen. Under behandling av ankesaken for lagmannsretten trakk mannen samtykket tilbake, og spørsmålet for Høyesterett var om det forelå saksbehandlingsfeil som følge av at lagmannsretten hadde tillatt vitneforklaringen og fremleggelse av journalnotatet. Høyesterett kom til at mannen ikke hadde adgang til å trekke samtykket tilbake for lagmannsretten og uttalte:

¹⁹ Rt 2003 s. 219 avsnitt 16

«Selv om taushetsplikten i utgangspunktet har et sterkt vern, svekkes hensynene når det allerede er gitt et samtykke til at opplysningene kan gis i retten, og opplysningene er gitt i svar med dette. De er med dette gjort kjent for motparten og underinstansen, som står fritt til å gjengi dem i avgjørelsen, eventuelt i form av særskilt protokollat, og etter omstendighetene bygge sin avgjørelse på dem. Det som på denne måten er gjengitt, kan ankeinstansen, som jeg har vært inne på, fritt benytte, jf. Rt-1995-376 og Rt-2003-219. Hensynet til sammenhengen i rettssystemet taler for at også ankeinstansen bør kunne få tilgang til de samme opplysningene, direkte ført for retten, og med adgang til kontradiksjon.»²⁰

I Rt. 2013 s. 1206 var det spørsmål om et samtykke til å beslaglegge advokatkorrespondanse ved den forvaltningsmessige behandlingen av en skattesak, kunne trekkes tilbake med den konsekvens at korrespondansen ikke kunne brukes som bevis ved domstolsprøvingen av forvaltningsvedtaket. Til dette uttalte Høyesterett:

«Når den som har krav på taushet har gitt samtykke til innhenting av bevis for den forvaltningsmessige behandlingen, må de bevisene som på det grunnlaget innhentes, kunne fremlegges av forvaltningen ved en etterfølgende domstolsbehandling, med mindre noe annet uttrykkelig følger av det samtykket som ble gitt jf. til sammenligning Rt-2003-219 avsnitt 13».

Høyesterett kom til at lagmannsretten hadde bygd på uriktig lovtolkning og opphevet kjennelsen. Spørsmålet ble behandlet på nytt av lagmannsretten i kjennelse LB-2013-158591, med det resultat at advokatkorrespondanse ble tillatt fremlagt. Lagmannsretten begrunnet dette med at selv om det er adgang til å trekke et samtykke tilbake, er ikke dette til hinder for å benytte taushetsbelagte opplysninger som er innhentet mens samtykket gjaldt. Samtykket til å benytte advokatkorrespondansen som en del av grunnlagsmaterialet for ligningsvedtaket, var etter lagmannsrettens vurdering gyldig. Det ville da medføre et «misforhold dersom retten avskjæres fra å vurdere det samme materialet som ligningsmyndighetene»²¹, når gyldigheten av vedtaket bringes inn for retten.

Også spørsmålet om rekkevidden av et samtykke er flere ganger behandlet i Høyesterett.

I Rt. 2001 s. 1113 hadde en kommune løst sin tidligere prosessfullmektig fra taushetsplikten for å vitne om det kommunen omtalte som «prossen». Det var uttrykkelig uttalt at fritaket ikke omfattet opplysninger som involverte tredjeparter, og det var derfor bare gitt et delvis samtykke til fritak fra taushetsplikten. Motparten krevde at kommunen også skulle fremlegge dokumentasjon knyttet til de forholdene advokaten skulle vitne om. Høyesterett kom til at dokumentene måtte fremlegges dersom advokaten skulle vitne og uttalte:

«Advokat Mellbye er såleis løyst frå teieplikta berre for ein del av rådgivinga for kommunen. Utvalet finn at retten då må nekte å ta mot forklaring frå advokat Mellbye etter tvistemålslova § 205, med mindre samtykket blir utvida til å gjelde alle tilhøve som kan ha bevisverdi i saka eller motparten samtykkjer i ei avgrensa forklaring, jf. Schei, Tvistemålsloven (1998), band II, side 694. Ei delvis forklaring vil kunne gi eit skeivt bilete av kva som har skjedd i saka, og motparten vil også kunne bli hindra i å få stilt relevante spørsmål. I tillegg ville ein rett til berre å forklare seg om visse spørsmål, reise vanskelege avgrensingsspørsmål.

Så langt advokaten er gitt opp til å skulle forklare seg som vitne, er han også løyst frå teieplikta, og han må då leggje fram omspurt korrespondanse som gjeld det temaet han skal forklare seg om, jf. Rt-1992-949 og Schei side 694.»²²

I Rt. 2009 s. 1204 tok Høyesterett igjen stilling til spørsmålet om rekkevidden av et samtykke til bevisføring etter tvisteloven § 22-5. Saken gjaldt gyldigheten av et avslag på krav om uførepensjon. A hadde fremlagt to erklæringer fra sin fastlege, og påberopt ham som vitne for lagmannsretten. Staten krevde at også fem journaler erklæringene bygget på, skulle fremlegges som bevis, og viste til at det forelå et implisitt samtykke fra A også for disse dokumentene. Høyesterett kom til at journalene også måtte fremlegges, og uttalte:

«Det synes åpenbart at erklæringene og forklaringen blant annet bygger på de fem konsultasjonene. Som staten har anført, utgjør derfor journalene en del av det faktiske grunnlaget for erklæringene og forklaringen til fastlege

²⁰ Rt. 2008 s. 504 avsnitt 22

²¹ LB-2013-158591

²² Rt. 2001 s. 1113 side 1115-1116

Høvik. På denne bakgrunn anser ankeutvalget at ankemotpartens samtykke – til at Høviks erklæringer ble fremlagt og til at Høvik avga forklaring for lagmannsretten – også må omfatte de journalnotater som erklæringene og forklaringen blant annet bygger på.»²³

I HR-2018-109-A hadde B i forbindelse med et krav om erstatning for sakskostnader etter en frifinnende dom, sendt lagmannsretten advokatens timelister som dokumentasjon for kravet. Spørsmålet for Høyesterett var om det taushetsbelagte materialet kunne anses å være påberopt og fremlagt frivillig, slik at påtalemyndigheten hadde krav på innsyn i dokumentene. B hadde oversendt timelister med bilag til lagmannsretten med forbehold om at dokumentasjonen ikke ble overlevert til Økokrim. Høyesterett konstaterte at det ikke forelå noen påberopelse av bevis fra Bs side, og at det derfor ikke var gitt noe samtykke til innsyn i dokumentasjonen på grunnlag av frivillig bevisfremleggelse.²⁴ Høyesterett uttalte videre at:

«Vår sak gjelder krav om erstatning for saksomkostninger i kjølvannet av en frifinnende straffedom, der parallellen til sivile saker taler for *ikke* å innfortolke et samtykke til fremleggelse av taushetsbelagt materiale. Etter tvisteloven skal «nødvendige kostnader ved saken» fastsettes på grunnlag av spesifikasjonene i advokatens sakskostnadsoppgave, jf. § 20-5 tredje ledd. Noe krav om dokumentasjon i form av timelister eller bilag oppstilles ikke. Etter mitt syn bør en tilsvarende tilnærming også kunne legges til grunn for saker etter straffeprosessloven § 438. Både i sivile saker og i straffesaker har advokater en selvfølgelig sannhetsplikt med hensyn til opplysninger om utlegg og salærutgiftenes størrelse i sakens ulike faser. Motpartens innsigelser eller rettens varsel om mulig nedsettelse av kravet vil gi advokaten foranledning til å komme med en grundigere redegjørelse. I straffesaker vil slike redegjørelser typisk kunne være påkrevet for utgifter påløpt under etterforskningen, som den dømmende rett ikke har tilstrekkelig oversikt over.»²⁵

Høyesterett kom deretter til at lagmannsrettens beslutning måtte oppheves, og at den oversendte

dokumentasjonen måtte tas ut av saken og sendes tilbake til B.

6.1.9 Unntak etter straffeloven og straffeprosessloven

Selv om brudd på taushetsplikten i utgangspunktet er straffbart, kan det likevel være rettmessig dersom bruddet skyldes strafferettslig nødrett. Det følger av straffeloven av 2005 § 17 at en straffbar handling likevel er lovlig når den er foretatt for å «redde liv, helse, eiendom eller annen interesse fra en fare for skade som ikke kan avverges på annen rimelig måte». Risikoen for skade må være langt større enn skaderisikoen ved handlingen. Dette innebærer at det må foretas en interesseavveining hvor faren for den potensielle skaden som skal avverges, må vurderes opp mot skaderisikoen ved bruddet på taushetsplikten. Relevante momenter i denne avveiningen vil være om opplysningene som røpes er særlig beskyttelsesverdige, hvilke potensielle skader som kan oppstå som følge av bruddet mv.

Etter straffeloven av 2005 § 226 er det straffbart å ikke opplyse om omstendigheter som hindrer at en uskyldig blir dømt. Det fremkommer klart i lovteksten at plikten til å gi opplysninger etter bestemmelsen gjelder uten hensyn til taushetsplikt. Om dette også gjelder yrkesmessig taushetsplikt er ikke direkte løst i lovteksten, men fremkommer av straffeprosessloven § 119, hvor det i tredje ledd er gjort unntak fra bevisforbudet når en forklaring trengs for å forebygge at en uskyldig blir dømt.

Etter straffeloven av 2005 § 196 er det straffbart å unnlate å avverge en straffbar handling eller følgen av en straffbar handling. Hvilke straffbare handlinger som er omfattet er nærmere angitt i straffebudet. Typisk for disse er at de anses som alvorlige og grove forhold. Avvergingsplikten gjelder uten hinder av taushetsplikt på samme måte som plikten til å avverge at noen blir uskyldig dømt. Oppstillingen i bestemmelsen er uttømmende og innebærer at brudd på taushetsplikten for å avverge andre straffbare handlinger enn de angitte, i utgangspunktet vil være straffbart. Det kan imidlertid tenkes at avverging av slike straffebrudd i konkrete tilfeller kan begrunnes med nødrett.

6.1.10 Unntak ved kontroll av advokatens egen skattefastsetting

Advokater har på lik linje med andre skattepliktige plikt til å gi skattemyndighetene opplysninger

²³ Rt. 2009 s. 1204 avsnitt 11

²⁴ HR-2018-109-A avsnitt 27

²⁵ HR-2018-109-A avsnitt 30

som har betydning for vedkommende bokføring eller skatteplikt. Skattemyndighetenes adgang til å få kontrollopplysninger knyttet til advokatens egen skattefastsetting gjelder uten hinder av vedkommendes taushetsplikt, jf. skatteforvaltningsloven § 10-1 annet ledd. Skattemyndighetene kan rette et skriftlig utleveringspålegg til advokaten eller velge å foreta kontroll i advokatens næringslokaler. Det sistnevnte innebærer adgang til å foreta arkivgjennomsyn og kopiering av elektronisk arkiv. Når det gjelder skattemyndighetenes bruk av opplysninger som tilegnes i forbindelse med slik kontroll, gjelder det en vesentlig begrensning i adgangen til å benytte opplysningene. Skattemyndigheten kan ikke benytte opplysninger ved fastsetting av klienters skatt.²⁶

Utvalget viser til punkt 9.3.5 hvor forholdet mellom opplysningsplikten knyttet til egen skattefastsetting og advokatens sterke taushetsplikt vurderes nærmere.

6.2 Rettshjelperes taushetsplikt

Etter domstolloven § 218 tredje ledd har rettshjelper, dennes ansatte og andre hjelpere taushetsplikt overfor uvedkommende, om det de i forbindelse med rettshjelpvirksomheten får vite om «noens personlige forhold eller drifts- og forretningsforhold». Det kan gjøres unntak fra taushetsplikten når «ingen berettiget interesse tilsier taushet». Brudd på taushetsplikten kan straffes etter domstolloven § 234 annet ledd bokstav a, med bøter eller fengsel inntil tre måneder ved forsettlig overtredelse, og bøter ved uaktsom overtredelse eller medvirkning.

Etter tvisteloven § 22-5 annet ledd og straffeprosessloven § 121 kan retten fritta en part eller et vitne fra å gi tilgang til bevis om noe som er «betrodd noen under sjelesorg, sosialt hjelpearbeid, medisinsk behandling, rettshjelp etter domstolloven § 218 annet ledd eller lignende virksomhet». Det vil bero på rettens skjønn om fritak skal gis. Sentralt i vurderingen vil være om betroelsen etter sin art i det vesentlige tilsvarende de betroelser som omfattes av bevisforbudene i tvisteloven § 22-5 første ledd og straffeprosessloven § 119.²⁷

Dersom retten ikke gir bevisfritak, kan retten i sivile saker pålegge de tilstedeværende taushetsplikt og la beviset bli ført for lukkede dører, jf. tvis-

teloven § 22-12 annet ledd. I straffesaker følger det av straffeprosessloven § 121 at retten skal gi pålegg om taushetsplikt og beslutte lukkede dører dersom vitnet krever det.

6.3 Revisorers taushetsplikt

Revisorloven²⁸ regulerer krav til revisor og revisors oppgaver, herunder revisors taushetsplikt. Etter revisorloven § 6-1 første ledd har revisor og revisors medarbeidere taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til, med mindre annet følger av lov, eller den som opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Taushetsplikten gjelder etter femte ledd også etter at oppdraget er avsluttet. Revisor og revisors medarbeidere kan ikke utnytte slike opplysninger i egen virksomhet eller i tjeneste eller arbeid for andre.

Hensynene bak og begrunnelsen for revisorers taushetsplikt er nærmere omtalt i NOU 2017: 15 – Revisorloven på side 106:

«Overordnet skal lovbestemt taushetsplikt for revisorer, på samme måte som den øvrige reguleringen av revisorer og revisjon, bidra til å skape tillit til at reviderte regnskaper oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Fortrolighet er en forutsetning for det tillitsforholdet som må bestå mellom revisor og den reviderte for å sikre revisor best mulig tilgang til nødvendig informasjon.

Lovbestemt taushetsplikt skal sikre at ledelsen og ansatte hos det reviderte foretaket kan være trygg på at den informasjonen de deler med revisor ikke kommer på avveie. Revisor er avhengig av god tilgang på slik informasjon for å kunne gjennomføre en effektiv revisjon. En viktig del av dette er å beskytte det reviderte foretaket, personer i foretaket og andre som revisor mottar informasjon fra mot skade, ved at revisor lekker fortrolig informasjon (interessevernet). Hensynet til å beskytte tillitsforholdet og revisors tilgang på informasjon har imidlertid betydning selv om interessevernet ikke konkret er truet. Taushetsplikten for revisorer er derfor ikke avgrenset til opplysninger som kan medføre skade, slik det er for taushetsplikt etter forvaltningsloven som omfatter forretningshemmeligheter og personlige forhold.»

²⁶ Ot.prp. nr. 29 (1978–79) s. 83.

²⁷ NOU 2001: 32 Rett på sak – Lov om tvisteløsning (tvisteloven) side 960

²⁸ Lov 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer

Nærmere unntak fra taushetsplikten følger av bestemmelsens annet, tredje, fjerde, sjette og syvende ledd.

Etter revisorloven § 6-1 annet ledd kan en revisor som foretar kontroll av en annen revisors revisjonsoppdrag gis opplysninger og dokumentasjon i forbindelse med denne kontrollen, uten hinder av den andre revisorens taushetsplikt etter § 6-1 første ledd. Taushetsplikten etter § 6-1 første ledd gjelder tilsvarende for revisoren som foretar slike kontroller, jf. annet punktum.

Etter § 6-1 tredje ledd er taushetsplikten etter første ledd ikke til hinder for at en revisor, som reviderer årsregnskap for et datterselskap, et tilknyttet selskap eller en felleskontrollert virksomhet, gir nødvendige opplysninger til den revisor som reviderer årsregnskap for morselskapet, et selskap med betydelig innflytelse eller deltakere som kontrollerer virksomheten.

Etter § 6-1 fjerde ledd er taushetsplikten etter første ledd eller avtalt taushetsplikt ikke til hinder for at revisor kan avgi forklaring og fremlegge dokumentasjon vedrørende revisjonsoppdrag eller andre tjenester til politiet når det er åpnet etterforskning i straffesak. Videre kan revisor uten hinder av taushetsplikten underrette politiet dersom det i forbindelse med revisjonsoppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er begått en straffbar handling.

Etter § 6-1 sjette ledd kan departementet gi forskrift om unntak fra taushetsplikten overfor revisortilsyn i annen stat, når den revisjonspliktige har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i vedkommende land, eller inngår i konsern som utarbeider konsernregnskap som er underlagt revisjonsplikt i vedkommende land. Etter syvende ledd kan departementet ved enkeltvedtak eller forskrift nekte revisorer eller revisjonsselskaper å utlevere informasjon om sin virksomhet eller om sine klienter til utenlandske revisortilsynsmyndigheter, dersom det er nødvendig for å oppfylle Norges internasjonale forpliktelser.

6.4 Regnskapsføreres taushetsplikt

Regnskapsføreres taushetsplikt er regulert i regnskapsførerloven²⁹.

Regnskapsførere og deres medarbeidere har etter lovens § 10 taushetsplikt om «alt de under

sin virksomhet får kjennskap til». Taushetsplikten gjelder med mindre annet følger av eller i medhold av lov. Etter bokføringsloven § 14 plikter regnskapsførere, på samme måte som sin oppdragsgiver, å gi offentlige kontrollmyndigheter nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og regnskapsmaterialet, og til å stille nødvendig utstyr og programvare til disposisjon. Regnskapsførere har derfor plikt etter denne bestemmelsen til å bistå skattemyndighetene uten hinder av taushetsplikt. Videre kan det gjøres unntak fra taushetsplikten når den opplysningene gjelder har gitt sitt samtykke til videreformidling av opplysninger.

Regnskapsføreres taushetsplikt er ikke til hinder for kontroll av andre regnskapsførere eller overføring av oppdrag til en ny regnskapsfører. Etter § 10 fjerde ledd er taushetsplikten heller ikke til hinder for at en regnskapsfører kan avgi forklaring eller legge frem dokumentasjon vedrørende regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester for domstol eller for politiet når det er åpnet etterforskning i en straffesak. Regnskapsførere har også anledning til å underrette politiet dersom det i forbindelse med regnskapsføreroppdrag eller andre tjenester fremkommer forhold som gir grunn til mistanke om at det er foretatt en straffbar handling.

6.5 Finansforetaks taushetsplikt

Finansforetaksloven³⁰ regulerer finansforetaks virksomhet som drives i Norge, norske finansforetaks virksomhet i utlandet og utenlandske foretak som driver virksomhet gjennom filial i Norge. Hvilke institusjoner som regnes som finansforetak er definert i lovens § 1-3. Her omfattes foretak som driver virksomhet som bank, kredittforetak, finansieringsforetak, pensjonsforetak, og holdingforetak i finanskonsern. I tillegg omfattes foretak som er gitt tillatelse til å drive virksomhet som betalingsforetak eller e-pengeforetak. Enkelte foretak som faller inn under definisjonene i § 1-3 er likevel unntatt etter lovens § 1-6. Dette gjelder for Norges Bank, Statens pensjonskasse m.fl.

Etter finansforetaksloven § 9-6 skal ansatte og tillitsvalgte i et finansforetak hindre at «vedkommende» får kjennskap til opplysninger om «kunders og andres forretningsmessige og personlige forhold» som de blir kjent med i forbindelse med sitt arbeid eller verv. Taushetsplikten gjelder med mindre de ansatte eller tillitsvalgte etter lov eller forskrift har plikt til å gi opplysninger, eller er gitt

²⁹ Lov 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere

³⁰ Lov 10. april 2015 nr. 17 om finansforetak og finanskonsern

adgang til å gi ellers taushetsbelagte opplysninger. Hvorvidt det skal gjøres unntak fra taushetsplikten vil bero på den enkelte lov- eller forskriftsbestemmelsen. Taushetsplikten vil for eksempel vike for vitneplikt i domstolen og en rekke opplysningsplikter til offentlige myndigheter. Til skattemyndighetene skal blant annet en rekke finansforetak og andre som driver finansiell virksomhet, automatisk gi opplysninger om kunders finansielle forhold med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 7-3. Finansforetak har også plikt til å gi kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven § 10-2 uten hinder av taushetsplikt.

Det kan gjøres unntak fra finansforetaks taushetsplikt når den som har krav på taushet skriftlig har samtykket til at opplysningene utleveres. I tillegg kan Finanstilsynet når særlige hensyn tilsier det, helt eller delvis oppheve taushetsplikten.

6.6 Felles unntak fra taushetsplikt for skatterådgivere

6.6.1 Unntak for opplysninger om klientmidler

I skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd gjøres det unntak fra advokaters og andre tredjeparters lovbestemte taushetsplikt, i de tilfellene hvor tredjeparten oppbevarer en skattepliktigs midler på en konto i tredjepartens navn. Unntaket retter seg særlig mot advokater som tredjepart, men omfatter også andre tredjeparter som rettshjelpere, revisorer, eiendomsmeglere og regnskapsførere. Det avgjørende for om en tredjepart er pliktig til å oppgi kontrollopplysninger til skattemyndighetene, er om «dei brukar klientbankkonti i eige namn ved oppbevaring av klientmidler, og om dei er underlagt lovbestemt teieplikt»³¹.

Opplysningene som skal gis uten hinder av taushetsplikt er positivt opplistet i unntaksbestemmelsen, og innebærer en plikt til å opplyse om «pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene.» Opplysningene kan kreves dokumentert i henhold til § 10-2 femte ledd. Dette innebærer at skattemyndighetene ikke kan kreve mer dokumentasjon enn det som er tilstrekkelig for å dokumentere de aktuelle opplysningene. Det er bare faktiske opplysninger som skal dokumenteres. I forbindelse med lovendringen hvor unntaket ble innført, uttalte Finansdepartementet at «[d]ersom opplysningsplikta er avgrensa av teieplikta, vil det same gjelde

dokumentasjonsplikta. Fordi dokumentasjonsplikta gjeld opplysningar, og ikkje spesifikke dokument, kan den opplysningspliktige ta ut eventuelle delar av dokument som også inneheld andre opplysningar enn dei som dokumenterer opplysningspliktig informasjon. Det same gjeld opplysningar som er underlagt teieplikt, med mindre det er bestemt i lov at den skal vike for opplysningsplikta.» Under høringen av lovforslaget ble det uttrykt bekymring rundt at opplysningene som skal oppgis til skattemyndighetene kan være resultater av juridiske vurderinger og råd fra advokaten. Til dette uttalte departementet at «faktiske opplysningar som kan gi uttrykk for råd eller vurderingar, må handsamast på same måte som andre faktiske transaksjonsopplysningar. Annan informasjon enn det som er nødvendig for å dokumentere faktiske transaksjonsopplysningar, skal den opplysningspliktige ikkje leggje fram etter reglane om dokumentasjonsplikt.»

Advokatlovutvalget foreslår å oppheve unntaket i skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd og erstatte det med et krav om at advokater alltid skal benytte individuelle klientkonti som står i advokatens og klientens navn. Under punkt 9.3.4 redegjør og kommenterer dette utvalget innholdet i Advokatlovutvalgets forslag.

6.6.2 Unntak for rapportering om hvitvasking

Etter hvitvaskingsloven § 25 har rapporteringspliktige undersøkelsesplikt dersom de avdekker forhold som indikerer at midler har tilknytning til hvitvasking eller terrorfinansiering.

I lovens § 4 angis hvem som regnes som rapporteringspliktige. Her omfattes blant annet ulike finansielle institusjoner, statsautoriserte og registrerte revisorer og autoriserte regnskapsførere. I annet ledd bokstav c er advokater og andre som ervervsmessig eller stadig yter selvstendig rettshjelp rapporteringspliktige, når de på klientens vegne utfører en finansiell transaksjon eller en transaksjon som gjelder fast eiendom. Videre gjelder det rapporteringsplikt ved bistand, planlegging eller utføring av transaksjon for klient i forbindelse med:

- «1. kjøp og salg av fast eiendom eller virksomhet
2. forvaltning av en klients penger, verdipapir eller andre aktiva
3. åpning eller forvaltning av bank- eller verdipapirkonto
4. fremskaffelse av nødvendig kapital til opprettelse, drift eller ledelse av selskap

³¹ Prop. 150 LS (2012–2013) punkt 12.6.2 flg.

5. opprettelse, drift eller ledelse av selskap, fond eller en lignende juridisk person eller formuesmasse, herunder utenlandsk trust eller tilsvarende juridisk arrangement»

Når det avdekkes forhold som avviker fra den rapporteringspliktiges kjennskap til kunden, kunde-forholdets formål og tilsiktede art, skal det alltid gjennomføres nærmere undersøkelser. Det samme gjelder når en transaksjon synes å mangle et legitimt formål, er usedvanlig stor eller kompleks, er uvanlig ut fra kundens kjente forretningsmessige eller personlige mønster av transaksjoner, når den foretas til eller fra person i et land eller område som ikke har tilfredsstillende tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering eller på annen måte har uvanlig karakter.

Dersom den rapporteringspliktige etter nærmere undersøkelser finner forhold som gir grunn til mistanke om hvitvasking eller terrorfinansiering, følger det av § 26 at opplysninger om forholdene skal oversendes Økokrim. Etter § 26 tredje ledd skal ikke advokater og andre som ervervsmessig eller stadig yter selvstendig rettshjelp, oversende opplysninger som de mottar fra eller innhenter om klienten når de fastslår en klients rettsstilling eller bistår en klient i forbindelse med rettergang. Det samme gjelder for andre rapporteringspliktige, når de bistår en advokat eller annen som ervervsmessig eller stadig yter selvstendig rettshjelp i det tilsvarende arbeid. En oversendelse av opplysninger i god tro medfører ikke brudd på taushetsplikt med mindre det foreligger grov uaktsomhet, jf. § 26 fjerde ledd. En oversendelse i god tro gir ikke grunnlag for erstatnings- eller straffeansvar.

Brudd på rapporteringsplikten kan sanksjoneres med overtredelsesgebyr etter hvitvaskingsloven § 49. Dersom en rapporteringspliktig ikke etterkommer tilsynsmyndighetenes pålegg om at forhold i strid med loven skal opphøre, kan det ilegges tvangsmulkt etter § 47.

Kapittel 7

Utenlandsk rett

7.1 Sverige

7.1.1 Skatterådgivere i Sverige

I Sverige er det som i Norge ulike aktører som gir skatterådgivning. I lag om åtgärder mot penningstvätt och finansiering av terrorism¹ er skatterådgivere definert i § 20 som «fysiske og juridiske personer som driver yrkesmessig rådgivning avseende skatter och avgifter». I tidligere forarbeider til det svenske hvitvaskingsregelverket er skatterådgivningsrollen utdypet nærmere:

«Skatterådgivning sker i dag inom ett stort antal områden och utövas av olika yrkeskategorier. Det är svårt att ge en heltäckande beskrivning av alla områden där skatterådgivning förekommer. Skatterådgivning lämnas bl.a. i samband med större strukturaffärer som genomförs av företag såsom förvärv, fusioner och utköp av börsnoterade företag. Rådgivning som sker på detta område syftar till att strukturera en företagsaffär på mest förmånliga sätt från ett skatteperspektiv. Inom detta område har advokatbyråerna en stor del av marknaden i Sverige. Vidare sker skatterådgivning löpande inom området för företagsbeskattning t.ex. vid upprättandet av deklarationer och rådgivning i samband härmed. På detta område dominerar de större revisionsbyråerna marknaden. Skatterådgivning förekommer även i samband med att arvs- och familjerättsliga frågor löses t.ex. vid generationsskiften inom olika näringsgrenar såsom jordbruket. Där är t.ex. LRF konsult en betydande aktör. När det gäller skatterådgivning till fysiska personer utgör bankerna viktiga aktörer.»²

I tillegg til de nevnte aktørene finnes det også et mindre antall skatterådgivningsfirma i Sverige, som spesialiserer seg på juridisk og økonomisk rådgivning i skattespørsmål.

I Sverige reguleres advokatvirksomhet i rättegångsbalken³ kapittel 8. Her fremgår det at det kreves medlemskap i det svenske Advokatsamfundet for å kunne benytte tittelen «advokat». For å bli medlem kreves det at vedkommende er bosatt i Sverige eller i EØS-området eller Sveits, samt at vedkommende har jur. kand eller juristeksamen. Videre må vedkommende ha minst tre års godkjent praktisk erfaring, og ha fullført Advokatsamfundets praktiske og teoretiske utdanning. I tillegg kreves det at vedkommende gjør seg kjent for sin integritet og for øvrig anses egnet til å oppføre seg som advokat. En advokat plikter å melde seg ut av Advokatsamfundet dersom vedkommende blant annet blir ansatt som dommer, i statlig eller kommunal tjeneste, eller en annen arbeidsplass som ikke er advokatfirma. Dette innebærer for eksempel at jurister som er ansatt i stat, kommune eller private selskap som ikke er advokatfirma, ikke kan være medlem i Advokatsamfundet og dermed heller ikke bruke advokattittelen. Dersom vedkommende ikke selv søker uttreden når slike forhold oppstår, skal Advokatsamfundet beslutte vedkommende utelukket. Per 31. januar 2018 hadde det svenske Advokatsamfundet rundt 6 000 medlemmer, hvorav 5 461 var aktive.⁴

Revisorvirksomhet i Sverige reguleres i revisorslagen⁵ og i EUs forordning om revisorer.⁶ Etter den svenske revisorslagen § 4 nr. 5 skal en «auktorisert revisor» ha avlagt revisoreksamen hos Revisorsnämnden. Søkere kan oppfylle kravene til utdanning og praksis med fem års høyskoleutdanning og to års praktisk opplæring eller med tre års høyskoleutdanning og fem års praktisk opplæring. Fra 1. juni 2013 har det ikke vært mulig å få tittelen «godkänd revisor».⁷

³ Lag 1042:740

⁴ <https://www.advokatsamfundet.se/Pressrum/fakta-om-advokatsamfundet2/#antal>

⁵ Lag 2001:883

⁶ Lag 1995:665

⁷ Prop. 2012/13:61

¹ Lag 2017:630

² Prop. 2003/04:156 s. 46 Skärpta regler mot penningtvätt

I 2011 ble det innført en ordning med autorisasjon for skatterådgivere i Sverige. Det er FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) som tilbyr utdanning og autorisasjon, og skatterådgiverne underlegges en kvalitetskontroll. En godkjent kvalitetskontroll er en bekreftelse på at den autoriserte skatterådgiveren arbeider i henhold til FARs yrkesetiske regelverk og standard for kvalitetssikring av skatterådgivningsvirksomhet, at vedkommende er ansvarsforsikret og underlagt krav om etterutdanning.⁸ Autoriserte skatterådgivere er underlagt FARs etiske regelverk som blant annet inneholder krav til konfidensialitet.

Regnskapsførere i Sverige er ikke regulert gjennom egen lov slik som i Norge. Regnskapsførere og lønnskonsulenter kan imidlertid autoriseres gjennom bransjeorganisasjonene FAR og Srf konsulterna.⁹ En slik autorisasjon setter krav til utdanning, praksis og autorisasjonseksamen.

7.1.2 Opplysningsplikt til skattemyndighetene

7.1.2.1 Innledning

I Sverige er den skattepliktige og tredjeparters opplysningsplikt til skattemyndighetene regulert i skatteförfarandelagen.¹⁰ Loven inneholder bestemmelser om den skattepliktiges alminnelige plikt til å gi opplysninger i forbindelse skattefastsettingen, blant annet i form av en «inkomstdeklarasjon». Loven gir også bestemmelser om tredjeparters automatiske opplysningsplikt til skattemyndighetene, og kontrollbestemmelser som kan benyttes overfor både den skattepliktige og tredjeparter med tilhørende sanksjonsmuligheter. Loven inneholder også regler om «informasjonsoppgifter» som innebærer en plikt til å gi opplysninger til en annen opplysningspliktig for at denne skal kunne oppfylle sin opplysningsplikt til skattemyndighetene. Opplysningspliktige tredjeparter plikter blant annet å informere skattepliktige og betalingsmottakere om de opplysningene som er gitt til skattemyndighetene. Den som har utført en opplysningspliktig betaling til eller fra utlandet, skal blant annet gi den opplysningspliktige tredjepart (formidleren) de opplysningene som er nødvendig for at opplysningsplikten skal kunne oppfylles.

7.1.2.2 Den skattepliktiges opplysningsplikt

Fysiske og juridiske personer skal som nevnt gi skattemyndighetene nærmere angitte opplysninger om deres inntektsskatt i form av en «inkomstdeklarasjon». De skattepliktige skal gi opplysninger om inntektsposter og utgiftsposter, samt aktuelle fradrag som er nødvendige for å beregne skatt og avgift etter de ulike skattelovene som er opplistet i skatteförfarandelagen kapittel 30 § 2. Den opplysningspliktige skal i tillegg gi øvrige opplysninger som er nødvendige for at skattemyndighetene skal kunne foreta riktig beregning av endelig skatt og pensjonsgivende inntekt. Skattemyndigheten skal innen 15. april året etter skatteåret, underrette fysiske personer og dødsbo som antas å være deklarasjonspliktige, om kontrollopplysninger myndigheten har mottatt fra tredjeparter. Den deklarasjonspliktige skal godkjenne opplysningene, gjøre endringer eller legge til ytterligere opplysninger i inkomstdeklarasjonen innen 2. mai året etter inntektsåret.¹¹ Den opplysningspliktige skal oppbevare dokumentasjon som underbygger opplysningene.¹²

Dersom inkomstdeklarasjonen ikke er levert til rett tid, kan det på nærmere vilkår ilegges «forseningsavgift» etter kapittel 48. Dersom den skattepliktige har levert uriktige opplysninger av betydning for egen skattefastsettelse kan det ilegges et «skattetillagg» etter kapittel 49.

7.1.2.3 Tredjeparters opplysningsplikt

Det følger av skatteförfarandelagen kapittel 14 at «kontrolloppgifter» skal gis av andre enn den opplysningspliktige for å danne grunnlaget for skattefastsettelse mv. Tredjeparter skal blant annet gi skattemyndighetene opplysninger om utbetalinger av inntekt eller erstatning (kapittel 15), næringsinntekt (kapittel 16), renteinntekter og renteutgifter (kapittel 17 og 18), andre finansielle opplysninger mv. (kapittel 19 til 22) og betalinger til og fra utlandet (kapittel 23). De ulike kapitlene angir nærmere hvilke tredjeparter som plikter å gi de ulike opplysningene og nærmere presiseringer av hvilke opplysninger som skal gis. Kapittel 24 angir felles bestemmelser for tredjepartsopplysningene, herunder at opplysningene skal leveres for hvert kalenderår og skal sendes skattemyndighetene senest 31. januar det påfølgende kalender-

⁸ <https://www.far.se/medlemskategorier/skatteradgivare/vad-gor-en-skatteradgivare/>

⁹ <https://www.srfkonsult.se/bli-auktoriserad/>

¹⁰ Lag 2011:1244

¹¹ Skatteförfarandelagen kapittel 31 § 4 og § 5 og kapittel 32 § 1, juridiske personer har deklarasjonsfrist basert på fire ulike skatteår jf. § 2

¹² Skatteförfarandelagen kapittel 39 § 3

året. For enkelte opplysninger er det gitt særskilte frister for innsending.

Den opplysningspliktige skal oppbevare dokumentasjon som underbygger opplysningene og som dokumenterer at opplysningsplikten er overholdt.¹³

7.1.2.4 Kontroll

For skattepliktige og andre tredjeparter som ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter skatteforfarandelagen kapittel 15 til 35 (den skattepliktiges og tredjeparters opplysningsplikt), kan skattemyndighetene benytte en såkalt «föreläggande» for å be den opplysningspliktige om å gi pliktige opplysninger, for å kontrollere at opplysningsplikten er overholdt eller for å innhente tilleggsopplysninger. En föreläggande kan også benyttes overfor en som ikke er deklarasjonspliktig, for å pålegge opplysningsplikt som ikke følger av loven. Skattemyndighetene kan anmode en bokføringspliktig eller juridisk person om å gi opplysninger om «rättshandling med någon annan». En slik forespørsel benyttes for å kontrollere om en annen opplysningspliktig har gitt riktige og fullstendig opplysninger.

Etter skatteforfarandelagen kapittel 41 kan skattemyndighetene utføre en «revision» for blant annet å kontrollere om opplysningsplikten etter lovens kapittel 15 til 35 er oppfylt. Slik kontroll kan også benyttes for å innhente opplysninger om andre enn den som revideres.¹⁴ Hvem skattemyndighetene kan foreta revisjon hos er uttømmende regulert i § 3, hvor blant annet bokføringspliktige og juridiske personer utenom dødsbo er omfattet. Det skal fattes en beslutning om «revition» som skal inneholde formålet med revisjonen og adgangen til å unnta opplysninger fra kontrollen. Revisjonen skal forhåndsvarsles, og den som revideres plikter å samarbeide.

Lovens kapittel 47 inneholder nærmere regler om unntak fra opplysningsplikten. Her fremgår det at skattemyndighetene ikke kan kreve fremlagt opplysninger eller dokumentasjon som er underlagt bevisforbud etter rättegångsbalken¹⁵ kapittel 27 § 2. Dette innebærer at opplysninger som er underlagt særskilt taushetsplikt (advokater, leger, prester mv.), ikke kan kreves utlevert. Den som revideres kan begjære at opplysningen/dokumentet skal unntas fra kontrollen. Dersom skattemyndighetene motsetter seg begjæringen,

skal forvaltningsretten beslutte om det er grunnlag for unntak. Den omtvistede opplysningen/dokumentet skal forsegles og overleveres til forvaltningsretten.

7.1.3 Taushetsplikt

7.1.3.1 Advokater

I svensk rett er advokaters taushetsplikt indirekte regulert i rättegångsbalken kapittel 8 § 4 første ledd hvor det fremgår at:

«En advokat är skyldig att förtiga vad han får kännedom om i sin yrkesutövning när god advokatsed kräver detta.»

Innholdet i taushetsplikten er nærmere regulert i Vägledande regler om god advokatsed. I punkt 2.2.1 følger det at advokater har taushetsplikt om det som betros advokaten innenfor rammen av advokatvirksomheten eller det som advokaten får kjennskap til i forbindelse med dette. Unntak fra taushetsplikten kan gjøres når det foreligger samtykke fra klienten eller når det følger av lovpålagt opplysningsplikt. Det kan også gjøres unntak når det er nødvendig for at advokaten skal kunne forsvare seg mot klage fra klient eller et erstatningskrav i forbindelse med et oppdrag. «Advokatverksamhet» defineres videre i svensk rett enn det som gjelder for det tilvarende begrepet etter norsk rett. Dette innebærer at for eksempel styreverv og bostyreroppdrag vil være omfattet av taushetsplikten i tillegg til alminnelig juridisk rådgivning og prosessbistand.

Rättegångsbalken kapittel 36 § 5 gir regler om bevisforbud i sivile- og straffesaker. Det fremgår av bestemmelsens andre ledd at advokater m.fl. ikke kan pålegges å forklare seg om omstendigheter omfattet av taushetsplikten, med mindre det er hjemmel for det i lov eller det foreligger samtykke fra den som har krav på fortrolighet. Etter bestemmelsens fjerde ledd gjøres det imidlertid unntak fra bevisforbudet i straffesaker som gjelder forbrytelser med en lovbestemt minstestraft på inntil to år. I slike saker kan advokater som har bistått klienten på annen måte enn som forsvarer likevel bli pålagt vitneplikt.

Det kan gjøres unntak fra taushetsplikten under henvisning til strafferettslig nødrett, eller der det er gjort unntak fra taushetsplikten. Et slikt unntak finnes i det svenske hvitvaskingsregelverket på tilsvarende måte som i Norge.

Brudd på taushetsplikten kan straffes med bøter eller fengsel i inntil et år etter brottsbalken

¹³ Skatteforfarandelagen kapittel 39 § 3

¹⁴ Skatteforfarandelagen kapittel 41 § 2

¹⁵ Lag 1942:740

kapittel 20 § 3 Ved uaktsom overtredelse er straffen bøter.

7.1.3.2 Revisorer

Revisorers og revisjonsselskapers taushetsplikt følger av den svenske revisorslagen, selskapslovgivningen (særlig aktiebolagslagen) og yrkesetiske regler fastsatt av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR).

Det følger av aktiebolagslagen kapittel 9 § 41 at en revisor uten samtykke ikke kan gi opplysninger til en enkelt aksjonær eller en utenforstående om det reviderte selskapets virksomhet, som revisoren har blitt klar over under utøvelsen av revisjonsoppdraget og som kan være til skade for det reviderte selskapet. Etter revisorslagen § 26 første ledd fremgår det at revisor ikke kan bruke opplysninger som han har fått i sin yrkesutøvelse til fordel for seg selv, eller til skade eller nytte for andre. Revisor kan heller ikke gi slike opplysninger videre til uberettigede. Videre skal revisor påse at bistand som gis til ham eller henne følger disse bestemmelsene.

Reguleringen av revisors taushetsplikt i de forskjellige lovene har ulike formål og overtredelser av bestemmelsene har ulike rettsvirkninger. Taushetsplikten etter aktiebolagslagen har til formål å beskytte selskapet og aksjonærene, mens taushetsplikten etter revisorslagen skal beskytte de som gir informasjon til revisor i tillit til at informasjonen ikke blir bragt videre. Brudd på taushetsplikten etter aktiebolagslagen kan medføre krav om erstatning for eventuelle tap, mens brudd på taushetsplikten etter revisorslagen kan føre til disiplinære konsekvenser.

7.2 Danmark

7.2.1 Skatterådgivere i Danmark

Skatterådgivning i Danmark utføres i hovedsak av advokater, revisorer og finansielle virksomheter.¹⁶

I Danmark følger vilkårene for å få advokatbevilling av retsplejeloven § 119. Det er etter denne bestemmelsen justisministeren som utsteder advokatbevilling når vilkårene i retsplejeloven § 119 er oppfylt. I Danmark er det rundt 6 000 advokater.

Vilkårene for å få advokatbevilling er at vedkommende er myndig, ikke er under «rekonstruktionsbehandling» eller konkurs, har bestått dansk

juridikum («juridisk bachelor- og kandidateksamen»), har tre års erfaring fra praktisk juridisk virksomhet, herunder kjennskap til rettssaksbehandling, har gjennomført og bestått eksamen i en teoretisk grunnutdanning for advokatfullmektiger, og har bestått en praktisk rettergangsprøve. Når man får advokatbevilling, blir man automatisk medlem av Advokatsamfundet. Advokattittelen er etter retsplejeloven § 120 er en beskyttet tittel. Dersom noen uberettiget kaller seg advokat eller bruker en lignende tittel kan dette føre til straff i medhold av retsplejeloven § 119. Advokattittelen skal deponeeres når vilkårene for bruk ikke er oppfylt. Dette vil for eksempel være ved ansettelse i de fleste offentlige stillinger, herunder stilling i domstolen, politiet og påtalemyndigheten, fordi en advokat skal være uavhengig av det offentlige ved utøvelse av advokatvirksomhet. Advokater plikter å informere Advokatsamfundet dersom vedkommende får ny jobb. Advokater som arbeider i annen virksomhet en advokatvirksomhet, betegnes som «virksomhedsadvokater». En virksomhedsadvokat kan beholde sin tittel i forbindelse med virksomhetens egen forhold, men kan ikke utøve advokatvirksomhet utad. Virksomhedsadvokater er i utgangspunktet underlagt advokatetiske regler, men en rekke av disse bestemmelsen får ikke anvendelse som følge av virksomhedsadvokatens manglende uavhengighet fra sin klient (arbeidsgiveren).¹⁷

Revisorvirksomhet i Danmark reguleres i den danske revisorloven.¹⁸ For å kunne benytte revisortittel i Danmark må man ha godkjenning som statsautorisert eller registrert revisor. Godkjenning som statsautorisert revisor krever blant annet bopel i Danmark eller annet EU/EØS-land, oppnådd myndighetsalder, at man ikke er under «rekonstruktionsbehandling» eller erklært konkurs, bestått særskilt eksamen, i tillegg til å oppfylle krav til grunnutdanning og praktisk erfaring i en revisjonsvirksomhet. Betegnelsen «registreret revisor», kan etter § 5 annet ledd kun benyttes av en person som er godkjent som registrert revisor. Betegnelsen «godkendt revisor» kan etter fjerde ledd kun benyttes av en person som er godkjent som statsautorisert eller registrert revisor, eller etter en egen bestemmelse om godkjenning av revisorer med utenlandsk utdanning. Det er etter § 5 fjerde ledd ikke tillatt for andre enn revisorer med godkjenning etter loven å benytte danske

¹⁷ <https://www.advokatsamfundet.dk/Advokatregulering/ReglerOgVedtaegter/Virksomhedsadvokater.aspx>

¹⁸ Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 1167 af 9. september 2016

¹⁶ <http://www.skm.dk/media/1569863/rapport-om-raadgiveransvar-til-offentliggørelse.pdf>

eller utenlandske betegnelser som er egnet til forveksling med revisortitlene. Det fremgår av § 5 femte ledd at en person som ikke lenger er godkjent som statsautorisert eller registrert revisor, ikke kan benytte revisortittelen. Revisorloven gjelder ved utøvelse av revisjon og andre bekreftelsesoppdrag. Loven gjelder generelt ikke for skatterådgivning, men reglene om taushetsplikt får anvendelse også for andre tjenester enn revisjon, herunder skatterådgivning.

Rådgivning av kunder som driver finansiell virksomhet reguleres i «bekendtgørelsen om god skik for finansielle virksomheder».¹⁹ Her fremgår det at skatterådgivning ikke er en selvstendig tjeneste, men at den finansielle virksomheten skal opplyse om konsekvenser av relevante skatteregler som et ledd i annen rådgivning. Finansielle virksomheter er underlagt en rekke opplysningsplikter til danske skattemyndigheter om kunders økonomiske forhold, og er ikke underlagt noen særskilt taushetsplikt.

7.2.2 Opplysningsplikt til skattemyndighetene

7.2.2.1 Innledning

Som en del av «Retssikkerhedspakke III – Klar og Præcis lovgivning»²⁰ ble det i desember 2017 vedtatt to nye lover om skattepliktiges og tredjeparters opplysningsplikt til danske skattemyndigheter. Endringene skal gjenspeile hvordan skatteinnberetningen i Danmark faktisk skjer, og fjerne den skattepliktiges ansvar for manglende eller feilrapporterte opplysninger som han eller hun ikke har innflytelse over – opplysninger innrapportert av tredjeparter. Kontrollbestemmelsene er modernisert og klargjort, og reglene om tredjeparters automatiske opplysningsplikt til skattemyndighetene er skilt ut i en egen lov. Skattekontrollloven²¹ inneholder regler om den skattepliktiges opplysningsplikt og regler for kontroll av den skattepliktige og tredjeparter med tilhørende sanksjonsbestemmelser. Skatteindberetningsloven²² inneholder regler for tredjeparters uoppfordrede opplysningsplikt til skattemyndighetene med tilhørende straffebestemmelser. Lovene trådte i kraft 1. januar 2019.

7.2.2.2 Den skattepliktiges opplysningsplikt

Den skattepliktige har etter skattekontrollloven § 2 plikt til å gi skattemyndighetene opplysninger om sin inntekt og bolig, arten og verdien av formue og fast eiendom som befinner seg i utlandet, samt enkelte opplysninger om underskudd og tap. Plikten til å gi opplysninger gjelder likevel ikke når opplysningene er gitt eller burde vært gitt av en tredjepart i henhold til skatteindberetningsloven. Den skattepliktige mottar enten et «opplysningskema» (tidligere kalt selvangivelsen), eller en «årsoppgørelse» som danner grunnlag for hvilke opplysninger den skattepliktige skal gi til skattemyndighetene. Utgangspunktet er at fysiske personer mottar en årsoppgørelse med forhåndsutfylt informasjon før opplysningsfristens utløp (normalt 1. mai året etter inntektsåret). Juridiske personer og fysiske personer som ikke oppfyller kravene for å motta årsoppgørelse skal gi opplysninger i et opplysningskema. Hvem som oppfyller kravene for å motta årsoppgørelse og hvilke opplysninger som skal oppgis i årsoppgørelsen og opplysningsskemaet fastsettes i forskrift (bekendtgørelse) til skattekontrollloven. Skattekontrollloven § 15 har regler om såkalt feltlåsning. Dette innebærer at både årsoppgørelsen og opplysningskemaet kan inneholde forhåndsutfylte opplysninger fra tredjeparter som den skattepliktige selv ikke har mulighet til å endre. Dersom den skattepliktige har innvendinger mot låste opplysninger, må den skattepliktige kreve at skattefastsettelsen gjenopptas etter nærmere regler i skatteforvaltningsloven.²³

Skattemyndighetene kan bestemme at den skattepliktige ikke får benytte selvbetjeningsløsningen TastSelv for å endre opplysninger i årsoppgørelsen eller opplysningsskemaet, dersom det er nærliggende risiko for at den skattepliktige vil begå vesentlige feil ved anvendelsen. Dersom den skattepliktige ikke gir rettidige opplysninger, kan skattemyndighetene benytte daglige tvangsbøter eller skattetillegg for å fremtvinge oppfyllelse.²⁴ Skattepliktige som forsettlig gir skattemyndighetene uriktige, villedende eller ufullstendige opplysninger som fører til for lavt fastsatt skatt, kan straffes med fengsel eller bøter. Grovt uaktsomme overtredelser straffes med bøter. Den skattepliktige kan bare straffes for opplysninger han selv har plikt til å gi eller forhåndsutfylte opplysninger han selv har hatt innflytelse over.²⁵

¹⁹ Erhvervsministeriet. (2016). Bekendtgørelse om god skik for finansielle virksomheder. BEK nr. 330 af 7/4/2016.

²⁰ <http://www.skm.dk/media/1514979/Retssikkerhedspakke-III-Klar-og-praecis-lovgivning.pdf>

²¹ Lov nr. 1535 19.12.2017

²² Lov nr. 1536 19.12.2017

²³ Lov nr. 1267 12.11.2015

²⁴ Skattekontrollloven kapittel 8

²⁵ Skattekontrollloven kapittel 9

Tredjeparters opplysningsplikt

Tredjeparters plikt til uoppfordret å gi skattemyndigheten opplysninger om andre skattepliktige er regulert i skatteindberetningsloven. Arbeidsgivere, finansielle virksomheter, fond/foreninger, selskaper, fagforeninger og offentlige myndigheter skal gi skattemyndighetene nærmere angitte opplysninger til bruk for forhåndsutfylling av årsoppgørelsen og opplysningsskemaet til skattepliktige.²⁶ Tredjeparter som plikter å gi opplysninger etter loven skal registreres i et eget register, «Indberetningsregisteret». De fleste opplysningene skal innrapporteres innen 20. januar året etter inntektsåret. For enkelte av opplysningene gjelder egne frister.

Den opplysningspliktige skal oppbevare grunnlaget for opplysningene som innrapporteres etter loven, og det samme gjelder dokumentasjon av om en opplysning er pliktig å innrapportere. Oppbevaring av dokumentasjon skal skje i henhold til det danske bokføringsregelverket, og skal innsendes etter anmodning fra skattemyndighetene.

Ved manglende innrapportering kan det ilegges daglige tvangsbøter for å fremtvinge rapporteringen. Tredjeparter som forsettlig gir skattemyndighetene uriktige, villedende eller ufullstendige opplysninger som fører til for lavt fastsatt skatt, kan straffes med fengsel eller bøter. Grovt uaktsomme overtredelser straffes med bøter.²⁷

7.2.2.3 Kontroll

Skattemyndighetene kan anmode fysiske personer om å gi opplysninger om formue ved inntektsårets begynnelse og utløp, samt størrelsen og arten av endringer i formue i løpet av inntektsåret, herunder hovedposter i privat forbruk. Ved en slik anmodning skal det settes en rimelig frist for å gi opplysningene. Fysiske personer som eier 25 prosent av selskapskapital eller har over 50 prosent av stemmer i nærmere angitte selskap, skal etter anmodning gi skattemyndighetene nærmere opplysninger om vesentlige økonomiske avtaler inngått med selskapet.²⁸

Skattemyndighetene kan etter skattekontrollloven § 53 anmode regnskapspliktige næringsdrivende om å innsende regnskapsmateriale og andre dokumenter som har betydning for kontroll av den skattepliktiges skattefastsettelse, herunder avgjørelsen av om det foreligger skatteplikt. Skattemyndigheten kan også foreta kontroll i næringslokaler, eller i deler av private boliger hvor det drives næringsvirksomhet. Den skattepliktige skal ved slike kontroller gi skattemyndigheten nødvendig veiledning og hjelp.

Næringsdrivende og juridiske personer skal på anmodning sende skattemyndighetene regnskapsmateriale og andre dokumenter som har betydning for kontroll av andre navngitte næringsdrivendes skattefastsettelse, såkalt «krydsrevision». Skattemyndighetene kan også foreta kontrollen hos den juridiske personen eller den næringsdrivende.

Etter skattekontrollloven § 59 skal finansielle virksomheter etter anmodning gi nærmere angitte opplysninger om kunders konti og transaksjoner. Anmodningen må gjelde identifiserbare kunder. Dersom skattemyndighetene ønsker kontrollopplysninger om ikke-identifiserbare fysiske eller juridiske personer, krever det tillatelse fra Skatterådet.

Advokaters opplysningsplikt er nærmere angitt i skattekontrollloven § 60. Bestemmelsen er en videreføring av tidligere rett, og har til hensikt å klargjøre at opplysningsplikten er avgrenset til økonomiske disposisjoner advokaten foretar på vegne av klienten. Etter bestemmelsen skal derfor advokater som foretar økonomiske disposisjoner på vegne av eller med en klient, gi nærmere angitte opplysninger om disposisjonene. Dette innebærer at advokaten må gi skattemyndighetene opplysninger om omsetning med eller for klienten av penger, kredittmidler og verdipapir. Videre har advokaten opplysningsplikt om eventuelle avtaler med eller for klienten om terminkontrakter og kjøp- og salgsretter, eventuelle kjøp og salg av fast eiendom, virksomhet og større løsøre (fly, skip o.l.) og økonomiske disposisjoner av en klients faste eiendom. Opplysningene må være nødvendige for skattekontrollen. I forarbeidene²⁹ til bestemmelsen er forholdet til advokaters taushetsplikt omtalt. Her fremgår det at det for de aktuelle opplysningene skal gjøres unntak fra taushetsplikten. Skattemyndighetene bør imidlertid forsøke å innhente opplysningene fra den skattepliktige eller fra finansielle virksomheter før det rettes en anmodning til en advokat. Advokaten har også mulighet til å innrette klient-

²⁶ Skatteindberetningsloven kapittel 1 *Arbejds- og hvervgivere m.v.*, kapittel 2 *Finansielle virksomheder m.v.*, kapittel 3 *Fonde og foreninger m.v.*, kapittel 4 *Selskaber m.v.*, kapittel 5 *Fagforeninger og arbejdsløshedskasser*, kapittel 6 *Offentlige myndigheder* og kapittel 7 *Andre indberetninger*.

²⁷ Skattekontrollloven § 57 og kapittel 9

²⁸ Skattekontrollloven § 55 og § 56

²⁹ Se særmerknad til § 60 http://www.ft.dk/ripdf/samling/20171/lovforslag/113/20171_113_som_fremsat.pdf

konti på en slik måte at skattemyndighetene ut fra denne får tilstrekkelig informasjon om klientenes transaksjoner. På denne måten vil skattemyndighetene ikke få adgang til innholdet i advokatens rådgivning.

Etter skattekontrollloven § 61 har offentlige myndigheter, næringsdrivende og juridiske personer en generell plikt til å gi nødvendige opplysninger til bruk for kontroll, vurdering av skatteplikt eller skattefastsettelse for identifiserbare fysiske eller juridiske personer. Plikten gjelder ikke opplysninger om omsetning mellom næringsdrivende, finansielle virksomheters opplysninger om kunders økonomiske forhold eller advokaters opplysninger om klientforhold, da finansielle virksomheter og advokaters opplysningsplikt i forbindelse med kontroll er uttømmende regulert i lovens § 59 og § 60.

Skattekontrollloven § 64 regulerer plikten til å dokumentere realiteten av et skattearrangement. Plikten gjelder den

«der som udbyder eller formidler erhvervs-mæssigt har bistået en skattepligtig med anskaffelse af formuegoder eller finansielle instrumenter og hel eller delvis finansiering heraf (skattearrangement), skal efter anmodning, og når formålet med skattearrangementet fortrinsvis er at nedbringe eller udskyde skattebyrden, til SKAT indsende dokumentation for realiteten i de nævnte dispositioner og af de aktiver og passiver m.v., der indgår heri.»

Dokumentasjonsplikten omfatter både avtaler som inngår i arrangementet og dokumentasjon som bekrefter at avtalene er reelle. Skattemyndighetene skal gi den opplysningspliktige en frist for å redegjøre for arrangementet og fremlegge dokumentasjon. Dersom anmodningen ikke imøtekommes eller skattemyndighetene finner at realiteten bak skattearrangementet ikke er dokumentert, skal det fattes et vedtak om å tilsidesette arrangementet. Formidleren av arrangementet hefter solidarisk med den skattepliktige for en eventuelt økt skatt som følge av det tilsidesatte arrangementet. Både den skattepliktige og formidleren kan påklage vedtaket.

Dersom skattemyndighetene skal kunne kreve opplysninger om ikke-identifiserbare personer eller virksomheter, må dette forhåndsgodkjennes av Skatterådet. Skattemyndighetene har ikke adgang til å kopiere alle opplysninger fra næringsdrivendes datamaskiner, dersom disse ikke er relevante for den aktuelle kontrollen (speilkopiering). Skattemyndighetene kan imidlertid kreve at

opplysninger som er elektronisk lagret utleveres i elektronisk form.

For manglende etterlevelse av kontroll kan det reageres med reaksjoner eller straff som ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikt.

7.2.3 Taushetsplikt

7.2.3.1 Advokater

Etter den danske straffeloven § 152 b jf. § 152 kan uberettiget videreformidling av fortrolige opplysninger som er kommet advokaten til kunnskap som ledd i advokatvirksomheten, straffes med bøter eller fengsel inntil seks måneder. Etter retsplejeloven § 126 plikter advokater å utføre sin virksomhet i henhold til regler om god advokatskikk. Advokaters taushetsplikt er regulert i de advokatetiske reglene punkt 5 hvor det fremgår at advokaten skal behandle opplysninger han blir kjent med i sitt virke fortrolig. Det er bare opplysninger advokaten får kjennskap til som «led i sit virke» som skal holdes fortrolig. I juridisk teori³⁰ er det antatt at bestemmelsen skal forstås snevert slik at taushetsplikten bare omfatter klientens egne forhold. Videre gjelder det ikke taushetsplikt for opplysninger advokaten mottar fra andre når advokaten utfører annet enn advokatvirksomhet:

«Drejer det sig om oplysninger fra klienten, vil det som oftest være umuligt at skelne mellem, om oplysningerne er givet som led i advokatens virke for klienten eller om de er givet, mens advokat og klient underholder hinanden i fritiden. Derfor er det en tung bevisbyrde for advokaten at løfte, hvis advokaten vil godtgøre, at oplysninger fra en klient er givet uden for advokatens virke og dermed undtaget fra tavshedspligten.»³¹

Videreformidling av taushetsbelagte opplysninger kan ikke skje uten klientens samtykke, eller at det fremkommer i lov at opplysningene skal videreformidles, eller når opplysningene allerede er offentlig tilgjengelige, og dermed ikke kan karakteriseres som fortrolige. Eksempler på slike lovhjemler finnes i skattekontrollloven § 60 og hvidvaskingsloven § 7.

Det følger av retsplejeloven § 170 at advokater er unntatt fra den alminnelige vitneplikten. En advokat kan imidlertid pålegges å forklare seg

³⁰ (Advokatsamfundet 2011) De advokatetiske regler kommentert af Lars Økjær Jørgensen og Martin Lavesen

³¹ (Advokatsamfundet 2011) Side 46

dersom «forklaringen anses for at være af afgørende betydning for sagens udfald, og sagens beskaffenhed og dens betydning for vedkommende part eller samfundet findes at berettigede til, at forklaring afkræves». En slik vitneplikt kan ikke pålegges en forsvarer i straffesak eller for forhold som omhandler sakførselen av en sivil rettssak.

7.2.3.2 Revisorer

Også danske revisorer kan straffes for uberettiget formidling av fortrolige opplysninger etter den danske straffeloven § 152. Dette følger av den danske revisorloven § 30, hvor bestemmelsen i den danske straffeloven om forbud for personer i offentlig tjeneste mot å videreformidle eller utnytte fortrolige opplysninger er gitt tilsvarende virkning for revisorer og deres medarbeidere. Taushetsplikten gjelder opplysninger revisor har fått kjennskap til i sin tjeneste. En opplysning er fortrolig når det er nødvendig å hemmeligholde den for å ivareta vesentlige hensyn til offentlige eller private interesser eller når opplysningen ved lov eller annen gyldig bestemmelse er betegnet som fortrolig, jf. den danske straffeloven § 152 tredje ledd. Det er i straffeloven § 152 e gjort unntak i tilfeller hvor vedkommende er forpliktet til å gi opplysningene videre, eller handler i berettiget varetakelse av åpenbar allmenn interesse eller av eget eller andres tarv. Etter revisorloven § 30 annet ledd kan revisor i et datterforetak uten hinder av taushetsplikt videreformidle opplysninger til konsernrevisor i et morforetak.

7.3 Finland

7.3.1 Skatterådgivere i Finland

I Finland opererer i all hovedsak de samme gruppe pene rådgivere som i de andre nordiske land. I forarbeidene³² til den finske hvitvaskingsloven³³ (lag om förhindrande av penningtvätt och av finansiering av terrorism) omtales advokater, andre som yter juridiske tjenester, revisorer, bokførere og finansielle virksomheter blant dem som gir rådgivning knyttet til kunder eller klienters transaksjoner og som vil være opplysningspliktige om mistenkelig transaksjoner etter loven.

I Finland reguleres advokatvirksomhet i en egen lov om advokater.³⁴ Her fremgår det av § 1 at en advokat er den som i egenskap av å være medlem i Finlands advokatforening (Finlands advokatförbund) er innført i advokatregisteret. Vilråene for slikt medlemskap fremgår av lovens § 3 hvor det blant annet stilles krav om at vedkommende må være over 25 år, oppfylle krav til utdanning og relevant praktisk erfaring fastsatt av advokatforbundet, samt bestått en særskilt advokateksamen. Videre stilles det krav om at vedkommende må være redelig og skikket og ikke under konkursbehandling. Advokatvirksomhet kan ikke drives av et foretak som eies av andre enn advokater, med mindre det foreligger særskilt godkjenning fra advokatforbundet. En person som blir ansatt i statlig eller kommunal stilling eller «annan på tjänsteförhållande grundad anställning» kan etter lovens § 3 ikke være advokat med mindre det foreligger særskilt samtykke. Det følger videre av bestemmelsen at en advokat ikke kan ha en stilling eller drive forretningsaktiviteter som påvirker hans uavhengighet som advokat, for eksempel et revisjonsfirma.

«Advokat må icke heller vara person, som innehar sådan anställning eller bedriver annan förvärvsverksamhet, som kan antagas menligt inverka på hans självständighet såsom advokat.»

Dersom en registrert advokat får en slik stilling skal medlemskapet i advokatforbundet avsluttes.³⁵ Det er etter § 11 straffbart å benytte tittelen «advokat» eller fremstå som advokat når vilråene for medlemskap ikke er oppfylt.

Finlands advokatforbund har rundt 2100 medlemmer som er advokater. Disse utgjør omlag ti prosent av juristene i Finland.³⁶

Revisjonsvirksomhet i Finland reguleres i revisjonslagen³⁷. Krav til hvem som kan benytte tittelen revisor (GR-revisor, CGR-revisor og OFGR-revisor) fremgår av lovens kapittel 6. I lovens kapittel 1 § 2 er «GR-revisor» definert som en fysisk person som oppfyller vilråene i kapittel 6 § 2. Disse vilråene stiller blant annet krav om utdanning og relevant praksis og godkjent revisoreksamen. «CGR-revisor» er en fysisk person

³² RP 228/2016 «Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lag om förhindrande av penningtvätt och av finansiering av terrorism, till lag om centralen för utredning av penningtvätt samt till vissa lagar som har samband med dem»

³³ Lag 28.06 2017/444

³⁴ Lag 12.12.1958/496

³⁵ https://www.asianajaliitto.fi/sv/vill_du_bli_advokat/ansokan_om_medlemskap/avsluta_medlemskap

³⁶ https://www.asianajaliitto.fi/sv/advokattjanster/om_advokater

³⁷ Lag 18.9.2015/1141

som oppfyller krav for å være GR-revisor og i tillegg oppfyller krav om spesialkompetanse etter lovens kapittel 6 § 3. Dette innebærer blant annet ytterligere krav til utdanning og en godkjent CGR-spesialiseringseksamen. «OFGR-revisor» er en fysisk person som oppfyller kravene for å være GR-revisor, og i tillegg har godkjent spesialkompetanse innenfor offentlig forvaltning og økonomi etter lovens kapittel 6 § 3. En slik spesialisering stiller økte krav til utdanning og en godkjent OFGR-spesialiseringseksamen.

7.3.2 Opplysningsplikt til skattemyndigheten

7.3.2.1 Innledning

I Finland er skattepliktige og tredjeparter pliktige til å gi skattemyndighetene opplysninger som nevnt i lag om beskattningsförfarande,³⁸ som gjelder inntektskatt og «sjukforsäkringspremie». Loven regulerer den skattepliktiges plikt til å levere «skattedeklarasjon», og plikt til å gi tilleggsopplysninger i forbindelse med skattefastsettningen. Loven regulerer også tredjeparters plikt til å gi skattemyndighetene opplysninger automatisk, etter anmodning og i forbindelse med skattegranskning (stedlig kontroll), med tilhørende sanksjoner. Tilsvarende regler for merverdiavgift følger av Mervärdesskattelagen³⁹.

7.3.2.2 Den skattepliktiges opplysningsplikt

Den skattepliktige har etter beskattningsförfarandelagen § 7 plikt til å gi skattemyndighetene opplysninger om sine skattepliktige inntekter og fradrag i disse, eiendeler og gjeld, samt øvrige opplysninger som kan påvirke beskatningen. Hvilke konkrete opplysninger som skal gis er presisert i § 10 og i beslutning⁴⁰ fra skattemyndighetene. Skattemyndighetene beslutter også metode for innlevering av skattedeklarasjon for de ulike skattepliktige.⁴¹ Skattepliktige fysiske personer og dødsbo mottar en forhåndsutfylt «skattedeklarasjon» fra skattemyndighetene basert på de opplysningene som mottas fra tredjeparter. Den skattepliktige plikter å gjennomgå deklarasjonen, og melde inn eventuelle endringer eller tilleggsopp-

lysninger. Dersom endringer ikke innmeldes, anses informasjonen som akseptert og innmeldt fra den skattepliktige. Skattepliktige som ikke mottar forhåndsutfylt skattedeklarasjon skal uoppfordret gi de opplysningene som kreves. Skattepliktige som ikke er bokføringspliktige plikter å oppbevare dokumentasjon som bekrefter de opplysningene den skattepliktige selv har gitt skattemyndigheten, jf. § 11a. Dokumentasjonsplikten gjelder i utgangspunktet ikke for opplysninger som er innmeldt av tredjeparter, og som fremkommer i den forhåndsfylte skattedeklarasjonen.

7.3.2.3 Tredjeparters opplysningsplikt

Beskattningsförfarandelagen kapittel 3 inneholder regler om tredjeparters uoppfordrede opplysningsplikt til skattemyndighetene. Etter § 15 skal tredjeparter som har utbetalt eller formidlet inntekt, gi nødvendige opplysninger om utbetalingene og mottakerne til skattemyndighetene. Finansielle virksomheter, forsikringsselskap m.fl. skal etter § 16 gi skattemyndighetene nødvendige opplysninger om nærmere bestemte utgifter og utbetalinger som kan gi fradrag. Plikt til å gi nærmere bestemte kontoopplysninger er regulert i §§ 17 a til 17 d, mens § 17 regulerer tredjeparters plikt til å levere andre opplysninger, herunder opplysninger om fond, verdipapir, eierandeler mv. Hvilke tredjeparter som er opplysningspliktige, nærmere angivelse av hvilke opplysninger som skal gis og på hvilken måte, er nærmere regulert i § 22 og i beslutning⁴² fra skattemyndighetene. De fleste opplysningene tredjeparter skal rapportere uoppfordret skal leveres innen utgangen av januar året etter kalenderåret opplysningene gjelder for.⁴³

Dersom opplysninger er innlevert for sent, på feil måte eller inneholder feil som etter anmodning ikke blir rettet opp, kan det reageres med en «försummelseavgift».

7.3.2.4 Kontroll

Etter beskattningsförfarandelagen § 11 skal den skattepliktige på oppfordring fra skattemyndighetene gi tilleggsopplysninger eller dokumentere opplysninger som er oppgitt i skattedeklarasjonen. Skattemyndighetene kan også foreta såkalt «skattegranskning» i løpet av skatteåret eller senere, for å gjennomgå regnskap mv. av betydning for skatte-

³⁸ Lag 18.12.1995/1558

³⁹ Lag 30.12.1993/1501

⁴⁰ Skatteförvaltningens beslut om uppgifter som ska ingå i en skattedeklaration 19.12.2017

⁴¹ Skatteförvaltningens beslut om lämnande av skattedeklaration och deklaration för fastighetsuppgifter 12.4.2018

⁴² Skatteförvaltningens beslut om en allmän skyldighet att lämna uppgifter 12.12.2017

⁴³ Skatteförvaltningens beslut om en allmän skyldighet att lämna uppgifter 12.12.2017 § 46

fastsettelsen eller endring av denne. Slik skattegranskning skal forhåndsvarsles med mindre det foreligger særskilte omstendigheter. Regler for gjennomføringen av en skattegranskning er gitt i «förordning om beskattningsförfarande»⁴⁴. Den som granskes skal opplyses om formålet med granskningen og gjennomføringsmåte. Etter granskningen skal den skattepliktige informeres om funn og få veiledning om beskatningen dersom det er behov for det. Ved granskningen plikter den skattepliktige å fremvise alt av eiendom og annet materiale som regnskap mv. Granskningen skal finne sted i den skattepliktiges lokaler, i et regnskapsfirmas lokaler eller hos skattemyndighetene.

Beskattningsförfarandelagen § 19 regulerer tredjeparts opplysningsplikt etter pålegg fra skattemyndighetene. Etter anmodning har enhver plikt til å gi opplysninger som framgår av dokumenter han er i besittelse av eller kjenner til når myndighetene kan ha bruk for disse opplysningene ved beskatningen av en annen skattepliktig. Opplysningene må ikke være nødvendige for beskatningen, det er tilstrekkelig at myndighetene mener de kan få bruk for dem («kan behövas för beskatning»). Anmodningen fra skattemyndighetene må individualiseres med navn, bankkontonummer, kontotransaksjon eller tilsvarende. Opplysningsplikt foreligger derfor bare når skattemyndighetene skal utrede en bestemt sak eller sakskompleks som de kan individualisere. Det er gjort unntak fra den generelle opplysningsplikten for tredjeparter for personer som ikke har plikt til å vitne i saken. Dette unntaket gjelder imidlertid ikke for opplysninger om noens økonomiske situasjon som har innvirkning på beskatningen.

Etter § 21 kan skattemyndighetene foreta skattegranskning hos en tredjepart, såkalt «jämförelseuppgiftsgranskning» – sammenligningskontroll. Bestemmelsen supplerer § 14 om skattegranskning hos den skattepliktige, og innebærer at granskning også kan gjennomføres hos tredjepart utelukkende for å hente inn opplysninger som kan brukes ved beskatningen av en annen skattepliktig.

Ved brudd på opplysningsplikten kan det ilegges «försummelsesavgift».

7.3.3 Taushetsplikt

7.3.3.1 Advokater

Advokatens taushetsplikt er regulert i advokatlagen⁴⁵ § 5 c. Det følger av denne bestemmelsen at

en advokat og dennes medhjelper ikke uten lov-hjemmel kan røpe en persons eller en families hemmelighet eller forretningshemmelighet som han eller hun har fått kjennskap til i sitt oppdrag. Brudd på taushetsplikten er straffbart etter straffelagen⁴⁶ kapittel 38 § 1 og § 2. I rättegångsbalken⁴⁷ gjelder en tilsvarende taushetsplikt for «rättegångsombud eller rättegångsbiträde eller deras biträden eller en tolk» ved rettergang. Etter rättegångsbalken kapittel 15 § 17 skal vedkommende ikke røpe hemmeligheter vedkommende har fått kjennskap til:

«1) vid skötseln av ett uppdrag i anslutning till en rättegång,

2) vid lämnande av juridisk rådgivning som gäller huvudmannens rättsliga ställning vid förundersökning eller i någon annan handläggningsfas inför en rättegång,

3) vid lämnande av juridisk rådgivning som gäller inledande eller undvikande av rättegång.»

For disse personene gjelder det også bevisforbud om de samme opplysningene etter kapittel 17 § 13

Vitneplikt kan imidlertid likevel pålegges av retten dersom det gjelder en straffesak hvor maksimumsstraffen for overtredelsen er minst seks år. Unntaket gjelder ikke tiltaltes forvarer.

Etter § 13 tredje ledd gjelder bevisforbudet tilsvarende for en «advokat, ett rättegångsbiträde som avses i lagen om rättegångsbiträden med tillstånd eller ett offentligt rättsbiträde». Retten kan også for disse personene pålegge vitneplikt dersom det gjelder en straffesak hvor maksimumsstraffen for overtredelsen er minst seks år, eller «om skäl som är synnerligen viktiga med beaktande av ärendets natur, bevisningens betydelse för avgörandet av målet och följderna av att bevisningen läggs fram samt övriga omständigheter kräver det.»

7.3.3.2 Revisorer

Etter revisionslagen § 8 fremgår det at revisorer og deres medhjelpere har taushetsplikt om omstendigheter han eller hun får kjennskap til i forbindelse med et oppdrag etter loven med mindre annet fremgår av andre og tredje ledd. Etter andre ledd er det unntak fra taushetsplikten ved følgende omstendigheter:

⁴⁵ Lag 12.12.1958/496

⁴⁶ Lag 19.12.1889/39

⁴⁷ Lag 1.1.1734/4

⁴⁴ Förordning om beskattningsförfarande 23.10.1998

«1) revisorn ska meddela om eller yttra sig om med stöd av lag eller Europeiska unionens revisionsförordning,

2) får röjas i enlighet med samtycke av den i vars intresse tystnadsplikt har föreskrivits,

3) en myndighet eller domstol eller någon annan person med stöd av lag har rätt att få kännedom om, eller som

4) har kommit till allmän kännedom.»

Etter bestemmelsens tredje ledd er taushetsplikten ikke til hinder for at en revisor eller en «revisionssammanslutning» gir en annen revisor opplysninger som er nødvendig for en revisjon.

Del III
Skattemyndighetenes behov for opplysninger

Kapittel 8

Skattemyndighetenes behov for opplysninger

8.1 Oversikt over Skatteetaten

Skatteetaten er underlagt Finansdepartementet, og ledes av en skattedirektør. Basert på det lovverket Stortinget har vedtatt, gir Finansdepartementet retningslinjer for Skatteetatens virksomhet.

Skatteetaten består av et direktorat og seks divisjoner med landsdekkende ansvar. Skattekontorene ved divisjonene løser oppgaver på etatsnivå og for hele landet.

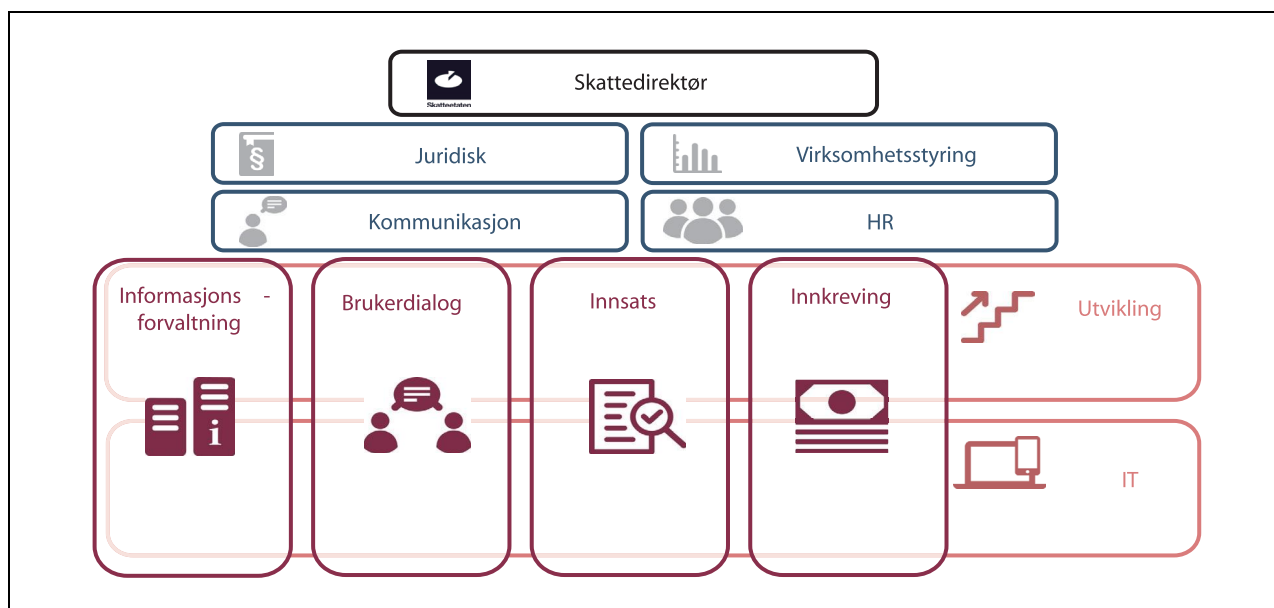
Skattedirektoratet har fire avdelinger: virksomhetsstyring, HR, kommunikasjon og juridisk avdeling. Avdelingene er etatens kontaktpunkter overfor Finansdepartementet på sine respektive fagområder. Direktoratet har også en sikkerhetsstab, en internasjonal stab og en enhet for administrative tjenester.

Divisjonene har landsdekkende ansvar for hver sine fagområder. Fire av divisjonene, Infor-

masjonsforvaltning, Brukerdialog, Innsats og Innkreving, har landsdekkende ansvar for etatens kjerneproduksjon. I tillegg skal divisjonene utvikling og IT støtte kjernevirksomheten og direktoratet.

Skatteetatens operative virksomhet med kontroll og fastsetting av skatt og formue ligger hos divisjonene Brukerdialog og Innsats. Brukerdialog har ansvaret for det ordinære fastsettingsløpet med den skattepliktiges egenfastsetting og egenretting, mens Innsats har ansvaret for skatteetatens ulike innsatsområder, herunder det tidligere Sentralskattekontoret for Storbedrifter og Skattekrimenhetene. Ansvarsområdet til det tidligere Sentralskattekontoret for utenlandssaker inngår nå i det vesentligste under Brukerdialog.

Oljeskattekontoret er ansvarlig for skattlegging av norske og internasjonale selskaper som driver leting etter og utvinning av olje og gass på norsk sokkel.



Figur 8.1

Kilde: Skatteetaten

8.2 Gangen i skattefastsettingen

8.2.1 Egenfastsetting

Regler om den skattepliktiges egenfastsetting følger av skatteforvaltningsloven kapittel 9.

Fastsetting av inntekts- og formueskatt og petroleumsskatt skjer ved den skattepliktiges egenfastsetting¹ av skattegrunnlaget. Dette innebærer at den skattepliktige har hovedansvaret for å klargjøre relevant faktum, anvende skattereglene på faktumet og rapportere det inn. Skattemyndighetene foretar deretter en skatteberegning basert på dette skattegrunnlaget. Skatteberegningen anses ikke som et fastsettingsvedtak og fastsettingen skjer således uten at det fattes noe formelt vedtak.

For merverdiavgift, merverdiavgiftskompensasjon, arbeidsgiveravgift og særavgifter foretar den skattepliktige både egenfastsetting av skattegrunnlaget og skatteberegningen.

Skatteetaten mottar hvert år et betydelig antall tredjepartsoppgaver. Tredjepartsoppgavene skal leveres uoppfordret. For personlige skattepliktige danner tredjepartsoppgavene grunnlaget for den forhåndsutfylte skattemeldingen. Den skattepliktige har ansvaret for å kontrollere de forhåndsutfylte opplysningene og eventuelt korrigere eller utfylle disse slik at egenfastsettingen av skattegrunnlaget blir korrekt. For upersonlige skattepliktige foreligger det i mindre grad tredjepartsopplysninger. Egenfastsettingen av skattegrunnlaget er basert på den skattepliktiges regnskaper, og egenfastsettingen skjer gjennom utfylling og levering av skattemelding med bilag. Eventuelle tredjepartsopplysninger har funksjon som kontrollopplysninger for Skatteetaten.

Den skattepliktige kan endre den opprinnelige egenfastsettingen. Dette skjer gjennom levering av endringsmelding (også omtalt som «egenretting»). Fristen for å endre egenfastsettingen er tre år. Adgangen til å foreta egenendring er imidlertid avskåret dersom det foreligger vedtak om myndighetsfastsetting eller den skattepliktige er varslet om kontroll. Er det ikke lenger adgang til å foreta egenendring, kan den skattepliktige anmode Skatteetaten om å endre skattefastsettingen av eget tiltak (gjennom myndighetsfastsetting).

¹ På enkelte områder skjer fastsetting ved trekk. Etter denne modellen blir skatten fastsatt ved at arbeidsgiver, oppdragsgiver, selskaper eller andre foretar et trekk i utbetalingen til den skattepliktige. Skattekravet fastsettes da ved gjennomføringen av trekket og melding om trekk fungerer som kontrolloppgave.

Skatteetatens hovedoppgave i egenfastsettingsmodellen er å veilede og bistå de skattepliktige ved deres fastsetting av skattegrunnlaget. Egenfastsettingsmodellen bygger på at den skattepliktige kjenner sine egne forhold best, og derfor har hovedansvaret for sakens opplysning. Ved ordinær fastsetting har derfor skattemyndighetene en nokså begrenset utredningsplikt. Skattefastsettingen er basert på et tillitsforhold mellom myndighetene og borgerne. Den skattepliktige skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skatteetaten om eventuelle feil. Dersom det er tvil om hva som er korrekt skattegrunnlag, har den skattepliktige anledning til å gi opplysninger om dette i vedlegg til skattemeldingen, slik at Skatteetaten får en oppfordring til å undersøke forholdet nærmere. Har den skattepliktige gitt tilstrekkelige opplysninger, vil dette frita for tilleggsskatt dersom egenfastsettingen er feil.

8.2.2 Myndighetsfastsetting

Når den skattepliktige ikke har levert pliktig skattemelding, eller hvis myndighetenes kontroller avdekker feil i skattemeldingen, kan myndighetene fastsette skattegrunnlaget. Slik myndighetsfastsetting skjer enten som et vedtak om første gangsfastsetting (når skattemelding ikke er levert) eller ved vedtak om endring av den skattepliktiges fastsetting. Begge former for myndighetsfastsetting skjer etter reglene i skatteforvaltningsloven kapittel 12.

Ved myndighetsfastsetting innhenter Skatteetaten opplysninger fra den skattepliktige selv eller tredjeparter for å klarlegge fastsettingen av korrekt skattegrunnlag.

Fristen for myndighetsfastsetting er fem år, men ti år dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes for brudd på straffebestemmelser om skattesvik. Der endring følger av et anlagt søksmål, uttalelse fra Sivilombudsmannen, eller at uriktig fastsetting skyldes særlig vanskelige livsforhold hos den skattepliktige, gjelder det ikke noen endringsfrist.

8.2.3 Klage

Den skattepliktige kan påklage vedtak om myndighetsfastsetting. Klagereglene er inntatt i skatteforvaltningsloven kapittel 13.

Klagen sendes til skattekontoret, og der skattekontoret gir klager medhold, omgjør skattekontoret vedtaket. Der skattekontoret fastholder vedtaket skal skattekontoret sende en redegjørelse til

klageorganet som deretter fatter vedtak i klagesaken.

Skattedirektoratet er klageinstans for vedtak om fastsetting av skatt på inntekt og formue, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift når klagegjensstanden er under 25 000 kroner og ikke er av prinsipiell art, vedtak om skattebegrensning ved liten skatteevne og vedtak om tvangsmulkt og overtreddelsesgebyr etter a-opplysningsloven.

Skatteklagenemnda er klageinstans for vedtak om fastsetting av formues- og inntektsskatt, Jan Mayen-skatt, artistskatt, merverdiavgift, finansskatt på lønn, arbeidsgiveravgift og enkelte områder innen petroleumsskatt som ikke omfattes av petroleumsskatteloven § 5.

Klage på skattefastsettingen etter petroleumsskatteloven § 5 behandles av Klagenemnda for petroleumsskatt. Dette gjelder selskap som driver utvinning og rørledningstransport av petroleum på norsk kontinentalsokkel.

8.3 Sammenfatning av skattemyndighetenes behov for opplysninger

8.3.1 Innledning

Utvalget har innhentet innspill fra Skattedirektoratet som har redegjort for Skatteetatens behov for opplysninger. I notater 23. mars 2018 og 6. juni 2018 har direktoratet redegjort for det etaten oppfatter som behov for informasjon av betydning for fastsetting og kontroll, som ikke dekkes gjennom dagens informasjonstilgang. I senere notat 1. april 2019 har Skatteetaten redegjort for sitt behov om opplysninger til analysearbeid og strategisk utvelgelse av kontrollområder. Behovene for ytterligere informasjon etaten har spilt inn til utvalget, er generelle og er ikke avhengig av at informasjonen skal kunne innhentes fra tredjeparter (skatterådgivere). Notatene er vedlagt denne utredningen.

Utvalget har i tillegg hatt møter med de tidligere avdelingene for Skattekrim i Skatt øst og Sentralskattekontoret for storbedrifter, samt Oljeskattekontoret og Analyseteamet i Skatteetaten. Utvalget har også hatt møter med stipendiat Linn Anker Sørensen ved Det juridiske fakultet i Oslo, som har redegjort om selskaps- og konsernstyring, og førsteamanuensis Eivind Furuseth ved Institutt for rettsvitenskap og styring på BI, om kildeskatt på utbytte og såkalt «treaty shopping». Under følger en sammenfatning av det utvalget har oppfattet som det behov Skatteetaten har meldt om, slik det er kommet til uttrykk i notatene og i møter.

8.3.2 Analyse- og kontrollformål

Det følger av egenfastsettingsmodellen at Skatteetatens hovedoppgave er å foreta kontroll av skattefastsettingen. Kontrollene skjer på ulike stadier. Skatteetaten foretar et utplukk av skattemeldinger til kontroll ved levering av skattemeldingen og ved egenendring. Kontrollene kan være rene stikkprøve-kontroller, men er i det vesentlige rettet mot områder der det erfaringsmessig er størst risiko for at egenfastsettingen er feil. Videre har Skatteetaten utvalgte innsatsområder der det gjennomføres mer systematisk erfaringsinnhenting og analyse, samt kontroller mv.

Skatteetaten har de senere år hatt økt fokus på analysearbeidet. Arbeidet innebærer at Skatteetaten identifiserer risiko på et overordnet nasjonalt og internasjonalt nivå, og systematiserer erfaringer fra det løpende kontrollarbeidet. Formålet med analysearbeidet er å bidra med bedre kunnskap om risikoområder og mer konkrete risikofaktorer, slik at Skatteetaten kan optimalisere ressursene for å oppnå riktig skattefastsetting gjennom for eksempel kontrolltiltak eller andre virkemidler.

Skatteetaten, Divisjon Utvikling Analyseavdelingen har ansvaret for det overordnede analysearbeidet i Skatteetaten. Analyseavdelingen arbeider med flere prosjekter tilknyttet internasjonale transaksjoner. Skatteetaten erfarer at flere norske selskaper har virksomhet i utlandet enn tidligere, og at stadig flere utenlandske virksomheter etablerer seg i Norge. Skatteetaten har ikke tidligere hatt en systematisk oversikt over hvor mange selskaper i Norge som er internasjonale, og hvor mye skatt disse betaler. Analyseavdelingen kartlegger derfor hvor mange flernasjonale foretak («multinasjonale selskap») som er virksomme i norsk økonomi, og hvor mye skatt disse betaler. Det overordnede analysearbeidet gir ikke svar på om flernasjonale foretak i Norge betaler riktig skatt, men det gir et godt grunnlag for bygge mer kunnskap om denne delen av næringslivet.²

Skatteetatens miljøer arbeider med å kunne gi en beskrivelse av den samlede risikoen ved norske skattepliktiges formuer i utlandet, flernasjonale selskaper i Norge og overskuddsflytting og uthuling av skatte- og avgiftsfundamentet i Norge. Over tid vil analysene være sentrale i den overordnede risikovurderingen på området. Resultatene fra analysearbeidet skal bidra til å besvare fore-

² Resultater fra analysearbeidet er publisert i "Analysenytt", <https://www.skatteetaten.no/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/>

spørslers til Skatteetaten fra blant annet Finansdepartementet, internasjonale organisasjoner, samarbeidspartnere og media.

Skatteetaten, Divisjon Innsats, har ansvaret for innsatsområder innenfor Skatteetatens forvaltningsområde på operativt nivå. Dette innebærer at Divisjon Innsats har ansvaret for å innhente erfaringer, analyser, utvelgelse av innsatsområder og virkemiddelbruk der divisjonen har identifisert en særlig risiko. Tilsvarende har Oljeskattekontoret ansvar for å innhente erfaringer, analyser, utvelgelse og virkemiddelbruk innen sitt forvaltningsområde. De overordnede analysene får betydning for utvelgelsen av skatteetatens innsatsområder. Videre foretar Skatteetaten nærmere vurderinger og analyser innenfor det enkelte innsatsområdet av særskilte kjennetegn ved disposisjoner, transaksjoner eller den skattepliktige som tilsier at risikoen for feil fastsetting er stor. Korrekt informasjonsgrunnlag for de overordnede beskrivelsene av risikovurderingene og ned til den konkrete utvelgelsen av kontroller (eller andre virkemidler) er viktig for en best mulig samlet effektiv utnyttelse av skatteetatens ressurser i arbeidet med å sikre korrekt skattegrunnlag.

8.3.3 Opplysninger om konsernstrukturering

Begrepet konsern benyttes på flere rettsområder og har ulike definisjoner/avgrensinger. I aksjeloven § 1-3 defineres konsern som morselskap som gjennom avtale eller eierskap har bestemmende innflytelse på datterselskaper. Det samme gjelder i regnskapsloven § 1-3. I skatteloven er det ikke inntatt noen egen definisjon av konsern, men det er flere bestemmelser som henviser til aksjeloven § 1-3, blant annet skatteloven § 10-2 om konsernbidrag og skatteloven § 16-40 om fradrag for kostnader til forskning og utvikling. På disse områdene opereres det med konserntilknytning gjennom såkalt formell konsernstruktur. For skatteformål kan imidlertid uformell tilknytning gjennom interessefellesskap være relevant, for eksempel etter skatteloven § 13-1 eller ved anvendelsen av internrettslige regler. Ulike samarbeidsavtaler eller en leverandør-/kreditorposisjon kan danne en tilstrekkelig sterk tilknytning mellom partene til at regler om fastsetting av armlengdes pris etter skatteloven § 13-1 får anvendelse, selv om dette ikke omfattes av konsernbegrepet i aksjeloven.

Skatteetaten uttrykker et behov for tilgang til opplysninger om flernasjonale foretak som har virksomhet i Norge. Informasjonsbehovet finnes i

miljøer som jobber med overordnet analyse og operative miljøer i Divisjon Innsats som jobber med å bygge storbedriftsmanntallet, kontroll- og fastsettingsgrupper og spesialmiljøer for internprising, herunder Oljeskattekontoret.

Informasjon om formell konsernstruktur brukes til å identifisere hvordan utbetalinger av renter eller utbytte fra Norge kanaliseres ut i konsernet. Skatteetaten erfarer at den formelle konsernstrukturen kan være skattemotivert med formål om å kanalisere utbytte til et utenlandsk morselskap uten skattlegging, herunder å unngå alminnelig selskapsskatt og kildeskatt. Teknikker etaten ser at brukes i denne forbindelse inkluderer kanalisering av betalingene gjennom mellomliggende selskaper innenfor fritaksmodellen eller i land med lav eller ingen kildeskatt (såkalt «treaty shopping») og bruk av transparente selskapsformer, det vil si selskaper som ikke behandles som selvstendige skattesubjekter, men hvor fastsettingen skjer direkte hos deltagerne (typisk ansvarlige selskaper), som kan medføre dobbel ikke-beskatning mv. Skatteetaten ønsker å få informasjon som kan avdekke slike opplegg fordi de etter forholdene kan rammes av internrettslige tilordningsregler eller ulovfestet gjennomskjæring, eller skatteavtaleregler om «beneficial owner» eller omgåelse (Principle purpose test).

En annen skattetilpasning kan ifølge Skatteetaten skje ved at inntektene legges til lavskatteland. Skatteetaten mener konsernene innretter seg på en måte som gjør at de går klar av NOKUS-beskatning eller at Skatteetaten på grunn av lang eierkjede ikke avdekker grunnlag for NOKUS-beskatning. Et annet eksempel er når skattemyndighetene ikke får vurdert internprisingsregler fordi interessefellesskap ikke er identifisert.

Skatteetaten fremholder videre at opplysninger om eierforhold i et konsern kan ha betydning for den internrettslige anvendelsen av materielle skatte- og avgiftsbestemmelser, uten at dette er direkte forankret i lovteksten. Til illustrasjon viser Skatteetaten til at interessefellesskap gjennom felles eiere kan ha betydning for klassifiseringen av en privatrettslig disposisjon, at kravene til dokumentasjon for realitet i et avtaleforhold gjennomgående er strenge når avtalen er inngått mellom parter med interessefellesskap og vurderingen av om en fordring er irreversibelt ettergitt mellom to nærstående.

Når det gjelder de formelle konsernstrukturene, har Skatteetaten innsikt i de rene norske konsernene. Skatteetaten har også omfattende opplysninger om konsernstrukturer i flernasjonale foretak, men disse er ikke fullstendige. Ved den over-

ordnende analysen har Skatteetaten i første omgang fokusert på de formelle konsernstrukturer gjennom eierskap. Skatteetatens informasjon om eierskap er ikke spesifikt innrettet på å gi et samlet bilde av et konsern. Dette medfører risiko for feil i datamaterialet som benyttes i kartleggingen av hvilke flernasjonale foretak som opererer i Norge. For å kunne knytte sammen alle norske selskap som inngår i samme konsern, ser Skatteetaten et behov for kunnskap om konsernstrukturen til de enkelte selskapene både i Norge og i utlandet. En slik fullstendig oversikt over konsernstrukturer eksisterer ikke i dag.

Skatteetaten har kartlagt flere alternative interne og eksterne datakilder for å identifisere konsernstrukturen for norske selskap som tilhører flernasjonale foretak.

Skatteetaten viser til at den mest komplette informasjonen om konsernstrukturer i Norge finnes i Aksjonærregisteret. Aksjonærregisteret gir imidlertid begrenset informasjon om konsernstrukturen utenfor Norge da registeret kun inneholder oversikt over selskapets aksjonærer (ett ledd). Det kan også hentes opplysninger fra Regnskapsregisteret. Skatteetaten kan hente opplysninger om de 20 største aksjonærene til selskap fra Regnskapsregisteret, jf. lov om årsregnskaper § 7-26 om at slike opplysninger skal fremgå i noteopplysning i regnskapet. I følge Skatteetaten er det imidlertid begrenset med informasjon dette gir utover opplysninger i Aksjonærregisteret. Etaten påpeker videre at det er utfordrende å innhente og systematisere informasjon som gis som notetekst.

Statistisk Sentralbyrå mottar omfattende informasjon om selskaper og konserner. Skatteetaten opplyser imidlertid at bestemmelsene om taushetsplikt i statistikkloven § 2-4 er til hinder for at etaten kan bruke disse opplysningene.

Skatteetaten påpeker at opplysninger hentet fra land-for-landrapportering gir en mer komplett oversikt over den formelle konsernstrukturen utenfor Norge. Det skal gis en oversikt over alle underliggende enheter i konsernet som hjemmehørende for skatteformål i den relevante skattejurisdiksjonen. Men rapporteringsplikten er begrenset til et relativt lite antall konserner (rapporteringsplikten gjelder kun for konsern med konsolidert inntekt over 6,5 milliarder kroner i året) og gir ingen informasjon om eierskapsstrukturen i konsernet (eierandeler og nivåer). En annen kilde til informasjon som Analyseavdelingen informerer om at den benytter i noe grad, er den eksterne databasen Orbis, som inneholder opplysninger om konsern- og eierskapsstrukturer for over 120 millioner selskaper over hele verden.

Skatteetaten mener at kvaliteten på informasjonen fra databasen er varierende, og viser til studier som har avdekket at kvaliteten er best for de største konsernene og selskapene, og at spesielt aktiviteten i såkalte skatteparadis er underrapportert i databasen.

Skatteetatens hovedkonklusjon er at alle de tilgjengelige datakildene har sine begrensninger, både når det gjelder dekning og kvalitet. De fleste analyser av flernasjonale foretak baserer seg på sammenligning av nasjonale selskaper med internasjonale/utenlandske selskaper. Dekning og kvalitet på informasjon om konsernstrukturer og hvilke foretak som er flernasjonale er avgjørende for kvaliteten på analysene. Etter Skatteetatens vurdering medfører begrensningene i dagens datakilder blant annet at:

- konsernstrukturer med flere innganger til Norge feilaktig kan bli sett på som uavhengige konserner,
- de ulike kildene om konsernforhold som kan brukes har i mange tilfeller ulik og/eller motstridende informasjon om selskapers knytninger til utlandet, både på grunn av varierende kvalitet og forskjeller i definisjoner av konsern og knytninger til utlandet, og
- det er forskjell i Skatteetatens kunnskap om strukturene til store og mellomstore konsern. For eksempel har Skatteetaten mer og bedre informasjon om selskaper og konsern som har utvidet rapporteringsplikt gjennom krav om land-for-landrapportering eller rapportering av konserninterne transaksjoner.

Skatteetatens behov for opplysninger om strukturering av virksomheten går som nevnt lenger enn de formelle konsernstrukturene. Regler om internprising etter skatteloven § 13-1 får anvendelse når det foreligger interessefelleskap mellom partene. Interessefelleskap etter skatteloven § 13-1 dekker et videre område enn de formelle konsernstrukturene i aksjeloven og regnskapsloven. For eksempel vil en leverandør- eller kreditorposisjon etter omstendighetene kunne utgjøre et interessefelleskap. Utfordringen for Skatteetaten er å identifisere denne type interessefelleskap.

Der skattemyndighetene ikke har tilstrekkelig informasjon, er det risiko for manglende identifisering av avtalestrukturer som innebærer skattemotivert fordeling av inntektene mellom selskaper eller innretninger i ulike land. Skatteetaten får dermed ikke vurdert grunnlaget for å fastsette armlengdes priser etter skatteloven § 13-1. Et eksempel kan være om konsernet foretar en

omstrukturering av utenlandske selskap som ikke har direkte betydning for de norske selskapene, men får indirekte virkning ved for eksempel skifte av (konsernintern) kontraktsmotpart eller ny kanalisering av rentebetalinger og utbytte mv. Det samme kan være tilfellet ved endring av leverandør- eller kundecontrakter med ny part som er i et interessefellesskap med den skattepliktige.

Skatteetaten mener derfor at det er av stor betydning at de får fullstendige opplysninger om konsernstrukturer. Oversikt over konsernstrukturen er nødvendig for å vurdere internprisingsregler, omgåelsesregler eller tilordningsregler mv. for flernasjonale foretak. Behovet gjelder både de formelle konsernstrukturene og selskap eller innretninger som er i interessefellesskap etter skatteoven § 13-1. Både Sentralskattekontoret for Storbredrifter og Oljeskattekontoret viser til at antallet saker hvor skattemyndighetene vurderer slike konsernstruktureringer per i dag er lavt og antar at en viktig årsak til dette er at Skatteetaten ikke har fullt innsyn i de selskapsstrukturene som ligger utenfor Norge og de reelle begrunnelsene for de strukturer som er valgt.

Samlet sett uttrykker Skatteetaten at de har informasjon om flere aspekter rundt konsernforhold i utlandet, opplysningene er ofte begrensede, og rapporteres fragmentert og flere ganger. Skatteetaten mener også det er et problem at det er ulik dekningsgrad i rapporteringen mellom store og små konsern, og at det i stor grad er morselskap det gis opplysninger om – ikke hele konsernstrukturen i utlandet. Når det gjelder uformelle konsernstrukturer gjennom interessefellesskap, er Skatteetatens oversikt enda mer begrenset da denne informasjonen ikke finnes i noen tilgjengelige databaser. Dette medfører ifølge Skatteetaten risiko for mangelfull eller feil informasjon, både på overordnet analysenivå og ved at transaksjoner mellom nærstående selskaper ikke identifiseres ved kontroll av skattefastsettingen.

8.3.4 Særlig om behov for opplysninger om konsernstrukturer på petroleumskatteområdet

Behovet for opplysninger om konsernstrukturer gjelder generelt på skatterettens område. Innenfor petroleumskattbeskatningen er det i tillegg visse særlige hensyn som gjør seg gjeldende.

Formålet med petroleumskattbeskatningen er å sikre staten som ressurseier et vederlag for utvinningen av statens egne petroleumforekomster. Hovedbestemmelsen i petroleumsskatteoven er § 5 som fastsetter særskatteplikten for inntekten

av virksomhet vunnet ved utvinning, behandling og rørledningstransport. Av slik inntekt svares en marginalsatt som til sammen utgjør 78 %.³

I likhet med den ordinære bedriftsbeskatningen bygger petroleumsskattesystemet på det utgangspunktet at verdsettelsen av de typiske inntekts- og fradragsposter fastsettes til det bokførte vederlaget. På grunn av den høye skattesatsen på norsk kontinentalsokkel er det sterke insentiver til å overføre kostnader fra regimer med lavere skattesatt til norsk kontinentalsokkel, og omvendt når det gjelder inntekter.

I petroleumsskattesystemet er derfor fastsetting av vederlag etter det alminnelige armlengdeprinsippet i § 13-1 sentralt. Videre er det innført et eget *normprissystem* som innebærer at visse petroleumprodukter for skatteformål prissettes etter et eget forvaltningsregime, uavhengig av de faktiske oppnådde priser og uavhengig av om det foreligger interessefellesskap.

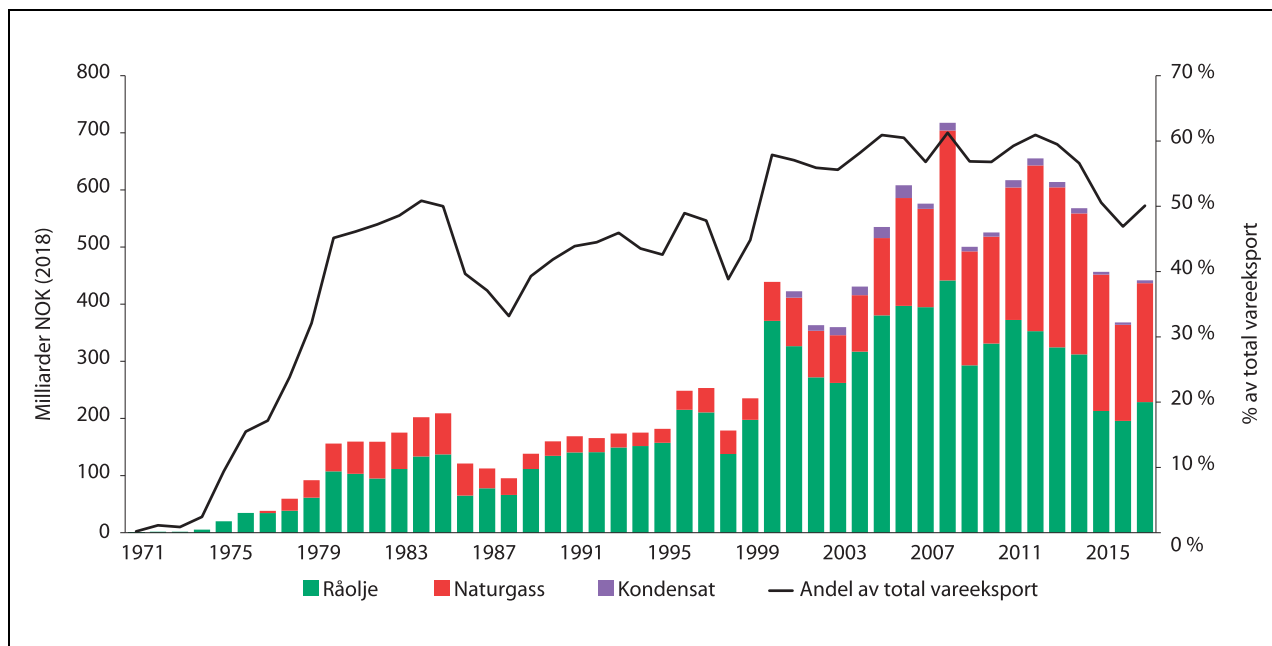
Normprissystemet er regulert i petroleumsskatteoven § 4 med tilhørende forskrifter. Normprisen fastsettes av *Petroleumsprisrådet* (ofte omtalt som Normprisrådet). Loven hjemler fastsettelse av normpris for alle typer petroleum, men i praksis har det med kun få unntak vært beholdt råolje (men ikke nødvendigvis alle råoljekvaliteter eller leveringssteder). Begrunnelsen for normprissystemet fremgår av Ot.prp. nr. 26 (1974–75), punkt 4.1:

«På grunn av den omfattende integrasjon og konsentrasjon i petroleumindustrien er det i praksis meget vanskelig og ofte en umulig oppgave for ligningsmyndighetene å skaffe de opplysninger som trenges for å kunne vurdere om det foreligger et interessefellesskap som nevnt. Det kan være tilsvarende vanskelig eller umulig å danne seg en begrunnet mening om hvorvidt prisene er satt annerledes enn om kjøper og selger hadde vært uavhengige parter. Selv om det i alle tilfelle er nødvendig å bygge opp kompetanse vedrørende petroleumsprisspørsmål i norsk administrasjon, er det en uoverkommelig administrativ oppgave å vurdere alle de salg der det foreligger mulige interessefellesskap mellom partene med sikte på eventuell tilsidesettelse av de oppgitte priser.

(..)

Også transaksjoner mellom ikke-assosierte selskaper kan være sammenkoblet med andre forhold, eksempelvis kan en salgsavtale i Nordsjøområdet mellom to selskaper være knyttet

³ Statsskattevedtaket 2019 §§ 4-1 og 4-2



Figur 8.2

Kilde: Statistisk sentralbyrå, <https://www.norskpetroleum.no/produksjon-og-eksport/eksport-av-olje-og-gass/>

sammen med en lignende avtale et annet sted i verden mellom de samme selskaper (bytteavtaler).

(.)

Innføringen av et normprissystem innebærer som nevnt store administrative fordeler. Spesielt gjelder dette ved skatteligningen, dels fordi ligningsmyndighetene derved unngår den nesten umulige oppgave det ville ha vært å kontrollere om det ved hvert enkelt salg foreligger et interessefellesskap og om prisen er påvirket av et sådant interessefellesskap, og dels fordi de, ved beregningen av bruttoinntekten kan legge til grunn verdier som er fastsatt av myndigheter med særlig kompetanse på dette vanskelige og spesielle område.»

Der det ikke er fastsatt normpris, må Oljeskattekontoret i sitt kontrollarbeid vurdere om petroleumsskatteoven § 5, supplert med armlengdeprinsippet i skatteloven § 13-1, gir grunnlag for fravikelse av de inntekts- og fradragsposter den skattepliktige har benyttet.

Det er, med noen helt få enkeltstående unntak, ikke fastsatt normpriser på naturgass (tørrgass, inkludert LNG, rikgass og våtgass, inkludert kondensat). Provenymessig er salget av naturgass av meget stor betydning gitt de betydelig volumene og den høye marginalsattesatsen som gjelder i petroleumsskattesystemet (78 %). Figur 8.2 illustrerer betydningen av norsk eksport av petroleumprodukter.

Norske petroleumprodukter overstiger halvparten av total vareeksport, og petroleumprodukter som ikke er undergitt normpris, utgjør omlag halvparten av verdien. Fordi de absolutte tallene i bransjen kan være så betydelige, kan selv små avvik i prisfastsettelsen ved store salgsvolumer innebære en betydelig differanse i utlignet skatt. Lovgiver har som konsekvens av dette blant annet utvidet hjemmelsgrunnlaget for Oljeskattekontorets informasjonsinnhenting på naturgassens område, jf. skatteforvaltningsloven § 8-10.⁴ Oljeskattekontoret vektlegger derfor kontroll av salg av naturgass tungt og har opprettet en database med kontrakter til bruk i kontrollarbeidet.

Manglende opplysninger om interessefellesskap i enkelttransaksjoner kan ha to alvorlige skadevirkninger. For det første er det risiko for at Oljeskattekontoret ikke identifiserer interessefellesskap etter skatteloven § 13-1. En mulig konsekvens er at skattegrunnlaget i den enkelte saken blir fastsatt for lavt. For det annet er det risiko for at skattemyndighetene uriktig benytter transaksjonen som sammenligningsgrunnlag ved kontrollen av om andre transaksjoner er i tråd med armlengdeprinsippet. Bakgrunnen for denne andre skadevirkningen er at man ved anvendelsen av skatteloven § 13-1 skal forsøke å finne transaksjo-

⁴ Det vises til nærmere omtale i Prop. 126 LS (2009–2010) punkt 5 der lovgiver understreker viktigheten av at beskatningen av naturgass baseres på et bredt faktagrunnlag.

ner som er sammenlignbare med den kontrollerte transaksjon. Som det klare utgangspunkt er det bare transaksjoner uten interessefellesskap som kvalifiserer som sammenligningsgrunnlag.⁵ De provenymessige virkningene av denne andre risikoen er potensielt vesentlig større enn den første risikoen, fordi sammenligningsgrunnlagene tjener som referanse for alle andre transaksjoner i det relevante markedet.

Risikoen ved at internprisingstilfeller ikke identifiseres gjelder generelt for alle transaksjoner og er ikke begrenset til naturgass.

Oljeskattekontoret har gjennom årene gjennomført omfattende kontroller av blant annet finansielle ytelser (lån og utlån, herunder tynn kapitalisering mv.), tjenester og forsikringer som har resultert i betydelige fravikelser. Betydningen av opplysninger om interessefellesskap gjelder gjennomgående i alle saker der armlengdeprinsippet får anvendelse. Det vises i denne sammenheng til forarbeidene til skatteloven § 13-1 annet ledd om særlige bevisregler for utlandsforhold, jf. Ot.prp. nr. 26 (1980–81), punkt 8.4:

«Som foran påpekt er det særlig i utenlandske forretningsforhold at behovet for en effektivisering i forhold til gjeldende rett er stort. Komplekse, uoversiktlige eierstrukturer, spesialytelser og manglende mulighet for innsyn i beslektede selskapers regnskaper, skaper nesten umulige kontrolloppgaver for ligningsmyndighetene. Sammenholdt med de beviskrav § 54, første ledd stiller, er bestemmelsen reelt sett bare unntaksvis anvendelig. Med utviklingen i Nordsjøen og de verdier en her opererer med, er det en åpenbar fare for at meget betydelige beløp som rettelig skulle vært beskattet, vil bli tatt ut ubeskattet til utlandet.»

Fra nyere tid er det et sterkt begrenset antall enkeltsaker der Oljeskattekontoret har påvist interessefellesskap gjennom direkte eller indirekte eierskap.⁶ Gjennom kontroll av prisene på kontraktene i likvide markeder vil sannsynligvis Oljeskattekontoret kunne få mistanke om interessefellesskap i tilfeller der prisene avviker betydelig fra resten av markedet, men det innebærer

ikke at Oljeskattekontoret nødvendigvis kan fremstille bevis for at det faktisk er interessefellesskap. I mindre likvide markeder vil det være klart vanskeligere å avdekke indikasjoner på interessefellesskap.

Oljeskattekontoret har i enkeltsaker erfart at skattepliktige gjennom bruk av kompliserte selskapsstrukturer og stråmenn kan gjøre det tidkrevende å avdekke eventuelle interessefellesskap. Det er også mulig å innrette selskapsstrukturer som tilsynelatende ikke er konserntilknyttet, for eksempel gjennom komplekse flerleddede aksjeeierstrukturer (eller ved andre finansielle instrumenter) eller avtaleverk mellom eksterne parter som medfører interessefellesskap.

8.3.5 Opplysninger om sammenhengende transaksjoner

Skatteetaten uttrykker at de har behov for informasjon om sammenhengende transaksjoner som kan rammes av omgåelsesregler, enten internrettslige eller omgåelsesregler i skatteavtaler. Dette er regler som er utformet for å nøytralisere transaksjoner som hovedsakelig er gjennomført av skattemessige motiver og uten særlig forretningsmessig egenverdi.

Skatteetaten viser til transaksjonsrekker med et ekstra mellomledd som et illustrerende tilfelle av skattemotivert tilpassing. Et eksempel er at det forretningsmessige formålet er å gjennomføre en transaksjon fra A til B, men der en slik direkte transaksjon utløser uønsket beskatning. Et alternativ kan da være å legge inn selskap C som et mellomledd, hvor mellomleddets funksjon kun er å være en mellomstasjon fra A til B (såkalt «gjennomstrømningsselskap») ved at transaksjonen går fra A til C, og deretter videre fra C til B.

Slike tilfeller gjelder særlig på det internasjonale området ved at det plasseres selskap i land på bakgrunn av gunstige skatteavtalebestemmelser (såkalt «treaty shopping»). Eierstrukturen i et konsern kan legges fra det ultimate morselskapet på toppen og nedover i en rekke mellom land som har gunstige skatteavtaleregler med hverandre. Der et utbytte fra A til B ville utløst kildeskatt, kan for eksempel skatteavtaler medføre at utbytte i stedet betales fra A til C og deretter på nytt fra C til B, uten at det utløses kildeskatt for noen av transaksjonene.

Skatteetaten påpeker at dersom A befinner seg i Norge vil Skatteetaten kun få opplysninger om at det er utbetalt et utbytte fra A til C. Skatteetaten får ikke opplysninger om videre betalinger fra C til B. Riktignok kan land C være et land som det er

⁵ I mangel av andre holdepunkter kan skattemyndighetene likevel være berettiget til å gjøre bruk av transaksjoner i interessefellesskap som sammenligningsgrunnlag, jf. Rt. 2001 s. 1265 (*Agip*).

⁶ Det finnes imidlertid eksempler som er gjengitt i anonymisert form i avgjørelser fra Klagenemnda for petroleums-skatt i sak PSK-2013-6 og PSK-2015-9 (tilgjengelige i Lovdata)

kjent at benyttes i slike konstruksjoner og derfor kan gi grunn til å undersøke nærmere. En betaling til C gir imidlertid ikke i seg selv grunnlag for å vurdere omgåelsesregler. Skatteetaten mener derfor det er lite målrettet om Skatteetaten må undersøke enhver utbyttebetaling til dette landet for å avdekke tilfeller som kan være aktuelle for gjennomskjæring. Skatteetaten uttrykker at de har behov for informasjon om den umiddelbare viderebetalingen av utbytte fra C til B, fordi dette er informasjon som er relevant å vurdere for skattemyndighetene. Informasjon om slik viderebetaling kan gi grunnlag for å undersøke om C er reelt etablert eller kun er et gjennomstrømmingsselskap.

Et annet eksempel Skatteetaten viser til, er der ulikheter mellom ulike lands skatteregimer kan utnyttes til å redusere et konserns totale skattebelastning. Forskjeller i skattenivå vil ikke i seg selv nødvendigvis rammes av omgåelsesregler. Men når et konsern av hovedsakelig skattemessige motiver innrettes eller restruktureres for å kunne utnytte asymmetrier kan dette rammes av inntektsreglene i skatteloven § 13-1 eller omgåelsesreglene. Dersom gjeldsfinansiering av virksomheter i Norge for eksempel overstiger det som er forretningsmessig begrunnet, kan dette rammes av omgåelsesregler (såkalt tynn kapitalisering).

Tilsvarende asymmetri kan oppstå der ulike land har forskjellig privatrettslig klassifisering av betydning for skattingen. Dette kan gjelde klassifiseringen av betalinger (hybride instrumenter). En betaling fra A til B kan for eksempel klassifiseres som fradragsberettiget rente i land A, mens den anses som utbyttebetaling i land B. Det kan også gjelde forskjellig klassifisering av selskaper i ulike land, for eksempel selskap med deltaerfastsetting (hybride enheter).

Et praktisk eksempel er når et konsern restrukturerer for å komme i posisjon til å utnytte asymmetrien i skattesatsene eller forskjellige klassifiseringer, for eksempel ved å omdanne utbyttebetalinger til rentebetalinger. Det er mer gunstig for konsernet at selskaper i Norge betaler gjeldsrenter til andre selskaper i konsernet fremfor å dele ut utbytte. Dette er fordi utbyttebetaling, i motsetning til rentekostnader, ikke er fradragsberettiget. Konsernet har derfor et insentiv til å plassere gjeld i Norge, selv om det forretningsmessig ikke er fornuftig for det norske selskapet. Det er ikke i seg selv omgåelse når virksomhet i Norge finansieres gjennom lån og betaling av fradragsberettigede renter. Men der gjeldsfinansieringen i Norge overstiger det som er forretningsmessig

begrunnet kan det være grunnlag for fastsetting av rentekostnader til armlengdes pris etter skatteloven § 13-1, alternativt gjennomskjæring. Dette kan for eksempel være tilfelle der norske selskaper tar opp lån for å finansiere virksomhet i utenlandske konsernselskaper eller at konsernet gjennom en transaksjonsrekke i realiteten konverterer utbyttebetalinger til rentebetalinger.

Gjennom blant annet OECDs BEPS-arbeid har flere land, deriblant Norge, innført materielle skatteregler for å begrense den negative effekten som kan oppstå ved utnyttelse av asymmetri mellom skattereglene i forskjellige land. Det er blant annet innført nye rentebegrensningsregler i skatteloven § 6-41. Det har særlig vært utnyttelse av rentefradrag i Norge som har blitt benyttet til å redusere skattegrunnlaget på konsernnivå. Selv om det nå er innført begrensninger på rentefradrag, viser eksempler på dette området fremgangsmåten for å strukturere konserner for å utnytte de nevnte asymmetriene mellom skattereglene i forskjellige land. Så lenge det er asymmetri i beskatningen på internasjonalt (og nasjonalt) nivå, er eksemplene fortsatt illustrerende for å synliggjøre skatteetatens behov for å kunne se det fulle bildet av en transaksjonsrekke for å vurdere om denne rammes av omgåelsesregler mv. Fremgangsmåten kan for eksempel fortsatt være aktuell for såkalte pantenbokser, det vil si at et konsern legger immaterielle rettigheter i land med gunstig beskatning for inntekter på dette og at selskap i land med høy beskatning betaler fradragsberettiget leie, gjerne beregnet som en andel av salgsinntektene, for å bruke rettigheten. Der den immaterielle rettigheten i utgangspunktet er utviklet i Norge, kan konsern være interessert i ulike restruktureringer for å legge retten til utnyttelse av rettigheten i et annet land.

Som et eksempel på en skattemotivert restruktureringsgjennom en sammenhengende transaksjonsrekke viser Skatteetaten til saksforholdet i HR-2016-2165 (IKEA). IKEA foretok i 2007 en omorganisering av konsernets eiendomsportefølje i Norge ved at eiendommene ble utfisjonert fra den norske konsernspissen og lagt i nye, særskilte selskaper. Aksjene i disse selskapene ble lagt i et nyopprettet eiendomsselskap, og aksjene i dette selskapet ble igjen solgt til den opprinnelige konsernspissen, som da ble indirekte eier av de samme eiendommene. Den siste overtakelsen ble finansiert ved et konserninternt lån. Høyesterett kom på grunnlag av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteretten til at konsernspissen ikke kunne få fradragsrett for rentene på det konserninterne lånet, da det hovedsakelig for-

målet med omorganiseringen ble ansett å være å spare skatt

Skattemyndighetene viser til at de gjennom kontrolltiltak kan få indikasjoner på forhold som bør undersøkes nærmere. Store rentekostnader kan for eksempel gi grunnlag for nærmere undersøkelser. Staten påpeker imidlertid at store rentekostnader i seg selv verken er unormalt eller mistenkelig. Skatteetaten må eventuelt bruke store ressurser på å kontrollere alle selskap med rentekostnader over et visst nivå for å avdekke forhold som kan innebære omgåelse. Mange av kontrollene vil vise at det gjelder ordinære lån for å finansiere den norske virksomheten og kontrollinnsatsen kan bli lite effektiv. Det er således et behov for opplysninger knyttet til selve transaksjonsrekken og ikke de isolerte enkelttransaksjonene for å avdekke om det er grunnlag for gjennomskjæring.

Skatteetaten opplyser at de også har erfaring med at skattepliktige plasserer transaksjoner i ulike inntektsår og at dette gjør det vanskeligere for Skatteetaten å se transaksjonsrekker i sammenheng.

8.3.6 Erverv av skatteposisjoner (erverv av underskudd til fremføring)

Det følger av skatteloven § 14-6 at det gis fradrag for underskudd som den skattepliktige har hatt i et forutgående år. Hensynet bak regelen er å skape sammenheng mellom skattepliktige inntekter og fradragberettigede kostnader over tid, slik at den effektive fradrag retten ikke er avhengig av årets skattepliktige inntekt. Fremføringsadgangen medfører at virksomheter kan samle opp en betydelig underskuddsposisjon over tid.

Skatteetaten opplyser at tall fra skatteetatens ligningssystem viser at samlet innrapportert underskudd til fremføring for alle aksjeselskap i Norge (RF-1028, post 288) har økt fra 473 milliarder kroner i 2012 til ca. 803 milliarder kroner i 2017. Skatteetaten understreker at det akkumulerte underskuddet som fremføres kan ha en betydelig innvirkning på Norges fremtidig skatetilgang. Det er dermed viktig for myndighetene å ha gode analyser over den akkumulerte størrelsen av underskudd til fremføring og hvordan dette benyttes, samt kontrollmuligheter for at underskuddsfremføringen skjer innenfor regelverket.

Bruk av fremført underskudd er legitimt og fremføringsadgangen er regulert i skatteloven §14-6. Det gis kun fradrag i fremført underskudd

hos den skattepliktige selv. Bruk av konsernbidrag medfører imidlertid at andre selskaper i konsernet kan utlikne sitt overskuddet mot det fremførbare underskuddet. Videre kan man benytte det fremførbare underskuddet gjennom å fusjonere selskap eller legge ny inntektsgivende virksomhet i underskuddsselskapet.

Skatteetaten påpeker at muligheten til å utnytte fremførbart underskudd i konsernforhold gjør det attraktivt for selskaper med overskudd å komme i konsernposisjon med underskuddsselskap gjennom kjøp av aksjene. Selskapets fremførbare underskudd utnyttes dermed av andre virksomheter enn den som pådro underskuddsposisjonen og går dermed utover lovgivers intensjon bak reglene om underskuddsfremføring. Erverv av slike selskap kan avskjæres etter skatteloven § 14-90 når utnyttelse av skatteposisjonen har vært det overveiende motivet og er en gjennomskjæringsregel for dette området.⁷

Utfordringene knyttet til den rettslige vurderingen er mange av de samme som for ulovfestet gjennomskjæring. Ettersom lovbestemmelsen gjelder et spesifikt avgrenset område, har skattemyndighetene god anledning til å spisse spørsmål til den skattepliktige for å identifisere potensielle tilfeller som kan rammes av regelverket. I skattemeldingen for aksjeselskaper (RF-1027) er det inntatt følgende post til kontrollformål:

«Har selskapet i løpet av 2017 fått endret eierforhold som følge av omorganisering eller annen transaksjon som bringer selskapet inn i konsernforhold (mer enn 90 %) til nye selskaper? (fylles ut av selskap som har hatt skatteposisjon som overstiger kr 1 mill. uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, se rettledningen)»

Dette spørsmålet besvares med «Ja» eller «Nei». Tall for 2016 viser at 1 024 aksjeselskap krysset av for «Ja», mens 241 678 selskap krysset «Nei».

Skatteetatens erfaring tilsier en underrapportering i skattemeldingen om erverv av slike selskaper med skatteposisjon. Staten viser til at en oversikt over rettssaker knyttet til anvendelsen av regelen om avskjæring av fremførbart underskudd etter skatteloven § 14-90 i perioden etter 2011 viser at det har vært 17 rettssaker om bestemmelsen.⁸ I 11 av disse sakene var det ilagt tilleggsskatt. Selv om det statistiske tallmaterialet

⁷ Se omtale av bestemmelsen i Ot.prp. nr. 1 (2004–2005), punkt 6.5.7. Bestemmelsen er senere utvidet i 2012, forarbeider: Prop. 78 L (2010–2011).

er lite, understøtter dette etter Skatteetatens oppfatning deres erfaringer.

Skatteetaten har alternative kontrollmuligheter ved å kontrollere selskap som har meldt eiertransaksjoner i Aksjonærregisteret mot føring av underskudd mot selskapets inntekt i skattemeldingen eller ved å foreta kontroll når det fremførte underskuddet benyttes. Staten påpeker imidlertid at det ikke er uvanlig at underskuddet først utnyttes i senere år enn ervervet av aksjene eller at ervervet av aksjene ikke skjer i en enkelt transaksjon. Skatteetaten erfarer at relevante opplysninger på denne måten blir spredt og «utvannet» ved at en kontroll må gjøres bred. Målrettingen av kontroller blir dermed lite effektivt.

Skatteetaten mener også at overordnede analyseformål, sett opp mot den akkumulerte størrelsen av underskuddsfremføringen, tilsier at Skatteetaten har behov for informasjon om markedet for aksjetransaksjoner av selskap med underskuddsposisjon.

8.3.7 Faktumavklaringer i fastsettingssaker

Det følger av skatteforvaltningsloven § 8-1 at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Ved kontroll av den skattepliktiges fastsetting følger det av skatteforvaltningsloven § 10-1 at den skattepliktige etter krav fra skattemyndighetene skal gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

Skatteetatens erfaring er at hjemler for innhenting av informasjon for fastsettingsformål er gode, og at Skatteetaten gjennomgående får god tilgang til opplysninger som er nødvendig for fastsettingsformål. Erfaringer viser imidlertid også at det innenfor visse områder fortsatt kan være utfordrende for Skatteetaten å få tilstrekkelige opplysninger til fastsettingsformål. Dette kan for eksempel være tilfellet der nødvendig informasjon ligger hos andre konsernselskaper i utlandet eller

at informasjonen ikke utleveres fordi den er underlagt sterk taushetsplikt, typisk advokaters taushetsplikt.

8.3.8 Klargjøring av grensene for advokaters taushetsplikt

I Skatteetatens arbeid med skattefastsettingen er det særlig advokaters taushetsplikt som kan medføre begrensninger i tilgangen til relevant informasjon. Tilgangen til informasjon kan begrenses i to forhold. For det første kan reglene om den sterke taushetsplikten innebære en rettslig hindring for tilgang til opplysningene. Dernest kan det være utfordrende for skattemyndighetene å få tilgang til dokumenter som forutsetningsvis ikke omfattes av den sterke taushetsplikten, fordi opplysningene/dokumentene finnes i ellers taushetsbelagt advokatkorrespondanse.

Skatteetaten viser til at rettstilstanden for rekkevidden av advokaters taushetsplikt i stor grad må utledes fra rettspraksis, og at denne er kasusbasert og spredt på mange ulike rettsområder der ulike samfunnsinteresser gjør seg gjeldende. Skatteetaten mener dette har medført et uklart og til dels broket rettskildebilde der grensene for advokaters taushetsplikt ofte er uklare. Staten uttrykker at dette er utfordrende når Skatteetaten skal innhente opplysninger til kontroll av egenfastsettingen. Skatteetaten gir uttrykk for at det er vanskelig å ta stilling til rekkevidden uten en omfattende rettslig vurdering. Dette skaper rom for uenighet mellom den skattepliktige/advokaten på den ene siden og Skatteetaten på den annen, som kan være prosessdrivende.

Skatteetaten formidler at de sterke hensynene som begrunner advokaters taushetsplikt, gjør at Skatteetaten er tilbakeholdne med å kreve opplysninger som kan være underlagt taushetsplikt. Staten mener at dette medfører risiko for at etaten ikke får et tilstrekkelig (og legitimt) opplysningsgrunnlag til skattefastsettelsen. Eksempler på spørsmål som har oppstått i praksis, og hvor Skatteetaten uttrykker usikkerhet om rekkevidden av advokatens taushetsplikt, er når advokater opererer utenfor tradisjonell «egentlig advokatvirksomhet» som for eksempel finansrådgivning/formuesforvaltning, eiendomsmegling og annen rådgivning som ikke ligger innenfor egentlig advokatvirksomhet. Videre kan det i skattesaker oppstå spørsmål om opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven har forrang for profesjonstaushetsplikten når advokater også opptre i egenskap av å være styremedlemmer eller er internadvokater.

⁸ Kilde: Lovdata, Merknad: Skatteetatens interne rettssaksregister, som også inneholder upubliserte og ikke-rettskraftige avgjørelser, viser at det er registrert 20 saker om skatteloven § 14-90, hvorav tilleggsskatt er ilagt i 13 av sakene.

En annen avgrensning som oppstår i praksis, og hvor Skatteetaten uttrykker at det er utfordrende å anvende reglene om advokaters taushetsplikt, er om fortroligheten i korrespondansen mellom advokat og klient fortsatt gjelder når kommunikasjonen retter seg mot en større krets av personer, for eksempel der advokat er én av mange mottakere. Et annet spørsmål er når fortrolig korrespondanse ikke lenger kan anses som fortrolig fordi den gjøres kjent for andre enn klienten. En tilgrensende problemstilling oppstår der klienten (eller dennes fullmektig) har en ekstern kommunikasjon med tredjepart som bygger på et underliggende advokatråd. Som eksempel på en situasjon hvor Skatteetaten finner det utfordrende å vurdere om opplysninger fortsatt er underlagt taushetsplikt, viser etaten til en forhandlingssituasjon der klienten får juridiske råd fra advokaten gjennom endringer og tilføyelser i et avtaleutkast og avtaleutkastet i neste omgang oversendes motparten. Her vil underliggende juridiske råd fra advokaten endre karakter til et «formelt» forhandlingsutspill fra klienten. Avtaleutkast og korrespondanse mv. mellom partene kan være godt egnet til å belyse de faktiske forholdene i en skattesak, herunder den privatrettslige klassifiseringen av avtaleforholdet, som igjen har betydning for skatteplikten.

Skatteetaten viser til at det er et sentralt behov for både Skatteetaten og de skattepliktige at grensene for rekkevidden av advokaters taushetsplikt er klare. Dette gjelder både de materielle og prosessuelle rammene.

Kontroll- og skattefastsetting gjennomføres i hovedsak ved at Skatteetaten etterspør konkrete dokumenter eller gjennomgår den skattepliktiges arkiver, for eksempel gjennomgang av selskapets e-post korrespondanse. Skatteetaten har erfart at slik gjennomgang kan forhindres når en advokat har vært involvert i kommunikasjonen, for eksempel som en av mange mottakere, i kopifeltet eller som blindkopi. Spørsmålet har også oppstått om korrespondansen er vernet når advokaten fremkommer i en tidligere e-post i rekken.

Skatteetaten understreker at de ikke har et behov for å se de rettslige rådene som skattepliktige har mottatt fra en advokat. Fokus for kontrollen er derfor ikke rådgivningen, men opplysninger og dokumenter som tjener til kontroll og fastsetting. Dette gjelder dokumenter som er egnet til å avklare faktum, som for eksempel takstrapporter, kontrakter og avtaler med underbilag, ulike erklæringer, bekreftelser, fakturaer, timelister og betalingsdokumenter mv. Videre er dokumenter som gjelder økonomi og styring av den skatteplik-

tiges virksomhet, som for eksempel notater og redegjørelser, av betydning for kontroll- og fastsetting.

Kontrakts- og avtaleutkast, herunder korrespondanse, mellom to avtaleparter er også relevant når skattemyndighetene skal foreta den privatrettslige klassifiseringen av et forhold. Slik klassifisering følger ordinær avtaletolkning og kan for eksempel ha betydning for å avgjøre om den foreliggende disposisjonen anses som leie eller kjøp, eller om en betaling er lån eller utbytte.

8.3.9 Opplysninger om motivet for finansielle transaksjoner

Skatteetaten uttrykker at den har behov for informasjon om formålet med finansielle transaksjoner. Dette er opplysninger som kan være av betydning ved vurderingen av om det har skjedd ulovlig omgåelse av skattelovgivningen og andre skatteregler hvor den skattepliktiges subjektive motiv er en del av bevisetemaet. Hjemmel for gjennomskjæring ved ulovlig omgåelse følger av den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Et grunnvilkår for ulovfestet gjennomskjæring er at det hovedsakelige motivet for disposisjonen var å spare skatt. I Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 50 og 51 fremgår det at den skattepliktiges subjektive motiv, det den skattepliktige må antas å ha lagt vekt på, er avgjørende. Dette betyr at det må foretas en avveining av det subjektive skattemotivet opp mot andre subjektive forretningsmessige motiver bak transaksjonen.

Skatteetaten viser til at selv om det er den subjektive vurderingen som er avgjørende, innebærer ikke dette at begrunnelsen den skattepliktige har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn ved skattefastsettelsen. I slike tilfeller gjelder ordinære bevisregler. Der den skattemessige besparelsen er betydelig kan det formodes at dette er et sterkt motiv. Rettsregelen innebærer like fullt at det er den skattepliktiges subjektive oppfatninger som er et avgjørende bevisetema i slike saker.

Skatteetaten understreker at dette er et svært komplisert bevisetema, særlig om man ser hen til at det er den skattepliktige selv som i utgangspunktet utarbeider dokumentasjonen hvor den subjektive motivasjonen fremgår eller må utledes fra, for eksempel gjennom styredegjørelser, fisjons- eller fusjonsredegjørelser, generalforsamlingsprotokoller mv. Skatteetaten mener at i saker der skattemessige motivasjon er fremtredende, vil slike dokumenter ofte være utarbeidet nettopp

med tanke på en mulig senere skattemessig behandling.

Skatteetaten erfarer at kommunikasjonen forut for transaksjonen er tidsnære bevis som kan vise de reelle vurderingene bak transaksjonen. Der rådgivers vurderinger og korrespondanse med den skattepliktige er underlagt taushetsplikt, har skatteetaten liten mulighet til å belyse de underliggende motivene, utover den dokumentasjonen den skattepliktige selv har utarbeidet og fremlagt. Dokumentasjonen som er utarbeidet og fremlegges kan være utarbeidet med sikte på en etterfølgende skattesak slik at de ikke nødvendigvis gir et reelt bilde av motivasjonen bak transaksjonen. Etaten uttrykker at det i praksis også er utfordrende å få innsyn i selskapets egne interne vurderinger dersom internadvokater har vært involvert. De materielle skattereglene medfører dermed utfordrende faktumavklaringer for Skatteetaten.

Skatteetaten har i ulike sammenhenger pekt på at rådgivere på skatteområdet ofte har en sentral rolle i valg, utforming og gjennomføring av transaksjoner for klienten. Skatteetaten erfarer at det ofte er nødvendig å foreta kompliserte transaksjonsrekker for å oppnå de formålene som klienten har, både forretningsmessige og skattemessige. Skatterådgiveren utfører oppdraget under et overordnet mandat som inkluderer en gunstig skattemessig slutteffekt. Skatteetaten fremholder at taushetsplikten i slike tilfeller vil kunne være et fullstendig hinder for Skatteetaten til å belyse motivene bak transaksjonene. Skatteetaten viser i denne forbindelse til Skatteunndragelsesutvalgets vurderinger i NOU 2009: 4 punkt 9.6.2 om behov for begrensninger i advokaters taushetsplikt for opplysninger utarbeidet under rådgivningsfasen.

Den senere tid har det imidlertid vært en betydelig rettsutvikling på dette området. Det vises til forslag om å lovfeste gjennomskjæringsreglene, herunder å endre de materielle vilkårene, jf. NOU 2016: 5 og Prop. 98 L (2018–2019). Dersom lovforslaget vedtas går en vekk fra en subjektiv vurdering og over til en objektiv bedømmelse av motivene. Videre har det skjedd rettsavklaringer i den lovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 i Høyesteretts dom HR-2017-02410-A (Armada Eiendom AS). Her kom Høyesterett til at vurderingen av det overveiende motiv etter skatteloven i § 14-90 beror på en objektiv vurdering. Skatteetaten antar at innføring av regler med objektiv vurdering i stor grad vil kunne avhjelpe skattemyndighetenes behov for opplysninger.

Skatteetaten er for øvrig av den oppfatning at selv om lovfesting av omgåelsesnormen gjen-

nomføres vil Skatteetaten fortsatt ha behov for opplysninger om det faktiske grunnlaget for transaksjonene, herunder opplysninger til å vurdere hva som objektivt sett kan utledes som det overveiende motiv ved transaksjonen. Opplysninger om planlegging og gjennomføring av transaksjoner er også viktig for å kontrollere den skattepliktiges egne opplysninger der det er mistanke om at det ikke er samsvar mellom skattepliktiges egne opplysninger og de reelle forholdene. Videre er det fortsatt skatteregler som inneholder elementer av subjektive motiver, for eksempel problemstillinger knyttet til «reelt etablert» og «reell økonomisk aktivitet» i skatteloven § 10-64 (NOKUS) og for fritaksmetoden i skatteloven § 2-38. Forarbeidene til viser til at det skal foretas en objektiv vurdering, men praksis kan likevel tillegge subjektive motiver betydning.⁹

8.3.10 Skattemessig hjemmehørende

Det følger av skatteloven § 2-2 at selskap mv. som er hjemmehørende i riket er skattepliktig hit. I vurderingen av om selskapet er hjemmehørende i Norge er det vesentlige kriteriet om den reelle ledelsen skjer her. I vurderingen av om reell ledelse er i Norge, skal det ses hen til hvor ledelse på styrenivå og daglig ledelse utøves, men også til øvrige omstendigheter ved selskapets organisering og virksomhet.

For å avgjøre om den faktiske ledelsen av selskapet skjer i Norge ser Skatteetaten et behov for opplysninger som blant annet indikerer hvor den faktiske ledelsen skjer fra, hvem som i realiteten er aksjonærer, styreleder og daglig leder mv. Momenter ved vurderingen av om selskapet er hjemmehørende i utlandet eller Norge er blant annet hvordan beslutningene i selskapet tas, hvem som er involvert, hvordan informasjonsflyten går mv. Relevante kontrollopplysninger vil typisk være hvem som har initiert sentrale avtaler, hvem som har forhandlet på vegne av selskapet, hvem har utarbeidet utkast til avtaler og hvem fatter de sentrale beslutningene mv.

I en del jurisdiksjoner er det ikke krav om at registrerte selskaper skal drive virksomhet på stedet, samt at det er lovlig å registrere såkalte nominees («stråmenn») som rettighetshavere i styret mv. Det som er kjennetegn for mange selskaper i disse jurisdiksjonene, er at alle formelle dokumenter om selskapsbeslutninger, som styremøter og generalforsamling mv. viser at disse foregår i jurisdiksjonen. Men den reelle ledelsen, blant annet

⁹ FIN i Utv. 2009 s. 1280.

gjennom uformelle beslutninger av personer med den reelle innflytelsen, kan ikke spores i selskapsdokumentasjonen. Dette har medført utfordringer for skattemyndighetenes muligheter til å vurdere om det foreligger skatteplikt til Norge.

8.3.11 Opplysninger om skattefrie realisasjonsgevinster mv.

Ved den skattepliktiges egenfastsetting er det i utgangspunktet ingen opplysningsplikt for skattefrie inntekter eller kostnader og tap som ikke er fradragsberettigede. Slike opplysninger har ikke betydning for skattefastsettelsen.

Skatteetaten erfarer imidlertid at det er behov for å kontrollere om den skattepliktiges egne skattefastsettelse er basert på korrekt rettsanvendelse. Skatteetaten nevner som eksempel at realisasjon av aksjer innenfor fritaksmetoden utgjør store beløp. I følge Skatteetatens erfaring tar den skattepliktige feil i vurderingen av om en gevinst eller et tap faller under fritaksmetoden i et ikke ubetydelig antall tilfeller.

I vedlegg til skattemeldingen for aksjeselskap etterspør Skatteetaten opplysninger om selskapet har realisert finansielle instrumenter (herunder aksjer) som omfattes av fritaksmetoden.¹⁰ Det fremgår imidlertid av rettledningen at det er frivillig å gi opplysningene. Skatteetaten ser et behov for at den skattepliktiges opplysningsplikt utvides til å gjelde opplysninger om skattefrie realisasjoner innenfor fritaksmetoden, selv om slike opplysninger i utgangspunktet ikke er av betydning for skatteplikten. Skatteetaten viser imidlertid til at en opplysningsplikt på området vil innebære en stor ressursbelastning for de rapporteringspliktige og at det må foretas en kost-/nyttevurdering ved å innta en slik opplysningsplikt.

8.3.12 Opplysninger om kontohaver, klientkonto – CRS

Det følger av skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd at «Advokater og andre tredjeparter plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktig.» Skattemyndighetene kan etter forespørsel få opplysninger om navngitte klienter som har midler inntående på klientkonto eller er parter i transaksjoner mv.

¹⁰ RF-1359 «Gevinst, tap, utbytte på aksjer og andre finansielle produkter (kun for selskap) 2017»

Norge og USA har inngått en mellomstatlig avtale om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Avtalen forplikter norske myndigheter til å ha regler og systemer som gjennomfører FATCA i Norge, og å utveksle bestemte kontoopplysninger til amerikanske skattemyndigheter.

OECD har på bakgrunn av FATCA utarbeidet en standard for automatisk utveksling av skatteopplysninger om finansielle konti, vedtatt i juli 2014. Standarden kalles ofte «the Common Reporting Standard» (CRS) og bygger på FATCA-avtalene USA inngår med andre land. Norge undertegnet 29. oktober 2014 en multilateral avtale om automatisk utveksling av skatteopplysninger om finansielle konti, og utveksler opplysninger automatisk med andre land i tråd med CRS standarden fra og med 2017 (dvs. skatteåret 2016). Ved å tiltre avtalene har Norge blant annet forpliktet seg til å ha lovgivning og systemer som er nødvendig for gjennomføringen av avtalen. Avtalene er gjennomført i skatteforvaltningsloven kapittel 7, 10, 11 og 14 og skatteforvaltningsforskriften, og er samordnet med nasjonale rapporteringsforpliktelser.

Opplysningsplikten om finansielle forhold og forsikringer er regulert i skatteforvaltningsloven § 7-3 og skatteforvaltningsforskriften § 7-3. Opplysningspliktige har en plikt til å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i andre land. Opplysninger om hvor kontohaver/reelle rettighetshavere er skattepliktig, og utenlandsk identifikasjonsnummer, skal sendes inn fra og med det inntektsåret det er innhentet egenerklæring eller kundeopplysninger er undersøkt for å fastslå hvor kontohaver/reelle rettighetshavere er skattepliktige.

Skatteetaten gir uttrykk for at advokaters klientkontoer skaper en utfordring når advokatene ikke anses å forvalte de inntående midlene på klientkontoen. Advokaten har i slike tilfeller ingen plikt til å gi slike opplysninger uoppfordret. Opplysningsplikten påligger finansinstitusjonen der kontoen forvaltes. Finansinstitusjonen har imidlertid ikke opplysninger om kontohavere eller de reelle rettighetshaverne på klientkontoen. En advokat vil i denne sammenheng ikke anses som kontohaver etter CRS. Skatteetaten har oppfattet at dette er en internasjonal problemstilling.

Skatteetaten antar at Advokatlovutvalgets forslag i NOU 2015: 3, punkt 15.7.4.8, om individuell klientkonto som står i både advokatens og klientens navn, kan være egnet til å løse problemstillingen knyttet til finansinstitusjoners uoppfordrede

rapportering av kontohaver/ reell rettighetshaver. Dette avhenger av den endelige utformingen av regelverket, herunder eventuelle beløpsgrenser for når det foreligger plikt til å opprette individuelle klientkontoer.

8.3.13 Advokater som skattepliktige

Advokater har i utgangspunktet den samme opplysningsplikten om egne skattemessige forhold som andre skattepliktige. Skatteetatens erfaring viser at taushetsplikt for advokatkorrespondanse er til hinder for saksopplysning ved kontroll av grunnlaget for skattefastsettingen. Skatteetaten

har ikke grunn til å tro at det er et omfattende problem, men det utgjør en vesentlig hindring i saker om skatteunndragelse begått av advokater eller der advokaten er medvirker.

En særlig problemstilling gjelder Skatteetatens innsyn i advokaters fakturaer og timelister for klientene. Skatteetaten mener at slike opplysninger er nødvendige for å kontrollere advokatens bokføring og rapportering av skatte- og avgiftsmessige omsetning. Skatteetaten gir uttrykk for at de har behov for en klar hjemmel for at skattemyndighetene kan kreve utlevert timebestillingsbøker, timelister og fakturagrunnlag mv. der klientens navn fremgår.

Kapittel 9

Utvalgets vurderinger og forslag

9.1 Innledning

I mandatet er utvalget bedt om å redegjøre for skattemyndighetens behov for opplysninger, og vurdere i hvilken grad dette behovet tilfredsstilles under gjeldende rett. Videre ber mandatet utvalget om å redegjøre for skatterådgiveres opplysningsplikt etter gjeldende rett, og vurdere hvorvidt opplysningsplikten bør utvides. Utvalget skal særlig vurdere om opplysningsplikten bør utvides til å omfatte opplysninger om selskapsstrukturer og formålet med finansielle transaksjoner.

Videre følger det av utvalgets mandat at utvalget skal redegjøre for gjeldende rett om skatterådgiveres taushetsplikt og vurdere om det bør gjøres ytterligere begrensninger i taushetsplikten på skatteområdet. Utvalget skal vurdere hvorvidt bruken av advokater resulterer i en innsynshindring for skattemyndighetene som er ulik fra hva som er tilfelle når andre profesjoner er konsultert. Utvalget skal også se på skattepliktiges adgang til å påberope seg rådgivers taushetsplikt, rådgivers taushetsplikt ved utøvelse av ulike roller, bruk av interne skatterådgivere (herunder advokater), samt transaksjoner initiert av rådgiver.

Innholdet i skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt etter gjeldende rett er redegjort for i henholdsvis kapittel 5 og 6. Videre er det i kapittel 8 gitt en fremstilling av behov Skatteetaten har meldt inn til utvalget. Behovene som Skatteetaten har oppgitt, gjelder informasjonstilgangen generelt. Skatteetaten har ikke oppgitt at de har behov for opplysninger fra skatterådgivere som sådan, men har uttrykt et behov for å klargjøre grensen for advokaters taushetsplikt – hva som faller innenfor egentlig advokatvirksomhet. Skatteetaten viser særlig til behov for klargjøring når advokater bistår klienter med for eksempel finansiell rådgivning, formuesforvaltning, eiendomsmegling og annen rådgivning som ikke er egentlig advokatvirksomhet. Det vises også til situasjoner hvor advokaten opptre i egenskap av å være styremedlem eller er ansatt hos klienten (internadvokat).

I dette kapittelet vil utvalget vurdere om skatterådgiveres opplysningsplikt til skattemyndighetene bør utvides knyttet til de behovene som Skatteetaten har meldt inn. I punkt 9.2 vurderes behovene knyttet til opplysninger om konsernstruktur (9.2.2, 9.2.3, 9.2.4, 9.2.5), formålet med finansielle transaksjoner (9.2.6), opplysninger om erverv av underskudd til fremføring (9.2.7) og opplysninger til bruk ved vurdering av skattemessig hjemmehørende (9.2.8). Utvalget har i hovedsak kommet til at dette er opplysningsplikter som bør legges på den skattepliktige selv, og at disse opplysningene skal gis uoppfordret.

En del av behovene som Skatteetaten har meldt om, knytter seg til avklaring av gjeldende rett når det kommer til hvilke opplysninger som er underlagt taushetsplikt. Dette får betydning både for skattemyndighetenes adgang til å få opplysninger fra advokater som tredjepart og adgangen til å få opplysninger fra skattepliktige selv. Utvalget vurderer på denne bakgrunn grensedragningen mellom skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt (egentlig advokatvirksomhet) og vurderer om det bør gjøres ytterligere begrensninger i advokaters taushetsplikt på skatteområdet i punkt 9.3. I punkt 9.4 gjøres vurderinger av skattepliktiges adgang til å påberope seg advokaters taushetsplikt ved inngivelse av opplysninger til skattemyndighetene. I punkt 9.5 vurderer utvalget i hvilken utstrekning korrespondanse mellom klient og en tredjepart omfattes av den sterke taushetsplikten når advokaten er involvert i korrespondansen.

Enkelte av opplysningene som Skatteetaten melder at de har behov for, gjelder slike grenseoverskridende transaksjoner som er behandlet i BEPS tiltak 12 om anbefalinger om opplysningsplikt for skatterådgivere om skatteplanlegging. Utvalget vurderer disse behovene i del 4. Dette gjelder opplysninger om sammenhengende transaksjoner og kontohaver, klientkonto, CRS og erverv av selskap med underskudd.

9.2 Utvalgets vurdering av om opplysningsplikten bør utvides

9.2.1 Innledning

Skatterådgiveres plikt til å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene følger av bestemmelsen om tredjeparters opplysningsplikt i skatteforvaltningsloven § 10-2. Det følger av denne bestemmelsen at skatterådgivere etter krav fra skattemyndighetene har plikt til å gi opplysninger som kan være av betydning for klienters skatteplikt. Etter bestemmelsen kan skattemyndighetene kreve at skatterådgiveren dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Som redegjort for i kapittel 6, er skatterådgiveres opplysningsplikt begrenset dersom skatterådgiveren har lovbestemt taushetsplikt, så fremt det ikke foreligger unntak fra taushetsplikten. Se nærmere omtale av dette i kapittel 6.

Skatterådgivere har også plikt til å gi kontrollopplysninger om forhold som kan være av betydning for deres egen skatteplikt, jf. skatteforvaltningsloven § 10-1. Det ligger utenfor mandatet å vurdere om denne skal utvides. Utvalget vurderer likevel grensen mellom opplysningsplikten om egne forhold og yrkesmessig taushetsplikt etter gjeldende rett i punkt 9.3.5.

Tredjeparters opplysningsplikt til skattemyndighetene er vid, men begrenset til opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt. Opplysningsplikten gjelder derfor ikke opplysninger som ikke er relevante ved vurderingen av skatteplikten etter de materielle skattereglene for en nærmere bestemt skattepliktig.

Skatteetaten har meldt inn at de har behov for opplysninger til overordnet analysearbeid. Dette er opplysninger som i utgangspunktet ikke er ment å tjene til kontroll av den skattepliktige. Etaten ønsker slike opplysninger for å bygge opp overordnet kunnskap om flernasjonale selskapers tilstedeværelse i Norge. Kunnskapen skal tjene til forståelse om denne gruppen skattepliktige i tillegg til å danne grunnlag for risikovurderinger og utvelgelse til kontroll. Dersom skattemyndighetene systematisk skal innhente opplysninger fra skatterådgivere til analysearbeid, må opplysningsplikten gjøres uavhengig av om opplysningene kan ha betydning for noens skatteplikt, slik skatterådgiveres opplysningsplikt er begrenset etter gjeldende rett.

Videre er opplysningsplikten for tredjeparter begrenset til de opplysningene som skattemyndighetene etterspør.

Opplysningsplikt etter krav fra myndighetene forutsetter at skattemyndighetene er kjent med at det foreligger forhold som de trenger flere opplysninger om. Lovens system er at den skattepliktige har hovedansvaret for å opplyse sin sak, jf. selvangivelsesprinsippet. Når den skattepliktige ikke oppfyller sin opplysningsplikt, må skattemyndighetene kunne innhente opplysningene fra andre. Dette kan for eksempel være dokumentasjon eller bekreftelse på forhold som Skatteetaten kjenner til eller har mistanke om. Opplysningsplikt fra tredjeparter etter gjeldende rett er av denne grunn ikke egnet til å innhente opplysninger om forhold Skatteetaten ikke er kjent med.

Enkelte av behovene som Skatteetaten har meldt inn gjelder tilfeller der etaten ønsker opplysninger som gjør dem oppmerksomme på forhold som gir grunn til å kontrollere den skattepliktige nærmere. Skatterådgiverens opplysningsplikt etter gjeldende rett er ikke egnet til dette.

Etter utvalgets vurdering bør det være en forutsetning for å utvide opplysningsplikten for skatterådgivere at det gjelder opplysninger som skatterådgiveren står nærmere til å opplyse om enn den skattepliktige selv. Videre mener utvalget at det må være en forutsetning at skattemyndighetene har kapasitet til å ta imot opplysningene (systemer som gjør det mulig å innhente og avlese opplysningene elektronisk), og at skattemyndighetene vil være i stand til å benytte opplysningene.

Dette stiller krav til typen opplysninger og til mengden. Opplysninger som skal innleveres og avleses elektronisk bør være objektive og entydige. Det er derfor en fordel om opplysningsplikten i minst mulig grad gjelder skjønnsmessige vurderinger. Videre bør opplysningsplikten ikke være for vid, for å unngå at skattemyndighetene får inn en mengde opplysninger som de ikke har bruk for.

I dette punktet behandles opplysningsplikt som utvalget etter en nærmere vurdering har kommet til at bør legges på skattepliktige selv.

9.2.2 Opplysninger om konsernstruktur

Med konsernstruktur forstår utvalget en oversikt over alle juridiske enheter som ved eierskap er knyttet sammen, herunder angivelse av hvem som eier selskapene og eierandel, samt identifiserende angivelse av selskapene, slik som navn, selskapsform og hvor de er hjemmehørende.

Opplysninger om konsernstrukturen er omfattet av den skattepliktiges opplysningsplikt om egne forhold dersom det kan ha betydning for skatteplikten og kontrollen av denne. Skattemyndighetene har ikke hjemmel etter gjeldende regelverk til å kreve en komplett oversikt over konsernstrukturen som den skattepliktige er del av utover dette.

Skatteetaten opplyser at de har behov for informasjon om konsernstrukturer som norske skattepliktige inngår i til analyseformål. Etaten vil bruke slike opplysninger til å kartlegge flernasjonale foretaks tilstedeværelse i Norge og resten av verden. Denne kunnskapen skal brukes til å vurdere slike selskapers betydning for det norske skattefundamentet og identifisere risiko for tilpasninger og omgåelse for denne gruppen. Slik kunnskap kan på sikt også brukes som grunnlag for utvelgelse av skattepliktige til kontroll av fastsettingen. Kontroller kan for eksempel rettes mot skattepliktige som er del av konsernstrukturer man vet øker risikoen for utnyttelse av skatteavtaler, overskuddsflytting eller omgåelse. Opplysninger om konsernstrukturer kan også gi Skatteetaten grunnlag for å innhente opplysninger fra den skattepliktige selv, tredjeparter eller andre lands skattemyndigheter gjennom avtaler om utveksling av informasjon i skattesaker.

Utvalget mener at Skatteetaten har et begrunnet behov for opplysninger om konsernstrukturer som norske selskap inngår i, og at etaten bør få tilgang til slike opplysninger. Slik utvalget ser det må opplysningsplikt om konsernstruktur gjelde uavhengig av opplysningenes betydning for vurderingen av skatteplikten dersom Skatteetatens behov skal tilfredsstilles.

Utvalget er av den oppfatning at opplysningsplikt om konsernstruktur bør omfatte opplysninger om alle selskap i konsernet, hvem i strukturen som eier hvem og med hvilken eierandel, og i hvilken jurisdiksjon det enkelte selskap i strukturen er skattemessig hjemmehørende. En nærmere definisjon av konsernstruktur bør tilpasses de opplysningene som selskapene har opplysningsplikt om etter gjeldende regelverk.

Utvalget har videre vurdert om skatterådgiverne bør pålegges opplysningsplikt om konsernstruktur, eller om plikten bør legges til den skattepliktige selv.

Det kan tenkes situasjoner hvor skatterådgivere har gitt skattepliktige råd og veiledning om konsernstrukturen som gjør at rådgiveren har fått kjennskap til hele eller deler av konsernstrukturen som den skattepliktige inngår i. Det kan for eksempel være rådgivning om optimalisering av

selskapsstrukturen med tanke på beskatning, effektivisering av virksomheten eller lignende. Skatterådgivere kan også ha bistått med stiftelse av nye selskap, oppkjøp, fusjon/ fisjon eller andre disposisjoner som gir innsikt i konsernstrukturen. Selv om skatterådgiveren har fått kunnskap om konsernstrukturen, vil det imidlertid ofte være snakk om fragmenter av strukturen. Det er heller ikke gitt at rådgiveren kjenner til i hvor stor grad rådene faktisk blir gjennomført av den skattepliktige.

Det kan stille seg noe annerledes med opplysninger om endringer i konsernstrukturen som skatterådgiveren selv har bistått med, og særlig dersom rådgivningen har gått ut på større strukturelle endringer.

Skatterådgiveren vil i de fleste tilfeller få opplysninger om konsernstrukturen fra den skattepliktige, og vil ikke ha kontroll på kvaliteten av disse opplysningene. Utvalget anser det derfor som mer hensiktsmessig at opplysningsplikt om selskapsstrukturen pålegges den skattepliktige direkte. Siden opplysningene er ment å brukes til ulike formål og ikke bare til kontrollarbeid, mener utvalget at skattepliktige bør ha plikt til å rapportere inn opplysningene uoppfordret.

For regnskapspliktige selskap skal opplysninger om konsern og tilknyttede selskap fremkomme i notene til regnskapet. Etter regnskapsloven § 7-15 første ledd skal notene til regnskapet opplyse om foretaksnavn, forretningskontor, eierandel og stemmeandel for datterselskap, tilknyttede selskap og felles kontrollert virksomhet¹. For datterselskap² og tilknyttede selskap³ skal det også gis opplysninger om egenkapitalen og resultatet ifølge siste årsregnskap, jf. annet ledd.⁴

Skattemyndighetene mottar noe mer informasjon om konsernstrukturen fra skattepliktige som leverer dokumentasjon om prisfastsettelsen ved

¹ Felleskontrollert virksomhet foreligger dersom to eller flere deltakere ved avtale i fellesskap kontrollerer en virksomhet, jf. regnskapsloven § 5-18.

² I følge regnskapslovens definisjon er en regnskapspliktig et morselskap hvis vedkommende på grunn av avtale eller som eier av aksjer eller andeler har bestemmende innflytelse over et annet foretak, jf. regnskapsloven § 1-3 annet ledd. Bestemmende innflytelse foreligger hvis vedkommende eier aksjer eller andeler i et annet foretak som utgjør flertallet av stemmene, eller har rett til å velge eller avsette et flertall av medlemmene i det andre foretakets styre. Det andre foretaket anses som datterselskap.

³ Tilknyttet selskap er foretak hvor den regnskapspliktige har betydelig innflytelse, men som ikke er datterselskap eller felles kontrollert virksomhet, jf. regnskapsloven § 1-4.

⁴ Dette gjelder likevel ikke datterselskap som er konsolidert eller er regnskapsført etter egenkapitalmetoden i selskapsregnskapet, eller tilknyttet selskap som er regnskapsført etter egenkapitalmetoden

kontrollerte transaksjoner etter skatteforvaltningsloven § 8-11 annet ledd. Slik dokumentasjon skal inneholde en overordnet og helhetlig beskrivelse av konsernet det inngår i, herunder en beskrivelse av konsernets juridiske eierstruktur og de enkelte enhetenes geografiske tilhørighet.⁵ Dokumentasjonsplikten gjelder for øvrig kun på forespørsel fra skattemyndighetene.

Selskaper som leverer melding om flernasjonale konserns fordeling av inntekt, skatt mv. etter skatteforvaltningsloven § 8-12, skal blant annet gi opplysninger om hvert foretak i konsernet og hvor det er hjemmehørende (land-for-landrapportering). Meldingen skal også inneholde informasjon om konsernets inntekter aggregert på landnivå, og en angivelse av hvilken type virksomhet konsernet har i de enkelte landene.

Skattemyndighetene kan kreve å få opplysninger om konsernstruktur fra tredjeparter, herunder skatterådgivere, i den grad opplysningene kan ha betydning for noens skatteplikt, jf. skatteforvaltningsloven § 10-2. Innhentning av opplysninger fra tredjeparter for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn, jf. bestemmelsens tredje ledd. Hjemmelen kan derfor ikke brukes til å innhente data for rene analyseformål, slik Skatteetaten oppgir at de har behov for.

I dag kan Skatteetaten danne seg et bilde av deler av konsernstrukturen ved å sammenstille opplysninger som den skattepliktige rapporterer i skattemeldingen, regnskapet og aksjonærregisteret, men kildene gir ikke fullstendig informasjon om konsernforhold. Det er videre en utfordring ved anvendelsen av opplysningene at de ikke bygger på samme definisjon av konsern, ved at det er ulike krav til grad av kontroll for å anses å være i konsernforhold. Det er derfor ikke mulig å sammenstille opplysningene uten å gjøre tilpasninger.

På denne bakgrunn anbefaler utvalget at Finansdepartementet sammen med andre berørte departement foretar en helhetlig utredning av om rapportering av konsernforhold kan samordnes slik at opplysninger om eierforhold rapporteres ett sted, og at de myndigheter og instanser som har behov for slike opplysninger, herunder Skatteetaten, får tilgang til disse. Departementet bør skaffe en oversikt over relevante opplysninger som selskaper rapporterer etter ulike regelverk, herunder opplysninger til Statistisk sentralbyrå. Utvalget mener at man også bør se på om konserndefinisjonen kan harmoniseres eller om det

finnes andre løsninger som gjør at opplysningene kan brukes til flere formål.

Skatteetaten påpeker (punkt 8.3.3) at opplysninger hentet fra land-for-landrapportering gir en mer komplett oversikt over den formelle konsernstrukturen utenfor Norge, men at rapporteringsplikten er begrenset til et relativt lavt antall konserner (rapporteringsplikten gjelder kun for konsern med konsolidert inntekt over 6,5 milliarder kroner i året) og gir ingen informasjon om eierskapsstrukturen i konsernet (eierandeler og nivåer).

Utvalget har ikke sett nærmere på regelverket om land-for-landrapportering, men anbefaler departementet å se nærmere på muligheten for å senke grensen for rapportering, nasjonalt eller internasjonalt.

Utvalgsmedlem *Jacobsen* mener en utredning om senkning av inntektsgrensen også må vurdere å fjerne inntektsgrensen helt, slik at rapporteringsplikten gjelder alle selskap som opererer i Norge og minst ett land til.

Dette medlem vil fremheve at land-for-landrapportenes innhold er viktig for investorer, forskere, sivilsamfunn, journalister og andre samfunnsaktører. Offentlig informasjon er en forutsetning for en informert offentlig debatt om selskapskatt, og et bidrag til økt tillitt til skattesystemet. Offentliggjøring vil bidra til å øke kvaliteten på rapportene, da det muliggjør analyser og tilbakemeldinger fra flere samfunnsaktører, ikke bare skattemyndighetene. Dette kan igjen redusere myndighetenes behov for kontrollressurser. Dette medlem viser til at land-for-landinformasjon er offentlig tilgjengelig for enkelte sektorer, som for utvinningsindustrien (Norge), og finansforetak (EU). Videre vil medlemmet vise til at åpenhet kan gi økt skatteinngang. Ifølge SSB økte småbedriftseiere sin skattbare inntekt med 3 prosent etter at skattemeldingene ble åpne i Norge. Dette medlem foreslår derfor at Norge offentliggjør nøkkeltall fra land-for-landrapporteringer.

9.2.3 Opplysninger om datterselskap i utlandet

I NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi anbefaler Skatteutvalget at det innføres plikt for norske skattepliktige om å opplyse om eierskap til selskap mv. i utlandet i selvangivelsen. I dag er skattepliktige i utgangspunktet bare forpliktet til å gi slike opplysninger etter krav fra skattemyndighetene etter skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd. Skatteutvalget påpeker at slik informasjon bør kunne fremskaffes enkelt av den skattepliktige, og vil kunne bedre arbeidet

⁵ Jf. Forskrift 23.11.2016 nr 1360 til skatteforvaltningsloven § 8-11-4

med skattefastsettingen, både på overordnet nivå og i den enkelte sak.

Dette utvalget slutter seg til anbefalingen fra Skatteutvalget. Utvalget viser til forslaget i punkt 9.2.2 om opplysningsplikt om konsernstrukturer, om at opplysninger om datterselskap bør rapporteres uoppfordret til skattemyndighetene.

Analyseteamet i Skatteetaten har uttrykt at de blant annet har behov for informasjon om norske skattepliktiges datterselskap i utlandet til sitt arbeid med overordnet analyse. De pekte på at aksjonærregisteret er en viktig kilde til informasjon om eierandeler i norske selskap, men at registeret ikke inneholder informasjon om norske selskapers datterselskap i utlandet.

Ved en helhetlig gjennomgang av selskapers rapportering av konsernstrukturer, slik utvalget foreslår, er det naturlig også å se på rapporteringsplikt om eierskap til selskap mv. i utlandet. I påvente av en slik gjennomgang mener utvalget at opplysninger om eierselskap til selskap mv. i utlandet bør rapporteres i aksjonærregisteroppgaven, og at opplysningene bør føres inn i aksjonærregisteret. Utvalget vil likevel peke på at regnskapspliktige har plikt til å opplyse om datterselskap i noteopplysninger til regnskapet. I henhold til prinsippet om at opplysninger bare bør rapporteres til myndighetene én gang, bør Skatteetaten vurdere om man kan benytte opplysningene fra regnskapet i stedet for å pålegge de skattepliktige å rapportere de samme opplysningene i skattemeldingen.

9.2.4 Opplysninger om interessefellesskap

Etter skatteloven § 13-1 kan det foretas fastsettelse ved skjønn hvis den skattepliktiges formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med en annen person, selskap eller innretning.

Interessefellesskap kan bygge på ulike grunnlag. Interessefellesskapet kan være personlig, for eksempel gjennom slektskap eller vennskap, uten at loven oppstiller noen grense for hvor nært slektskapet eller vennskapet må være. Videre kan interessefellesskapet være økonomisk, ved at partene for eksempel gjennom felles eiere har felles økonomiske interesser. Økonomisk interessefellesskap kan også foreligge på annet grunnlag. I forarbeidene til bestemmelsen er det uttalt at:

«Interessefellesskapet må gi den ene en faktisk innflytelse over den annens disposisjoner på vesentlig samme måte som f.eks. en deltaker i et foretak. Innflytelsesgrunnlaget er i prinsip-

pet likegyldig – det kan være eiendomsrett til en dominerende aksjepost, faktisk monopol på salg av råvarer eller energi, et utstrakt låne- eller kredittforhold m.v.»⁶

Hvorvidt det foreligger interessefellesskap på annet grunnlag enn direkte eller indirekte eierskap, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet, hvor det avgjørende må være om den ene har faktisk innflytelse over den andres disposisjoner.

Skatteetaten har gitt uttrykk for at de har behov for opplysninger om interessefellesskap som ikke følger av at partene har felles eierinteresser, men hvor interessefellesskapet følger av andre bindinger. Skatteetaten viser til leverandør- eller kreditorposisjoner som eksempler på slike grunnlag for interessefellesskap.

I skatteforvaltningsloven § 8-11 er det gitt en særlig plikt for selskap og innretninger til å levere melding med opplysninger om transaksjoner og mellomværender med nærstående selskap eller innretninger. Etter annet ledd skal det også utarbeides dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere slike transaksjoner og mellomværender. Hvem som er nærstående er definert i bestemmelsens fjerde ledd:

- a. selskap eller innretning som den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- b. person, selskap eller innretning som, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer den opplysnings- eller dokumentasjonspliktige med minst 50 prosent
- c. selskap eller innretning som nærstående etter bokstav b, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent
- d. nærstående person etter bokstav b sine foreldre, søsken barn, barnebarn, ektefelle, samboer, ektefelles foreldre og samboers foreldre samt selskap eller innretning som disse, direkte eller indirekte, eier eller kontrollerer med minst 50 prosent.

Nærstående parter er snevrere definert enn parter i interessefellesskap etter skatteloven § 13-1. Plikten til å levere melding og utarbeide dokumentasjon om kontrollerte transaksjoner omfatter ikke alle parter som kan inngå i et interessefellesskap etter skatteloven § 13-1. Utvalget forstår Skatteetaten slik at de har behov for å få opplysninger om interessefellesskap som ikke omfattes av rapporteringsplikten etter skatteforvaltningsloven § 8-11.

⁶ Ot.prp. nr. 26 (1980–81) side 66

Utvalget viser til at den skattepliktige etter skatteforvaltningsloven kapittel 8 har plikt til å gi riktige og fullstendige opplysninger om de faktiske forhold som har betydning for fastsettingen av skattegrunnlaget. Dette vil omfatte opplysninger om interessefellesskap i den grad det har betydning for fastsettingen av skattegrunnlaget.

De særskilte opplysningspliktene som følger av skatteforvaltningsloven § 8-11 innebærer at de fleste transaksjoner og mellomværender mellom parter i interessefellesskap skal rapporteres til skattemyndighetene, uavhengig av den skattepliktiges generelle opplysningsplikt i skatteforvaltningsloven § 8-1. Lovgiver har med dette tatt standpunkt til hvem som skal ha rapporteringsplikt etter bestemmelsen. Opplysningsplikten er etter utvalgets vurdering balansert.

Dersom Skatteetaten erfarer at de skattepliktige ikke oppfyller plikten til å gi opplysninger om interessefellesskap etter skatteforvaltningsloven § 8-2, mener utvalget etaten kan vurdere om dette kan avhjelpe ved at det legges inn kontrollspørsmål om interessefellesskap i skattemeldingen. Skatteforvaltningsloven § 10-1 gir hjemmel til å legge inn kontrollspørsmål i skattemeldingen om opplysninger som kan ha betydning for skatteplikten og kontrollen av denne.

Slik utvalget ser det, er den skattepliktige nærmest til å opplyse om interessefellesskap på de grunnlag som Skatteetaten har meldt behov om. Utvalget kan ikke se at det er hensiktsmessig å pålegge skatterådgivere en plikt til å rapportere opplysninger om interessefellesskap uoppfordret. Slik utvalget ser det, vil skatterådgivere i de fleste tilfeller ikke være i en posisjon som gjør at de kan vurdere om interessefellesskap foreligger.

9.2.5 Opplysninger om andre selskap i konsernet

I NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi anbefaler Skatteutvalget at skattepliktige pålegges plikt til, etter krav fra myndighetene, å gi relevant informasjon som foreligger i andre selskap i konsernet. Skatteutvalget viser til at skattemyndighetene i enkeltsaker kan ha et særlig behov for opplysninger knyttet til andre selskap i konsernet.

Etter gjeldende regler finnes det ingen eksplisitt hjemmel for å kreve opplysninger knyttet til andre selskap i konsernet, ut over den skattepliktiges plikt til å gi kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd. Hvor langt denne plikten strekker seg må avgjøres konkret i det enkelte tilfelle. Skatteutvalget foreslår å

avhjelpe dette ved å pålegge skattepliktige en plikt til å innhente slike opplysninger etter krav fra skattemyndighetene. Skatteutvalget foreslår videre at en reaksjon på manglende overholdelse av en slik opplysningsplikt kan være tap av fradragsrett for kostnader, eventuelt en forhøyet inntektspost.

Som Skatteutvalget peker på, vil adgangen til å kreve slike opplysninger avgjøres ved en konkret vurdering av det enkelte tilfellet. Plikten omfatter i utgangspunktet alle opplysninger som kan ha betydning for skatteplikten og kontrollen av denne.

Problemstillingen er behandlet av Høyesterett i HR-2015-00699-A (Total E&P Norge) og Rt. 1999 s. 1087 (Baker Hughes). I sistnevnte avgjørelse la Høyesterett til grunn at skattepliktige selv måtte legge frem nødvendige opplysninger om selskapet og om prisfastsettelsen for å hindre skjønnslikning, og at dette også gjaldt når en rekke av de aktuelle opplysningene bare forelå hos et annet selskap i konsernet. Opplysningene var relevante i den konkrete saken.

HR-2015-00699-A gjaldt skjønnslikning som følge av inntektsreduksjon på grunn av interessefellesskap. Høyesterett la til grunn at opplysninger om priser som et annet selskap i konsernet har oppnådd ved videresalg til sluttbruker, var innenfor det skattemyndighetene kan be en skattepliktig om under arbeidet med skattemeldingen. Den skattepliktiges påstand om at selskapet ikke var i besittelse av opplysningene, og at loven ikke ga hjemmel til å kreve slik informasjon, ble ikke tatt til følge.

En annen variant er behandlet i Rt. 1995 s. 124 (Schlumberger), hvor det var krevd fradrag i inntekt for betaling til et konserninternt forsikrings-selskap. Fradrag ble nektet, da den skattepliktige ikke hadde dokumentert at forsikringsselskapet hadde finansiell evne til å møte ansvar etter poli-sene. Det fritok ikke for kravet om dokumentasjon av grunnlaget for fradrag at de nødvendige opplysninger gjaldt et annet selskap enn skattyteren. Om skattepliktige ikke gir opplysninger som er nødvendige for å kontrollere at transaksjonen er reell, for eksempel fordi det innen konsernet var innlagt sperrer mot å gi informasjon, blir konsekvensen at fradrag nektes.

Etter skatteforvaltningslovens system har den skattepliktige et hovedansvar for sakens opplysning. Dersom den skattepliktige ikke kan sannsynliggjøre at vilkårene for et fradrag er oppfylt fordi opplysningene foreligger i andre deler av konsernet som ikke er tilgjengelig for den skattepliktige, kan det gi skattemyndighetene grunnlag

for å nekte fradraget, se skatteforvaltningsloven § 12-1. I saker om inntektsreduksjon som følge av interessefellesskap følger skjønnsadgangen av skatteloven § 13-1. Dette utvalget anser behovene for å innhente opplysninger om andre selskap i konsernet som tilfredsstillende under gjeldende rett.

9.2.6 Formålet med finansielle transaksjoner

Mandatet ber utvalget om å vurdere særskilt om skatterådgivers opplysningsplikt bør utvides til å gjelde formålet med finansielle transaksjoner. Utvalget antar at man med finansiell transaksjon i denne sammenhengen mener enhver overføring av penger, herunder betalinger for et formuesgode, transaksjoner i verdipapir- og valutamarke- det, utstedelser og omsetning av finansielle instru- menter, herunder gjeld, egenkapital og valuta, osv. Veldig mange transaksjoner faller inn under denne definisjonen av finansielle transaksjoner.

I sitt arbeid med å rådggi kunden, kan skatte- rådgiveren få kunnskap om formålet med transak- sjoner som kunden gjennomfører.

Informasjon om motivasjonen for å gjennom- føre transaksjoner og andre disposisjoner er i utgangspunktet omfattet av skattepliktiges opplys- ningsplikt i den grad informasjonen er relevant for å klarlegge skatteplikten. Rene juridiske vurderin- ger som den skattepliktige har foretatt, er likevel ikke omfattet av opplysningsplikten. Se kapittel 5 for nærmere omtale av opplysningsplikten. Infor- masjon om motivasjonen for å gjennomføre trans- aksjoner mv. vil for eksempel være opplysnings- pliktig dersom det foreligger omstendigheter som bør vurderes under den ulovfestede omgåelsesre- gelen eller den spesielle omgåelsesregelen i skat- teloven § 14-90.

Dersom den skattepliktige ikke oppfyller opp- lysningsplikten, enten fordi vedkommende bevisst unnlater å levere opplysningene eller fordi han ikke er klar over at opplysningene er omfattet av opplysningsplikten, trenger skattemyndighe- tene opplysningene fra andre enn skattepliktige selv. Skattemyndighetene kan kreve å få slike opp- lysninger fra tredjepart, herunder skatterådgiver, dersom opplysningene kan ha betydning for noens skatteplikt, jf. skatteforvaltningsloven § 10- 2. Tredjeparter har imidlertid ingen plikt til å gi skattemyndighetene slike opplysninger uoppfor- dret.

Skatteetaten har opplyst at de har behov for bedre tilgang til opplysninger om formålet med finansielle transaksjoner enn det som følger av gjeldende rett. Begrunnelsen er at slike opplys- ninger er nødvendige ved vurderingen av om den

skattepliktiges transaksjoner kan gjennomskjæres etter den ulovfestede omgåelsesnormen. Etaten peker imidlertid på at det foreligger forslag til lov- festing av omgåelsesnormen som innebærer at normen gjøres objektiv. Skatteetaten antar at inn- føring av en objektiv vurdering i stor grad vil kunne avhjelpe skattemyndighetenes behov for opplysninger om den skattepliktiges subjektive motiv.

I Prop. 98 L (2018–2019) er det fremmet for- slag om en lovfestet omgåelsesregel. Forslaget innebærer at formålet med transaksjonen i større grad enn under den gjeldende omgåelsesnormen skal vurderes etter hvordan saken objektivt sett fremstår på grunnlag av omstendighetene i saken. Forslaget er i tråd med anbefalingen i NOU 2016: 5. Utvalget er enig med Skatteetaten i at dersom forslaget til lovfestet omgåelsesregel innføres, vil behovet for opplysninger om den skattepliktiges subjektive formål med transaksjonen reduseres.

Utvalget mener videre at formålet med finansi- elle transaksjoner ikke er egnet for uoppfordret opplysningsplikt. En slik opplysningsplikt vil sannsynligvis føre til at myndighetene får innrap- portert en stor mengde opplysninger. Opplysnin- gene vil dessuten ikke være egnet til standardi- sert rapportering, siden formålet ofte er knyttet til helt konkrete forhold hos den skattepliktige og ved transaksjonen. Det vil være vanskelig for Skat- teetaten å bruke opplysningene til utvelgelse til kontroll eller analysearbeid uten å vurdere hver enkelt innrapportering for seg, noe som kan bli ressurskrevende. Dersom en objektiv omgåelse- snorm lovfestes, vil opplysningene heller ikke ha stor nytteverdi ved vurderingen av skatteplikten. På denne bakgrunn kan utvalget ikke se at plikt for skatterådgivere til uoppfordret å rapportere opplysninger om formålet med finansielle transak- sjoner er hensiktsmessig.

9.2.7 Opplysninger om erverv av underskudd til fremføring

Skatteetaten har formidlet at de har behov for opp- lysninger om erverv av underskudd til fremføring. Dette er transaksjoner det kan være relevant å vurdere etter vilkårene i skatteloven § 14-90, som er en særlig omgåelsesregel for disse tilfellene.

Opplysninger om erverv av virksomheter med underskudd kan få betydning for skatteplikten. Slike opplysninger er derfor omfattet av den skat- tepliktiges opplysningsplikt om egne forhold. Opplysningene er også omfattet av tredjeparters plikt til å gi kontrollopplysninger.

Skattemyndighetene kan etterspørre kontrollinformasjon allerede i skattemeldingen. For opplysninger om erverv av foretak med underskudd til fremføring er dette gjort ved at det er tatt inn et spørsmål om dette i skattemeldingen. I post 288 i skattemeldingen for aksjeselskap (RF-1028) skal den skattepliktige svare ja eller nei på følgende spørsmål:

«Har selskapet i løpet av 2017 fått endret eierforhold som følge av omorganisering eller annen transaksjon som bringer selskapet inn i konsernforhold (mer enn 90 %) til nye selskaper? (fylles ut av selskap som har hatt skatteposisjon som overstiger kr 1 mill. uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, se rettledningen).»

Skatteetaten uttrykker at de erfarer en del opplysningssvikt fra de skattepliktige på dette punktet i skattemeldingen. Skatteetaten ønsker derfor at skatterådgivere skal ha plikt til uoppfordret å innrapportere slike opplysninger som de har om sine klienter.

Skatterådgivere har opplysningsplikt om disse forholdene etter krav fra skattemyndighetene, jf. skatteforvaltningsloven § 10-2. Hjemmelen er nok lite nyttig for å motvirke den opplysningssvikt etaten her erfarer, siden de ikke har insentiv til å etterspørre informasjon fra skatterådgiveren når de ikke kjenner til at den skattepliktige har ervervet foretak med underskudd til fremføring. Alternativet må derfor være å utvide skatterådgiveres opplysningsplikt slik at de uoppfordret rapporterer opplysninger om erverv av foretak med underskudd til fremføring.

Utvalget mener at den skattepliktige selv i utgangspunktet er nærmest til å opplyse om de forholdene det her er snakk om. Dersom den skattepliktige har fått bistand fra en skatterådgiver til erverv av underskudd til fremføring, kan skatterådgiveren ha opplysninger som i dag etterspørres i skattemeldingen for aksjeselskap post 288. Utvalget antar at dette likevel bare vil gjelde en del av tilfellene. Utvalget viser til at Skatteetaten har vide hjemler til å innhente kontrollopplysninger fra den skattepliktige, og at etaten for de opplysninger det her gjelder systematisk benytter seg av denne muligheten.

Utvalget viser til forslag om opplysningsplikt for skattearrangement i punkt 14.6.8 om bruk av ervervet foretaks underskudd. Etter utvalgets oppfatning vil forslaget i tilstrekkelig grad ivareta etatens behov.

9.2.8 Opplysninger til bruk ved vurdering av skattemessig hjemmehørende

Skatteetaten uttrykker at de har behov for opplysninger til vurderingen av om et selskap er skattemessig hjemmehørende i landet etter skatteloven § 2-2. Opplysninger som kan være av betydning for vurderingen er hvor ledelsen av selskapet skjer fra, styreleder og daglig leder mv., hvordan beslutninger i selskapet tas, hvem som er involvert, hvordan informasjonsflyten går mv. Som eksempel på relevante kontrollopplysninger i denne forbindelse viser Skatteetaten til opplysninger om hvem som har initiert sentrale avtaler, hvem som har forhandlet på vegne av selskapet, hvem som har utarbeidet utkast til avtaler og hvem som fatter sentrale beslutninger mv.

Fra 1. januar 2019 er det inntatt nye bestemmelser i skatteloven § 2-2 om selskap som anses skattemessig hjemmehørende i Norge. Lovendringen medfører at selskap som er stiftet i Norge skal anses skattemessig hjemmehørende her. For selskap stiftet i utlandet er det inntatt presiseringer av vurderingstemaet for den reelle ledelsen av selskapet. For selskap stiftet i Norge innebærer endringen at reell ledelse ikke lenger er avgjørende. For selskaper stiftet i utlandet må det imidlertid fortsatt foretas en vurdering. Skatteetaten viser til at opplysningsbehovet i stor grad er knyttet til selskap etablert i utlandet, og at opplysningsbehovet består etter lovendringen.

Opplysninger som har betydning for skatteplikten, herunder om et selskap er skattemessig hjemmehørende, er omfattet av den skattepliktiges opplysningsplikt om egne forhold. Videre kan Skatteetaten kreve slike opplysninger fra tredjeparter, herunder skatterådgivere.

Utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlem *Jacobsen*, mener at den skattepliktige selv i utgangspunktet er nærmest til å opplyse om de forholdene det her er snakk om.

Etter flertallets vurdering er opplysninger av denne art ikke egnet for uoppfordret rapportering fra skatterådgivere eller andre tredjeparter. Det er ikke snakk om konkrete og avgrensede opplysninger som er lette å identifisere for tredjeparter. Ulike typer dokumenter og opplysninger kan være aktuelle, og det vil være utfordrende for en tredjepart å vurdere hvilke opplysninger som er relevante i den konkrete saken. Det kan tenkes tilfeller hvor skatterådgiveren har fått opplysninger som kan være relevante ved vurderingen av hvorvidt et selskap er skattemessig hjemmehørende. Utvalgets flertall antar likevel at dette gjelder i enkelttilfeller.

Utvalgets flertall kan på denne bakgrunn ikke se at skatterådgiveres opplysningsplikt bør utvides til å gjelde uoppfordret rapportering av kontrollopplysninger for vurderingen av skattemessig hjemmehørende.

Utvalgsmedlem *Jacobsen* viser til at Skatteetatsens eksempler på de mange typer opplysninger som kan behøves for å vurdere om et selskap er skattemessig hjemmehørende i landet eller ikke. Dette medlem er enig med utvalgets flertall at dette er opplysninger som kan være utfordrende for en tredjepart å identifisere. Men nettopp fordi avklaringer om hjemmehørende er komplisert, er behovet for kontrollopplysninger særlig stort. Dette medlem mener derfor at skatterådgivere uoppfordret bør rapportere om kontrollopplysninger for vurderingen av skattemessig hjemmehørende.

9.3 Utvalgets vurdering av grensen for egentlig advokatvirksomhet – behov for å gjøre unntak i advokaters taushetsplikt

9.3.1 Innledning

Det følger av mandatet at utvalget skal vurdere om det bør gjøres ytterligere begrensninger i taushetsplikten på skatteområdet. Ved denne vurderingen må utvalget foreta en avveining mellom samfunnets behov for opplysninger fra skatterådgivere mot behovet for å bevare rettssikkerhetsgarantien som skatterådgiveres taushetsplikt ivaretar. Utvalget er bedt om å særlig vurdere skattemyndighetenes mulighet til å avklare de faktiske forhold som er relevant for beskatningen når advokater har vært konsultert.

I tilknytning til dette skal utvalget vurdere om bruken av advokater resulterer i en innsynshindring for skattemyndighetene som er ulik fra hva som er tilfelle når andre profesjoner er konsultert. Utvalget bør blant annet se på den skattepliktiges adgang til å påberope seg rådgivers taushetsplikt. Utvalget foretar denne vurderingen under punkt 9.3. I dette punktet vurderer utvalget innsynshindring ved bruk av skatterådgivere (9.3.2), herunder grensen for egentlig advokatvirksomhet og advokaters taushetsplikt ved utøvelse av ulike roller, bruk av advokater som interne skatterådgivere (9.3.3), regler om innsyn i klientkonto (9.3.4) og taushetspliktens gjennomslag ved kontroll hos advokat (9.3.5).

9.3.2 Innsynshindring ved bruk av skatterådgivere – grensen for egentlig advokatvirksomhet

Skatterådgivere har plikt til å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene om sine kunder etter skatteforvaltningsloven § 10-2. Opplysningsplikten gjelder etter forespørsel fra myndighetene.

Skatterådgivere kan være pålagt taushetsplikt i medhold av ulike lover. Plikten til å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene viker for lovbestemt taushetsplikt med mindre det følger av lov eller det er klart forutsatt at taushetsplikten skal vike for opplysningsplikten.⁷ Hvorvidt taushetsplikten viker for opplysningsplikten beror derfor på en tolkning av regelverket som regulerer den aktuelle taushetsplikten.

Et eksempel på regelverk som forutsetter at lovbestemt opplysningsplikt går foran taushetsplikt, er finansforetaksloven § 9-6 første ledd, se nærmere redegjørelse i punkt 6.5. Taushetsplikten etter bestemmelsen gjelder med mindre de ansatte eller tillitsvalgte etter lov eller forskrift har plikt til å gi opplysninger, eller er gitt adgang til å gi ellers taushetsbelagte opplysninger. Taushetsplikten må etter dette vike for plikt til å gi opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 10-2.

Tilsvarende gjelder for regnskapsførere. Regnskapsførere og deres medarbeidere har taushetsplikt etter regnskapsførerloven § 10, om «alt de under sin virksomhet får kjennskap til». Taushetsplikten gjelder med mindre annet følger av eller i medhold av lov. Taushetsplikten står dermed tilbake for plikt til å gi kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven § 10-2. Regnskapsførere er også pålagt å gi offentlige kontrollmyndigheter nødvendig bistand til innsyn i regnskapssystemet og oppdragsgivers regnskapsmateriale og til å stille nødvendig utstyr og programvare til disposisjon etter bokføringsloven § 14 annet ledd. Regnskapsførere har derfor plikt etter denne bestemmelsen til å bistå skattemyndighetene uten hinder av taushetsplikt.

Taushetsplikt for revisorer er regulert i revisorloven § 6-1 første ledd. Etter bestemmelsen har revisor og revisors medarbeidere taushetsplikt om alt de under sin virksomhet får kjennskap til, med mindre annet følger av lov, eller den som opplysningene gjelder har samtykket til at taushetsplikten ikke skal gjelde. Dersom den revisjonspliktige ikke oppfyller en plikt etter lov eller forskrift til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor etter forespørsel fra

⁷ Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.5.1.6 side 27

vedkommende myndighet utlevere kopi av dokumenter som revisor har i sin besittelse, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd. Revisors taushetsplikt viker etter dette for plikten til å gi kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven § 10-2. Videre er det i skatteforvaltningsforskriften gitt bestemmelser som krever at et revisjonspliktig foretaks revisor medundertegner foretakets næringsoppgave, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6, og at revisor signerer den skattepliktiges kontrolloppstilling av bokførte og innberettede beløp knyttet til lønnsopplysninger mv. etter skatteforvaltningsforskriften § 7-2-11. Dersom revisor ikke signerer i henhold til bestemmelsen, skal det gis begrunnelse i et nummerert brev til den skattepliktige som skal sendes til skattemyndighetene, jf. revisorloven § 6-2 fjerde ledd.

Når det gjelder reguleringen av advokaters taushetsplikt, er grensen mellom opplysningsplikt til skattemyndighetene og taushetsplikten ikke like klar. Som utvalget har redegjort for under punkt 6 om gjeldende rett for advokaters taushetsplikt, er det i rettspraksis slått fast at den sterke taushetsplikten etter bevisforbudene gjelder for advokatens utøvelse av egentlig advokatvirksomhet, det vil si juridisk bistand og rådgivning. Det følger av hensynene bak den sterke taushetsplikten at den ikke står tilbake for opplysningsplikt til skattemyndighetene. Advokater har derfor ikke opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven § 10-2 første ledd om opplysninger de blir betrodd under utøvelsen av egentlig advokatvirksomhet.

Når advokaten yter tjenester utenfor det som betraktes som egentlig advokatvirksomhet, gjelder ikke den sterke taushetsplikten etter bevisforbudene. Advokaten er likevel underlagt taushetsplikt etter straffeloven av 2005 § 211, forutsatt at vilkårene i bestemmelsen er oppfylt. Etter denne bestemmelsen kan advokaten ikke «uberettiget» røpe opplysninger han har blitt betrodd under oppdraget. Det vil ikke være uberettiget å røpe opplysninger som er omfattet av lovbestemte og ulovfestede unntak fra taushetsplikten. Advokaten har på disse områdene den samme taushetsplikten som andre som yter tilsvarende tjeneste. Man må da se på lovhjemmelen som gir yrkesutøvere på det aktuelle området taushetsplikt, og så avgjøre om taushetsplikten går foran opplysningsplikten til skattemyndighetene. Dersom det ikke finnes lovbestemt taushetsplikt for det aktuelle området, vil opplysningsplikten gjelde.

Av denne grunn vil advokaten under utøvelse av oppdrag som ikke er egentlig advokatvirksomhet, være underlagt den samme reguleringen som andre med lovbestemt taushetsplikt som yter den

aktuelle tjenesten. Som vist til over, vil flere relevante bestemmelser om taushetsplikt vike for plikten til å gi kontrollopplysninger etter skatteforvaltningsloven § 10-2 første ledd.

Det er derfor når advokater utøver egentlig advokatvirksomhet at taushetsplikten resulterer i en innsynshindring for skattemyndighetene som er ulik fra hva som er tilfelle ved andre tredjeparters taushetsplikt. Skillet mellom egentlig advokatvirksomhet og annen virksomhet advokater driver med, blir derfor avgjørende for skattemyndighetenes innsyns adgang.

Som redegjort for under punkt 6.2.7, må det på bakgrunn av rettspraksis vurderes konkret om advokatens oppdrag er egentlig advokatvirksomhet. Den rene juridiske rådgivningen – kjernen i advokatens virksomhet – er klart omfattet. Innhentning og systematisering av faktum vil imidlertid også etter forholdene kunne være «egentlig advokatvirksomhet», i alle fall dersom formålet er å vurdere om det har skjedd et lovbrudd.

Oppdrag som ikke gjelder juridisk bistand og rådgivning, vil ikke regnes som egentlig advokatvirksomhet. Typisk for slike oppdrag er etter utvalgets forståelse at advokaten utfører oppgaver som i hovedsak er praktiske, og som ikke krever juridiske vurderinger. Et eksempel som er trukket frem i juridisk teori og rettspraksis, er eiendomsmeglervirksomhet. Oppdrag som eiendomsmegler vil typisk gjelde formidling eiendom, bistand med oppgjør og overlevering, utfylling av kjøpekontrakt, tinglysning av skjøte mv. Advokaten opptre i slike oppdrag som en mellommann.

Lignende oppgaver vil advokaten ha under oppdrag som kunstforhandler og annen virksomhet hvor oppgavene har preg av å være mellommann. Det kan typisk være snakk om oppgaver som å forestå oppgjøret mellom partene og bistå med standardkontrakter.

Videre antar utvalget at oppdrag som gjelder praktisk bistand med gjennomføring av transaksjoner, herunder oppgjør, vil falle utenfor egentlig advokatvirksomhet. Når oppdraget derimot gjelder juridisk rådgivning i forbindelse med transaksjoner, vil det falle innenfor egentlig advokatvirksomhet. Rådgivning om transaksjoner kan blant annet omfatte kjøp og salg, oppkjøp, fusjoner, fisjoner og kapitalforhøyelser. Slik rådgivning vil ofte omfatte forretningsjuridiske spørsmål innen selskapsrett, skatterett, konkurranserett, mv. Det må derfor vurderes konkret om et oppdrag om bistand med transaksjoner er underlagt sterk taushetsplikt eller ikke.

Et annet eksempel på oppdrag som i utgangspunktet vil falle utenfor egentlig advokatvirksom-

het, er finansiell rådgivning. Med finansiell rådgivning menes personlig veiledning om plassering av kundens finansielle formue. Dette er rådgivning av hovedsakelig økonomisk karakter, med sikte på å øke kundens avkastning av formuen i tråd med ønsket risikoprofil. Tilsvarende vil gjelde for formuesforvaltning, hvor forvalteren i enda større grad tar avgjørelser på kundens vegne mht. plassering av kundens midler.

Det er ikke uvanlig at advokater har styreverv. Styremedlemmer i aksjeselskap har for eksempel i oppgave å forvalte selskapet, fastsette planer og budsjetter, holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og påse at virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll, jf. aksjeloven § 6-12 første til tredje ledd. Styret skal også føre tilsyn med den daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig, jf. aksjeloven § 6-13 første ledd. Selv om det under styrets arbeid kan komme opp problemstillinger som krever juridisk vurdering, er utøvelsen av et styreverv i all hovedsak ikke knyttet til juridisk bistand og rådgivning. Oppdrag som styremedlem vil derfor ikke være egentlig advokatvirksomhet som er underlagt sterk taushetsplikt. I den grad advokater som er styremedlem tar oppdrag som inneholder juridisk bistand og rådgivning for styret, må det eksplisitt avtales at dette er et advokatoppdrag.

Det følger av rettspraksis at «[d]ersom det i forbindelse med eiendomsmegling eller formuesrådgivning oppstår rettsspørsmål som oppdragsgiveren har behov for rådgivning om, vil den juridiske rådgivningen være omfattet av bevisforbudene».⁸ Tilsvarende må antas å gjelde for annen virksomhet som faller utenfor bevisforbudenes rekkevidde. Når et oppdrag ikke er å anse som egentlig advokatvirksomhet, må det derfor vurderes konkret om oppdraget likevel har elementer som må regnes som egentlig advokatvirksomhet. Dersom dette er tilfellet vil disse elementene være underlagt sterk taushetsplikt. Det kan reises spørsmål om disse elementene vil gjøre at hele oppdraget får beskyttelse av den sterke taushetsplikten, eller om bare disse elementene er underlagt sterk taushetsplikt. Utvalget har drøftet spørsmålet om den sterke taushetsplikten smitter over på resten av oppdraget.

Utvalget viser til Rt. 2012 s.1639. Høyesteretts ankeutvalg uttaler i avsnitt 13:

«Det må altså vurderes konkret om det i den bistand som A har ytet i forbindelse med trans-

aksjonene, er elementer som må regnes som egentlig advokatvirksomhet. Under dette må blant annet gå utarbeidelse av kontrakt på vegne av klienten. [...] Når den bistanden som for øvrig ytes av advokaten ligger utenfor den egentlige advokatvirksomhet, og det dreier seg om bruk av et standarddokument for vedkommende transaksjonstype, må det imidlertid ligge en selvstendig juridisk vurdering av den konkrete transaksjonen bak valget av dokument for å bringe advokatens arbeid med kontrakten inn under straffeprosessloven § 119.»

Utvalget antar at i motsatt fall, det vil si når oppdraget er å anse som egentlig advokatvirksomhet, vil alle opplysninger som er betrodd advokaten være omfattet av den sterke taushetsplikten. Dette vil inkludere opplysninger som i seg selv ikke gjelder juridisk bistand og rådgivning. For eksempel vil en advokat som bistår med den praktiske gjennomføringen av en transaksjon under et oppdrag som regnes som egentlig advokatvirksomhet, også ha taushetsplikt om gjennomføringen av transaksjonen.

Det følger av dette at det har betydning om et oppdrag karakteriseres som egentlig advokatvirksomhet eller annen virksomhet.

Advokatlovutvalget foreslår å definere advokatvirksomhet i forslag til advokatlov § 3. Formålet med definisjonen er å angi i hvilke tilfeller advokatene driver advokatvirksomhet, og dermed vil være underlagt kravene til advokater og advokatvirksomhet. Advokatlovutvalget systematiserer advokaters virksomhet i tre kategorier. For det første kan advokater drive advokatvirksomhet etter lovforslaget § 3 første ledd. Dette omfatter rettslig bistand i og utenfor rettergang som en advokat yter til klient. Forslaget omfatter det som i praksis har vært kalt for egentlig advokatvirksomhet. Rettslig bistand skal forstås på samme som juridisk rådgivning og bistand, slik det etter gjeldende rett er lagt til grunn i rettspraksis.⁹

For det andre kan advokater drive bistand etter lovforslaget § 3 andre ledd. Dette er advokatvirksomhet som faller utenfor kjerneområdet for advokatvirksomhet, og som omfatter bistand og tjenester som det er vanlig at advokaten yter. I Advokatlovutvalgets utredning nevnes eksempler som oppdrag som bostyrer, verge eller forretningsfører. Det presiseres at det må være snakk om bistand, det vil si at oppdraget advokaten påtar seg må ha et element av assistanse, men det er

⁸ Rt. 2008 side 645 avsnitt 47

⁹ NOU 2015: 3 side 402 annen spalte med henvisning til Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 29

ikke en forutsetning at bistanden retter seg mot en klient. I følge Advokatlovutvalget skal advokatvirksomhet defineres ut fra den virksomhet advokater til enhver tid i praksis utøver, og innholdet i bestemmelsen vil derfor endre seg over tid. Oppdrag som voldgiftsdommer er et eksempel på virksomhet som faller inn under denne kategorien, mens oppdrag som offentlig oppnevnte meklere eller styreoppdrag vil som utgangspunkt falle utenfor. Avgrensingene gjelder imidlertid ikke absolutt, da det etter Advokatlovutvalgets vurdering kan stille seg annerledes ved meklingsoppdrag som gjelder en konkret sak. Det samme gjelder granskingsoppdrag, som etter Advokatlovutvalgets oppfatning etter omstendighetene vil kunne omfattes av både første og andre ledd.

For det tredje kan advokater yte bistand eller drive virksomhet som faller utenfor lovforslaget § 3 og som dermed ikke er å anse som advokatvirksomhet i det hele tatt. Dette vil for eksempel gjelde styreoppdrag.

Slik utvalget ser det vil spørsmålet om et oppdrag er å anse som egentlig advokatvirksomhet, også etter en eventuell lovfesting bero på en konkret vurdering, uten at det er gitt generelle retningslinjer for vurderingen. Det må for eksempel tas stilling til hva som menes med begrepet «rettslig bistand», og hvor stor andel av disse tjenestene som skal kreves for at et oppdrag som sådan skal betraktes som egentlig advokatvirksomhet. Videre vil det etter utvalgets vurdering være behov for en klargjøring av hva det innebærer at bistanden «ytes til klient», herunder om det stilles krav til hvem som skal kunne anses som «klient» og om det stilles krav til et formalisert klientforhold.

Som utvalget tidligere har fremhevet, har grensen for egentlig advokatvirksomhet betydning for offentlige myndigheters tilsyns- og kontrolladgang da denne avgjør hvilken informasjon det kan gis tilgang til. Hensynene bak den sterke taushetsplikten er behovet for å kunne søke råd og veiledning om rettslige spørsmål hos en fagperson i visshet om at informasjonen holdes fortrolig og ikke videreformidles til uvedkommende. Disse hensynene innebærer at offentlige myndigheter eller tilsynsorgan må akseptere at de ikke alltid får tilgang til opplysninger som kan være avgjørende for å løse en konkret sak, og dermed deres samfunnsoppdrag. Dette utgjør en kostnad samfunnet tar, fordi hensynet bak den sterke taushetsplikten og funksjonen den har i rettsstaten anses å veie tyngre. Som følge av denne kostnaden, er det etter utvalgets oppfatning viktig at taushetspliktens rekkevidde ikke rekker lengre enn det hensynet bak taushetsplikten krever.

For skattemyndighetene innebærer det ikke bare en begrensning at enkelt opplysninger er underlagt taushetsplikt. Det påløper en ytterligere begrensning knyttet til klargjøring av hvor grensene går i konkrete tilfeller, som kan medføre at skattemyndighetene blir tilbakeholdne med å utfordre grensene for å få tilgang til informasjon som ikke er vernet av taushetsplikten. Utvalget er kjent med at dette er en utfordring skattemyndighetene opplever, men legger til grunn at også andre tilsyns- og kontrollmyndigheter møter de samme utfordringene.

Som vist over gir rettspraksis og juridisk teori veiledning om grensen mellom egentlig advokatvirksomhet og annen virksomhet som faller utenfor. Utvalget er delt i vurderingen av om veiledningen rettskildene gir er tilstrekkelig.

Utvalgsmedlemmene *Amdahl*, *Brandsås*, *Kinander* og *Shetelig* mener at rettskildene på dette området gir tilstrekkelig veiledning. Disse medlemmene mener at det heller ikke er grunnlag for å pålegge advokater opplysningsplikt om enkelte opplysninger som inngår som elementer i oppdrag som anses som egentlig advokatvirksomhet. Høyesterett har gjentatte ganger de siste 10 årene slått fast at innenfor den egentlige advokatvirksomheten har bevisforbudet en vid rekkevidde, se senest HR-2018-2403-A. Bevisforbudet omfatter både eksistensen av klientforholdet og det nærmere innholdet i advokatens oppdrag, slik det er beskrevet i HR-2018-104-A. Når de andre utvalgsmedlemmene tar til orde for å gjøre unntak fra taushetsplikten og pålegge opplysningsplikt om enkelte opplysninger i forholdet mellom advokat og klient, vil det bryte med denne linjen. Det er i liten grad påvist forhold som tilsier behov for dette.

Utvalgsmedlemmene *Aanestad*, *Frankrig*, *Jacobsen* og *Sønvisen* er uenig i at rettskildebildet gir tilstrekkelig veiledning, og er av den oppfatning at det er behov for nærmere føringer og retningslinjer for vurderingen av hva som faller innenfor egentlig advokatvirksomhet. Disse medlemmene anbefaler at det i forbindelse med oppfølgingen av Advokatlovutvalgets forslag trekkes opp en tydeligere grense for rekkevidden av den sterke taushetsplikten. Disse medlemmene peker på at dette kan gjøres ved klart å definere ut enkelte typer oppdrag fra egentlig advokatvirksomhet. Etter disse medlemmenes oppfatning bør dette gjelde oppdrag som også tilbys av andre profesjoner, selv om oppdraget i konkrete tilfeller også kan inneholde elementer av juridisk bistand og rådgivning. En klar grense vil oppfordre advokater til å skille klart mellom oppdrag som omfatter juridisk bistand og rådgivning, og oppdrag

som ikke inneholder slike elementer, for eksempel eiendomsmegling og andre megleroppdrag, finansrådgivning, formuesforvaltning og styreoppdrag. Dette er oppdrag som også etter gjeldende rett i utgangspunktet ikke regnes som egentlig advokatvirksomhet, men enkelte elementer ved oppdraget kan omfattes av den sterke taushetsplikten etter en konkret vurdering. Ved en klar grensedragnings bør man vurdere om andre typer virksomhet som i dag kan falle inn under egentlig advokatvirksomhet etter en konkret vurdering, bør defineres ut fordi hensynene bak taushetsplikten ikke tilsier beskyttelse. Disse medlemmene peker her særlig på granskningsoppdrag.

Etter disse medlemmenes oppfatning er det videre behov for klargjøring, særlig når det gjelder hvilket omfang av juridisk bistand og rådgivning som skal til for at oppdraget anses som egentlig advokatvirksomhet. Disse medlemmene anbefaler derfor at det også for disse oppdragene trekkes opp tydeligere grenser i forbindelse med oppfølgingen av Advokatlovutvalgets forslag.

Disse medlemmenes anbefaling gjelder generelle klargjøringer av grensene for egentlig advokatvirksomhet.

Uavhengig av om grensene for egentlig advokatvirksomhet gjøres tydeligere enn det som følger av Advokatlovutvalgets forslag, mener utvalgsmedlemmene *Aanestad, Frankrig, Jacobsen* og *Sønvisen* at det er rom for å pålegge opplysningsplikt om enkelte opplysninger selv om de inngår som elementer i oppdrag som ellers er egentlig advokatvirksomhet. Disse utvalgsmedlemmene mener at hensynet bak den sterke taushetsplikten ikke begrunner at slike opplysninger automatisk skal omfattes av taushetsplikten fordi oppdraget omfattes som sådan. Disse medlemmene anerkjenner at slike elementer kan være vanskelig å skille ut, og at hensynet bak taushetsplikten tilsier at også disse opplysningene skal være omfattet. Når det gjelder gjennomføring av transaksjoner, mener disse medlemmene at dette er eksempler på opplysninger som enkelt kan skilles ut fra resten av oppdraget. Etter disse medlemmenes oppfatning er det ikke behov for at slike opplysninger skal underlegges advokaters sterke taushetsplikt når oppdraget som sådan betraktes som egentlig advokatvirksomhet. Disse medlemmene kan ikke se hvordan hensynet bak taushetsplikten skal tilsi at slike opplysninger skal være taushetsbelagt, når dette ikke vil være tilfellet når andre profesjoner bistår ved gjennomføringen av en transaksjon.

Disse utvalgsmedlemmene mener derfor at det på skatteområdet kan være grunn til å vurdere om

opplysninger om gjennomføring av transaksjoner skal skilles ut. Skatteetaten har gitt uttrykk for at i situasjoner hvor det er vanskelig å få opplysninger om transaksjoner som har betydning for skattefastsettingen fra skattepliktige selv, er det behov for å få disse fra tredjepart. Et slikt skille er allerede trukket opp i dansk rett hvor advokaters opplysningsplikt til danske skattemyndigheter er regulert i skattekontrollloven § 60, se punkt 7.2.2.3. Advokater i Danmark har etter denne bestemmelsen opplysningsplikt om økonomiske disposisjoner de foretar med eller på vegne av klienten. Hvilke disposisjoner advokaten har opplysningsplikt om, er uttømmende angitt i bestemmelsen. I tillegg må opplysningene være nødvendige for skattekontrollen. Opplysningsplikten omfatter:

- «1) Omsætning med eller for klienten af penge eller lignende og af kreditmidler og værdipapirer.
- 2) Aftaler med eller for klienten om terminskontrakter samt købe og salgsretter.
- 3) Aftaler med eller for klienten om køb af fast ejendom, forretning, fly, skibe og lignende.
- 4) Økonomiske dispositioner i forbindelse med administration af en klients faste ejendom.»

Opplysningsplikten innebærer et unntak i advokaters taushetsplikt etter dansk rett, men griper etter forarbeidene ikke inn i taushetspliktens kerne.¹⁰

«Kernen i fortrolighedsforholdet mellem advokat og klient er rådgivningen af klienten og de personlige opplysninger om klienten, som advokaten i den forbindelse får kendskab til, og opplysningsplikten omhandler ikke disse forhold.

Advokater har en tavshedsplikt om klientens forhold, som kun kan begrænses, hvor der er særlig hjemmel hertil, der er truffet en retsbeslutning herom, eller der er særligt kvalificerede samfundsmæssige hensyn, der kan begrunde en tilsidesættelse af tavshedsplikten.

Der er i forslaget tale om en særlig hjemmel, hvor advokaten har en lovbestemt opplysningsplikt, som innebærer, at videregivelse af opplysninger ikke er uberettiget. Den særlige beskyttelse af advokaters tavshedsplikt, som bl.a. retsplejelovens §§ 129 og 170 er uttrykk for, betyder imidlertid at det indgår i proportionalitetsvurderingen, at SKAT alene må anmode

¹⁰ Se særmerknad til § 60 http://www.ft.dk/ripdf/samling/20171/lovforslag/113/20171_113_som_fremsat.pdf

om opplysninger om klienters forhold, når opplysningerne ikke umiddelbart kan fremskaffes på anden vis. SKAT bør således konstatere, at det ikke er muligt at få de ønskede opplysninger via klienten eller pengeinstituttet, før advokater pålægges at afgive opplysninger.¹¹

Opplysningsplikten er derfor knyttet til de faktiske forhold rundt en disposisjon og dokumentasjon av denne. Opplysningsplikten omfatter ikke den konkrete rådgivningen og de juridiske vurderinger som er foretatt. De kontrollopplysninger danske skattemyndigheter kan få fra advokater synes, etter utvalgets vurdering, ikke å gå lengre enn den skattepliktiges opplysningsplikt om egne forhold etter norsk rett. En adgang til å kunne innhente kontrollopplysninger fra advokater når de foretar disposisjoner på vegne av den skattepliktige (klienten), vil kunne lette skattemyndighetenes arbeid i saker hvor slike opplysninger ikke kan innhentes fra den skattepliktige selv eller fra andre tredjeparter, herunder banker.

Utvalgsmedlemmene *Aanestad*, *Frankrig*, *Jacobsen* og *Sønvisen* foreslår at departementet vurderer om det kan være hensiktsmessig å innta en lignende opplysningsplikt om gjennomføring av transaksjoner i skatteforvaltningsloven. Opplysninger som skal gis i henhold til de danske reglene anses ikke å falle under egentlig advokatvirksomhet. Disse medlemmene antar således at en slik opplysningsplikt ikke vil utgjøre et inngrep etter EMK artikkel 8.

Utvalgsmedlem *Jacobsen* mener forslaget over om opplysningsplikt om gjennomføring av transaksjoner etter dansk modell må betraktes som en minimumsløsning. Dette medlem viser til utvalgets vurdering av at de enkelte elementene i et oppdrag kan være vanskelig å skille ut. Det vil heller ikke bidra til en tilfredsstillende avklaring på hva som er innenfor og utenfor «egentlig advokatvirksomhet». Dette medlem mener at bistand ved rettssaker faller innenfor «egentlig advokatvirksomhet», men at skatterådgivning ikke gjør det.

Dette medlem viser til at advokaten står i en særstilling i forhold til andre yrkesgrupper på grunn av sine særlige kvalifikasjoner i forbindelse med rettslige prosesser. Ved skatterådgivning derimot, utøver advokater og skatterådgivere de samme tjenestene ovenfor en kunde. Dette medlem kan ikke se noe forhold som skulle tilsi at advokater skulle ha fordelene av sterk taushetsplikt, som andre skatterådgivere ikke kan nyte godt av, og som i tillegg gir en utilbørlig konkur-

ransefordel. Dette medlem viser til at taushetsplikt blir brukt som salgsargument ved markedsføring av skatterådgivningstjenester i det norske markedet av internasjonale advokatselskap.¹²

Utviklingstrekk i Norge og internasjonalt forsterker behovet for en klargjøring. Overskuddsflytting er betydelig og økende.¹³ Vår globale og digitale økonomi gir nye trusler, som at immaterielle verdier øker og nye hyperdigitale forretningsmodeller drar med seg nye transaksjoner. Regelverksutviklingen i EU og BEPS-arbeidet i OECD har ikke tatt inn over seg utviklingen av finansielle instrumenter i skatteunngåelse, noe som omtales som en blindsoner i internasjonal forskning.¹⁴ Økokrim sier at en økt del av fremtidens transaksjoner vil falle utenfor Skatteetatens regler, ordninger og systemer for innrapportering og kontroll, og at Skatteetatens erfaringer viser at det er betydelig lavere etterlevelse på områder med manglende, eller mangelfull, tredjepartsrapportering.¹⁵

Dette medlem vil påpeke at de siste årenes oppmerksomhet om skatterådgivere, herunder advokaters, virksomhet i internasjonal skatterådgivning har kommet etter hacking og lekkasjer, ikke myndighetskontroll. Lekkasjene har synliggjort et omfang av aggressiv skatteplanlegging og skatteunndragelse som var langt større enn tidligere antatt, og norske skatterådgivere og advokater fremgår også av lekkasjene. DnB sin filial i Luxembourg hjalp norske kunder å opprette postbokselskaper i skatteparadis (Panama Papers) og norske advokatkontorer var part i internasjonal skattestrukturering (Lux-leaks)¹⁶ er eksempler på dette.

Dette medlem viser til at skatt er mer omgripende enn andre rettsområder, siden skatt berører så godt som alle mennesker og selskap. Taushetsprivilegiet vil derfor brukes i langt flere tilfeller enn i andre lovområder. For å kunne gjennomføre og kontrollere de svært mange skattefastsettene, er skattemyndighetene avhengig av

¹² «We provide these international tax services while at the same time offering clients the benefits of the attorney-client and work-product privileges.» <https://www.dlapiper.com/no/norway/services/tax/> (8. mai 2019)

¹³ Se punkt 2.3.10

¹⁴ Tax evasion and avoidance through financial engineering: the state of play in Europe (Nesvetailova, A. mfl. Oktober 2018) https://www.city.ac.uk/_data/assets/pdf_file/0010/450487/d.1.7-tax-evasion-and-avoidance-by-financial-innovation-wp.pdf

¹⁵ Økokrims trusselvurdering (2018) <https://www.okokrim.no/okokrims-trusselvurdering-2018.6123197-411472.html>

¹⁶ Norske tannleger i avansert skatteakrobatikk (12. nov. 2014) <https://www.aftenposten.no/okonomi/i/dGQj/Norske-tannleger-i-avansert-skatteakrobatikk>

¹¹ Se særmerknad til § 60 på side 165

opplysninger fra både den skattepliktige og tredje-parter. Uten en mer omgripende avklaring av taushetsprivilegiet, vil opplysningspliktene som denne NOU foreslår å innføre for skatterådgivere, gi et uforholdsmessig stort unntak for advokater.

Panama Papers-lekkasjen viser at kun 7 prosent bruker en rådgiver i eget land når de skal opprette skatteparadisstrukturer.¹⁷ Norske skatterådgivere kan bidra til å svekke andre lands skatteinnngang når de medvirker i utenlandske selskapers skatteakrobatikk.¹⁸ Antall praktiserende advokater er langt høyere i Norge enn i de andre nordiske land, og er doblet siden 2000, se punkt. 4.2.2.

Utvalgsmedlem *Jacobsen* foreslår at advokater skal ha opplysningsplikt på lik linje med andre skatterådgivere og at den sterke taushetsplikten ikke skal kunne påberopes i skatterådgivningsfasen. Dette medlem støtter skatteunndragelsesutvalgets inndeling av advokatenes roller i de ulike stadier av skatterådgivning og tilhørende gradert taushetsplikt. Dette innebærer at den tidlige rådgivnings- og bistandsfasen frem til innlevering av pliktige avgifts- og ligningsoppgaver skal være unntatt taushetsplikten. Rådgivning og bistand på det etterfølgende kontrollstadiet, og bistand ved rettsaker, vil ha lik taushetsplikt som i dag. Se kapittel 2.1 for nærmere beskrivelse.

Utvalgsmedlem *Jacobsen* viser til at Advokatutvalget mener en inngripen i advokaters taushetsplikt ikke er nødvendig etter Paradise Papers-avsløringene, blant annet fordi advokater er forpliktet til å rapportere om mistenkelige forhold til Økokrim etter hvitvaskingsloven.¹⁹ Dette medlem vil påpeke at advokater nesten ikke rapporterer, og at dette gjentagende blir omtalt som en underreportering inn til Økokrim.²⁰ I andre rapporteringspliktige bransjer har økt internasjonal oppmerksomhet og opplæring gitt en sterk økning i MT-rapporter, som hos eiendomsmeglere²¹ og banker.²² Oppmerksomheten Paradise Papers og påfølgende lekkasjer skapte omkring advokaters rolle i skatterådgivningens gråsoner, skulle også

tilsi en økning i MT-rapporter fra advokater, men dette har ikke skjedd. Skattekriminalitet er ikke eksplisitt nevnt i hvitvaskingsloven som et av kriteriene som kan utløse rapportering.

Dette medlem viser til at Tilsynsrådet for advokater og Advokatutvalget er sterkt uenige i hvorvidt advokater i det hele tatt har rapporteringsplikt for «egentlig advokatvirksomhet».²³ Dette medlem mener denne uklarheten i oppfatningen av dagens regelverk viser hvor presserende en avklaring om «egentlig advokatvirksomhet» er på generell basis.

Dette medlem mener det er uholdbart at det er uklarheter omkring hvorvidt loven faktisk gjelder for advokaters virksomhet eller ikke, og at regimet i liten grad fanger opp dagens komplekse kriminalitetsbilde og skatterådgivning i lovens gråsoner.

Utvalgsmedlem *Jacobsen* foreslår at MT-ordningen og tilhørende regelverk må evalueres for å vurdere om ordningen fungerer for skatteforhold og for advokater som rapporteringspliktige.

9.3.3 Bruk av interne rådgivere

9.3.3.1 Innledning

Det fremgår av mandatet at utvalget særlig skal vurdere bruk av interne skatterådgivere, herunder advokater. Med interne rådgivere forstår utvalget skatterådgivere som er ansatt hos den vedkommende hovedsakelig skal gi råd til. Det er for eksempel vanlig at store selskaper eller konsern har en egen juridisk enhet eller avdeling som gir selskapet juridisk rådgivning. Også i mindre selskaper er det vanlig å ansette jurister eller advokater for å gi juridisk rådgivning til selskaps ledelse. De ansatte juristene kan benevnes som konsernadvokat, advokat, juridiske rådgivere eller lignende.

Også andre profesjoner som gir råd innen skatt kan ha i oppgave å gi skatterådgivning til sin arbeidsgiver, herunder revisorer, økonomer, regnskapsførere mv. For revisorer gjelder det særlige

¹⁷ Analysenytt (Skatteetaten, 2/2018) https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/analysenytt/analysenytt-2_2018_oppslag_ny_4_des.pdf

¹⁸ Svenske TeliaSonera brukte Norge som gjennomstrømningsland for skatteformål gjennom et selskap som var registrert hos et norsk advokatselskap. Axiata's Nepal unit Ncell pays RM559m to settle tax dispute (6. Juni 2017) <https://www.thesundaily.my/archive/axiatas-nepal-unit-ncell-pays-rm559m-settle-tax-dispute-JTARCH450806>

¹⁹ Taushetsplikt og Panama Papers (2016) <https://www.advokatforeningen.no/merete-smiths-blogg1/taushetsplikt-og-panama-papers/>

²⁰ Advokater rapporterte mellom 6-13 rapporter årlig i perioden 2014-2018. (Statistikk MT-rapporter, Økokrim) <https://www.okokrim.no/statistikk-mt-rapporter.475337.no.html>

²¹ Eiendomsmeglere rapporterer inn flere mistenkelige transaksjoner (13. februar 2017) ABC Nyheter <https://www.abcnyheter.no/penger/privatokonomi/2017/02/13/195277197/eiendomsmeglere-rapporterer-inn-flere-mistenkelige-transaksjoner>

²² Sterk vekst i mistenkelige transaksjoner (1. April 2019) Finansfokus <https://www.finansforbundet.no/finansfokus/2019/04/01/sterk-vekst-i-mistenkelige-transaksjoner/>

²³ Avklaring om hvitvasking? (20. mai 2019) Advokatforeningen <https://www.advokatforeningen.no/aktuelt/Nyheter/2019/mai/vinner-av-talentprisen-2019/avklaring-om-hvitvasking/>

krav til uavhengighet og objektivitet, og en revisor kan derfor ikke revidere noen han eller hun står i et samarbeids-, underordnings- eller avhengighetsforhold til, jf. revisorloven § 4-1. De særlige reglene i revisorloven om opplysningsplikt og taushetsplikt, kommer til anvendelse for revisorer i tilknytning til oppdrag for revisjonskunden. Der som en revisor utfører andre oppgaver enn revisjon, herunder rådgivning i skattespørsmål, kommer disse ikke til anvendelse. For regnskapsfører stilles det derimot ikke krav til uavhengighet til oppdragsgiver, men det stilles krav til at oppgavene utføres i samsvar med etiske regler for regnskapsførere og god regnskapsskikk. Av profesjonene som utfører skatterådgivning er det advokater som er underlagt bevisforbudet og den sterke taushetsplikten.

9.3.3.2 Internadvokaters adgang til å påberope seg taushetsplikt

Under punkt 6 har utvalget redegjort for advokaters taushetsplikt etter gjeldende rett. Det fremgår her at taushetsplikten ikke er begrenset til å gjelde bare visse typer advokatvirksomhet eller bare til privatpraktiserende advokater. Spørsmålet om hvorvidt taushetsplikten gjelder for internadvokater ble behandlet i Rt. 2000 side 2167 hvor Høyesterett kom til at bevisforbudet i sivilprosessen også kunne påberopes for notater utarbeidet av en internadvokat. I kjennelsen uttalte Høyesteretts ankeutvalg:

«Utvalget kan ikke se at lagmannsretten her har tolket § 205 uriktig. Bestemmelsen må også omfatte utenlandske advokater og advokater som er ansatt i et selskap. Det avgjørende i forhold til bestemmelsen må være om advokaten utfører et arbeid for sin oppdragsgiver eller for det selskapet vedkommende er ansatt i, som er av en slik karakter at det må anses som advokatvirksomhet. I den utstrekning taushetsplikten gjelder, og så langt det er tale om skriftlige uttalelser fra advokaten som omfattes av denne plikten, vil arbeidsgiveren kunne påberope unntaket i tvistemålsloven § 250 første ledd. Utvalget finner støtte for dette syn i Rt. 1999-1248 som gjaldt Oslo kommunes plikt til å fremlegge en uttalelse fra kommuneadvokaten til en av kommunens etater i et søksmål fra en privat person. I denne avgjørelsen er det vist til en uttrykt kjennelse fra 1985 i samme retning som gjaldt en uttalelse fra regjeringsadvokaten. Utvalget viser videre til Schei: Tvistemåls-

loven med kommentarer, 2. utgave, side 772, og til Skoghøy: Tvistemål side 556.»²⁴

Den ankende part i saken hadde gjort gjeldende at tvistemålsloven ikke regulerte spørsmålet om ansatte advokaters stilling, og at reglene om advokaters taushetsplikt ikke kunne benyttes av ankepartens internadvokater. Det ble vist til at stillingene ikke var å anse som advokatvirksomhet, at det ikke forelå «betroelser» i lovens forstand, og at internadvokatene ikke hadde opptrådt i egenkap av å være advokat i det aktuelle tilfellet. Den ankende part hadde også vist til EU-rettens løsning på konkurranserettens område, hvor konkurransemyndighetene var gitt adgang til å foreta ransaking og beslag av dokumenter hos interne advokater i virksomheter under etterforskning.

Ankeutvalget var ikke enig i den ankede parts anførsler og mente at spørsmålet om hvorvidt det var plikt til å fremlegge det aktuelle dokumentet, måtte løses ut fra «hva som i det enkelte tilfellet er reelle forhold». Utvalget uttalte videre at:

«Dersom det aktuelle dokument er et resultat av en rådgivning fra den ansatte advokats side som kan likestilles med den funksjon som en frittstående advokat ville hatt, vil taushetsplikten for de nevnte advokater være den samme.»

Til anførselen knyttet til EU-retten mente ankeutvalget det ikke var grunn til å sammenligne reglene for kommisjonens rett til innsyn på et helt sentralt område, med sivilprosessens regler om taushetsplikt og fremleggelsesplikt i en tvist mellom private parter.

Dette utvalget har ikke funnet relevant rettspraksis hvor Høyesteretts syn og vurdering i Rt. 2000 side 2167 er utfordret. Derimot er avgjørelsen i juridisk teori lagt til grunn som et uttrykk for gjeldende rett.

På konkurranserettens område er taushetspliktens virkeområde for internadvokater i en særstilling. Konkurransetilsynet har hjemmel i konkurranseloven § 25 til å foreta bevissikring på nærmere vilkår. Det følger av § 25 tredje ledd at en rekke bestemmelser i straffeprosessloven kommer til anvendelse så langt de passer. Blant disse er straffeprosessloven § 119, som innebærer at konkurransetilsynet ikke kan ta beslag i bevis som er underlagt bevisforbudet. I alminnelige bevissikringer kan ikke konkurransetilsynet ta beslag i dokumenter eller lignende som inneholder korrespondanse mellom selskapet som er underlagt til-

²⁴ Rt 2000 s. 2167 på side 2172 til 2173

syn og selskapets eksterne eller ansatte advokater. Konkurransetilsynet kan imidlertid få i oppdrag å foreta, eller bistå med, bevissikring på vegne av EFTAs overvåkingsorgan ESA eller Europakommisjonen. I slike tilfeller vil det kunne oppstå spørsmål om forholdet mellom EU-retten og de norske bevisforbudene. Dette skyldes at EU-domstolen i sin praksis har slått fast at det bare er advokater som ikke er knyttet til klienten gjennom et ansettelsesforhold, som kan påberope seg taushetsplikt når Europakommisjonen foretar kontroll. Spørsmålet ble først behandlet i 1982 i saken *AM & S Ltd mot Kommisjonen*²⁵ og senere i 2010 i saken *Akzo Nobel mot Kommisjonen*.²⁶ I sistnevnte sak var spørsmålet om Europakommisjonen hadde innsynsrett overfor en internadvokat som var underlagt taushetsplikt etter nederlandsk rett. Domstolen viste til standpunktet som var tatt i 1982, om at kommunikasjonen som er beskyttet under taushetsplikten «must be exchanged with an independent lawyer, that is to say one who is not bound to his client by a relationship of employment».²⁷ Om kravet til uavhengighet for å oppnå beskyttelse av taushetsplikten uttalte domstolen med henvisning til saken i 1982 at:

«[...]the concept of the independence of lawyers is determined not only positively, that is by reference to professional ethical obligations, but also negatively, by the absence of an employment relationship. An in-house lawyer, despite his enrolment with a Bar or Law Society and the professional ethical obligations to which he is, as a result, subject, does not enjoy the same degree of independence from his employer as a lawyer working in an external law firm does in relation to his client. Consequently, an in-house lawyer is less able to deal effectively with any conflicts between his professional obligations and the aims of his client.»²⁸

Saksøkerne hadde anført at bestemmelser i nederlandsk rett sikret internadvokatens posisjon i selskapet og at de også var underlagt etiske regler. Til dette konstaterte domstolen at «the fact remains that they are not able to ensure a degree of independence comparable to that of an external lawyer».²⁹ Domstolen var heller ikke enig i saksø-

kernes anførsler om at rettsutviklingen knyttet til internadvokater i medlemslandene etter saken i 1982 tilsa at domstolen måtte gå bort fra sitt tidligere standpunkt. Domstolen viste til at korrespondanse med internadvokater ikke var underlagt taushetsplikt i et stort antall medlemsland. I flere av landene var det heller ikke mulig for internadvokater å være medlem i den nasjonale advokatforeningen, og de hadde ikke den samme status som eksterne advokater.

Når Konkurransetilsynet foretar bevissikringer på vegne av ESA eller Europakommisjonen, er de underlagt EU-retten, som ikke anerkjenner taushetsplikt påberopt av internadvokater. Situasjonen blir derfor at den som det skal føres tilsyn med, har ulikt vern for sin korrespondanse avhengig av hvem konkurransetilsynet utfører bevissikring på vegne av. Foreløpig har ikke norske domstoler behandlet problemstillingen.

9.3.3.3 Advokatlovutvalgets forslag til regulering av internadvokater

Advokatlovutvalget foreslår å videreføre adgangen til å ha ansatte advokater i bedrifter, organisasjoner og det offentlige som yter advokatbistand til arbeidsgiveren. Utvalget betegner denne gruppen som «internadvokater». Videreføringen begrunnes med at ordningen har lang tradisjon, og at den har fungert godt. I tillegg gir ordningen økt tilgang til rettslig bistand med særlig kjennskap til virksomheten. Dette kan være økonomisk besparende fremfor å velge ekstern rettslig bistand. Videre er internadvokatene underlagt de advokatetiske reglene, noe som kan gi dem en viktig posisjon i å sørge for at virksomheten handler innenfor gjeldende regelverk.³⁰

Advokatlovutvalget peker på at internadvokaters tilknytning til klienten, som er internadvokatens arbeidsgiver, er problematisk sammenholdt med kravet om at advokater skal være uavhengige. Utvalget foreslår derfor enkelte særregler knyttet til internadvokaters virksomhet i sitt forslag til ny advokatlov. Særreguleringen innebærer for det første et forbud mot at arbeidsgiver skal kunne instruere internadvokaten i sitt faglige arbeid eller i sine juridiske vurderinger. Forbudet innebærer at det gjøres unntak i arbeidsgivers styringsrett. Internadvokater skal etter forslaget bare kunne instrueres av en overordnet internadvokat. For det andre foreslås særregulering av hvordan internadvokater skal innplasseres i virksomheten, samt begrensninger i hvilke oppgaver internadvo-

²⁵ Sak 155/79

²⁶ Sak C-550/07 P

²⁷ Sak C-550/07 P avsnitt 43

²⁸ Sak C-550/07 P avsnitt 45

²⁹ Sak C-550/07 P avsnitt 46

³⁰ NOU 2015: 3 punkt 14.2.5

katen skal kunne påta seg. Formålet med disse reglene er at internadvokat skal kunne utøve sin virksomhet i tråd med deres lovfestede profesjonsplikter og rettigheter, og slik bevare sin uavhengighet. Forslaget innebærer at internadvokater skal ha rett og plikt til taushet. For å hindre at internadvokater benyttes til å hindre innsyn i dokumenter, mener Advokatlovutvalget det er avgjørende med klare skiller mellom advokatvirksomheten og den øvrige virksomheten. Det skal imidlertid ikke stilles krav til at virksomheten fysisk skilles ut, men at advokatvirksomheten plasseres i en egen enhet dersom det er flere internadvokater i virksomheten. Dersom det er én internadvokat i virksomheten bør denne innplasseres i virksomhetens hierarki direkte under øverste nivå. Advokatlovutvalget fremhever viktigheten av at internadvokater plasseres uavhengig av de forretningsmessige strukturene og beslutningene i foretaket slik at det skapes en distanse mellom advokaten og de som treffer de forretningsmessige beslutningene i foretaket. Internadvokater bør derfor ikke plasseres i «linjen».

Etter Advokatlovutvalgets forslag skal internadvokater hovedsakelig yte tjenester til arbeidsgivere, men kan også i visse tilfeller yte tjenester til eksterne. Internadvokater i det private kan yte tjenester til andre selskaper i konsern med arbeidsgiver eller til virksomheter som inngår i «konsernlignede strukturer». Internadvokater i det offentlige skal kunne yte tjenester til andre offentlige virksomheter. Særreglene er foreslått regulert i en egen bestemmelse, § 18 i forslag til advokatlov, se boks 9.1.

9.3.3.4 Utvalgets vurderinger og forslag

Internadvokater er etter gjeldende rett underlagt den samme taushetsplikten som eksterne advokater. Dette innebærer at i den grad en internadvokat bistår sin arbeidsgiver med tjenester som er omfattet av egentlig advokatvirksomhet – juridisk rådgivning og bistand – vil korrespondanse mellom internadvokaten og klienten (arbeidsgiveren) kunne unntas fra offentlig kontroll og tilsyn under henvisning til advokaters sterke taushetsplikt. På skatteforvaltningsområdet innebærer dette at den skattepliktiges (selskapets) opplysningsplikt til skattemyndighetene begrenses når en ansatt advokat bistår selskapet med juridisk rådgivning. Rådgivning fra andre ansatte i selskapet vil ikke føre til en tilsvarende begrensning. Internadvokater utgjør derfor en innsynshindring som etter utvalgets vurdering må kunne begrunnes i hensy-

Boks 9.1

§ 18. Internadvokater

(1) En internadvokat er en ansatt advokat som yter advokatbistand til arbeidsgiveren. Internadvokater i det private kan i tillegg yte advokatbistand til virksomheter som inngår i konsern med arbeidsgiveren. Internadvokater som er ansatt i det offentlige, kan i tillegg yte advokatbistand til offentlige virksomheter som samarbeider med arbeidsgiveren. Internadvokater kan også yte advokatbistand til andre i interessefellskap med arbeidsgiveren. Internadvokater kan ikke yte advokatbistand til andre som del av arbeidsgiverens forretningskonsept.

(2) Når en internadvokat opptrer utad, må det fremgå at advokaten er ansatt, og i hvilken virksomhet advokaten er ansatt. Internadvokatene skal innplasseres i virksomheten på en slik måte at advokatens uavhengighet ivaretas. Er det flere advokater ansatt i virksomheten, skal de organiseres i en enhet som er administrativt adskilt fra arbeidsgiverens øvrige virksomhet. Er det ansatt én internadvokat i virksomheten, skal denne være direkte underordnet øverste nivå i virksomheten.

(3) Internadvokater skal ikke utføre oppgaver for sin arbeidsgiver som kan gå ut over internadvokatens uavhengighet.

(4) Internadvokater skal ikke motta lønn eller annet vederlag fra arbeidsgiveren eller andre på en slik måte at det kan gå ut over advokatens uavhengighet.

(5) Andre til fjerde ledd gjelder tilsvarende for advokatfullmektiger som er ansatt under en internadvokat.

Kilde: NOU 2015: 3 s 492

nene bak advokaters taushetsplikt dersom den skal gå foran selvangivelsesprinsippet. Som utvalget har fremhevet under punkt 9.3.2, er det viktig at taushetspliktens rekkevidde ikke rekker lengre enn det hensynet bak taushetsplikten krever.

Det er et grunnleggende prinsipp at advokater skal være uavhengige. Kravet til uavhengighet innebærer at advokaten ikke skal være påvirket av uvedkomne interesser.³¹ Dette innebærer at advokaten skal være uavhengig av klienten, uavhengig

av saken eller oppdraget, uavhengig av motparten og andre utenforstående, i tillegg til at advokaten skal utvise faglig uavhengighet. Samlet sett kan dette betegnes som et lojalitetskrav overfor retts-samfunnet,³² hvor uavhengigheten skal sikre at advokaten kan ivareta sin rettsstatlige rolle. Advokaters uavhengighet er forankret i advokatforskriften kapittel 12 punkt 1.2 hvor det fremgår at advokaten, innenfor lovens ramme og etter beste evne, plikter å ivareta sine klienters interesser, og at dette skal skje uten tanke på personlig fordel eller risiko, politisk oppfatning, rase, religion eller utenforliggende hensyn. Hensynet til klientens interesser må imidlertid balanseres mot de andre uavhengighetshensynene. Dette kan innebærer at andre hensyn kan gå foran klientens interesser i en konkret sak.

Blant annet følger det av advokatforskriften kapittel 12 punkt 2.1.1 at:

«[f]or å leve opp til forpliktelsene som en advokat påtar seg, er det nødvendig at han er uavhengig slik at hans råd og handlinger ikke påvirkes av uvedkommende hensyn. Især er det påkrevet at han ikke lar seg påvirke av egne personlige interesser eller press utenfra. Advokaten må unngå at hans uavhengighet svekkes, og han må ikke gå på akkord med sin profesjonelle standard for å tekkles sin klient, retten eller tredjemann.»

Videre følger det at advokaten heller ikke må påta seg oppdrag hvor «hans personlige økonomiske interesser [kan] ha innflytelse på hans frie og uavhengige stilling som advokat».³³

Klientens interesser begrenses altså av den delen av advokatrollen som innebærer en plikt til å ta selvstendig stilling til saken, basert på et faglig uavhengig og profesjonelt skjønn, og så gi råd på denne bakgrunn. Dette kan advokaten bare gjøre hvis vedkommende har en nødvendig avstand fra klienten og saken.

Etter utvalgets vurdering er det problematisk at internadvokater som følge av sitt ansettelsesforhold hos klienten ikke vil ha mulighet til å oppfylle kravet til fullstendig uavhengighet. En ansatt advokat vil bare ha én klient – sin egen arbeidsgiver. Advokaten vil derfor være underlagt klientens styringsrett og lønns- og rammebetingelser. I tillegg vil advokaten og arbeidsgiveren kunne ha sammenfallende interesser i at bedriften går lønn-

somt og har fremgang. Internadvokaten vil derfor stå i et avhengighetsforhold til klienten, og vil være særlig utsatt for press som kan være uforenelig med kravet til advokatens faglige uavhengighet.

Utvalget er enige i EU-domstolens begrunnelse i sakene AM&S og Akzo Nobel, om at et definerende trekk og et nødvendig element ved advokatollen er fraværet av et ansettelsesforhold slik at advokatens uavhengighet er hevet over enhver tvil. De enkelte særregler Advokatlovutvalget foreslår for å sikre internadvokaters uavhengighet er etter dette utvalgets syn ikke tilstrekkelige til å veie opp for den bindingen til klienten et ansettelsesforhold medfører. Advokatlovutvalget foreslår blant annet at internadvokaten skal plasseres i tilstrekkelig avstand til ledelsen, og at underordnet advokat bare skal kunne instrueres av en overordnet advokat. Selv om underordnet advokat ikke instrueres av andre enn sin overordnede, gjenstår imidlertid spørsmålet om hvordan man skal sikre den overordnede advokatens uavhengighet i en slik struktur. Særlig blir dette problematisk når en av de store fordelene ved at virksomheter har internadvokat, er internadvokatens inngående kjennskap til virksomheten og nærheten til de beslutningene som tas. Et annet element ved dette er at en eksternadvokat ved uenighet med sin klient vil kunne velge å si fra seg oppdraget. I en lignende situasjon vil internadvokatens handlingsalternativ være begrenset til å si opp jobben. Enighet med arbeidsgiver vil derfor kunne bli en personlig egeninteresse for advokaten.

Advokaters sterke taushetsplikt er i stor grad begrunnet i klientens behov for å søke uavhengige råd. Dette utvalget kan derfor ikke se at hensynene bak advokaters taushetsplikt skal kunne gi kommunikasjonen mellom en arbeidsgiver og en ansatt advokat en sterkere beskyttelse enn arbeidsgivers kommunikasjon med andre ansatte. Etter utvalgets oppfatning er dette hensyn og betraktninger som både er av avgjørende betydning og som ikke drøftes i tilstrekkelig grad hverken av Advokatlovutvalget eller av Høyesterett i Rt. 2000 s. 2167. Utvalget kan i denne sammenheng ikke se hvorfor de hensyn som slås fast av EU-domstolen på konkurranserettens område, ikke skulle være overførbare til andre rettsområder.

Utvalget har undersøkt internadvokaters stilling og forholdet til advokaters sterke taushetsplikt i Sverige, Danmark og Finland, og funnet at reguleringen av internadvokater i Norge skiller seg markant fra disse landene. Dette innebærer blant annet at internadvokater i Sverige, Danmark og Finland hverken kan være medlem i landenes

³¹ NOU 2015: 3 side 102.

³² «God advokatskikk», Woxholth (Gyldendal 2018) kapittel 8

³³ RGA 2.1.1 annet ledd

advokatforeninger, at virksomheter internadvokater er ansatt i, ikke kan drive advokatvirksomhet og endelig at internadvokater ikke er underlagt den samme sterke taushetsplikten som eksterne advokater. Også tall over praktiserende advokater i de ulike landene viser at Norge, til tross for å ha det laveste innbyggertallet blant landene, likevel har flest praktiserende advokater.³⁴

Etter utvalgets vurdering bør internadvokater ikke være underlagt advokaters sterke taushetsplikt. Utvalget kan ikke se at tungtveiende hensyn begrunner hvorfor internadvokater skal stilles i en annen stilling enn andre ansatte i virksomheten når det gjelder taushetsplikt. Skattepliktige bør ikke kunne benytte sin taushetsrett for å unnta opplysninger av betydning for skattefastsettelsen, med den begrunnelse at opplysningene inngår i korrespondanse med en ansatt advokat. I henhold til mandatet skal utvalget vurdere eventuelle innsynshindringer ved bruk av interne rådgivere på skatteområdet. Som nevnt mener utvalget at hensynene bak advokaters taushetsplikt ikke gjør seg gjeldende i situasjoner hvor interne rådgivere utgjør en innsynshindring når skattemyndighetene foretar kontroll av den interne rådgiverens arbeidsgiver. Utvalgets begrunnelse er imidlertid generell, og utvalget antar de samme betraktningene også vil gjøre seg gjeldende på andre rettsområder.

På skatteområdet kan internadvokater unntas fra advokaters taushetsplikt ved at det inntas en unntaksbestemmelse i skatteforvaltningsloven kapittel 10. En særregulering på skatteområdet vil imidlertid føre til flere avgrensningsspørsmål og utfordringer. Det vil for eksempel være behov for å avklare om informasjon innhentet etter unntaksbestemmelsen skal kunne benyttes i en eventuell sak for domstolen. Videre må det avklares om informasjon kan utleveres til andre offentlige myndigheter til bruk i deres arbeid.

Etter utvalgets vurdering taler hensynet til symmetri i regelverket for at internadvokaters taushetsplikt bør reguleres generelt, slik at den vil være lik på alle rettsområder. Dersom regelverket er ulikt, vil dette svekke forutberegneligheten for de opplysningspliktige. Utvalget tar ikke stilling til hvorvidt internadvokater bør ha adgang til å benytte advokattittelen, men mener at internadvokater uavhengig av tittel ikke bør være omfattet av advokaters sterke taushetsplikt.

Dersom internadvokater ikke skal være underlagt advokaters sterke taushetsplikt, kan dette lov-

teknisk løses på ulike måter. Etter gjeldende rett kan det reguleres i krav til hvem som kan drive advokatvirksomhet etter domstoloven § 233 jf. § 231, eller i form av et unntak fra taushetsplikten i straffeloven av 2005 § 211 og bevisforbudene i straffeprosessloven § 119 og tvisteloven § 22-5. Endringer kan også gjøres i forbindelse med oppfølgingen av Advokatlovutvalgets forslag til ny advokatlov. Dette kan i så fall gjøres ved å endre definisjonen av «advokat» i forslaget til § 2 bokstav a, ved å unnta bistand til arbeidsgiver i definisjonen av «advokatvirksomhet» i forslagens § 3, ved å endre reguleringen av internadvokater i forslagens § 18 eller ved å unnta internadvokater fra taushetsplikt i forslagens § 27 eller som et eget unntak i forslagens § 28.

Utvalget kan ikke se at det å unnta norske internadvokater fra den sterke taushetsplikten vil reise EMK-rettslige problemstillinger. EMK artikkel 8 beskytter fortrolig korrespondanse med advokat, men utvalget har ikke funnet relevant praksis fra EMD som stiller krav til landenes regulering av advokatvirksomhet. Snarer tvert imot kan det se ut som EMD legger landenes internrettslige regulering av advokatvirksomhet til grunn og deretter vurderer om det foreligger et inngrep fra myndighetenes side. Utvalget viser også til at internadvokater ikke er underlagt sterk taushetsplikt i de fleste europeiske land, og at dette uansett er akseptert av EU-kommisjonen på konkurranserettens område.

9.3.4 Regler om innsyn i klientkonto

Under punkt 6.6.1 har utvalget redegjort for unntaket fra advokaters taushetsplikt i skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd. Unntaket gir skattemyndighetene adgang til å kreve fremlagt opplysninger om pengeoverføringer mv. når advokater oppbevarer klienters penger på klientkonto som står i advokatens navn. Unntaket er behandlet i Advokatlovutvalgets utredning hvor det foreslås en alternativ ordning for advokaters behandling av klientmidler, slik at det ikke vil være behov for å gjøre unntak i advokaters taushetsplikt. Bakgrunnen for forslaget er at Advokatlovutvalget ikke mener unntaket er proporsjonalt i henhold til kravene i EMK artikkel 8, da det etter utvalgets oppfatning finnes mindre inngripende alternativer som ivaretar skattemyndighetenes behov for opplysninger.

Advokatlovutvalget foreslår å oppheve unntaket i skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd (tidligere ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 annet ledd), og erstatte unntaket

³⁴ Norge 8075, Sverige 5461, Danmark ca 6000, Finland ca 2100

med et krav om at advokater alltid skal benytte individuelle klientkonti som står i advokatens og klientens navn. Dette skal gjelde i motsetning til dagens ordning hvor advokater kan benytte såkalte felles klientkonti som står i advokatens navn og hvor det kan oppbevares midler som tilhører flere klienter. Til spørsmålet om hvorvidt det burde settes en beløpsgrense knyttet til krav om opprettelse av individuell klientkonto uttalte Advokatlovutvalget:

«Utvalget har også vurdert om det ut fra praktiske hensyn bør settes en beløpsgrense for når plikten til å opprette en klientkonto oppstår. Såkalt «smurfing», det vil si oppdeling av beløp i så små summer at det «går under radaren», er imidlertid påpekt som et problem i denne sammenheng. For å unngå omgåelsesmuligheter – og spekulasjoner om hvorvidt slike muligheter benyttes – mener utvalget at alle klientmidler i form av penger, uansett størrelsen på beløpet, bør settes inn på en egen klientkonto. Utvalget oppfatter at problemene ved å sette en beløpsgrense var avgjørende fra Finansdepartementets side da lovgiver i 2013 gikk inn for å innføre unntak fra advokaters taushetsplikt for opplysninger om klientkonti etter ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 andre ledd, i stedet for en ordning med krav om individuelle klientkonti. Advokatforeningen hadde i høringsrunden foreslått en slik ordning, men gikk inn for å fastsette en nedre grense på om lag 250 000 kroner for pengeoverføringer som skal føre til oppretting av individuell klientkonto. Departementet fremholdt at innvendingene mot ordningen Advokatforeningen foreslo, ville stå ved lag selv om beløpsgrensen skulle være betydelig lavere.»³⁵

Under høringen av Advokatlovutvalgets utredning avga Skattedirektoratet og Finansdepartementet uttalelser knyttet til forslaget om å oppheve unntaket i skatteforvaltningsloven § 10-2 annet ledd. I sine uttalelser³⁶ slutter både Skattedirektoratet og Finansdepartementet seg i utgangspunktet til kravet til individuell klientkonto, under forutsetning av

at kravet gjelder uavhengig av beløpsgrenser, om oppdraget gjelder egentlig advokatvirksomhet og om kontoen er betegnet «klientkonto». Departementet og direktoratet påpeker imidlertid at et slikt krav ikke vil fjerne behovet for å kunne innhente klientopplysninger direkte fra advokaten, og gikk imot forslaget om å oppheve unntaket i advokaters taushetsplikt. Skattedirektoratet bemerker at:

«[...]Selv om bestemmelsene er av forholdsvis ny dato, er tilbakemeldingen fra etatens kontrollmiljøer at de er nyttige. Opplysninger direktoratet innhentet vinteren 2014 viste at bestemmelsene var brukt overfor seks advokater i fem advokatfirma, i tillegg til at de konkret ble vurdert brukt i ytterligere fire kontroller, samt for øvrig i andre bransjerettede sammenhenger.»³⁷

Skattedirektoratet viste videre til at det vil være behov for bestemmelsene for de tilfeller hvor advokater ikke oppretter egne konti for hver klient, eller hvor registrerte kontoopplysninger avviker fra reelt eierforhold. Fordi det er advokaten som skal bestemme hvilket navn kontoen opprettes på, vil det være behov for kontrollmuligheter. Direktoratet peker videre på at det vil være behov for at det benyttes norsk bank, fordi informasjonstilgangen er annerledes når det benyttes utenlandske banker. Dette kan etter direktoratets vurdering ha sider til EØS-regelverket.

Utvalget har under punkt 8.3.12 redegjort for skattemyndighetens utfordringer knyttet til overholdelse av Norges forpliktelser til å automatisk utveksle opplysninger om utenlandske personers kontoopplysninger i finansinstitusjoner (CRS og FATCA). Forpliktelsene er tatt inn i tredjeparters opplysningsplikt om finansielle forhold i skatteforvaltningsloven § 7-3. Opplysningspliktige har etter disse reglene en plikt til å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i andre land. Advokaters klientkontoer skaper en utfordring når advokatene ikke anses å forvalte de innstående midlene på klientkontoen. Advokaten har i slike tilfeller ingen plikt til å gi slike opplysninger uoppfordret, da opplysningsplikten påligger finansinstitusjonen der kontoen forvaltes. Finansinstitusjonen har imidlertid ikke opplysninger om kontohavere eller de reelle rettighetshaverne på klientkontoen. En advokat vil i denne sammenheng ikke anses som kontohaver etter CRS. Etter Skatteetatens vurdering vil Advokatlovutvalgets forlag

³⁵ NOU 2015: 3 s. 305 med henvisning til Prop. 150 LS (2012–2013) s. 44–45.

³⁶ <https://www.regjeringen.no/contentassets/7d036dc04e064a72b21bef38401a66c8/skattedirektoratet.pdf?uid=Skattedirektoratet> <http://www.regjeringen.no/no/dokument/dep/jd/hoeringer/2015/horing-advokatlovutvalgets-utredning-nou-2015-3-advokaten-i-samfunnet2/Download/?vedleggId=0ffa31d7-9132-4feb-a42c-036014ffa-ea2>

³⁷ Skattedirektoratets høringsuttalelse side 9

om krav til individuelle konti i både advokaten og klientens navn kunne løse denne utfordringen, men dette vil være avhengig av den nærmere bestemte løsningen som eventuelt velges.

Dette utvalget er enig med Advokatlovutvalget i at dersom det er mulig å ivareta skattemyndighetenes behov gjennom andre tiltak, vil det ikke være behov for å gjøre inngrep i advokaters taushetsplikt. Dersom kravene til klientkonti utformes slik at skattemyndighetene får tilgang til tilstrekkelig med opplysninger fra bankene, vil det ikke være behov for kontrollopplysninger fra advokaten. Slike regler kan imidlertid ikke gi muligheter for omgåelse, som for eksempel ved at det er knyttet beløpsgrense til kravene eller at det gjøres unntak for visse aktører.

Utvalget mener imidlertid at Advokatlovutvalgets forslag ikke gjør at hjemmelen skattemyndighetene har etter dagens regelverk blir overflødig. Forslaget vil redusere behovet for å utføre kontroller mot advokaters klientkonto, og advokater kan selv innrette behandling av klientmidlene på en måte som ikke bryter med taushetsplikten. Men det vil fremdeles være et behov for å kontrollere at advokater oppretter konto i henhold til den foreslåtte regelen. I de tilfeller hvor advokaten ikke følger regelverket, og oppretter konto kun i eget navn, må skattemyndighetene ha hjemmel til å innhente opplysninger fra slike konti. Opplysninger fra slike konti vil ikke være tilgjengelig fra banker på grunn av advokatens taushetsplikt. Dersom unntaket for klientkonto i skatteforvaltningsloven oppheves, vil skattemyndighetene ikke ha mulighet til å kontrollere at regelverket faktisk følges, og man vil ikke ha hjemmel til å innhente opplysningene på «ulovlig» konto.

9.3.5 Taushetspliktens gjennomslag ved kontroll hos advokaten

Skatteetaten oppgir at de ved kontroll av advokatens egenfastsetting har behov for innsyn i advokatens fakturaer og timelister. Skatteetaten mener at slike opplysninger er nødvendige for å kontrollere advokatens bokføring og rapportering av skatte- og avgiftsmessige omsetning. Skatteetaten gir uttrykk for at de har behov for en klar hjemmel for at skattemyndighetene kan kreve utlevert timebestillingsbøker, timelister og fakturagrunnlag mv. der klientens navn fremgår.

Utgangspunktet for advokaters plikt til å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene om egne forhold følger av skatteforvaltningsloven § 10-1 første og annet ledd:

(1) Skattepliktig og andre skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer. Bestemmelsene her gjelder tilsvarende for trekkpliktig som nevnt i § 8-8.

(2) Den som kan pålegges å gi opplysninger etter første ledd, har plikt til å gi opplysningene uten hensyn til den taushetsplikten vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Opplysninger som angår rikets sikkerhet, kan likevel bare kreves framlagt etter samtykke fra Kongen.

Etter bestemmelsens annet ledd gjelder opplysningsplikten uten hensyn til taushetsplikt som vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Bestemmelsen innebærer at for skattepliktige som er pålagt yrkesmessig taushetsplikt, vil taushetsplikten i utgangspunktet vike for opplysningsplikten.

Det følger av forarbeidene til bestemmelsen at den også er ment å gjøre unntak for sterk taushetsplikt, jf. Prop. 141 L (2011–2012) punkt 2.4.5.2 side 20 med henvisning til forarbeidene til den tidligere bestemmelsen i ligningsloven § 4-10 nr. 2.

I forbindelse med innføringen av bestemmelsen uttales det i Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 83 at det etter departementets mening er uheldig når taushetsplikten i en del tilfelle får den virkning at den avskjærer ligningsmyndighetene adgangen til å få opplysninger som de ellers ville hatt krav på og har behov for. Det uttales videre at dette er en utilsiktet virkning av taushetsplikten, og at de hensyn som ligger til grunn for taushetsplikten sjelden eller aldri tilsier at de opplysninger det her gjelder bør holdes hemmelig for ligningsmyndighetene.

I Rt. 2000 side 788 vurderte Høyesterett om fremleggelsesplikten etter den tidligere ligningsloven § 4-10 nr. 2 omfatter dokumenter som er underlagt psykologers yrkesmessige taushetsplikt. Spørsmålet i saken var om en psykolog var forpliktet til å fremlegge timebestillingsbøker som inneholdt navn på pasienten og avtalt tidspunkt for konsultasjon. Høyesterett kom til at psykologen hadde plikt til å legge frem timebestillingsbøkene, og uttalte på side 798:

«Jeg bemerker at ordlyden i § 4-10 nr. 2 første punktum klart og reservasjonsløst gir fremleggesplikten forrang fremfor taushetsplikten, og at det fremgår av lovforarbeidene at dette var utslag av en klar intensjon hos lovgiver.»

Det fremgår av de nevnte forarbeidene at det var foretatt en vurdering av inngrepet i taushetsplikten som bestemmelsen utgjør:

«Departementet er derfor kommet til at det bør innføres regler som fører til at taushetsplikten i ikke liten utstrekning bør vike for ligningsmyndighetenes behov for å bli kjent med skattyterens forhold. En legger vekt på den store betydning det vil ha i bekjempelsen av skatteunddragelse i de grupper det gjelder, at ligningsmyndighetene får samme adgang til opplysninger om skattyterens forhold i disse tilfelle som hos skattytere som ikke kan påberope seg noen taushetsplikt. Det må i denne forbindelse også tillegges vesentlig vekt at ligningsmyndighetene har taushetsplikt og at de i stor utstrekning har krav på å bli kjent med de forhold taushetsplikten gjelder og faktisk også blir kjent med disse forhold ved opplysninger direkte fra den som har krav på taushet.

Departementet finner ikke alvorlige betenkeligheter ved en adgang til å foreta undersøkelser i den utstrekning forslaget i nr. 2 forutsetter. Selv om ligningsmyndighetene etter § 3-13 og bestemmelser i andre lover har adgang eller plikt til å gi opplysninger til andre myndigheter om forhold som omfattes av taushetsplikten, vil slike opplysninger neppe i noe tilfelle dreie seg om opplysninger av den art som vedkommende skattyter av hensyn til andre har plikt til å bevare taushet om. Det vil dreie seg om resultatet av det arbeid, f.eks fastsettinger av formue og inntekt m.v., som ligningsmyndighetene har utført.

Forslaget har vært drøftet med Justisdepartementet og har også vært forelagt for Helsedirektoratet, spesielt med tanke på helsepersonals taushetsplikt. Det er på begge disse hold lagt vesentlig vekt på at de undersøkelser det gjelder bare kan ta sikte på vedkommende skattyters egen ligning og at bestemmelsen ikke kan nyttes i forbindelse med undersøkelser overfor den som har krav på taushet. På dette grunnlag har man ikke hatt særlige innvendinger mot forslaget.»³⁸

På bakgrunn av rettspraksis og lovens forarbeider, mener utvalgsmedlemmene *Aanestad, Frankrig, Jacobsen og Sønvisen* atplikten til å fremlegge slike kontrollopplysninger også gjelder opplysninger underlagt sterk taushetsplikt. Disse medlemmene mener høyesterettspraksis fra de siste 10 år om advokaters taushetsplikt for tilgrensende spørsmål, ikke har endret på den rettstilstand som følger av Rt. 2000 s. 788.

Utvalgsmedlemmene *Amdahl, Brandsås, Kinander og Shetelig* ser at Rt. 2000 s. 788 sammenholdt med lovens ordlyd kan tas til inntekt for at advokaten ved et bokettersyn kan måtte oppgi navn på klienter og timelister for klienter. Forarbeidene til skatteforvaltningsloven drøfter ikke denne problemstillingen, men det fremgår der at skattemyndighetene skal se hen til den skattepliktiges rettigheter (som i denne sammenheng er advokaten selv) etter EMK artikkel 8 i sitt kontrollarbeid, og at rettighetenes dynamiske karakter vil kunne endre grensene for hva myndighetene kan foreta seg, se Prop. 38 L (2015–2016) s. 144. De andre utvalgsmedlemmenes synspunkt tar ikke tilstrekkelig hensyn til den rettsutvikling som har vært på feltet de siste 10 år hvor det følger av fast høyesterettspraksis at innenfor den egentlige advokatvirksomheten har bevisforbudet en vid rekkevidde og omfatter både eksistensen av klientforholdet og det nærmere innholdet i advokatens oppdrag. Senest i 2018 behandlet Høyesterett flere avgjørelser som gikk på hva myndigheter eller andre tredjepersoner hadde krav på ved ettersyn eller beslag hos advokaten. I HR-2018-2403-A som gjaldt spørsmål om plikt til å legge frem dokumenter til et forsikringsselskap i en erstatningssak mot en tidligere advokats advokatvirksomhet, slo Høyesterett fast at dokumenter bare kunne legges frem dersom taushetsbelagte opplysninger var sladdet. I avsnitt 51 het det:

«Det som kreves for at en sladding skal være tilstrekkelig, er at alle opplysninger som direkte eller indirekte kan røpe et klientforhold eller innholdet i dette, er fjernet»

Tilsvarende mener disse utvalgsmedlemmene også gjelder ved skattemyndighetenes bokettersyn hos advokaten. Under enhver omstendighet mener disse utvalgsmedlemmer at i den grad skattemyndighetene får innsyn i klientlister og timelister for klienter ved kontroll av advokaten, kan disse opplysningene ikke brukes ved kontroll hos disse klientene – noe annet ville være omgåelse av bevisforbudet.

³⁸ Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 83

9.4 Klargjøring av grensene for den skattepliktiges taushetsrett

9.4.1 Innledning

Forholdet mellom den skattepliktiges opplysningsplikt og advokaters taushetsplikt aktualiserer seg særlig i de tilfellene hvor den skattepliktige påberoper seg advokaters taushetsplikt som grunnlag for ikke å gi opplysninger til skattemyndighetene i en kontrollsituasjon. Det kan da oppstå behov for å avklare hvor langt advokaters taushetsplikt «smitter over» til den skattepliktige. Situasjonen vil kunne oppstå der den skattepliktige har fått juridisk bistand og rådgivning fra en advokat, slik at betroelsene mellom den skattepliktige og advokaten er underlagt sterk taushetsplikt.

Ved kontroll av skattefastsettelsen er det den skattepliktige selv som er den primære kilden til opplysninger. Kontroll av en skattepliktig vil ofte gjennomføres ved at skattemyndighetene etter spør konkrete dokumenter eller gjennomgår den skattepliktiges arkiver. Advokater bistår ofte med rådgivning, utarbeidelse av dokumenter, i forhandlinger og ved avtaleinngåelser mv. Ved kontroll vil skattemyndighetene ofte kunne etter spørre opplysninger og dokumentasjon som advokater har vært involvert i på ulike måter. For eksempel vil opplysninger som fremkommer i avtaler, avtaleutkast og andre dokumenter, kunne få betydning ved vurderingen av partenes skatteplikt og kontrollen av denne. Hvorvidt opplysninger og konkrete dokumenter kan tilbakeholdes begrunnet i den skattepliktiges taushetsrett, er derfor en praktisk viktig problemstilling ved skattemyndighetenes kontrollarbeid.

Skatteetatens behov gjelder blant annet avklaringer av grensedragningen mellom plikten til å gi kontrollopplysninger til skattemyndighetene om egne forhold, og retten til å forholde seg taus om opplysninger man har betrodd til en advokat. Skatteetaten har behov for nærmere avklaring av hvilke konkrete dokumenter som inngår i korrespondanse med advokat som de kan kreve utlevert fra den skattepliktige.

Utvalget vil i dette kapittelet se på rekkevidden av den skattepliktiges plikt til å gi kontrollopplysninger. Utvalget ser deretter på om enkelte opplysninger likevel er unntatt plikt til å gi kontrollopplysninger som følge av taushetsretten. I denne forbindelse vil utvalget forsøke å dra opp de nærmere grensene for hvilke konkrete dokumenter som faller innenfor den skattepliktiges opplysningsplikt.

9.4.2 Rekkevidden av taushetsretten

9.4.2.1 Generelt. Advokatlovutvalgets forslag

Utgangspunktet etter gjeldende rett er at den som betror seg til en advokat eller andre yrkesutøvere med sterk taushetsplikt, har rett til å forholde seg taus om opplysninger som er omfattet av bevisforbudene i straffeprosessloven § 119 og tvisteloven § 22-5 første ledd, se nærmere omtale av dette i punkt 6.1.5. Begrunnelsen for slik taushetsrett for den som har krav på hemmelighold, er at taushetsplikten ellers ikke ville gi en effektiv beskyttelse av hensynet til at folk skal kunne søke profesjonell behandling, hjelp eller råd fra de yrkesutøverne som omfattes av bestemmelsen, uten at de opplysninger som de i den forbindelse gir, skal komme ut eller bli gitt videre.³⁹

Etter dette kan det synes som at den skattepliktiges rett til å nekte å fremlegge advokatkorrespondanse rekker like langt som advokatens sterke taushetsplikt. Det er imidlertid antatt i juridisk teori at det ikke er full parallellitet mellom omfanget av bevisforbudet for yrkesutøveren og taushetsretten for den som har gitt en betroelse.⁴⁰ Klienten kan ikke fritas for å forklare seg om faktiske forhold som er kjent for ham med den begrunnelse at opplysningene også har blitt betrodd yrkesutøveren.

Også når det gjelder opplysninger mottatt fra yrkesutøveren kan det gjelde begrensninger i klientens rett til å forholde seg taus. I Rt. 2006 s. 1071 var det spørsmål om opplysninger innhentet av en privatetterforsker under utførelsen av et oppdrag for en advokat i forbindelse med et klientforhold, var omfattet av vitneforbudet i straffeprosessloven § 119. Høyesterett kom til at opplysninger advokaten hadde innhentet fra tredjemenn i anledning oppdraget, var omfattet av vitneforbudet. Opplysninger innhentet av privatetterforskeren under dennes oppdrag for advokaten ble ansett som betroelser gitt til advokaten. I Rt. 2009 s. 1557 kom Høyesteretts ankeutvalg derimot til at en part ikke kunne nekte å utlevere en sakkyndig rapport utarbeidet av en takstmann under henvisning til at den ble innhentet på hans vegne av hans advokat. Høyesteretts ankeutvalg slo fast at advokaten ikke kunne forklare seg om rapporten eller fremlegge denne etter tvisteloven § 22-5 første ledd første punktum. Derimot kunne parten pålegges å for-

³⁹ Se Rt. 2004 s. 1668 avsnitt 32 om tvistemålsloven § 205, og tilsvarende i Rt. 2010 s. 1638 avsnitt 33 om straffeprosessloven § 119.

⁴⁰ Schei mfl. Tvisteloven kommentarutgave, 2. utgave, side 851

klare seg om eller fremlegge rapporten. Retten viste i denne forbindelse til at partens plikt til å opplyse saken er regulert av andre bestemmelser.

Sistnevnte avgjørelse er omtalt av Skoghøy.⁴¹ Han er enig i resultatet, men finner begrunnelsen lite treffende. Han viser til at det er opplysningens karakter som danner grunnlaget for beskyttelsen, og at beskyttelsen da gjelder uavhengig av hvem som besitter dem. Partens plikt til å opplyse saken er derfor ikke tilstrekkelig som grunnlag for å pålegge parten å gi tilgang til rapporten. Videre uttaler han:

«Etter min oppfatning må det være en forutsetning for at en part skal kunne pålegges å gi tilgang til en rapport som er innhentet av hans advokat, at rapporten ikke kan anses å inngå som integrert ledd i advokatens tjenesteytelse, men har preg av en selvstendig tjeneste. Dette vil typisk være tilfellet for en takst eller tilstandsrapport fra en takstmann, jf. punkt 2.2 foran. Hvis parten selv hadde innhentet taksten eller rapporten, ville han ha hatt forklarings- og fremleggelsesplikt. Han bør da ikke kunne unngå dette ved å få advokaten til å innhente denne.»

På denne bakgrunn anser utvalget at det som inngår som et integrert ledd i advokatens tjenesteytelse er omfattet av taushetsretten. Det samme vil gjelde det faktum at den skattepliktige har formidlet opplysninger til sin advokat og hvilke opplysninger dette gjelder. Dette inkluderer klientens egne vurderinger som er direkte knyttet til yrkesutøverens oppdrag. Derimot vil ikke opplysningene som sådan omfattes av taushetsretten bare fordi de (også) er formidlet til advokaten. Sagt med andre ord kan ikke den skattepliktige sikre seg taushetsrett om relevante opplysninger bare fordi de er formidlet til advokaten. På samme måte kan ikke den skattepliktige sikre seg taushetsrett ved å få advokaten til å hente inn en sakkyndigrapport.

Slik utvalget ser det, er dette en nødvendig begrensning av klientens rett til å påberope seg advokatens taushetsplikt. Opplysninger om faktiske forhold som klienten har betrodd advokaten, kan ikke i seg selv bli underlagt taushetsrett som en følge av at de har blitt formidlet til en advokat. Dette ville føre til en uholdbar rettssituasjon, hvor klienten i en sak kunne unngå forklarings- og

fremleggelsesplikt ved å oversende dokumenter til advokaten.

En tilsvarende begrensning i partens taushetsrett må gjelde dersom advokaten har innhentet opplysninger som har preg av en selvstendig tjeneste, og som klienten selv også kunne innhentet, jf. Rt. 2009 s. 1557. Hvis ikke kan advokatens taushetsplikt brukes til å unnta opplysninger fra den opplysningsplikt klienten ellers har. Dette vil kanskje særlig være aktuelt dersom advokaten ikke er uavhengig av klienten, for eksempel på grunn av et ansettelsesforhold eller fordi oppdrag for klienten står for en stor andel av advokatens omsetning.

De begrensningene i partens taushetsrett etter bevisforbudene som her er skissert, må få betydning ved grensedragningen mellom den skattepliktiges opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven § 10-1 og retten til å forholde seg taus om forhold som er betrodd til en advokat.

Advokatlovutvalget foreslår å lovfeste klientens taushetsrett i sitt forslag til advokatlov § 27 femte ledd annet punktum: «[d]er bevisforbudet gjelder, har klienten i samme utstrekning som advokaten rett til å hemmeligholde informasjonen, selv om klienten er pålagt taushetsplikt.» Advokatlovutvalget uttaler om forslaget:

«Det bør heller ikke være avgjørende *hvor opplysningene befinner seg* eller *hvem som besitter informasjonen*. Hensynet bak reglene om konfidensialitet for advokater, på området for bevisforbudet, tilsier at vernet gjelder uansett hvor og hvem som besitter de aktuelle opplysningene. Utvalget foreslår at klientens rett til å nekte å fremlegge informasjon på dette grunnlaget, fremgår uttrykkelig av lovbestemmelsen om taushetsplikt, se lovforslaget § 27 femte ledd andre punktum.»⁴²

Ordlyden i den foreslåtte bestemmelsen samt Advokatlovutvalgets omtale av forslaget tilsier at klientens rett til hemmelighold skal ha samme utstrekning som advokatens taushetsplikt. Dette er lengre enn klientens taushetsrett rekker etter gjeldende rett.

Merknadene til bestemmelsen tilsier for øvrig at klientens rett til hemmelighold bare omfatter materiale som stammer fra advokaten eller korrespondanse med advokaten, og at dersom klienten videresender et allerede eksisterende dokument til advokaten, skal bare oversendelsen til advokaten, og ikke det fra før eksisterende dokumentet, omfattes av retten til hemmelighold. Utvalget opp-

⁴¹ Jens Edvin A. Skoghøy, «Advokaters taushetsplikt og de korresponderende bevisforbud i tvisteloven § 22-5 og straffeprosessloven § 119», s. 188

⁴² NOU 2015: 3 punkt 15.7.1.3 side 221

fatter dette som at forslaget skal ha samme rekkevidde som taushetsretten etter gjeldende rett.

Dette utvalget mener det bør komme klarere frem i de foreslåtte bestemmelsens ordlyd hva som er rekkevidden av klientens taushetsrett. Ordlyden sammenholdt med Advokatlovutvalgets uttalelser under vurderingen av forslaget, er egnet til å utvide klientens taushetsrett sammenlignet med dagens rettstilstand. Samtidig ser dette utvalget at i Advokatlovutvalgets merknader til bestemmelsen har meningen vært at rekkevidden av klientens taushetsrett etter forslaget er å videreføre gjeldende rett på området. Dette utvalget anbefaler at begrensningene som følger av merknadene reflekteres bedre i ordlyden og omtalen av den foreslåtte bestemmelsen.

9.4.2.2 *Konsekvenser av å påberope seg taushetsrett*

Utgangspunktet er at skattepliktige etter krav fra skattemyndighetene har plikt til å gi faktiske opplysninger som kan ha betydning for vedkommandes skatteplikt etter skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd første punktum. Skattepliktige har videre plikt til å dokumentere opplysningene dersom skattemyndighetene krever det.

Den skattepliktige kan påberope seg taushetsrett for forhold betrodd en advokat i forbindelse med oppdrag som gjelder juridisk bistand eller rådgivning (egentlig advokatvirksomhet). Taushetsretten er begrenset til det faktum at den skattepliktige har hatt kommunikasjon med sin advokat, og hvilke opplysninger som i den forbindelse er formidlet mellom den skattepliktige og advokaten. Opplysninger om faktiske forhold den skattepliktige allerede kjenner til og dokumenter som allerede eksisterer og som den skattepliktige har i sin besittelse, blir ikke underlagt taushetsrett bare fordi opplysningene eller dokumentene formidles til advokaten.

I skatteforvaltningen gjelder selvangivelsesprinsippet. Prinsippet innebærer at det er den skattepliktige selv som har plikt til å opplyse sin sak for skattemyndighetene. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige sannsynliggjør opplysningene ved dokumentasjon. Dersom dokumentasjonen som skattemyndighetene krever utlevert er underlagt den skattepliktiges taushetsrett, kan den skattepliktige motsette seg å levere dokumentasjonen.

Skattemyndighetene foretar skattefastsettelsen med utgangspunkt i de opplysningene som den skattepliktige har inngitt. Skattemyndighe-

tene må avgjøre saken ut fra hva som anses å være mest sannsynlig gitt de opplysningene som er inngitt.

Konsekvensen av at den skattepliktige ikke dokumenterer opplysningene, kan være at skattemyndighetene ikke finner opplysningene sannsynliggjort. Skattemyndighetene må i så fall legge til grunn det faktum de finner mest sannsynlig. Hvis den skattepliktige for eksempel krever et fradrag uten at kostnaden dokumenteres, kan konsekvensen bli at kostnaden ikke fradragsføres.

Dette utgangspunktet gjelder uavhengig av grunnen til at den skattepliktige ikke dokumenterer opplysningen. Dersom den skattepliktige påberoper seg taushetsrett om dokumentasjonen for opplysninger av betydning for skatteplikten, kan konsekvensen bli at opplysningen ikke legges til grunn ved skattefastsettingen.

9.4.2.3 *Bekreftelser, erklæringer, faktura, mv.*

Bekreftelser, erklæringer, faktura mv. er dokumentasjon av faktiske forhold. Slike dokumenter etablerer eller bekrefter rettsstiftende faktum. For eksempel vil en faktura bekrefte et krav.

Utvalget mener det er klart at bekreftelser, erklæringer, faktura med underlag og lignende typer dokumentasjon er omfattet av den skattepliktiges opplysningsplikt i den grad de dokumenterer opplysninger som kan ha betydning for skatteplikten.

Bekreftelser, erklæringer, faktura mv. som er sendt til en advokat, vil i utgangspunktet ikke være omfattet av den skattepliktiges taushetsrett etter gjeldende rett. Det samme vil gjelde om dokumentet er innhentet av advokaten på vegne av den skattepliktige som en selvstendig tjeneste. Skattemyndighetene kan kreve å få innsyn i slike dokumenter for å sannsynliggjøre de opplysningene som den skattepliktige har oppgitt. Dette gjelder uavhengig av om dokumentet også er betrodd en advokat eller er innhentet av en advokat på vegne av den skattepliktige. Det forhold at dokumentet (også) er betrodd advokaten, trenger imidlertid ikke den skattepliktige opplyse til skattemyndighetene.

Det kan stille seg annerledes med dokumenter som gjelder forhold knyttet til advokatens oppdrag, for eksempel faktura for advokatens vederlag. Dersom oppdraget gjelder egentlig advokatvirksomhet, vil dokumentet i utgangspunktet være omfattet av den skattepliktiges taushetsrett. Se nærmere om dette i punkt 9.4.2.5.

9.4.2.4 Avtaler og avtaleutkast

En avtale er i denne sammenheng en overenskomst mellom to eller flere parter om å stifte rett og plikt for dem. En avtale vil ha rettsvirkninger for avtalepartene som kan få økonomiske og juridiske konsekvenser med betydning for partenes skatteplikt. I den grad avtalen med underbilag utgjør dokumentasjon av opplysninger som kan ha betydning for skatteplikten, skal skattepliktige fremlegge den i henhold til skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd annet punktum.

Selv om en avtale er utarbeidet etter råd fra en advokat og derfor er et resultat av juridiske vurderinger, vil avtalen, når den har kommet i stand, utløse faktiske virkninger i form av rettigheter og plikter for avtalepartene. Derfor vil man ikke kunne påberope seg taushetsrett for avtaler.

En avtale som inngår i korrespondanse med en advokat, for eksempel fordi den er inntatt som vedlegg til en epost til advokaten eller med advokaten som kopimottaker, medfører ikke at avtalen blir underlagt advokatens taushetsplikt, men selve korrespondansen er omfattet. Dersom avtalen etablerer rettigheter og plikter for partene som gjelder uavhengig av advokatens oppdrag, kan avtalen i seg selv ikke unntas innsyn begrunnet i advokatens taushetsplikt. Avtalen kan i slike tilfeller skilles ut fra korrespondansen før den oversendes skattemyndighetene. Den skattepliktige kan ikke unngå opplysningsplikten ved å sende dokumentasjon av rettsstiftende omstendigheter til advokaten, eller innhente slik dokumentasjon ved å få advokaten til å innhente denne.

I den grad et avtaleutkast dokumenterer opplysninger som kan ha betydning for skatteplikten, kan slike dokumenter kreves fremlagt av skattemyndighetene. Utvalget har vanskelig for å se at dette vil være en aktuell kilde til dokumentasjon av faktiske opplysninger i de fleste saker. Som et utgangspunkt vil den endelige avtalen være dokumentasjonen av de faktiske opplysningene som avtaleforholdet regulerer. Avtaleutkast mv. er ikke rettsstiftende i seg selv, og vil derfor i utgangspunktet ikke gi dokumentasjon av faktiske opplysninger som kan ha betydning for skatteplikten eller kontrollen av denne.

Ved sannsynlighetsvurderingen kan avtaleutkast likevel kunne være et moment av betydning. Det kan for eksempel være tilfeller hvor den rettslige form som partene utad hevder at gjelder, ikke skal gjelde dem imellom (*pro forma*). Ved skattleggingen skal man legge til grunn det rettsforhold som faktisk gjelder mellom den skattepliktige og avtalemotparten. Hvorvidt det foreligger

pro forma er et bevissspørsmål, og korrespondanse mellom partene kan utgjøre bevis. Avtaleutkast og andre dokumenter fra avtaleforhandlingene kan i slike tilfeller utgjøre dokumentasjon av faktiske forhold.

9.4.2.5 Oppdragsavtaler med advokat, mv.

Den skattepliktiges utgifter til juridiske tjenester kan ha betydning for skatteplikten, typisk fordi slike utgifter kan være fradragsberettiget. Faktura for advokattjenester, underbilag og oppdragsavtale med advokat kan derfor utgjøre dokumentasjon av opplysninger som kan være av betydning for skatteplikten. Slike dokumenter kan dokumentere grunnlaget for og riktigheten av kravet fra advokaten, og er derfor i utgangspunktet omfattet av opplysningsplikten i henhold til skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd.

Det følger av rettspraksis at advokatens sterke taushetsplikt omfatter selve eksistensen av et klientforhold og klientens identitet. Utgangspunktet må være at den som har krav på hemmelighold har rett til å forholde seg taus om disse forholdene. Avtaler med advokaten, typisk oppdragsavtale eller annen avtale som gir informasjon om klientforholdet eller oppdragets innhold, vil derfor være unntatt klientens opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven. Av samme grunn antar utvalget at dokumentasjon av grunnlaget for faktura for advokatens arbeid med et oppdrag er unntatt opplysningsplikt. Dette vil typisk referere til advokatens timebruk og spesifisere hvilke oppgaver som er utført. Slik informasjon røper innholdet av oppdraget, og må derfor være unntatt opplysningsplikten. Det samme vil gjelde for fakturaen i seg selv.

Når skattepliktige for eksempel oppgir en kostnad til fradrag, vil han selv ha ansvar for å dokumentere kostnaden dersom skattemyndighetene krever det. Dersom den skattepliktige ikke kan dokumentere kostnaden, må skattemyndighetene legge til grunn det faktum de finner sannsynliggjort gitt opplysningene de har. Konsekvensen kan være at fradragsrett for kostnader til juridiske tjenester helt eller delvis blir nektet fordi kostnaden ikke kan sannsynliggjøres.

Denne løsningen følger også av rettspraksis om advokatens taushetsplikt etter bevisforbudene, jf. Rt. 2004 side 1668 avsnitt 41.

9.4.2.6 Due diligence-rapporter

Due diligence-rapporter har til formål å verifisere forutsetningene som ligger til grunn for verddivurderingen av en bedrift. Due diligence-rapporter er

basert på andre dokumenter, som for eksempel avtaler og regnskaper. Rapporten foretar analyser og vurderinger av bedriften, for eksempel av verdien på eiendeler. Slike rapporter kan derfor også inneholde vurderinger av om selskapet har risiko for skattemessig inntektsjustering.

Skattemyndighetene kan etter skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysninger ved blant annet å gi en sammenstilling av pliktige opplysninger. En due diligence-rapport kan inneholde sammenstilling og beskrivelse av faktiske opplysninger av betydning for skattefastsettelsen, og kan derfor oppfylle en slik anmodning.

Analysene i en due diligence-rapport vil gjennomgående inneholde juridiske vurderinger som i utgangspunktet faller utenfor opplysningsplikten til skattemyndighetene, og hvor den skattepliktige uansett kan påberope seg taushetsrett. Det innebærer at den skattepliktige ikke har plikt til å legge frem slike rapporter for skattemyndighetene.

Etter skatteforvaltningsloven § 10-1 første ledd annet punktum har den skattepliktige plikt til å dokumentere opplysninger som kan ha betydning for skatteplikten dersom skattemyndighetene krever det. Selv om den skattepliktige kan påberope seg taushetsrett ved krav om fremleggelse av en due diligence-rapport, kan den skattepliktige fortsatt ha plikt til å legge frem de underliggende dokumentene rapporten bygger på, som for eksempel avtaler og regnskaper.

9.4.2.7 *E-postkorrespondanse med advokaten som kopimottaker*

Når Skatteetaten gjennomfører kontrollundersøkelser hos den skattepliktige, herunder foretar gjennomsyn av speilkopi av skattepliktiges arkiver med sikte på senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos skattemyndighetene, vil en del av materialet være e-postkorrespondanse mellom ansatte eller andre hos den skattepliktige.

Skatteetaten oppgir at de erfarer at gjennomsyn av e-postkorrespondanse hvor advokaten er involvert, forhindres ved at den skattepliktige påberoper seg taushetsrett. Staten etterspør en avklaring av i hvilken grad slik korrespondanse er vernet av taushetsretten.

For at korrespondansen skal være omfattet av den skattepliktiges plikt til å inngi kontrollopplysninger, må de for det første gjelde faktiske opplysninger som er av betydning for skatteplikten. Juridiske vurderinger som fremkommer i slik e-postkorrespondanse, er uansett ikke omfattet av plik-

ten til å gi kontrollopplysninger, uavhengig av om korrespondansen involverer en advokat.

Etter utvalgets vurdering må e-postkorrespondanse som involverer en advokat, vurderes med utgangspunkt i gjeldende rett om taushetsrettens rekkevidde. I Rt. 2013 s. 1336 ble det slått fast at når en advokat står i kopi i korrespondansen, kan dette anses som advokatkorrespondanse. Det samme kan gjelde dersom advokaten ikke står i kopi såfremt korrespondanse er direkte knyttet til advokatoppdraget, se avsnitt 30. Når det gjelder korrespondanse med tredjepart, enten advokaten er adressat/mottaker eller står i kopi, vises det til punkt 9.5 rett nedenfor.

9.5 Kommunikasjon med tredjepart

Skatteetaten oppgir at det i praksis kan være utfordrende å vurdere om korrespondanse mellom klienten og en tredjepart kan omfattes av den sterke taushetsplikten når advokaten er involvert i korrespondansen. Dette kan både gjelde tilfeller der korrespondansen foregår direkte mellom klienten og en tredjepart, men hvor advokaten for eksempel er kopimottaker, og der klienten gir fortrolig advokatkorrespondanse videre til en tredjepart.

Skatteetaten opplyser at problemstillingene både oppstår ved avgrensingen av søk i elektroniske arkiver under kontrollundersøkelser hos den skattepliktige eller tredjepart og ved den konkrete vurderingen av om et dokument som er sendt tredjepart er omfattet av den sterke taushetsplikten. Som eksempel på sistnevnte viser etaten til en forhandlingssituasjon der klienten får juridiske råd fra advokaten gjennom endringer og tilføyelser i et avtaleutkast og avtaleutkastet i neste omgang oversendes motparten. Skatteetaten fremholder at avtaleutkast og korrespondanse mv. mellom forhandlingspartene kan være godt egnet til å belyse de faktiske forholdene i en skattesak. Det kan for eksempel være spørsmål om proforma, interessefellesskap eller den privatretslige klassifiseringen av avtaleforholdet, som igjen har betydning for skatteplikten. Problemstillingen blir tilsvarende der den aktuelle korrespondanse foregår direkte mellom advokaten, som klientens fullmektig, og en tredjepart.

Etter utvalgets vurdering må korrespondanse som involverer en advokat, vurderes med utgangspunkt i gjeldende rett om taushetsrettens og taushetspliktens rekkevidde.

For at korrespondansen skal være omfattet av plikten til å inngi kontrollopplysninger, må de gjelde faktiske opplysninger som er av betydning

for skatteplikten, jf. skatteforvaltningsloven § 10-1 og § 10-2. Juridiske vurderinger som fremkommer i korrespondansen, er under enhver omstendighet ikke omfattet av plikten til å gi kontrollopplysninger, uavhengig av om korrespondansen involverer en advokat.

Gjelder dokumentet faktiske opplysninger av betydning for skatteplikten eller kontrollen av denne, blir det neste spørsmålet om korrespondansen faller under egentlig advokatvirksomhet, det vil si at oppdraget gjelder juridisk bistand og rådgivning, se punkt 9.3.2. I den videre drøftelsen forutsettes det at korrespondansen gjelder egentlig advokatvirksomhet og at korrespondansen i utgangspunktet derfor er undergitt den sterke taushetsplikten.

Utvalgsmedlemmene *Amdahl, Brandsås, Kinander og Shetelig* finner det naturlig å vurdere korrespondanse mellom klient og tredjepart (hvor advokaten er involvert) som et spørsmål om samtykke. I straffeprosessloven § 119 og tvisteloven § 22-5 fremgår det uttrykkelig at bevisforbudet bare gjelder når det ikke er gitt samtykke av den som har krav på hemmelighold. Hvorvidt det er gitt et samtykke, må bero på hva som er avtalt mellom advokaten og klienten, eller hva som ellers fremgår av sammenhengene.

Der klienten har bedt advokaten om å opptre utad, for eksempel overfor skattemyndighetene, har klienten samtidig gitt samtykke til at advokaten kan gi seg til kjenne som den skattepliktiges fullmektig, altså tilkjenne klientforholdet. Imidlertid går samtykke da i utgangspunktet bare så langt som til å representere den skattepliktige overfor skattemyndighetene. Advokaten har fortsatt plikt til å bevare taushet om de opplysninger som er betrodd advokaten og de råd advokaten har gitt klienten med mindre det er gitt samtykke for også å opplyse om dette overfor skattemyndighetene. Tilsvarende gjelder i prosess. Prosessfullmektigen vil ved sin opptreden tilkjenne at det eksisterer et advokat-klientforhold, men prosessfullmektigen er forhindret fra å avsløre sitt råd om prosessrisiko med mindre samtykket også omfatter dette.

Tilsvarende spørsmål oppstår når advokaten bistår klienten overfor tredjeparter. Vil denne korrespondansen være omfattet av taushetsplikt hos tredjepart? Vil en avtalemotpart kunne motsette seg krav om fremleggelse av kontrollopplysninger fra skattemyndighetene med den begrunnelse at korrespondansen er omfattet av den sterke taushetsplikten som sådan?

Det foreligger noe rettspraksis som gir holdepunkter for hva som er innholdet i gjeldende rett.

I Rt. 2000 s. 1139 var det spørsmål om den ene av partene kunne fremlegge et brev som motpartens advokat hadde sendt ham ved en feil. Høyesteretts kjæremålsutvalg kom til at «[l]ovgrunnen for det forbud som er satt i tvistemålsloven § 205 første ledd mot at retten uten samtykke av den som har krav på hemmelighold, mottar forklaring blant annet fra en advokat om noe som er betrodd ham, tilsier etter utvalgets mening at heller ikke et betrodd dokument som er nådd tredjemann ved en feil fra advokatens side, bør kunne fremlegges for retten.» Avgjørelsen illustrerer at der det ikke foreligger samtykke, vil bevisforbudet fortsatt gjelde, altså selv om det er en tredjepart som besitter korrespondansen.

I Rt. 2013 s. 1336 var det spørsmål om motparten i en erstatningssak mot en daglig leder i et meglerfirma kunne få fremlagt korrespondanse mellom meglerfirmaet (som senere var slått konkurs) og et annet meglerfirma som hadde vært involvert i saksforholdet. Meglerfirmaets advokat hadde mottatt deler av korrespondansen i kopi. Det ble lagt til grunn at advokaten reelt hadde representert begge parter. Begjæringen om bevis-tilgang ble ikke tatt til følge. Av særlig interesse for det spørsmål som diskuteres her uttalte ankeutvalget i avsnitt 29:

«Det at advokaten som har et konkret prosessoppdrag er oppført som kopiadressat i korrespondanse mellom dem advokaten representerer om forhold av betydning for prosessoppdraget, må i alminnelighet innebære at det som fremkommer av korrespondansen anses som betrodd advokaten i hans stilling, og således omfattes av bevisforbudet i tvisteloven § 22-5 første ledd.»

Forbudet måtte også gjelde korrespondanse som advokaten ikke hadde mottatt kopi av, så langt den var direkte knyttet til advokatoppdraget.

Rt. 2009 s. 1526 kan tilsynelatende trekke i en annen retning. I en forsoningssamtale mellom tiltalte og en tidligere domfelt, hvor også fengselspresten var til stede, hadde den tidligere domfelte tatt opp samtalen på bånd uten at den tiltalte og presten var klar over det. Spørsmålet var om straffeprosessloven § 119 var til hinder for at opptakene ble avspilt. Det var enighet om at den tidligere domfelte kunne avgi vitneerklæring om samtalen – det var kun spørsmål om avspilling av båndet. I avsnitt 26 uttalte Høyesterett:

«Straffeprosessloven § 119 første ledd pålegger imidlertid bare presten taushetsplikt. I

[den tidligere domfelte som gjorde opptaket] har ikke taushetsplikt etter denne bestemmelsen. Partene er enige om at I var berettiget til å avgi vitneforklaring om samtaler. Når B betror seg til både presten og I, vil det med andre ord gjelde to forskjellige regler for deres rett til å videreformidle innholdet i betroelsene. Jeg kan ikke se at prestens taushetsplikt etter § 119 «smitter» over på I.»

En tredjepart vil som et utgangspunkt ikke være omfattet av bevisforbudet direkte, men det kan bero på omstendighetene om de opplysninger eller dokumenter denne tredjepart besitter, av andre grunner rammes av bevisforbudet.

Det kan tilsynelatende være et visst spenningsforhold mellom avgjørelsene. På den ene side vil en tredjepart ikke være direkte omfattet av bevisforbudet, men på den annen side er bevisforbudet satt til vern av (bl.a.) fortrolighet mellom klient og advokat som gjelder like fullt om en tredjepart sitter på opplysninger eller dokumenter om dette. Antakeligvis vil rekkevidden av et samtykke være styrende, altså grunnlaget for at tredjeparten besitter opplysningene eller dokumentene.

Der en advokat blir bedt om å kommentere et avtaleutkast, som skal sendes motparten, er det naturlig å se det slik at klienten har gitt samtykke til at advokatens råd kan kommuniseres til motparten. Samtykket rekker da ikke lenger enn til dette, og advokatens råd er fortsatt underlagt bevisforbudet. Undertiden vil det også kunne være situasjonen at advokaten (eller advokaten på begge sider) reelt sett representerer begge parter, ikke ulikt slik situasjonen var i Rt. 2013 s. 1336. Se for øvrig punkt 9.4.2.4.

Om en advokat derimot blir bedt om å sende en inngått avtale til en bank i forbindelse med et låneopptak, vil det antakelig kunne bli ansett slik at banken ikke kan ha noen plikt til å bevare taushet om avtalen som er inngått eller at denne er oversendt fra den skattepliktiges advokat.

Et samtykke kan for øvrig tilbakekalles, jf. Rt. 2013 s. 1206. Et samtykke til føring av bevis om betroelser kan som hovedregel trekkes tilbake, jf. Schei m.fl., *Twisteloven – kommentarutgave*, 2. utgave, bind II, side 855 og Skoghøy, *Twisteløsning*, side 673. Taushetsbelagte opplysninger som i mellomtiden er innhentet, kan imidlertid brukes som bevis, idet tilbakekall av samtykket ikke har tilbakevirkende kraft, jf. Rt. 2003 s. 219 avsnitt 16 og Rt. 2011 s. 691 avsnitt 22. Om en skattepliktig blir klar over at en tredjepart som besitter advokatkorrespondanse, kan bli pålagt å legge frem

denne, kan samtykket til at denne tredjeparten besitter korrespondansen trekkes tilbake

Utvalgsmedlemmene *Amdahl, Brandsås, Kinander* og *Shetelig* peker for øvrig på at klientens korrespondanse ikke uten videre kan løses fra advokatens oppdrag gjennom for eksempel å sladde advokatens navn fra korrespondansen. I sin alminnelighet holder det ikke å sladde advokatens navn på korrespondansen for å frarøve klienten vernet bevisforbudene er ment å gi. I sin alminnelighet vil det også være vanskelig å operere med et skille mellom faktiske og juridiske vurderinger. I praksis finnes det ikke alltid noe skarpt skille mellom faktiske og juridiske vurderinger slik at det må være korrespondansen som sådan som er unntatt.

Det bør også påpekes at der den skattepliktige har påberopt seg taushetsrett om en opplysning eller et dokument, kan ikke skattemyndighetene omgå dette ved å henvende seg til en tredjepart om skattemyndighetene skulle bli kjent med at opplysningen eller dokumentet befinner seg hos en tredjepart.

Utvalgsmedlemmene *Aanestad, Frankrig, Jacobsen* og *Sønvisen* er ikke enig i at spørsmålet om å anse klientens kommunikasjon med en ekstern tredjepart som et spørsmål om samtykke til fritak fra advokaters taushetsplikt, kan trekkes så langt at samtykket fritt kan trekkes tilbake overfor tredjepart som har mottatt taushetsbelagte opplysninger. Det klare utgangspunktet må være at tilbaketrekking av samtykke bare gjelder overfor den som handler i kraft av samtykket. Dette er tilfellet for advokaten som har taushetsplikt, men det er kun unntaksvis naturlig å anse at den eksterne tredjeparten omfattes av fortrolighetsforholdet mellom klienten og advokaten fordi tredjeparten kommuniserer med klienten.

Der tredjeparten er en offentlig myndighet, må spørsmål om videreformidling av taushetsbelagte opplysninger løses av det aktuelle lovverket, jf. HR-2018-104-A (37) og Rt. 2008 s. 158.

Advokaters sterke taushetsplikt og klientens taushetsrett er begrunnet med de rettssikkerhets-hensyn som ligger i å kunne søke fortrolig rettsråd fra en advokat, uten frykt for at dette senere brukes mot en. Det er med andre ord fortroligheten mellom klienten og advokaten som beskyttes.

Det forutsettes at tredjeparten er utenforstående, dvs. ikke anses å være i felles klientforhold med advokaten, jf. Rt. 2013 s. 1336. Denne dommen kan imidlertid ikke tas som et generelt uttrykk for at kommunikasjon mellom to parter

uten videre faller under den sterke taushetsplikten da saken gjaldt to parter der interessefelleskapet mellom dem i realiteten innebar at de begge var i klientforhold med advokaten. Der klienten retter seg mot en ekstern tredjepart bærer ikke lenger hensynene som ligger til grunn for fortroligheten mellom advokaten og klienten. Når klienten retter seg mot en tredjepart er dette normalt for å formidle en oppfatning eller et standpunkt til den annen part. Det kan også være for å gi uttrykk for klientens rettsstilling ovenfor det offentlige eller en annen privat part. Når det gis opplysninger til en ekstern tredjepart har dette i utgangspunktet ikke karakter av å være fortrolig advokatkorrespondanse.

Kommunikasjonen med den eksterne tredjeparten kan også skje gjennom advokat som da opptrer som klientens fullmektig. Det er også en rettsikkerhetsgaranti at borgeren kan la seg representere ved en advokat. Det er imidlertid ikke hensynene til mulighetene til å søke fortrolig rettsråd som begrunner dette. Det er derfor ikke uten videre grunnlag for å overføre en sterk taushets-

plikt på grunn av fullmektighetsforholdet. Det samme må gjelde der advokaten står som kopimotaker i klientens kommunikasjon med tredjepart.

Det kan foreligge en avtalerettslig taushetsplikt mellom klienten og den eksterne tredjeparten (fortrolighetsavtale eller «no disclosure» avtale). Partene er da avtalerettslig bundet til fortrolighet. Det er imidlertid et klart prinsipp at partene ikke kan avtale seg vekk fra lovpålagte opplysningsplikter. Dersom kommunikasjon mellom to parter uten videre skal omfattes av den sterke taushetsplikten fordi en eller begge er representert ved advokat, vil dette innebære at partene aktivt kan bruke advokater i sin kommunikasjon for å skape et sterkere fortrolighetsvern enn det som følger av avtaleretten.

For ordens skyld understrekes det at situasjonen er en annen der fortrolig advokatkorrespondanse «tilflyter» en tredjepart ved en feil eller at tredjeparten ikke har rett til å rå over opplysningene, jf. Rt. 2000 s. 1139.

Del IV
Gjennomføring av BEPS tiltak 12

Kapittel 10

Aggressiv skatteplanlegging

10.1 Innledning

Utvalget er i mandatet bedt om å vurdere hvorvidt anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12 krever lovendring for å gjennomføres i norsk rett. I tilknytning til dette skal utvalget vurdere om advokaters taushetsplikt er til hinder for slik gjennomføring, og i hvilken grad skatterådgiveres opplysningsplikt bør utvides på bakgrunn av anbefalingene. Utvalget er også bedt om å vurdere om bruken av standardiserte skattepakker har utviklet seg etter 2009, da Skatteunndragelsesutvalget konkluderte med at det ikke var behov for slike regler. Dersom utvalget finner at det ikke tilbys slike pakker i særlig omfang, skal utvalget likevel vurdere om det bør innføres opplysningsplikt for å fange opp utviklingen i markedet.

Tiltak 12 gir anbefalinger om hvordan land kan innføre opplysningsplikt om skatteplanlegging. Reglene skal kunne bidra til å gi landene informasjon om aggressiv skatteplanlegging som utgjør stor risiko for overskuddsflytting og uthuling av landenes skattegrunnlag. Anbefalingene er basert på regelverkene til OECD-land som allerede har innført varianter av opplysningsplikt om skatteplanlegging. I rapporten til tiltak 12¹ gjennomgås de ulike regelverkene og det gis anbefalinger om hvordan land kan innføre tilsvarende internrettslige regler. Anbefalingene i rapporten er ikke en minimumsstandard i BEPS-prosjektet. Landene i Inclusive Framework er således ikke forpliktet til å innføre opplysningsplikt om skatteplanlegging, og står fritt til å innføre avvikende regler.

Den 21. juni 2017, sendte EU kommisjonen et rådsdirektiv på høring om automatisk utveksling av ulike grenseoverskridende arrangement. Direktivet bygger på anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12, og er EUs oppfølging av tiltakspunktet. Direktivet (2018/822 forkortet DAC 6)

ble vedtatt 25. mai 2018 og er et tillegg til EUs direktiv om automatisk utveksling av opplysninger på skatteområdet (2011/16 – DAC)². Medlemsstatene i EU er forpliktet til å innta internrettslige regler som sikrer at landene er i stand til å utveksle informasjon om de grenseoverskridende arrangementet som angis i direktivet. Direktivet oppstiller et minstenivå av opplysningsplikter på området, og landene kan derfor velge å utvide opplysningsplikten. Dette kan gjøres ved for eksempel å innføre opplysningsplikt om flere typer grenseoverskridende arrangement enn direktivet angir, eller ved å gi opplysningsplikten anvendelse for rent innenlandske arrangement.

Som det fremgår under punkt 3.3 er direktiver og forordninger på skatteområdet ikke inntatt EØS-avtalen. Norge deltar heller ikke i EUs administrative samarbeid på området for direkte skatter, og er ikke forpliktet til å gjennomføre DAC 6 i norsk rett. Selv om Norge står fritt til å velge om det skal innføres opplysningsplikt om skatteplanlegging, og hva som eventuelt skal være opplysningspliktig, er det etter utvalgets vurdering viktig at reglene som innføres i så stor grad som mulig er i overensstemmelse med reglene som innføres i EU. Både det faktum at EU-landene gjennom DAC 6 er forpliktet til å innføre opplysningsplikt om skatteplanlegging, og hvilke anbefalinger i tiltak 12 EU har fulgt opp i direktivet, har hatt stor innvirkning på utvalgets vurderinger av om det skal innføres tilsvarende regler i Norge, og av hvilket omfang.

Etter en helhetsvurdering foreslår utvalget at Norge gjennomfører anbefalingene i tiltak 12 og innfører opplysningsplikt om skatteplanlegging. I kapittel 14 vurderer utvalget anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12 og opplysningspliktige grenseoverskridende arrangement etter DAC 6, og kommer med forslag til hvordan en opplysningsplikt kan inntas i norsk rett.

I kapittel 11 gis en overordnet innføring i regelverkene som regulerer opplysningsplikt om skat-

¹ Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

² Se boks 13.1

teplanlegging i Storbritannia, Portugal, Irland, USA og Canada. I kapittel 12 skisseres anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12, og i kapittel 13 gis en oversikt over EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6.

10.2 Hva er aggressiv skatteplanlegging?

Skatteplanlegging innebærer lovlige tilpasninger til internrettslige regler eller utnyttelse av ulikheter i flere lands regelverk, for å ikke betale mer skatt enn nødvendig. Skatteplanlegging grenser til skatteunndragelse som innebærer at ulovlige aktiviteter foretas med hensikt om å minimere skatt. Dette kan for eksempel være når det bevisst gis mangelfulle eller uriktige opplysninger skattemyndighetene, med det resultat at skatten fastsettes lavere enn dersom fullstendige og riktige opplysninger ble gitt. Etter norske rett finnes det flere regelsett som markerer grensen for når skatteplanlegging er gått over til å bli ulovlig omgåelse av skattereglene eller skatteunndragelser, se blant annet punkt 10.4.

Den aggressive skatteplanleggingen kjenne- tegnes ved at den befinner seg i grensen mot ulovlig skatteplanlegging, gjerne omtalt som en gråsone. Ofte tester aggressiv skatteplanlegging grensene for hva som er lovlig, for eksempel ved å benytte skatteregler som er uklare og må avklares i rettssystemet. Aggressiv skatteplanlegging er derfor lovlig, men ofte uønsket fra myndighetenes side. EU Kommisjonen beskriver aggressiv skatteplanlegging som:

«taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability»³

I aggressiv skatteplanlegging benyttes ofte komplekse metoder og selskapsstrukturer, ulikheter i lands regelverk og land som har fordelaktige skatteregimer eller hvor selskapsskattesatsen er svært lav eller hvor det ikke ilegges noen selskapsskatt.

Etter gjeldende rett finnes det ikke en særskilt opplysningsplikt om skatteplanlegging, hverken for den skattepliktige selv eller for tredjeparter. Den skattepliktige skal imidlertid uoppfordret gi riktige og fullstendige opplysninger av betydning

³ Taxation papers – *working papers* No 71 -2017 “Aggressive tax planning indicators”

for skattefastsettingen. I de tilfeller der transaksjoner eller andre disposisjoner, som er resultat av en skatteplanlegging, ikke kan nøytraliseres ved materielle skatteregler, vil den skattepliktige i utgangspunktet ikke ha plikt til å gi skattemyndighetene disse opplysningene. Dette gjelder tilsvarende for tredjeparter, ettersom opplysninger om skatteplanlegging ikke er omfattet av de opplysninger tredjeparter etter skatteforvaltningsloven kapittel 7 uoppfordret plikter å gi skattemyndighetene. I tilfeller hvor tredjeparter pålegges å gi kontrollopplysninger, er det et vilkår at opplysningene skal kunne ha betydning for noens skatteplikt.

Selv om det etter gjeldende rett ikke er en selvstendig opplysningsplikt om skatteplanlegging, får skattemyndighetene i en viss utstrekning informasjon om skatteplanlegging på andre måter. Et eksempel er bindende forhåndsuttalelser som innebærer at skattepliktige kan anmode skattemyndighetene om å ta stilling til de skattemessige virkningen ved en konkret planlagt disposisjon før den er igangsatt. Bindende forhåndsuttalelser er regulert i skatteforvaltningsloven § 6-1 og kan bare gis når det er av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningene før igangsetting eller når spørsmålet er av allmenn interesse. Dersom den skattepliktige velger å gjennomføre den skisserte disposisjonen, vil skattemyndighetene være bundet til å foreta skattefastsettingen i samsvar med uttalelsen dersom den skattepliktige krever det og har gitt riktige og fullstendige opplysninger. Etter bestemmelsens andre ledd kan Oljeskattekontoret gi bindende forhåndsuttalelse i noe større utstrekning.⁴ Et annet eksempel er informasjonsutveksling med andre land som kan gi skattemyndigheten indikasjoner på grenseoverskridende skatteplanlegging i konkrete tilfeller. Også Norges deltakelse i internasjonale fora kan gi skattemyndighetene informasjon om ulike varianter av grenseoverskridende skatteplanlegging, se punkt 14.13.

De siste 15 årene har flere lekkasjesaker⁵ vist eksempler på aggressiv skatteplanlegging, skatteunndragelser og økonomisk hemmelighold gjennom grenseoverskridende strukturer. Flere av lekkasjene inneholder informasjon om norske skattepliktige, og også involvering av norske råd-

⁴ Mens det ellers bare er adgang til å gi bindende forhåndsuttalelser om rettsspørsmål, gir annet ledd adgang til å gi bindende forhåndsuttalelse om hvilken markedspris som skal legges til grunn ved skattefastsettingen.

⁵ Blant annet Liechtenstein (2008), Offshore leaks (2013), Lux leaks (2014), Swiss leaks (2015), Panama papers (2016), Bahamas (2016), Paradise papers (2017) og Cum Ex-filene (2018)

givere, herunder banker og advokatfirma. Lekkasjesakene har derfor gitt skattemyndighetene nyttig informasjon om norske skattepliktiges skatteplanlegging som de ellers ikke ville ha fått.

Erfaringer fra land som har innført opplysningsplikt om skatteplanlegging viser at regelverkene ikke bare gir skattemyndigheten informasjon om nye varianter av skatteplanlegging myndigheten ikke er kjent med, men at regelverkene også kan ha en preventiv effekt. I tilknytning til arbeidet med DAC 6 analyserte EU statistikker fra de tre medlemslandene som allerede har innført opplysningsplikt om skatteplanlegging (Storbritannia, Irland og Portugal). Undersøkelsene viste at innrapporterte arrangement sank drastisk de første årene etter at opplysningsplikten ble innført. Ingen av de aktuelle medlemslandene har identifisert årsaken til nedgangen, herunder om det kan skyldes at det tilbys og brukes færre arrangement som følge av opplysningsplikten, om arrangementene ikke rapporteres (sanksjonerbare brudd på opplysningsplikten), eller om arrangement utformes slik at de faller utenfor opplysningsplikten.⁶

10.3 Graden av skatteplanlegging i det norske markedet

Utvalget har i henhold til mandatet vurdert graden av skatteplanlegging i det norske markedet, herunder i hvor stor grad det tilbys såkalte «skattepakker». Med «skattepakker» siktes det til utarbeiding og salg av skattereduserende standardløsninger som tilbys flere kunder eller klienter. Skatteunndragelsesutvalget vurderte i 2009 om det burde innføres opplysningsplikt om slik standardiserte skattepakker basert på tilsvarende regler i USA, Canada og Storbritannia.⁷ Utvalget konkluderte med at det ikke var behov for slike regler i Norge. Utvalget viste til gjennomgangen av opplysningsplikten i andre land og uttalte at:

«ordningene, slik de er redegjort for her, ikke fremstår som særlig relevante for norske forhold. Utvalget kjenner ikke til at skatterådgivere i Norge i dag i noe omfang av betydning tilbyr standardiserte skattereduserende løsninger til flere klienter. Etter utvalgets vurdering oppstår utfordringene knyttet til skatterådgive-

res rolle primært ved bistand til klienter i forbindelse med ulike enkeltsaker – og ikke knyttet til standardiserte produkter. Utvalget finner derfor ikke grunnlag for å foreslå særskilte tiltak for å fange opp uakseptable standardiserte skattereduserende løsninger.»⁸

I 2014 foretok Skatteutvalget⁹ en gjennomgang av forskning om flernasjonale selskap og skatt i Norge. Resultatene fra den gjennomgåtte forskningen indikerer at flernasjonale selskap i Norge rapporterer lavere lønnsomhet enn de rent nasjonale selskapene. Videre var det et gjennomgående trekk at norskeide foretak blir mindre profitable når de blir flernasjonale gjennom å etablere datterselskap i utlandet. På side 111 til 112 fremheves det at:

«[d]ette er konsistent med en hypotese om at foretak begynner å flytte overskudd ut av Norge når de etablerer datterselskap i utlandet. Foretak som er del av norske eller utenlandske flernasjonale konsern har også 10 til 15 prosentpoeng høyere sannsynlighet for ikke å være i skatteposisjon enn rent norske foretak i samme bransje og med sammenlignbar størrelse og gjeldsgrad. Møller og Nordal (2012) utvider tidsperioden til 2007 og finner tilsvarende resultater. Funnet av differanse i lønnsomhet ser derfor ut til å være robust over tid.

Studiene fra SNF indikerer at om lag 30 pst. av det potensielle skatteprovenyet fra utenlandske flernasjonale foretak går tapt. Ifølge Tropina (2009) stammer om lag 10–15 pst. av selskapsskattegrunnlaget fra utenlandskeide selskap. I tillegg kommer norskeide selskap med virksomhet i utlandet. En har ikke et presist anslag for hvor stor del av selskapsskattegrunnlaget i Norge som samlet stammer fra flernasjonale selskap, men den antas å være relativt stor.

Studier av profitabilitet fanger kun opp overskuddsflytting fra selskap som er skattepliktige til Norge. Lavere profitabilitet kan skyldes bl.a. skattemotiverte internttransaksjoner og tynn kapitalisering. I tilfeller der selskap ikke har etablert fast driftssted, eller der det benyttes en eller annen form for hybridstruktur, vil det ikke eksistere tall for overskudd som kan sammenlignes. Det finnes ikke tallmateriale for å anslå i hvor stor grad slike strukturer

⁶ https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/impact-assessment-2017.pdf s. 24

⁷ Se omtaler i punkt 11.1 (Storbritannia) 11.5 (USA) og 11.6 (Canada).

⁸ NOU 2009: 4 punkt 9.5.1

⁹ NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

benyttes for å flytte skattbart overskudd ut av Norge.

Sammenlignende studier av prising i og utenfor konsernforhold kan ikke gjennomføres i Norge, da norske tolldata ikke inneholder informasjon om hvorvidt handelen skjer med et beslektet selskap.

Utover akademiske studier er det også en del andre indikasjoner på overskuddsflytting. En rekke saker skatteetaten har arbeidet med tyder på at skatteplanlegging gjennom gjeldsgrad og uriktige internpriser er utstrakt også i Norge. Statistikk for direkteinvesteringer tyder også på at enkelte klassiske skatteplanleggingsstrukturer benyttes for investeringer til Norge og investeringer fra Norge. Et gjennomgående trekk dersom en sammenligner inngående direkteinvesteringer i Norge med utgående investeringer er at investeringer i Norge finansieres med stor grad av gjeld (som gir fradrag for renter), mens investeringer i utlandet finansieres med en større andel egenkapital (hvor avkastningen normalt vil være omfattet av fritaksmetoden). Dette reflekteres også i statistikken over avkastning på direkteinvesteringer. Renter som andel av utbytte utgjorde mellom 8 og 16 prosent for norske utenlandsinvesteringer for årene 2010–2012, mens samme forholdstall for investeringer i Norge lå mellom 37 og 40 pst.

Forholdet mellom gjeld og egenkapital blir særlig tydelig om en ser på enkelte land der en vet at det er særlig gunstig å lokalisere egenkapital. Det har for eksempel lenge vært gunstig for konsern å ha finansieringssentra, eller internbanker i Belgia. Fradraget for egenkapital (jf. kapittel 5) innebærer at den samlede beskatningen av renteinntekter blir svært lav.¹⁰

Dette utvalget har ikke funnet holdepunkter for at tilbudet av standardiserte «skattepakker» har økt i tiden etter at Skatteunndragelsesutvalget la frem sin utredning i 2009. Etter utvalgets vurdering er norske skattepliktiges skatteplanlegging i hovedsak knyttet til konkrete disposisjoner, hvor skatteplanleggingen tilpasses det enkelte behov og i liten grad er basert på standardiserte løsninger. Utvalget baserer dette inntrykket på møter med ulike miljøer i Skatteetaten, utvalgsmedlemmenes kjennskap til egen bransje, og møte med representanter fra finansinstitusjoner med etterfølgende skriftlig innspill. I den grad det tilbys stan-

dardiserte skattereduserende løsninger er det utvalgets inntrykk at dette i hovedsak er finansielle produkt som ofte er initiert av myndighetene. Eksempler på slike produkter er BSU-konto og aksjesparekonto.

Anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12 er imidlertid ikke bare basert på standardisert skatteplanlegging, men bygger på den oppfatning at opplysningsplikten bør omfatte transaksjoner eller arrangement som utgjør risiko for aggressiv skatteplanlegging. Dette vil typisk omfatte tilpasset skatteplanlegging. Etter utvalgets vurdering vil anbefalingene som er gitt i tiltak 12 derfor være godt egnet for å treffe det norske markedet.

10.4 Regler som begrenser adgangen til skatteplanlegging

10.4.1 Innledning

Anbefalingene i tiltak 12 har som formål å gi landende informasjon om aggressiv skatteplanlegging som gjør myndighetene i stand til å iverksette tiltak for å forhindre overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget (BEPS). Det finnes allerede regler i norsk rett som har som formål å hindre overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. I det følgende gjøres det rede for disse regelverkene.

Som redegjort for i punkt 10.2, innebærer skatteplanlegging lovlige tilpasninger til internrettslig regler eller utnyttelse av ulikheter i flere lands regelverk for å minimere betalbar skatt. Skatteplanlegging er lovlig så lenge det skjer innenfor grensene oppstilt i lov. Etter norsk rett finnes det flere regelsett som markerer grensen for når skatteplanlegging er gått over til å bli ulovlig omgåelse av skattereglene, innebærer ulovlig overskuddsflytting eller medfører skattemotivert kapitalflukt ut av landet.

10.4.2 Regler om omgåelse

10.4.2.1 Generelt

Skattepliktige kan innrette seg slik at skattebelastningen blir minst mulig. Det finnes likevel en grense for hvilke tilpasninger som er legitime. Grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel skatteomgåelse følger etter gjeldende rett av den ulovfestede omgåelsesregelen. Den ulovfestede omgåelsesregelen er et særskilt rettsgrunnlag som gir skattemyndighetene mulighet til å omklassifisere skattepliktiges disposisjon mv. for skatteformål.

¹⁰ NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi side 111-112

Den ulovfestede omgåelsesregelen er foreslått lovfestet i Prop. 98 L (2018–2019). Lovforslaget omtales i punkt 10.4.2.3 nedenfor. I tillegg til den generelle omgåelsesregelen er det i skatteloven § 14-90 en særskilt omgåelsesregel for å motvirke skattemotiverte overføringer av eierandel i selskap med generelle skatteposisjoner. Denne omtales i punkt 10.4.2.4.

Skattereglene knytter skattemessige virkninger til privatrettslige forhold. Skattebelastningen er derfor ofte betinget av privatrettslige forhold. I praksis vil det si at det kan være av betydning for skatten om for eksempel en investering gjøres i form av egenkapital eller lån eller om inntekt skriver seg fra arbeid eller er arv eller gave, osv. Når den skattepliktige innretter seg slik at skattebelastningen blir lavest mulig, innebærer det å velge den privatrettslige form som i det konkrete tilfellet gir lavest mulig skatt.

Utgangspunktet er at den privatrettslige form som den skattepliktige har valgt legges til grunn ved skattefastsettelsen. Dersom den skattepliktige har innrettet seg på en måte som gir skattemessige fordeler som ikke er i overensstemmelse med skatteregelens formål, kan det foreligge omgåelse. Dette vil typisk være tilfeller hvor den privatrettslige form som den skattepliktige har valgt, gir fordeler som ikke var tilsiktet ved utforming av skattereglene. Det vil i omgåelsessituasjoner foreligge en spenning mellom den rettslige formen og den underliggende økonomiske realiteten av transaksjonen.

10.4.2.2 Den ulovfestede omgåelsesnormen

Den ulovfestede omgåelsesnormen er utviklet i samspill mellom rettspraksis og juridisk teori, og er forankret i rettspraksis og administrativ praksis. Høyesterett har i flere avgjørelser tatt utgangspunkt i denne formuleringen av omgåelsesnormen fra Rt. 2007 s. 209 Hex, avsnitt 39:

«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori og består – slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år – av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjo-

nen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen, se Høyesteretts dom 17. oktober 2006 (Rt-2006-1232) i Telenor-saken avsnitt 47 med henvisninger til tidligere rettspraksis.»

Det følger av dette at vurderingen av om det foreligger omgåelse er todelt. For det første gjelder det et grunnvilkår om at det hovedsakelige formålet bak disposisjonen må ha vært å spare skatt. I flere saker har Høyesterett ordlagt seg på en måte som synes å kreve at skattemotivet er noe sterkere enn hva som rent språklig ligger i uttrykket «hovedsakelig». I Rt. 2007 s. 209 Hex sier Høyesterett for eksempel at «den skatte- rettslige virkning [må] fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor for skattyteren». I tråd med nyere høyesterettspraksis skal skattyters motiv vurderes subjektivt, jf. blant annet Rt. 2006 s. 1232 Telenor («hva skattyteren antas å ha lagt vekt på»). I Telenor-dommen sier Høyesterett videre at hva «som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken». Det er derfor vanlige bevisbyrderegler som gjelder.

For det andre kreves det i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.

Disposisjonens virkninger utover de rent skattemessige virkningene vil ofte være sentrale ved vurderingen av om tilleggsvilkåret er oppfylt. Dette er også omtalt som disposisjonens egenverdi. Dersom disposisjonen inngår i en transaksjonsskjede som samlet sett har liten eller ingen egenverdi, skal man etter Høyesteretts praksis vurdere egenverdien av sluttresultatet av den samlede transaksjonsskjede, forutsatt at transaksjonsskjeden er ledd i en samlet plan. Dette følger blant annet av Rt. 1976 s. 302 Astrup og Rt. 1978 s. 60 Smestad.

Videre er det i Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada avgjort at skattebesparelser i utlandet skal anses som forretningsmessig egenverdi, iallfall hvor det ikke dreier seg om en omgåelsespreget disposisjon etter vedkommende lands rett.

Ved totalvurderingen skal transaksjonens egenverdi, andre virkninger, skattepliktiges formål og omstendighetene for øvrig avveies mot graden av strid med skattereglenes formål.

Omstendigheter som har vært tillagt vekt ved vurderingen i rettspraksis er blant annet i hvilken grad disposisjonen eller disposisjonskjeden fremstår som kunstig, komplisert eller påfallende ut fra en forretningsmessig vurdering.

En omstendighet som fikk betydning ved vurderingen i Rt. 2014 s. 227 var uttalelser i forarbeider og andre dokumenter om faren for omgåelse. Uttalelsene ble tillagt vekt i retning av at omgåelsesnormen ikke kunne anvendes.

Et annet moment ved totalvurderingen er om skattepliktige kunne ha oppnådd omtrent det samme på en måte som ikke kunne vært angrepet av omgåelsesnormen.

10.4.2.3 Lovfesting av omgåelsesnormen

I Prop. 98 L (2018–2019) foreslås lovfesting av den ulovfestede omgåelsesregelen. Det er foreslått at reglen inntas i skatteloven som ny § 13-2. Bestemmelsen skal ha virkning for de samme skattene som er regulert i skatteloven. I tillegg foreslås det inntatt en henvisning i merverdiavgiftsloven § 12-1 slik at omgåelsesregelen skal få tilsvarende anvendelse for merverdiavgift.

I forslaget forutsettes det at gjeldende rett etter den ulovfestede omgåelsesnormen i hovedsak er sammenfallende med forslaget.

Forslaget viderefører gjeldende rett etter den ulovfestede omgåelsesnormen, med unntak av tre punkter. Dette gjelder:

- Skattebesparelse i andre land skal som hovedregel holdes utenfor når forretningsmessige virkninger avveies og vurderes mot skattemessige virkninger. Etter den gjeldende normen vil skattebesparelse i utlandet kunne likestilles med forretningsmessige virkninger.
- Formålet med transaksjonen skal i større grad vurderes etter hvordan saken objektivt sett fremstår på grunnlag av omstendighetene i saken.
- At en omgåelsesmulighet er nevnt i lovforarbeidene uten å være fulgt opp med særskilte omgåelsesregler, skal ikke uten videre tale i den skattepliktiges favør.

Forslaget til lovtekst er gitt en oppbygging som skal gi grunnlag for en hensiktsmessig disposisjon av drøftelser i omgåelsessaker. Dette vil kunne lede til en mer enhetlig struktur i administrative vedtak og domsavsigelser i omgåelsessaker, og slik sett bidra til å klargjøre innholdet i omgåelsesnormen.

10.4.2.4 Skatteloven § 14-90

Skatteloven § 14-90 er en særlig omgåelsesregel for å motvirke skattemotiverte overføringer av eierandel i selskap med generelle skatteposisjoner, det vil si skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost. Bestemmelsens formål er å forhindre at det oppstår et marked for omsetning av skatteposisjoner.

Skatteloven § 14-90 kan få anvendelse når et selskap mv. «er part i en omorganisering etter skatteloven kapittel 11 eller får endret eierforhold som følge av en slik omorganisering eller annen transaksjon og selskapet har skatteposisjoner uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost.» Når det er sannsynlig at det overveiende motiv for transaksjonen er utnyttelse av den generelle skatteposisjonen, skal skatteposisjonen

- falle bort dersom den representerer en skattefordel, eller
- inntektsføres uten rett til avregning mot underskudd dersom den representerer en skatteforpliktelse.

Vilkåret om «transaksjon» tar først og fremst sikte på salg og annen realisasjon av aksjer eller andeler, men omfatter også kapitalforhøyelse, indirekte overføring ved overdragelse av eierselskap og gave og gavesalg.

Skatteposisjoner er knyttet til det enkelte skattesubjektet og kan ikke overføres til andre skattesubjekter uten særskilt rettslig grunnlag. Begrepet skatteposisjon gjelder en bestemt skattyters stilling i forhold til en bestemt skatteregel på et gitt tidspunkt. Dette betegnes ofte som subjektprinsippet. Skatteposisjonen til et skattesubjekt sier derfor noe om hva rettsvirkningene vil være dersom inntekt eller fradrag aktualiseres på dette tidspunkt. Som en hovedregel må de vilkårene som en skatteregel oppstiller, være oppfylt av det aktuelle skattesubjektet. For eksempel vil retten til fradrag for tidligere års underskudd være knyttet til det skattesubjektet som har hatt underskuddet.

Subjektprinsippet gjelder også når skattesubjektet er et selskap. Skatteposisjonen til et aksjeselskap endres ikke selv om aksjene i selskapet bytter eier. Skatteposisjonen følger således med ved fusjon, fisjon eller salg av aksjene i selskapet. Ved å kombinere overføring av aksjene med regler om for eksempel konsernbidrag eller fritaksmetoden, kan de fordelene som skatteposisjonen gir, likevel reelt sett overføres til et annet skattesubjekt. Tilsidesettelse eller avskjæring ved

skattemotiverte overføring av eierandeler er nødvendig for å sikre tilknytningen mellom skatteposisjoner og skattesubjektet.

I Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) pkt. 6.5.7.1 uttales følgende om bestemmelsen:

«Med generelle skatteposisjoner menes posisjoner som ikke har tilknytning til noen særskilt eiendel eller gjeldspost. Det kan være skattemessig fordelaktig å overføre majoriteten av aksjene i et selskap med generelle skatteposisjoner når skatteposisjonene har større verdi på kjøpers hånd enn på selgers.

I dagens system vil det ofte oppstå skattepliktig gevinst ved realisasjon av aksjer i selskaper med posisjoner som representerer skatteforpliktelser. Fram til nå har det derfor vært mest vanlig med skattemotivert overføring av selskaper med posisjoner som representerer skattefordeler. Det typiske eksempel er at aksjene i selskap med fremførbart underskudd overføres til et selskap som kan avregne underskuddet mot egne inntekter ved konsernbidrag.

Innføring av fritaksmetoden kan imidlertid gjøre det gunstigere å overføre selskaper med skatteforpliktende posisjoner. Eksempelvis kan fritaksmetoden stimulere til skattemotivert overføring av aksjene i et selskap som har latent skatteforpliktelse knyttet til gevinst ved virksomhetssalg (gevinsten er ført på gevinst- og tapskonto). Aksjeoverføringen skjer til et selskap som i motsetning til det selgende selskapet har skattemessig underskudd til fremføring, eller som forventes å generere underskudd i de påfølgende år. I en slik situasjon kan det ervervende selskapet være villig til å betale en relativt høy pris for aksjene, med verdsetting av den ubeskattede gevinsten til mer enn 72 pst. Etter den gjeldende RISK-metoden medfører aksjeoverføringen at gevinsten ved virksomhetssalget fremskyndes til beskatning på aksjonærnivå, dvs. hos det selgende selskapet. Ved fritaksmetoden kan derimot aksjene overføres uten at det utløses skatteplikt. Slike tilpasninger kan bety tap av skatteproveny ved at gevinster ved virksomhetssalg i realiteten unndras fra effektiv beskatning.»

Skatteloven § 14-90 er en avskjæringsregel som innebærer at det må foretas en konkret vurdering av hva som er motivet for transaksjonen. Det avgjørende spørsmålet ved vurderingen av om bestemmelsen får anvendelse er om det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjo-

nen er det overveide motivet for transaksjonen. Ved sannsynlighetsvurderingen må det tas utgangspunkt i hva som objektivt sett fremstår som det sannsynlige overveiende motiv for transaksjonen, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995–96) punkt 8.2 Ved avveiningen skal de skattemessige virkninger vurderes mot øvrige bedriftsøkonomiske virkninger.

I HR-2017-2410-A (Armada-dommen) la Høyesterett til grunn at hva som er det overveiende motiv ikke beror på den subjektive motivasjonen for transaksjonen, men på en objektiv vurdering. Dommen klargjør også at det er tilstrekkelig at det skattemessige motivet veier tyngre enn de forretningsmessige motivene for transaksjonen, uten ytterligere krav til kvalifisert overvekt. Armada-dommen har videre avklart at skatteloven § 14-90 ikke har rom for noen lojalitetsvurdering (totalvurdering) slik det er etter den ulovfestede omgåelsesregelen.

Rettsvirkningen av at skatteloven § 14-90 får anvendelse, er at retten til å utnytte skatteposisjonen faller bort. Avskjæring skal foretas for den eller de skatteposisjoner som skattemotivet ved transaksjonen knytter seg til. Underskuddsposisjoner som rammes av bestemmelsen bortfaller ved at underskuddet ikke kan fremføres til fradrag i inneværende eller senere regnskapsår. Dersom skatteposisjonen som rammes av bestemmelsen er en skatteforpliktelse, skal skatteposisjonen inntektsføres. Det innebærer at den ikke kan avregnes mot underskudd eller danne grunnlag for fradragsberettiget konsernbidrag. En skatteforpliktende posisjon skal inntektsføres som et eget skattegrunnlag, jf. Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) punkt 6.5.7.4.

10.4.3 Skatteloven § 13-1 – Armlengdeprinsippet

Etter skatteloven § 13-1 første ledd kan skattemyndighetene fastsette skattegrunnlaget ved skjønn dersom den skattepliktiges formue eller inntekt er redusert på grunn av direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning.

For at § 13-1 skal få anvendelse, må tre vilkår være oppfylt:

- det må foreligge interessefellesskap mellom skattyter og den andre personen mv.,
- det må foreligge en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter, og
- inntekts- eller formuesreduksjonen må være en følge av interessefellesskapet (årsakssammenheng).

For at formuen eller inntekten skal anses redusert, må den formuen eller inntekten som er oppgitt av den skattepliktige, sammenlignes med den formue eller inntekt som det må antas at den skattepliktige ville ha hatt om interessefellesskapet ikke hadde foreligget. Dette innebærer at pris og vilkår i transaksjoner mellom nærstående vurderes mot pris og vilkår avtalt mellom uavhengige parter i sammenlignbare transaksjoner. Vurderingen er objektiv. Samlet gir vilkårene uttrykk for det såkalte armlengdeprinsippet.

Rettsvirkningen av at vilkårene er oppfylt er at inntekten eller formuen kan fastsettes ved skjønn. Ved skjønn skal formue eller inntekt fastsettes som om interessefellesskap ikke hadde foreligget, jf. tredje ledd.

Bestemmelsen har som formål å motvirke reduksjon av skattegrunnlaget ved at den skattepliktiges inntekts- eller formuesposter søkes overført til en annen ved feil prissetting av transaksjoner mellom partene. Bestemmelsen er primært en tilordnings- og verdsettelsesregel. Den får også anvendelse på tilfeller av tynn kapitalisering, det vil si at den skattepliktiges virksomhet er unaturlig høyt lånefinansiert. Slike situasjoner kan gi grunnlag for å omklassifisere gjelden til egenkapital. Situasjoner hvor det foreligger tynn kapitalisering vil også i mange tilfeller rammes av bestemmelsen om begrensning av rentefradrag i skatteloven § 6-41.

Skatteloven § 13-1 har størst praktisk anvendelse ved prising av transaksjoner mellom selskap som har felles eierinteresser og mellom selskap og aksjonær, men den omfatter også andre nærstående forhold.

Ved anvendelsen av § 13-1 bør OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter anvendes så langt de passer, jf. fjerde ledd. I Rt. 2001 s. 1265 ble det lagt til grunn at det armlengdeprinsippet som følger av § 13-1 i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer.

Det følger av fjerde ledd at når det foreligger interessefellesskap mellom et norsk foretak og et foretak i et land som Norge har inngått skatteavtale, skal skattemyndighetene ta hensyn til OECDs retningslinjer dersom skatteavtalen forutsetter at disse anvendes.

Retningslinjene gir veiledning om anvendelsen av armlengdeprinsippet. Anvendelsen baseres på en sammenligning av vilkårene i en transaksjon mellom nærstående med vilkårene i en transaksjon mellom uavhengige parter. Analysen skal i henhold til retningslinjene ta utgangspunkt i de faktorer som man antar at vil påvirke betingelsene for forretninger som gjøres på armlengdes avstand.

10.4.4 Skatteloven § 6-41 – rentebegrensningsreglen

Flernasjonale konsern kan utnytte skatteforskjeller mellom land ved å etablere låneavtaler mellom selskap i konsernet slik at renter betales fra selskap i land med relativt sett høy skattesats, til selskap hjemmehørende i land med lav skattesats. På denne måten reduseres konsernets totale skattebelastning.

De skattemessige fordelene som slik tilordning av gjeld medfører, gir flernasjonale konsern insentiv til å finansiere selskap i land med høy skattesats med lån fremfor egenkapital. Skattemotivert, strategisk tilordning av gjeld omtales gjerne som «tynn kapitalisering». Selskap i land med høy skattesats anses som tynt kapitalisert hvis de har lavere egenkapitalgrad enn de ville hatt dersom skatteforskjeller ikke hadde hatt innvirkning på finansieringen av selskapet.

Skatteloven § 6-41 er en særskilt regel for å motvirke skatteplanlegging gjennom rentefradrag. Etter bestemmelsen vil selskap mv. ikke få fradrag for den delen av netto rentekostnader som overstiger 25 prosent av skattemessig EBITDA (earnings before interest, tax, depreciation and amortization). Avskjæring av rentefradraget foretas bare dersom netto rentekostnader overstiger et terskelbeløp som for selskap mv. i konsern er 25 millioner kroner fastsatt samlet for den norske delen av konsernet. For selskap mv. som ikke er del av et konsern er terskelbeløpet fem millioner kroner. Netto rentekostnader omfatter i utgangspunktet alle rentekostnader og renteinntekter som ligger innenfor det alminnelige skatterettslige rentebegrepet, herunder under- og overkurs ved låneopptak.

Regelen gjelder for aksjeselskap og øvrige selskap og innretninger som lignedes som eget skatteobjekt (selskapsligning). Videre omfattes deltakerlignede selskap og NOKUS-selskap, samt selskap og innretninger som har begrenset skatteplikt til Norge. Finansinstitusjoner er unntatt fra begrensningsregelen.

Rentebegrensningsregelen ble innført med virkning fra inntektsåret 2014. Regelen ble endret med virkning fra inntektsåret 2019, se nærmere omtale i Prop. 1 LS (2018–2019) kapittel 9. Endringene er i tråd med anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 4, se nærmere omtale i punkt 2.4.5.

Endringen innebærer en utvidelse av rentebegrensningsregelen ved at renter på lån fra eksterne långivere omfattes av fradragsbegrensningen for skattepliktige som er i konsern. For

skattepliktige som ikke er i konsern videreføres begrensningen av fradraget for renter som betales til en nærstående långiver.

Formålet med å utvide rentebegrensningsregelen er å motvirke overskuddsflytting som skjer gjennom renter på lån fra uavhengige långivere. Som påpekt av Skatteutvalget i NOU 2014: 13 kapittel 8, kan også gjeld hos eksterne långivere danne grunnlaget for skattetilpasninger gjennom rentefradrag. Et flernasjonalt foretak kan innrette seg slik at selskap i land med relativt sett høyere skattesats finansieres med mye lån hos eksterne långivere, mens selskap i land med lav skattesats finansieres med tilsvarende lite eksterne lån. Den samlede gjeldsandelen i foretaket blir i liten grad påvirket, samtidig som foretaket får utnyttet høye rentefradrag.

For å begrense risikoen for at ordinære låneforhold rammes av avskjæring av rentefradrag, ble det videre innført en unntaksregel basert på en sammenligning mellom gjeldsbelastningen for selskap mv. i konsern med konsernets globale gjeldsbelastning (egenkapitalbasert unntaksregel). Sammenligningen tar utgangspunkt i forholdet mellom egenkapital og samlede eiendeler (egenkapitalandelen). Regelen går ut på at et selskap unngår rentebegrensning dersom egenkapitalandelen i selskapsregnskapet er tilnærmet lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet globalt. Tilsvarende gjelder for selskap som er i konsern med flere skattepliktige enheter i Norge, og den samlede egenkapitalandelen til disse enhetene er lik eller høyere enn egenkapitalandelen i konsernregnskapet globalt.

10.4.5 Skatteloven § 10-60 flg. – NOKUS

Skatteloven § 10-60 flg. har særlige regler om beskatning av norske deltakere i norsk-kontrollerte utenlandske aksjeselskap og likestilte selskap eller sammenslutninger mv. som er hjemmehørende i lavskatteland (NOKUS-reglene). Formålet med NOKUS-reglene er å motvirke skatte-

motivert kapitalflukt til lavskatteland. Reglene likebehandler norske skattepliktiges investeringer i Norge og lavskatteland (kapitaleksportnøytralitet).

Etter NOKUS-reglene skattlegges norske deltakere løpende for sine forholdsmessige andeler av inntekt opptjent i norsk-kontrollert selskap i lavskatteland. Det er NOKUS-deltakeren som, gjennom en nettoligningsmetode, er skattesubjekt.

Norsk kontroll av utenlandsk selskap foreligger som hovedregel når norske skattepliktige direkte eller indirekte eier eller kontrollerer minst halvparten av selskapets eller innretningens andeler eller kapital.

Som lavskatteland regnes land hvor den alminnelige inntektsskatt på selskapets eller innretningens samlede overskudd utgjør mindre enn to tredjedeler av skatten som ville blitt ilignet i Norge. NOKUS-reglene kommer ikke til anvendelse hvis selskapet mv. er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et lavskatteland i EØS. I tilfeller hvor selskapet mv. er hjemmehørende i et land Norge har inngått skatteavtale med, kan NOKUS-beskatning bare gjennomføres hvis selskapets inntekter hovedsakelig er av passiv karakter.

Deltakerens inntekt settes til vedkommendes andel av selskapets eller innretningens overskudd eller underskudd etter reglene i norsk skattelovgivning som om selskapet eller innretningen var norsk skattyter. Andel av overskudd inngår i deltakerens alminnelige inntekt. Andel av underskudd må fremføres til fradrag i senere års inntekt fra selskapet, og kan ikke samordnes med deltakerens alminnelige inntekt fra andre kilder.

Utdeling av utbytte til deltaker som er selskap er som utgangspunkt skattefritt. Utdeling av utbytte til personlig deltaker er derimot skattepliktig. Denne forskjellen tilsvarer behandlingen av utbytte for øvrig, jf. fritaksmetoden for selskapsaksjonærer og aksjonærmodellen for personlige aksjonærer.

Kapittel 11

Opplysningsplikt om skatteplanlegging i andre land

11.1 Innledning

I dette kapittelet gir utvalget en kort redegjørelse for hovedtrekkene i regelverkene i Storbritannia, Portugal, Irland, USA og Canada. Dette er land som har innført opplysningsplikt om skatteplanlegging og som anbefalingene i BEPS-prosjektets tiltak 12 i stor grad bygger på. EUs medlemsland er forpliktet til å gjennomføre opplysningsplikten angitt i DAC 6, og Portugal og Irland er derfor forpliktet til å gjennomføre direktivet i tillegg til sine gjeldende regler. Storbritannia har uttalt at de ønsker å gjennomføre direktivet selv om de går ut av EU.

Ingen av de nordiske landene har regler om opplysningsplikt i sine gjeldende regelverk, men er forpliktet til å gjennomføre DAC 6 som et minimum. I Sverige foreligger det en utredning (SOU 2018:91) som foreslår hvordan direktivet kan gjennomføres i svensk rett, se omtale i punkt 13.7.

11.2 Storbritannia

11.2.1 Innledning

Storbritannia innførte regler om opplysningsplikt om skatteplanlegging i 2004, «disclosure of tax avoidance schemes» (DOTAS). Formålet med regelverket er å gi skattemyndighetene tidlig informasjon om skattearrangement, hvordan de struktureres og hvem som benytter seg av dem. Regelverket er gradvis endret og anvendelsesområdet er utvidet siden vedtagelsen. Regelverket omfatter nå inntektsskatt, selskapsskatt, skatt på kapitalgevinst, i tillegg til visse angitte opplegg knyttet til dokumentavgift ved eiendomstransaksjoner, arveavgift, merverdiavgift, trygdeavgift og indirekte skatter. Regelverket er todelt, et regelsett for direkte skatt og trygdeavgift, og et for merverdiavgift og indirekte skatter.

I februar 2016 sendte HM Revenue and Customs (HMRC) på høring forslag til endringer i eksisterende regler og forslag til nye kjennetegn som skal gjøre arrangement opplysningsplik-

tige.¹ Fra 1. januar 2018 ble det innført endringer i forbindelse med oppfølging av høringen, hvor blant annet et nytt kjennetegn knyttet til inheritance tax ble innlemmet i regelverket. Fra samme dato ble det innført et nytt regelsett for merverdiavgift og indirekte skatter, «DASVOIT» (Disclosure of Tax Avoidance Schemes – VAT and other indirect taxes), som erstatter det tidligere regelsettet som bare gjaldt for merverdiavgift. Det nye regelverket gjelder skattearrangement som er implementert etter datoen for vedtakelsen, med mindre opplegget ble markedsført eller gjort tilgjengelig tidligere.

11.2.2 Opplysningspliktige arrangement

Etter DOTAS defineres ikke «arrangement», men det fremgår av veilederen² til regelverket at begrepet skal tolkes vidt og omfatter ethvert arrangement, transaksjon eller transaksjonsrekke.³ Det avgjørende for om et arrangement er opplysningspliktig, er om det oppfyller en «main benefit-test», og i tillegg minst ett av flere kjennetegn. Main-benefit-testen innebærer for det første at arrangementet må lede til, eller kan lede til, en skattefordel for noen, og at denne skattefordelen er hovedfordelen eller en av hovedfordelene ved arrangementet. Etter veilederen gis det anvisning for vurderingen av om skatt er en av hovedfordelene ved arrangementet. Her uttales det at:

«The advantage is one of the main benefits of the arrangements if it is a significant or important element of the benefits and not incidental or insubstantial. The following general points can be made as to when a tax advantage will be regarded as one of the main benefits. In our

¹ https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/495652/Disclosure_of_Tax_Avoidance_Schemes_hallmark_regulations_responses.pdf

² HM Revenue and Customs (2019) – Guidance Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS)

³ HM Revenue and Customs (2019) side 31

experience those who plan tax arrangements fully understand the tax advantage such schemes are intended to achieve. Therefore we expect it will be obvious (with or without detailed explanation) to any potential client what the relationship is between the tax advantage and any other financial benefits of the product they are buying. The test is objective and considers the value of the expected tax advantage compared to the value of any other benefits likely to be enjoyed.»⁴

For arrangement som er utviklet, markedsført mv. av en rådgiver skal arrangementet omfattes av minst ett av følgende kjennetegn for å være opplysningspliktig:

- Confidentiality from other promoters
- Confidentiality from HMRC
- Premium fee
- Standardised tax products
- Loss schemes
- Leasing arrangements
- Employment income
- Financial products

Når arrangementet er utviklet in-house er et arrangement opplysningspliktig når det inneholder ett av følgende kjennetegn:

- Confidentiality from HMRC
- Premium fee
- Leasing arrangements
- Employment income
- Financial products

Dersom arrangementet er utviklet in-house, gjelder opplysningsplikten ikke for små og medium selskap dersom arrangementet omfattes av ett av de tre første kjennetegnene.

11.2.3 Opplysningspliktige

I DOTAS ligger den primære opplysningsplikten hos rådgiveren, «the promoter». Dette er personer som er ansvarlig for utviklingen, markedsføringen og tilgjengeliggjøring av et opplysningspliktig arrangement. I tillegg omfattes også den som bistår i gjennomføringen av et opplysningspliktig arrangement.

I enkelte tilfeller overføres opplysningsplikten til den som benytter seg av arrangementet. Dette gjelder i de tilfellene rådgiveren ikke har tilknytning i Storbritannia, når skatterådgiveren er en advokat som må bryte taushetsplikten for å gi

opplysninger eller når opplegget er utviklet av selskapet selv eller av en intern rådgiver (in-house counsel). Advokater kan ikke påberope seg unntaket knyttet til taushetsplikt når de markedsfører skattearrangementet.

11.2.4 Frist for å gi opplysninger

Når rådgiveren er opplysningspliktig skal det gis opplysninger til skattemyndighetene innen fem dager etter at arrangementet er markedsført, gjort tilgjengelig for en kunde, eller rådgiveren har fått kjennskap om at kunden har gjennomført første skritt i arrangementet. I de tilfellene det er kunden som skal gi opplysninger til skattemyndighetene, inntreffer opplysningsplikten når det første skrittet i arrangementet er gjennomført. Fra denne datoen har den skattepliktige fem eller 30 virkedager til å gi nødvendige opplysninger til myndighetene.

11.2.5 Sanksjoner

Manglende opplysninger om et skattearrangement og manglende etterlevelse av DOTAS kan sanksjoneres med en førstegangsbot med påfølgende mulkt frem til oppfyllelse skjer. Bøter varierer fra 600 GBP per dag til bøter på opptil 1 million GBP. Dersom brukeren av et skatteplanleggingsopplegg ikke oppgir oppleggets referansenummer til myndighetene, kan rådgiveren ilegges bøter på opptil 5000 GBP. Ved neste brudd øker boten til 7500 GBP og deretter til 10 000 GBP for hvert brudd.

11.3 Portugal

11.3.1 Innledning

Portugal innførte opplysningsplikt om skatteplanlegging i 2008.⁵ Det portugisiske regelverket er basert på DOTAS-reglene i Storbritannia.

Opplysningsplikten gjelder skatteplanlegging knyttet til en rekke skattearter, herunder eiendomsskatt, inntektskatt, kommuneskatt, merverdiavgift, dokumentavgift og stempelavgift (stamp duties).

11.3.2 Opplysningspliktige arrangement

Etter det portugisiske regelverket skal det opplyses om alle arrangement som direkte eller indirekte fører til, eller forventes å føre til, en skatte-

⁴ HM Revenue and Customs (2019) side 32

⁵ Decree-law 29/2008

fordel. Skattefordelen som oppnås, eller forventes å oppnås må være hovedfordelen eller en av hovedfordelen med arrangementet. Videre må arrangementet omfattes av minst ett av flere kjennetegn. Disse kjennetegnene omfatter blant annet situasjoner hvor rådgiveren har fraskrevet seg ansvar eller har begrenset ansvar for arrangementet, når arrangementet omfatter enheter som er underlagt et særskilt skatteregime eller har skattefritak, når arrangement omfatter forsikringstransaksjoner eller finansielle transaksjoner som kan gi grunnlag for omklassifisering av inntekt eller endring av inntektsmottakeren. Endelig omfattes tapstransaksjoner.

Dersom opplegget faller inn under en av kategoriene skal det gis detaljerte opplysninger om opplegget, regelverket som er benyttet samt identifikasjon av skatterådgiveren. Det er bare i de tilfellene hvor den skattepliktige selv er opplysningspliktig at det skal gis opplysninger om denne. Rådgiveren har ikke plikt til å gi opplysninger om kunder.

11.3.3 Opplysningspliktige

Etter det portugisiske regelverket ligger den primære opplysningsplikten til rådgiveren. Dette omfatter blant annet autoriserte revisorer, regnskapsførere og finansielle institusjoner. Advokater er som utgangspunkt opplysningspliktige, men det er gjort unntak for opplysninger som er underlagt taushetsplikt. Dette vil være tilfellet ved opplysninger knyttet til advokatens vurdering av klientens rettslige posisjoner, ved juridisk rådgivning og ved representasjon av klienten under rettergang.

Unntaket for taushetsbelagte opplysninger gjelder likevel ikke når advokaten oppsøker personer for å selge arrangement. Dersom advokaten er unntatt fra opplysningsplikten, er det den skattepliktige som skal gi opplysningene til myndighetene. Det er også den skattepliktige som skal gi opplysninger når rådgiveren er lokalisert utenfor Portugal, eller når opplegget er utviklet in-house.

11.3.4 Frist for å gi opplysninger

Dersom det er rådgiveren som er opplysningspliktig er fristen for å gi portugisiske skattemyndigheter opplysninger innen 20 dager regnet fra utgangen av den måneden da arrangementet ble gjort tilgjengelig for kunder. Dersom kunden er opplysningspliktig om arrangementet skal opplysningene gis innen utgangen av måneden etter den måneden da arrangementet ble gjennomført.

11.3.5 Sanksjoner

Brudd på opplysningsplikten kan sanksjoneres med gebyrer fra 1 000 EUR til 100 000 EUR. Tap av skattefordeler og offentlig publisering av ilagte gebyrer, kan også anvendes som forebyggende tiltak. I tillegg har skattemyndighetene adgang til å publisere detaljer om arrangementer på internett.

11.4 Irland

11.4.1 Innledning

I 2011 innførte Irland opplysningsplikt om skatteplanlegging, «The Mandatory Disclosure of Certain Transactions». Reglene fikk et tillegg i 2015. Formålet med opplysningsplikten er å gi irske skattemyndigheter tidlig informasjon om aggressiv skatteplanlegging, hvordan de virker og hvem som benytter dem. Reglene skal også gi skattemyndighetene mulighet til å motvirke uønsket aggressiv skatteplanlegging ved å endre det aktuelle regelverket som utnyttes, eller ved å benytte «anti-avoidance» regler i konkrete tilfeller.⁶ Det irske regelverket omfatter skatteplanlegging knyttet til flere ulike skattearter, herunder inntektsskatt, selskapskatt, kapitalskatt og merverdiavgift.⁷

11.4.2 Opplysningspliktige arrangement

Etter det irske regelverket er enhver transaksjon, eller forslag til transaksjon, opplysningspliktig når den oppfyller et inngangsvilkår i tillegg til minst ett av flere kjennetegn. «Transaksjon» er definert vidt og er basert på definisjonen i den generelle anti-avoidance regelen (GAAR). Definisjonen omfatter alle typer «schemes, arrangements, transactions, series of transactions and devices».⁸

Inngangsvilkåret etter det irske regelverket er en «main benefit-test». Denne innebærer at en transaksjon er opplysningspliktig når den gir eller forventes å gi en person en skattefordel. Videre må skattefordelen være, eller forventes å være, hovedfordelen eller en av hovedfordelen ved transaksjonen. Hva som etter regelverket skal anses som en skattefordel er definert vidt, og i henhold til definisjonen i GAAR. Som skattefordel omfattes:

⁶ Revenue Commissioners (2015) – *Guidance notes on Mandatory Disclosure Regime*

⁷ Income Tax, Corporation Tax, Capital Gains Tax, the Universal Social Charge, Value Added Tax, Capital Acquisitions Tax, Stamp Duties and Excise Duties.

⁸ Section 817D(1)

«any advantage arising out of, or by reason of, a transaction relating to a reduction, deferral or avoidance of any assessment, charge or liability to tax, or any relief from, or refund of tax, or the avoidance of any obligation to deduct or account for tax.»⁹

Det fremgår av veiledningen¹⁰ til regelverket at main benefit-testen krever at rådgiveren eller brukeren av arrangementet, skal foreta en objektiv vurdering av den skattefordelen som forventes, og sammenligne denne med verdien av andre finansielle fordeler som transaksjonen kan forventes å gi. Dersom det å oppnå eller forsøke å oppnå en skattefordel er en av flere forventede fordeler ved transaksjonen, er testen oppfylt dersom personen ikke ville ha gjennomført transaksjonen dersom muligheten for skattefordelen ikke var der.

I tillegg til å oppfylle main benefit-testen, må et arrangement eller transaksjon inneholde minst ett av flere kjennetegn. Kjennetegnene er inndelt i to kategorier, en som inneholder generelle kjennetegn knyttet til konfidensialitet og honorar, og en annen som retter seg mot konkrete risikoområder i det irske skattesystemet.

Kjennetegnene i kategorien med generell kjennetegn består av transaksjoner hvor rådgiveren pålegger brukeren taushetsplikt om arrangementet overfor skattemyndighetene eller andre rådgivere. Arrangement som allerede er kjent for skattemyndighetene vil ikke falle inn under dette kjennetegnet. Videre omfattes transaksjoner hvor det skal betales et *premium* honorar til rådgiver for arrangementet. Med premium siktes det til honorar som i det vesentligste er tilknyttet skattefordelen som søkes oppnådd, eller honorar som er betinget av at skattefordelen faktisk oppnås.

I kategorien med kjennetegn knyttet til konkrete risikoområder omfattes standardiserte skatteprodukt, Loss Schemes (for fysiske og juridiske personer), Employment schemes, Income in to Capital Schemes, Income in to Gift Schemes og Discretionary Trust. I det irske regelverket er det gjort unntak for «day-to-day»-rådgivning, som typisk vil være rådgivning gitt i god tro.

11.4.3 Opplysningspliktige

Etter det irske regelverket ligger den primære opplysningsplikten til rådgiver. Rådgiver betegnes som «the promoter», og omfatter personer (fysiske og juridiske) som utvikler eller markeds-

fører arrangementet, eller gjør det tilgjengelig for implementering eller bistår i gjennomføringen.

I enkelte tilfeller overføres opplysningsplikten til den skattepliktige eller brukeren av arrangementet. Dette er tilfellet når det ikke finnes noen rådgivere, som for eksempel når arrangementet er utviklet av brukere selv, såkalt in-house arrangement. For slike arrangement kreves det at arrangementet er implementert før det blir opplysningspliktig. Videre overføres opplysningsplikten til brukeren når rådgiveren er offshore, dvs. når rådgiveren driver sin virksomhet i et annet land enn Irland.

Endelig overføres opplysningsplikten til brukeren når rådgiveren er underlagt taushetsplikt og må bryte denne for å gi fullstendig opplysninger om arrangementet til skattemyndighetene. Taushetsplikten kan ikke påberopes av rådgiveren når arrangementet er markedsført. Dersom rådgiveren er underlagt taushetsplikt og ikke kan gi opplysninger til myndighetene, plikter rådgiveren å informere den skattepliktige om at opplysningsplikten er overført.

11.4.4 Frist for å gi opplysninger

Når rådgiver har opplysningsplikt om arrangementet, er fristen for å gi opplysninger innen fem virkedager etter en såkalt «trigger-dato». Denne datoen er ulik for forskjellig arrangement. For markedsarrangement er denne datoen satt til når det er satt i gang tiltak for å markedsføre arrangementet, eller når det er gjort tilgjengelig for implementering av brukeren. For andre arrangement, «bespoken schemes», er triggerdatoen den dagen rådgiveren blir kjent med at transaksjonen er gjennomført.

Dersom opplysningsplikten er overført til brukeren av arrangementet er fristen fem virkedager fra den dagen da den første transaksjonen i arrangementet ble gjennomført. Dersom arrangementet er utviklet in-house er fristen forlenget til 30 virkedager.

Når skattemyndighetene har fått opplysninger om arrangementet skal de innen 90 dager gi den oppgitte transaksjonen et identifikasjonsnummer eller melde tilbake at transaksjonen ikke er opplysningspliktig. Når rådgiveren mottar identifikasjonsnummer skal han innen fem virkedager gi nummeret til kunden og/eller andre som markedsfører arrangementet på vegne av rådgiveren. Rådgiveren skal deretter jevnlig gi skattemyndighetene lister over kunder som har gjennomført transaksjoner til det aktuelle identifikasjonsnummeret.

⁹ Revenue Commissioners (2015) side 4

¹⁰ Revenue Commissioners (2015)

11.4.5 Sanksjoner

Brudd på opplysningsplikten kan sanksjoneres med overtredelsesgebyr og dagmulkt.

For mindre brudd kan det ilegges et gebyr på opptil 4 000 EUR og deretter ytterligere 100 EUR per dag dersom bruddet ikke rettes opp. Som mindre brudd regnes blant annet situasjonen hvor en rådgiver er underlagt taushetsplikt, og ikke oppfyller sin plikt til å informere bruker om hans taushetsplikt eller til skattemyndighetene om at rådgiver ikke kan oppfylle. Videre anses manglende hold av klientliste som et mindre brudd.

For mer alvorlige brudd kan det ilegges en daglig mulkt på opptil 500 EUR per dag. Dagmulkten skal hindre at opplysningspliktige trenerer innlevering av opplysninger.

11.5 USA

11.5.1 Innledning

USA har fra midten av 1980-tallet hatt opplysningsplikt om skatteplanlegging. Formålet med reglene har vært å øke transparensen rundt opplysningspliktige transaksjoner, og motvirke markedsføringen av aggressive skattearrangement. I tillegg er det et mål at aggressiv skatteplanlegging blir oppdaget på et tidlig tidspunkt.

11.5.2 Opplysningspliktige arrangement

Etter det amerikanske regelverket skal det opplyses om nærmere angitte rapporteringspliktige transaksjoner. Med transaksjoner siktes det til alle faktiske elementer som er relevante for den forventede skattemessige behandlingen av en investering, enhet, plan eller ordning, og det inkluderer en rekke trinn utført som en del av en plan. De opplysningspliktige transaksjonene er inndelt i fem kategorier: Opplistede transaksjoner, transaksjoner av interesse, konfidensielle transaksjoner, transaksjoner med kontraktsfestet beskyttelse og tapstransaksjoner.

I kategorien *opplistede transaksjoner* omfattes transaksjoner som publiseres på hjemmesidene til The Internal Revenue Service («IRS»). Per april 2019 hadde IRS opplistet 36 transaksjoner på sine hjemmesider.¹¹ Til hver transaksjon gis en detaljert beskrivelse. I tillegg til de 36 opplistede transaksjonene skal det gis opplysninger om transaksjoner som i det vesentlige er like disse transaksjonene.

I kategorien *transaksjoner av interesse* omfattes nærmere angitte transaksjoner som er publisert på IRS sine hjemmesider. I tillegg er det også opplysningsplikt om en transaksjon som er lik, eller i hovedsak lik, en av transaksjonene IRS har identifisert som en «transaksjon av interesse». Dette er transaksjoner som IRS og Treasury Department mener innebærer en risiko for over-skuddsflytting og skatteunndragelse, men hvor det ikke er tilstrekkelig med informasjon for å kunne identifisere den som en «tax avoidance transaction». Det er per april 2019 opplistet seks slike transaksjoner av interesse på IRS sine hjemmesider.¹²

I kategorien *konfidensielle transaksjoner* omfattes transaksjoner som er tilbudt en skattepliktig (eller en tilknyttet part av denne) under forutsetning om konfidensialitet rundt transaksjonenes skattemessige behandling eller dennes struktur. I tillegg må den skattepliktige ha betalt rådgiveren et minimumshonorar. For selskap er denne terskelen 250 000 USD mens den er 50 000 USD for andre skattepliktige.

I kategorien *transaksjoner med kontraktsfestet beskyttelse*, omfattes transaksjoner hvor den skattepliktige har rett til hel eller delvis tilbakebetaling av betalte utgifter dersom den forventede skattefordelen ikke oppnås. I kategorien omfattes også de situasjonene hvor rådgiverens honorar er betinget av at den forventede skattefordelen inntrer.

I kategorien *tapstransaksjoner* (loss transactions) omfattes transaksjoner som resulterer i at en skattepliktig kan kreve fradrag over et angitt minimumsbeløp. Minimumsbeløpet strekker seg fra 2 millioner USD til 10 millioner USD for enkeltstående skatteår, mens minimumsbeløpet øker til mellom 4 millioner USD og 20 millioner USD for skatteår i kombinasjon.

11.5.3 Opplysningspliktige

I USA skal både den skattepliktige og rådgiveren opplyse om rapporteringspliktige transaksjoner. Rådgiveren er betegnet som «Material Advisor» og defineres som enhver som gir materiell hjelp, assistanse eller råd med hensyn til å organisere, fremme, selge, implementere, forsikre eller utføre en rapporteringspliktig transaksjon. I tillegg må rådgiveren ha en direkte eller indirekte bruttoinntekt for disse tjenestene, som oversiger fastsatte terskelbeløp.¹³ For opplistede transaksjoner er

¹¹ <https://www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions>

¹² <https://www.irs.gov/businesses/corporations/transactions-of-interest>

terskelbeløpet USD 10.000 for fysiske personer, og USD 25.000 for foretak. For transaksjoner som ikke er opplistet, er terskelbeløpet USD 50.000 for fysiske personer og USD 250.000 for foretak.¹⁴

Rådgiveren plikter å holde en oppdatert liste som identifiserer hvilke enheter eller personer rådgiveren har gitt bistand til i forbindelse med en opplysningspliktige transaksjon. I tillegg skal rådgiveren holde en oppdatert liste for hver transaksjonskategori. Rådgiver skal ikke oppgi listene automatisk til skattemyndighetene, men IRS kan etterspørre liste. Rådgiveren har da 20 arbeidsdager til å innsende listen. Hvis ikke listen blir innsendt innen fristen, løper en dagmulkt på USD 10.000 for hver dag listen ikke sendes inn.

11.5.4 Frist for å gi opplysninger

Frist for å gi pliktige opplysninger er avhengig av om det er rådgiver eller den skattepliktige som leverer opplysninger. For rådgivere er fristen senest den siste dagen i måneden etter slutten av det kvartalet hvor rådgiveren oppfylte kravene for å anses som «Material Advisor» i henhold til regelverket. Dette tidspunktet vil være når rådgiveren har uttalt seg (muntlig eller skriftlig) om de skattemessige sidene ved en opplysningspliktig transaksjon, har fått eller forventer å få honorar som overstiger treskelbeløpet og den skattepliktige har igangsatt transaksjonen.

Den skattepliktige skal gi opplysninger om opplysningspliktige transaksjoner i et eget skjema i forbindelse med skattemeldingen. Opplysningene skal leveres til Office of Tax Shelter Analysis (OTSA).

11.5.5 Sanksjoner

Dersom en rådgiver ikke leverer riktige og fullstendige opplysninger innen fristen, kan han ilegges et overtredelsesgebyr. Dersom opplysningssvikten knytter seg til en transaksjon i kategorien opplistede transaksjoner, økes gebyret betraktelig. Dersom det er den skattepliktige som ikke leverer riktige og fullstendige opplysninger, kan det ilegges overtredelsesgebyr tilsvarende 75 prosent av

skattefordelen transaksjonen førte til eller skulle ha ført til.

11.6 Canada

11.6.1 Innledning

I Canada finnes det to ulike regelsett for opplysningsplikt om skatteplanlegging. Det første regelverket «tax shelter regime» ble innført i 1989. Dette regelverket omfatter gavearrangement eller eiendomserverv hvor det blir presentert for kjøperen eller giveren at skattefordelene ved arrangementet vil være lik eller overstige nettokostnadene ved kjøpet eller donasjonen. Det andre regelverket ble innført i 2013 og omfatter «tax avoidance transactions». Regelverket har et større omfang enn det tidligere, og omfatter langt flere arrangement.¹⁵

11.6.2 Opplysningspliktige arrangement

Etter det canadiske regelverket som ble innført i 2013, er arrangement opplysningspliktige når de kan defineres som en «avoidance transaction» etter den generelle «Anti-Avoidance Rule» (GAAR) i inntektskatteloven¹⁶. Dette innebærer enhver transaksjon, eller en del av en transaksjonsrekke, som direkte eller indirekte resulterer i en skattefordel, med mindre transaksjonene etter forholdene med rimelighet kan sies å ha hatt andre formål enn å oppnå en skattefordel.

I tillegg til å kunne klassifiseres som en «avoidance transaction» må arrangementet inneholde to av tre kjennetegn for å være opplysningspliktig. Disse kjennetegnene er honorar, konfidensialitet og kontraktsbeskyttelse.

Kjennetegnet knyttet til *honorar* innebærer at rådgiveren («promoter eller «tax advisor») har krav på et honorar som er basert på størrelsen av skattefordelen ved transaksjonen, som er knyttet til at skattefordelen oppnås, eller som er avhengig av antallet skattepliktige som deltar i transaksjonen eller som har fått tilgang rådgivning tilknyttet arrangementet.

Kjennetegnet *konfidensialitet* innebærer at rådgiveren pålegger den skattepliktige eller andre taushetsplikt om transaksjonen eller arrangementet. Taushetsplikt innebærer enhver begrensning i adgangene til å gi detaljer om transaksjonen eller strukturen til andre, herunder canadiske skattemyndigheter.

¹³ «Anyone who provides material aid, assistance, or advice with respect to organizing, promoting, selling, implementing, insuring, or carrying out any reportable transaction, and directly or indirectly derives gross income in excess of the threshold amount (or such other amount as may be prescribed by the secretary) for such aid, assistance, or advice.»

¹⁴ <https://www.irs.gov/businesses/corporations/abusive-tax-shelters-and-transactions>

¹⁵ https://www.fin.gc.ca/n10/data/10-043_1-eng.asp

¹⁶ Income Tax Act (R.S.C., 1985, c. 1 (5th Supp.))

Kjennetegnet *kontraktsbeskyttelse* innebærer at den skattepliktige eller andre som er involvert i transaksjonen på den skattepliktiges vegne, har kontraktsbeskyttelse knyttet til transaksjoner på andre måter enn de som følger av honorarkjennetegnet. Dette innebærer enhver form for forsikring, erstatning eller kompensasjon som beskytter en person dersom skattefordelen ikke oppnås, eller dersom det oppstår utgifter knyttet til skattefordelen.

11.6.3 Opplysningspliktige

Etter det canadiske regelverket har både den skattepliktige og rådgiveren opplysningsplikt om rapporteringspliktige transaksjoner. Etter regelverket er det den som ønsker å oppnå en skattefordel ved arrangementet som skal gi opplysninger til canadiske skattemyndigheter. I tillegg gjelder opplysningsplikten enhver som er involvert i en opplysningspliktig transaksjon når arrangementet fører til en skattefordel for en nåværende eller fremtidig eier. Videre vil en eller flere «promoters» eller «tax advisors» være rapporteringspliktige om arrangementet dersom de har krav på nærmere angitte honorarer. Med «promoter» siktes det til enhver som er involvert i markedsføring eller salg av en transaksjon eller et arrangementet som det med rimelighet kan forventes å være opplysningspliktig, eller som aksepterer erstatning for et opplysningspliktig arrangement. Med «tax advisor» siktes det til enhver som direkte eller indirekte bistår i planlegging, utforming eller gjennomføring av et opplysningspliktig arrange-

ment. Videre vil enhver som bistår eller rådgir en «promoter» eller «tax advisor» i forbindelse med et opplysningspliktig arrangement, også anses som en «tax advisor». Dersom flere (både skattepliktige og rådgivere) er opplysningspliktige om det samme arrangementet, vil en fullstendig oppfyllelse fra en av dem innebære at opplysningsplikten også er oppfylt for de andre.

11.6.4 Frist for å gi opplysninger

I Canada er fristen for å gi opplysninger den samme for rådgiveren og den skattepliktige. Fristen er 30. juni i kalenderåret etter det kalenderåret rapporteringsplikten oppstod.

11.6.5 Sanksjoner

Dersom det ikke gis opplysninger om pliktige arrangement til rett tid, kan canadiske skattemyndigheter ilegge alle opplysningspliktige et overtredelsesgebyr. Dette gjelder selv om de opplysningspliktige har avtalt hvem av dem som skal gi opplysninger til skattemyndighetene. Størrelsen på gebyret settes til summen av samtlige honorar for arrangementet som rådgiver har krav på. Rådgivere er solidarisk ansvarlig for gebyret sammen med den skattepliktige. Dersom det er flere rådgivere, er ansvaret bare begrenset til den delen av honoraret de selv har krav på. Gebyr ilegges ikke når den opplysningspliktige har utvist tilstrekkelig aktsomhet basert på hva som kan forventes av en alminnelig forsvarlig og aktsom person under lignende omstendigheter.

Kapittel 12

BEPS tiltak 12

12.1 Innledning

I 2015 la OECD frem rapporten «Mandatory Disclosure Rules, Action 12»¹ (heretter omtalt som «rapporten»). Rapporten er resultatet av arbeidet under BEPS-prosjektets tiltak 12. Siktemålet med tiltak 12 er å forbedre skattemyndigheters tilgang på informasjon om potensielt aggressiv skatteplanlegging.² Tilgang til relevant informasjon om strategier for skatteplanlegging er avgjørende for at myndighetene skal kunne identifisere risikoområder for uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting (BEPS). Tidlig informasjon kan i tillegg sette skattemyndighetene i stand til å respondere hurtig på endringer i skattepliktiges atferd gjennom regelendringer. Rapporten gjennomgår alternative løsninger for hvordan regler om opplysningsplikt om aggressiv skatteplanlegging kan utformes, og anbefaler at landene innfører slike regler.

Rapporten inneholder enkelte konkrete anbefalinger, men oppstiller ikke en minimumsstandard for opplysningsplikt om skatteplanlegging. Landene gis stor grad av frihet til å tilpasse reglene til eksisterende lovgivning og lokale utfordringer og behov. Anbefalingene tar utgangspunkt i de viktigste fellestrekkene til regelverkene i landene som allerede har opplysningsplikt om skatteplanlegging.

Erfaringene fra landene som allerede har opplysningsplikt om skatteplanlegging, tyder på at det kan være vanskeligere å utforme regler om opplysningsplikt som fanger opp skatteplanlegging med grenseoverskridende skattefordeler. En del av arbeidet med BEPS-prosjektets tiltak 12 er å vurdere hvordan opplysningsplikt om skatteplanlegging kan bli mer effektiv i en internasjonal kontekst. BEPS tiltaksplan etterspør anbefalinger om

opplysningsplikt om internasjonal skatteplanlegging og å utforske en vid definisjon av «skattefordel» med formål om å fange opp slik skatteplanlegging.³

Rapporten identifiserer de viktigste forskjellene mellom innenlandske og grenseoverskridende skattearrangement som gjør at det er vanskeligere å utforme regler om opplysningsplikt som treffer internasjonale skattearrangement. Rapporten gir også anbefalinger om hvilke elementer som kan inkluderes i regelverk om opplysningsplikt for å gjøre dem mer effektive i å treffe internasjonal skatteplanlegging.

12.2 Hvem skal ha opplysningsplikt?

Landene som velger å innføre opplysningsplikt om skatteplanlegging, må velge om både skatterådgiveren og den skattepliktige skal ha opplysningsplikt, eller om opplysningsplikten primært skal påhvile skatterådgiveren.

Etter det første alternativet har skatterådgiveren og den skattepliktige likestilt opplysningsplikt. Dette innebærer at begge parter i utgangspunktet må rapportere til myndighetene uavhengig av om den andre allerede har rapportert inn de samme opplysningene. USA og Canada har regler etter denne modellen. I Canada kan rapportering fra en av partene i visse tilfeller gjøre at opplysningsplikten til den andre faller bort. I USA er begge parter forpliktet til å rapportere uavhengig av hverandre i alle tilfeller.

Det andre alternativet er at skatterådgiveren har den primære opplysningsplikten. Dersom skatterådgiveren overholder sin opplysningsplikt, har mottakeren av rådene ingen plikt til å gi detaljerte opplysninger om skatteplanleggingen. Modellen er blant annet brukt i Storbritannia og Sør-Afrika. I disse landene er skatterådgiveren forpliktet til å videreformidle et referansenummer til mottakeren av rådene. Mottakeren av rådene opp-

¹ OECD (2015) *Mandatory Disclosure Rules*, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

² OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, side 22.

³ OECD (2013), side 22.

gir dette nummeret i skattemeldingen. I Sør-Afrika må den skattepliktige fremlegge skriftlig bekreftelse på at opplysningene er rapportert av enten skatterådgiveren eller en annen mottaker av skatteplanleggingen.

Etter denne modellen har den skattepliktige sekundær opplysningsplikt. Dersom skatterådgiveren ikke gir opplysninger om skatteplanleggingen, eller er forhindret fra å opplyse om den, faller opplysningsplikten på den skattepliktige. Dette gjelder for eksempel dersom skatterådgiveren oppholder seg i utlandet, slik at det blir vanskelig å kontrollere at opplysningsplikten overholdes fra skatterådgiverens side. Det samme gjelder dersom rådgivningen er utført av noen som ikke er definert som skatterådgiver etter regelverket, for eksempel en ansatt hos den skattepliktige. I disse tilfellene vil det bare oppstå opplysningsplikt dersom skattearrangementet har blitt implementert av den skattepliktige.

I landene som har regler om opplysningsplikt om skatteplanlegging, er det i utgangspunktet også opplysningsplikt om skattearrangement tilbudt av advokater og andre som er underlagt advokattaushetsplikt. Det anerkjennes likevel at advokatens taushetsplikt kan forhindre skatterådgiveren fra å fremlegge all opplysningspliktig informasjon. I slike tilfeller får klienten plikt til å rapportere opplysningene.

I rapporten anbefales ikke den ene modellen fremfor den andre, det er opp til landene å vurdere om man vil innføre likestilt opplysningsplikt for skatterådgiver og mottaker av skatteplanleggingen, eller om skatterådgiveren skal ha den primære opplysningsplikten. Dersom skatterådgiveren skal ha den primære opplysningsplikten, anbefales det at opplysningsplikten likevel faller på den skattepliktige i tilfeller hvor rådgiveren har tilholdssted i utlandet, den skattepliktige ikke har fått assistanse fra en skatterådgiver eller dersom skatterådgiveren har yrkesmessig taushetsplikt.

Landene står fritt til å definere hvem som skal regnes som opplysningspliktig skatterådgiver. I tiltak 12 anbefales det at definisjonen i hvert fall omfatter personer som gjennom å tilby tjenester knyttet til skatt, er ansvarlig for eller involvert i å designe, markedsføre, organisere eller forvalte skattefordelen i arrangementer det er rapporteringsplikt om. Definisjonen kan også omfatte personer som bidrar med bistand, assistanse eller råd av vesentlig betydning for design, markedsføring, organisering eller forvaltning av en skattefordel som gjør transaksjonen rapporteringspliktig.

12.3 Ett-trinns eller to-trinns modell for opplysningspliktige transaksjoner?

Landene som innfører opplysningsplikt om skatteplanlegging, må vurdere om det bør være en terskel for hvilke transaksjoner som blir rapporteringspliktige, eller om opplysningsplikten bør begrenses på annen måte for å unngå overrapportering og sikre at det kun er relevante transaksjoner som blir rapportert.

I rapporten skisseres to alternativer for utforming av regler om hvilke transaksjoner som skal være opplysningspliktige. Landene kan enten bruke en ett-trinns modell, hvor det er opplysningsplikt om nærmere definerte disposisjoner uten en kvalifiserende terskel. Alternativt kan man bruke en to-trinns modell, som i tillegg til nærmere definerte disposisjoner består av et inngangsvilkår. Rapporten presenterer fordeler og ulemper med de to alternativene, men lar det være opp til landene å velge hvilken løsning som passer best for opplysningsplikt om skatteplanlegging innenfor landegrensene. På grunn av måten grenseoverskridende skattearrangementer er strukturert, anbefaler rapporten at opplysningsplikt om slike arrangement følger en ett-trinns modell. Dette behandles nærmere i kapittel 12.8.

I landene som allerede har opplysningsplikt om skatteplanlegging, har de fleste regelverkene et inngangsvilkår som begrenser hvilke transaksjoner som er rapporteringspliktige. Den vanligste terskelen er en såkalt «main benefit»-test, det vil si et vilkår om at hovedfordelen, eller en av hovedfordelene med disposisjonen er at man oppnår eller forventer å oppnå en skattefordel. Testen sammenligner verdien av den forventede skattefordelen med andre fordeler som det er sannsynlig at oppnås ved disposisjonen. Fordelen med testen er at den innebærer en objektiv vurdering av skattefordelen som oppnås ved arrangementet.

I rapporten blir det påpekt at en «main benefit»-test utgjør en relativt høy terskel for hvilke transaksjoner som blir rapporteringspliktige, og at en slik terskel kan føre til at transaksjoner av interesse for skattemyndighetene ikke blir rapportert. Testen gjør også at håndhevingen av reglene blir mer kompleks, og kan dermed føre til mer usikre utfall for den skattepliktige.

Alternativet til å innføre en «main benefit»-test eller et lignende inngangsvilkår, er å kun definere de objektive kjennetegnene til de rapporteringspliktige disposisjonene. På denne måten er det ikke nødvendig å identifisere skattefordelen som den skattepliktige oppnår eller konstatere at transaksjonen utgjør skatteomgåelse. En ulempe med

en slik ett-trinns modell er at opplysningsplikten kan bli for omfattende, og at mange av disposisjonene som rapporteres inn ikke er relevante for skattemyndighetene.

Opplysningsplikten kan også begrenses ved at den kun gjelder for disposisjoner over visse beløpsgrenser. Denne fremgangsmåten er benyttet i USA, hvor opplysningsplikten gjelder klart definerte disposisjoner som er nærmere avgrenset ved bruk av beløpsgrenser. Dette kan redusere de økonomiske og administrative konsekvensene for både den skattepliktige og skattemyndighetene, ved at fokus rettes mot de mer betydningsfulle disposisjonene hvor kontrollbehovet er større.

Beløpsterskler kan legges på alle disposisjoner som det er opplysningsplikt om, eller for de disposisjonene hvor det er stor sannsynlighet for at det vil rapporteres inn et stort antall disposisjoner.

En beløpsterskel kan gjelde for transaksjonsbeløpet eller for spart skatt ved å benytte arrangementet. I rapporten pekes det på at en ulempe med bruk av terskelbeløp er at det kan være lett å omgå ved at transaksjonsbeløpet legges rett under grensen. Videre påpekes det at slike terskler kan gi inntrykk av at skatteomgåelse er akseptabelt så lenge beløpene er små. Det fremholdes også at det ikke trenger å være noen sammenheng mellom størrelsen på transaksjonen og hvorvidt den er interessant for skattemyndighetene. Det kan for eksempel tenkes at nye og innovative disposisjoner med formål om å spare skatt blir «testet» på mindre disposisjoner først, og at beløpsgrenser dermed kan føre til at myndighetene får informasjon om arrangementet senere enn det som er ønskelig.

Storbritannia, Irland, Portugal og Canada har som inngangsvilkår for opplysningsplikt at skattefordel er en av de mest fremtredende fordelene med arrangementet. Fordelen med denne regelmodellen er at skattefordelen med transaksjonen blir identifisert separat, slik at det ikke blir nødvendig å identifisere og definere et vilkår om skattefordel for hver enkelt transaksjonskategori. Denne fleksibiliteten er særlig nyttig ved utformingen av opplysningsplikt om transaksjoner med generiske kjennetegn, fordi disse kjennetegnene ikke knyttes til en skattefordel som sådan.

Rapporten anbefaler å unngå å bruke beløpsgrenser for å filtrere ut ubetydelige transaksjoner i tillegg til «main benefit»-test eller lignende inngangsvilkår. Grunnen til dette er at en «main benefit»-test allerede avgrenser mot ubetydelige transaksjoner, og at det ikke er nødvendig med ytterligere begrensning av opplysningsplikten i slike tilfeller.

12.4 Hvilke transaksjoner som skal være opplysningspliktige – kjennetegn

I rapporten anbefales det at opplysningsplikten knyttes opp mot visse kjennetegn ved skatteplanleggingen. Kjennetegn er i rapporten definert som redskap for å identifisere egenskaper ved skatteplanlegging som skattemyndighetene er interessert i. Det kan enten være kjennetegn ved det konkrete skattearrangementet, det vil si kjennetegn ved selve disposisjonen som fører til skattefordel, eller kjennetegn ved klausuler i avtalen mellom en skatterådgiver og den skattepliktige eller på annen måte kjennetegn ved skatteplanleggingen i seg selv. De to typene kjennetegn er i rapporten omtalt som henholdsvis spesifikke og generelle kjennetegn. Generelle kjennetegn kan være egnet til å identifisere skattearrangement som skatterådgivere reproducerer og selger til mer enn en person. Spesifikke kjennetegn vil på sin side reflektere de konkrete områdene hvor skattemyndighetene mener at det er risiko for aggressiv skatteplanlegging.

12.4.1 Generelle kjennetegn

Nye måter å utnytte svakheter i et skattesystem eller misforhold mellom to eller flere skattesystem utvikles hele tiden, og skattemyndighetene vil ofte ikke få kunnskap om disse før det har gått noe tid. Opplysningsplikt om skatteplanlegging må derfor være utformet slik at skattemyndighetene også får informasjon om disposisjoner som gir skattefordeler som de ikke kjenner til fra før. For å fange opp slike disposisjoner, anbefaler rapporten at landene innfører opplysningsplikt om skatteplanlegging med visse generelle kjennetegn. Dette er kjennetegn som indikerer at skatteplanleggingen kan være aggressiv. Slike kjennetegn kan for eksempel være at skatterådgiveren pålegger den skattepliktige å holde fremgangsmåten for skattearrangementet konfidensiell for å beskytte seg fra innsyn fra skattemyndighetene eller konkurrenter. Et annet kjennetegn som kan indikere aggressiv skatteplanlegging, er at skatterådgiverens honorar er knyttet til om den skattepliktige oppnår den forventede skattefordelen. Hensikten med å knytte opplysningsplikten til slike generelle kjennetegn er å få informasjon om metoder for å oppnå en skattefordel som skattemyndighetene selv ikke kjenner til.

To generelle kjennetegn som utløser opplysningsplikt i mange land, er skatterådgivning ytt under forutsetning av at kunden holder arrangementet konfidensielt, og arrangementer hvor

skatterådgiverens godtgjørelse er knyttet til skattefordelen som oppnås ved transaksjonen. Andre generelle kjennetegn som brukes noe sjeldnere, er ulike varianter av avtaler om at skatterådgiveren påtar seg ansvar for utfallet av skatteplanleggingen og arrangement med standardiserte avtaler, det vil si avtaler som i liten grad må tilpasses den enkelte skattepliktige, og dermed kan markedsføres til en større krets av skattepliktige.

I tiltak 12 anbefales det at opplysningsplikt om skatteplanlegging i hvert fall gjelder for de generelle kjennetegnene konfidensialitet om skattearrangementet og avtaler om at rådgiverens godtgjørelse er knyttet til resultatet av skatteplanleggingen. Landene kan også vurdere å inkludere andre generelle kjennetegn som standardiserte avtaler og avtaler om kontraktsrisiko. Basert på de regelverkene som allerede finnes om opplysningsplikt om skatteplanlegging, oppstilles det noen felles prinsipper som kan brukes som «modellregler». De landene som ønsker å innføre opplysningsplikt om skatteplanlegging, kan bruke disse som utgangspunkt for sine regler om opplysningsplikt for disposisjoner med generiske kjennetegn, og kan revidere og tilpasse dem så de passer inn i det internrettslige systemet.

Konfidensialitet

En avtale om konfidensialitet vil i denne sammenhengen si at et arrangement er tilbudt fra skatterådgiveren med vilkår om at kunden holder det nærmere innholdet i arrangementet hemmelig. Det er altså kunden som blir pålagt konfidensialitet om arrangementets innhold, ikke skatterådgiveren. Skatterådgiveren kan for eksempel begrense kundens adgang til å røpe de skattemessige konsekvensene eller den underliggende skattestrukturen som arrangementet innebærer. Begrensningen i adgangen til å røpe arrangementet er pålagt for å beskytte verdien av arrangementet som skatterådgiveren har designet.

En avtale om konfidensialitet kan være et tegn på at skatterådgiveren ønsker å holde detaljene i arrangementet hemmelig for andre skattepliktige eller for skattemyndighetene. Dette tyder på at arrangementet kan være innovativt eller aggressivt. Konfidensialitet rundt arrangementet gjør skatterådgiveren i stand til å selge arrangementet til mer enn én skattepliktig.

Dersom det aktuelle skattearrangementet som er underlagt konfidensialitet er velkjent av skattemyndighetene, kan skattemyndighetene unnta arrangementet fra opplysningsplikt.

Boks 12.1

Modellregel om konfidensialitet

- Arrangementet er tilbudt den skattepliktige under et vilkår om konfidensialitet,
- Dette begrenser den skattepliktiges avsløring av skattebehandlingen, skattestrukturen av transaksjonen eller den etterfølgende skattefordelen,

Konfidensialitet beskytter skatterådgiverens strategier og kan muliggjøre fortsatt bruk av samme arrangement eller transaksjon.

Godtgjørelse knyttet til resultatet av skatteplanleggingen

Et av de vanligste generelle kjennetegnene i de eksisterende regelverkene er avtaler om at skatterådgiverens godtgjørelse på en eller annen måte er knyttet til den skattefordelen som kunden oppnår med arrangementet. Kjennetegnet er ment å fange opp arrangementer som er solgt under den forutsetning at de vil gi kunden en skattefordel. Storbritannia, Irland og Canada har opplysningsplikt for skatteplanlegging dersom skatterådgiverens godtgjørelse enten er helt betinget av at kunden oppnår en skattefordel, eller hvor skatterådgiveren oppnår en bonus relativ til skattefordelen som kunden oppnår. I USA er det opplysningsplikt om arrangement hvor kunden har rett til tilbakebetaling av hele eller deler av vederlaget for skatterådgiverens tjeneste dersom skattefordelen ikke inntreffer som forutsatt.

Enkelte land har spilt inn at skatterådgiverens godtgjørelse også kan være bakt inn i selve transaksjonen fremfor å utgjøre et selvstendig vederlag fra kunden, og at et generelt kjennetegn som går på at skatterådgivers vederlag er knyttet til skattefordelen bør defineres slik at slike vederlagsformer omfattes av bestemmelsen. Andre land har fremholdt at definisjonen av dette kjennetegnet bør være så vid at slike vederlagsformer uansett dekkes, mens noen få land har uttrykt bekymring for at en så bred definisjon kan føre til at det blir vanskelig å overholde reglene, og at denne type vederlag heller bør fanges opp av andre kjennetegn. Landene må vurdere disse momentene når de skal definere kjennetegn om godtgjørelse knyttet til resultatet av skatteplanleggingen.

Boks 12.2

Modellregel om vederlag knyttet til resultatet av skatteplanleggingen

- Den skattepliktiges betaling for skattearrangementet eller transaksjonen er direkte basert på, eller knyttet til størrelsen på, skattefordelen som forventes å bli oppnådd,
- Hvis den forventede skattefordelen ikke oppnås, vil dette påvirke størrelsen på betalingen fra den skattepliktige.

Avtaler om kontraktsrisiko

I enkelte land er avtaleklausuler som regulerer skatterådgiverens ansvar for utfallet av skatteplanleggingen, et kjennetegn som utløser opplysningsplikt.

I Canada oppstår det rapporteringsplikt om skatterådgivningen dersom det er gjort avtale om at skatterådgiveren påtar seg risikoen for utfallet av skattearrangementet. «Contractual protection» er definert på følgende måte i Canada:

- (1) Enhver form for forsikring (bortsett fra standard profesjonsansvarsforsikring) eller annen beskyttelse, herunder erstatning eller kompensasjon som
 - a. Beskytter mot at transaksjonen mislykkes i å føre til noen skattefordel (overhodet), eller
 - b. Betaler for eller refunderer enhver utgift, vederlag, skatt, rente, bot eller lignende betaling som har påløpt i forbindelse med en tvist om skattefordelen av transaksjonen, og
- (2) Enhver form for assistanse fra skatterådgiveren til den skattepliktige i forbindelse med en tvist om skattefordelen av transaksjonen.

I Portugal gjelder opplysningsplikten for disposisjoner som inneholder en klausul som fritar eller begrenser skatterådgiverens ansvar.

Standardiserte avtaler

Dette kjennetegnet er ment å fange opp skattearrangement som er markedsført til mer enn én potensiell kunde, og som består av standardisert dokumentasjon som ikke trenger å tilpasses den enkelte kunden i nevneverdig grad. En viktig egenskap ved slike arrangement er at de er enkle

å kopiere, slik at det krever lite å tilpasse opplegget til en ny bruker. Tilpasningen krever heller ikke at den skattepliktige mottar ekstra rådgivning eller andre tilleggstjenester.

Storbritannia og Irland har opplysningsplikt om standardiserte skattearrangementer i sine regelverk. Rapporten peker også på at Sør-Korea har et lignende kjennetegn, men at opplysningsplikten der gjelder for standardiserte finansielle produkter med en skattefordel. Slike produkter er hovedsakelig skattemotivert, og det er usannsynlig at slike finansielle produkter ville blitt solgt hvis det ikke hadde hatt en skattefordel. Etter sør-koreanske regler må finansielle institusjoner som har designet finansielle produkter som inneholder skattefordeler som for eksempel fradrag og redusert skattesats på kildeskatt, rapportere om produktene til skattemyndighetene før de selges til investorer i det finansielle markedet.

12.4.2 Hypotetisk anvendelse av generelle kjennetegn

Hypotetisk anvendelse av generelle kjennetegn innebærer at opplysningsplikt om enkelte skattearrangement inntreffer før de er tatt i bruk. Dette gjelder for arrangementer som inneholder en klausul om konfidensialitet og arrangementer hvor skatterådgiverens vederlag er knyttet til skattefordelen. Opplysningsplikten utløses dersom det med rimelighet kan antas at en selger av slike arrangement ville ønske at arrangementet holdes konfidensielt. For arrangementer med godtgjørelse knyttet til skattefordelen, vil opplysningsplikt oppstå dersom det med rimelighet kan antas at en selger av slike arrangement kunne ha krevd vederlag knyttet til hvorvidt skattefordelen inntreffer og hvor stor den blir. Det er med andre ord ikke nødvendig at det faktisk er avtalt at rådgiveren skal få godtgjørelse som er knyttet til skattefordelen.

Hypotetisk anvendelse av generelle kjennetegn kan utvide rekkevidden av reglene, og kan motvirke omgåelse av mer objektive kjennetegn. Kjennetegnene kan dessuten favne skattearrangement som er designet til en spesifikk skattepliktig. På den andre siden vil rent objektive kjennetegn være sikrere, siden opplysningsplikten kan bedømmes på bakgrunn av faktiske avtaleklausuler om konfidensialitet eller vederlag knyttet til skattefordelen.

Rapporten lar det være opp til landene selv å vurdere om de vil ha nytte av hypotetisk anvendelse av generelle kjennetegn.

12.4.3 Spesifikke kjennetegn

Skattemyndighetene vil i mange tilfeller være kjent med at disposisjoner med enkelte spesifikke trekk medfører risiko for aggressiv skatteplanlegging. I rapporten anbefales det at det innføres opplysningsplikt om transaksjoner med de spesifikke kjennetegnene som de lokale skattemyndighetene er kjent med at utgjør en risiko for aggressiv skatteplanlegging. Den nærmere utformingen av kjennetegnene overlates til de enkelte landene, slik at de kan tilpasses det enkelte landets utfordringer og prioriteringer.

Selv om spesifikke kjennetegn er utformet for å fange opp konkrete disposisjoner, eller bestemte elementer av disposisjoner, bør de utformes slik at de har en vid rekkevidde og ikke inneholder for mange tekniske detaljer. Snevre eller tekniske kjennetegn kan tolkes innskrenkende av de skattepliktige, eller kan gi skattepliktige og skatterådgivere anledning til å tilpasse arrangementet slik at det ikke faller innenfor regelens rekkevidde.

Hvilke disposisjoner som utgjør en risiko for aggressiv skatteplanlegging eller skatteomgåelse, kan variere fra land til land. Rapporten gir derfor landene stor grad av fleksibilitet til å utforme spesifikke kjennetegn som møter lokale behov. Rapporten inneholder en oversikt over eksempler på spesifikke kjennetegn som er benyttet i landene som har opplysningsplikt om aggressiv skatteplanlegging. Enkelte av disse er presentert nedenfor.

Rapporten viser til at det kan være vanskeligere å utforme kjennetegn som fanger opp grenseoverskridende disposisjoner. Det er derfor gitt egne anbefalinger om hvordan landene kan utforme kjennetegn for å fange opp slike disposisjoner, se kapittel 12.8 om dette.

Tapstransaksjoner

Varianter av opplysningsplikt om tapstransaksjoner finnes i Canada, USA og Storbritannia. Dette er kjennetegn som skal fange opp ulike arrangementer som går ut på å skape og utnytte tap. Slike arrangementer kan variere i hvordan de er utformet, men har vanligvis som effekt at alle eller noen av de individuelle deltakerne i arrangementet havner i en tapsposisjon som brukes til å redusere inntektsskatt eller kapitalskatt, eller generere en tilbakebetaling.

Opplysningsplikt om tapstransaksjoner kan begrenses til tap over visse terskelbeløp. En slik begrensning er gjort i USA.

Arrangementer som endrer klassifisering av inntekt

Dette er kjennetegn som identifiserer arrangementer som går ut på å konvertere inntekt til kapitalinntekt eller gaver for å betale lavere skattesats enn ordinær inntektsskatt. Konverteringen kan også ha andre skattefordeler i enkelte lands internrett, som lavere gevinstbeskatning eller unntatt skatteplikt for gevinsten.

Irland og Portugal har opplysningsplikt om slike arrangementer. I Portugal gjelder dette kjennetegnet forsikringsprodukter eller finansielle transaksjoner som kan føre til en reklassifisering av inntekten eller til endring av mottakere av inntekten. Kjennetegnet er særlig rettet mot finansiell leasing, transaksjoner under hybride instrumenter, derivater og kontrakter om finansielle instrumenter.

Arrangementer som involverer deltakere lokalisert i lavskatteland

Dette kjennetegnet benyttes i Portugal, og tar sikte på å fange opp arrangementer som involverer selskap som er lokalisert i lavskatteland. Begrepet «lavskatteland» omfatter land definert som skatteparadiser av skattemyndighetene eller andre, land hvor det ikke må svares selskapsskatt eller betalt skatt er mindre enn 60 % av gjeldende selskapsskatt, og land hvor selskapet får delvis eller fullt skattefritak.

Arrangementer som involverer hybride instrumenter

Dette kjennetegnet er brukt i Sør-Afrika, og gjelder arrangementer som er definert som «hybrid equity instrument» i skattelovgivningen. Dette gjelder særlig transaksjoner som involverer innløselige preferanseaksjer og vanlige aksjer med rettigheter som avviker fra rettigheter som vanligvis følger aksjer. Kjennetegnet skal også treffe arrangementer som faller under skattelovgivningens definisjon av «hybrid debt instrument». Dette gjelder særlig konvertible lån/obligasjonsarrangementer (unntatt børsnoterte gjeldsinstrumenter).

12.5 Hva skal det gis opplysninger om?

I tiltak 12 anbefales det at det skal gis opplysninger som identifiserer tilbyderer og mottakeren, og at arrangementet beskrives, herunder hva som gjør arrangementet opplysningspliktig. I tillegg anbefales det at de opplysningspliktige må beskrive skattefordelen som søkes oppnådd ved arrange-

mentet. Når det gjelder opplysningspliktige grenseoverskridende arrangement, anbefales det i tiltak 12 at det i stor grad bør gis den samme informasjonen som for innenlandske arrangement. Opplysningsplikten bør derfor inkludere opplysninger om arrangementet som er relevant for skattefastsettingen i landet der opplysningen skal gis. I tillegg bør det ved grenseoverskridende arrangement kreves opplysninger om utenlandsk rett som er relevant for det ønskede utfallet av arrangementet.

12.6 Når skal opplysningene gis?

I tiltak 12 anbefales det at når opplysningsplikten ligger hos en rådgiver, bør fristen settes så tidlig som mulig og gjerne knyttes til tilgjengeliggjøringen av arrangementet. Videre bør det settes en kort frist fra tidspunktet hvor opplysningsplikten utløses, til opplysningen skal gis til skattemyndighetene. I de tilfellene hvor det er brukeren eller den skattepliktige som er opplysningspliktig, anbefales det at fristen settes nærmere gjennomføringen av arrangementet. Dersom brukeren eller den skattepliktige er den eneste opplysningspliktige, bør imidlertid fristen settes nærmere tilgjengeliggjøringen eller gjennomføringen av arrangementet.

12.7 Sanksjoner

I tiltak 12 fremheves det at innføring av opplysningsplikt om skatteplanlegging ikke vil være effektivt dersom de opplysningspliktige ikke etterlever reglene. Det anbefales derfor at landene som velger å innføre opplysningsplikt, bør benytte økonomiske sanksjoner som reaksjon på manglende etterlevelse.

12.8 Grenseoverskridende transaksjoner

12.8.1 Innledning

De landene som har opplysningsplikt om skatteplanlegging, gjør i liten grad forskjell på internasjonale og nasjonale skattearrangement. Noen jurisdiksjoner benytter enkelte kjennetegn som skal fange opp grenseoverskridende arrangement særskilt, men de fleste kjennetegn gjelder for både internasjonale og nasjonale skattearrangement. Rapporten viser til at flere av landene som har opplysningsplikt om skatteplanlegging, gir

uttrykk for at de i praksis mottar færre rapporter om grenseoverskridende arrangement sammenlignet med rent nasjonale arrangementer. Det ser ut til at årsaken til den lavere graden av rapportering om internasjonale skattearrangement til dels er et resultat av hvordan internasjonale arrangementer er strukturert og utformingen av vilkårene for opplysningsplikt i de gjeldende regimene.

Grenseoverskridende arrangementer genererer en rekke skattefordeler for ulike parter i forskjellige jurisdiksjoner som kan virke ubetydelige sett uavhengig av arrangementet for øvrig. Dette gjør at opplysningsplikt som kun fokuserer på nasjonale skatteeffekter for nasjonale skattepliktige, uten forståelse for det globale bildet, ikke vil fange opp mange typer grenseoverskridende skatteplanlegging. For eksempel kan skattefordeler som oppstår i utlandet, komme den skattepliktige til gode i form av lavere kapitalkostnader eller høyere avkastning. På denne måten vil en skattefordel vunnet av en utenlandsk motpart i en annen jurisdiksjon, resultere i en kommersiell fordel for den skattepliktige i hjemlandet. Dette vil igjen redusere betydningen av skattefordelene oppnådd av den skattepliktige i hjemlandet ved transaksjonen, selv om disse likevel kan utgjøre en risiko for skattemyndighetene i landet. Rapporten anbefaler på denne bakgrunn at landene unngår å begrense opplysningsplikt om grenseoverskridende skattearrangement ved å bruke en «main benefit»-test eller lignende kvalifiserende vilkår.

Grenseoverskridende skattearrangementer er ofte en del av overordnede forretningsmessige transaksjoner som oppkjøp, refinansiering eller restruktureringer. Rådgivning om slike arrangementer er ofte tilpasset den enkelte skattepliktige og den konkrete transaksjonen. Det kan derfor være vanskelig å fange opp disse arrangementene med generelle kjennetegn.

Generelt sett vil spesifikke kjennetegn være den mest effektive metoden for å utforme regler om opplysningsplikt som fanger opp grenseoverskridende skattearrangement. En utfordring med å utforme spesifikke kjennetegn er å formulere en definisjon som er tilstrekkelig bred til å fange opp et stort utvalg av skatteplanleggingsteknikker men også er snever nok til å unngå overrapportering. En fremgangsmåte for å håndtere disse utfordringene er å fokusere på de typene av BEPS-*resultat* som utgjør risiko i den aktuelle jurisdiksjonen, heller enn de konkrete mekanismene som er brukt for å oppnå disse utfallene.

Rapporten anbefaler at opplysningsplikten skal gjelde for arrangementer som inneholder en eller flere grenseoverskridende disposisjoner som benytter teknikker som går ut på uthuling av skattegrunnlaget eller overskuddsflytting (BEPS) for å oppnå en skattefordel (cross-border outcome). Videre skal opplysningsplikten kun gjelde for arrangementer som direkte eller indirekte involverer en skattepliktig til den aktuelle jurisdiksjonen, og kun dersom arrangementet omfatter en eller flere disposisjoner som fører til redusert betalbar skatt til den aktuelle jurisdiksjonen. Rapporten anbefaler også å pålegge de skattepliktige plikt til å gjøre nærmere undersøkelser med nærstående dersom arrangementet kan være del av internasjonal skatteplanlegging.

12.8.2 Kjennetegn som identifiserer internasjonal skatteplanlegging

Tiltak 12 anbefaler for det første at opplysningsplikten skal gjelde for arrangementer som resulterer i en grenseoverskridende skattefordel (cross-border tax outcome) ved å benytte teknikker som går ut på uthuling av skattegrunnlaget eller overskuddsflytting (BEPS). Dette omfatter teknikker som utnytter strukturene beskrevet i BEPS Action Plan (OECD 2013), slik som hybride mismatch-arrangementer og utnyttelse av skatteavtaler (treaty shopping). Det kan også omfatte andre teknikker som skattemyndighetene er kjent med at utgjør en vesentlig risiko for skattegrunnlaget i den aktuelle jurisdiksjonen. Som eksempler nevner rapporten følgende:

- arrangementer som fører til uklarhet om hvem som eier en eiendel, slik at skattepliktige i forskjellige jurisdiksjoner krever fradrag for nedskrivning eller avskrivning for samme eiendel, eller krever inntektsjustering som følge av dobbeltbeskatning for en og samme inntektsstrøm,
- fradragsberettigede grenseoverskridende betalinger til medlemmer av samme gruppe som ikke er skattemessig hjemmehørende i noen jurisdiksjon eller som er hjemmehørende i en jurisdiksjon som ikke ilegger inntektsskatt,
- transaksjoner som gir rett til fradrag eller lignende som følge av at den er, eller er ansett for å være, en overføring av verdier for skatteformål, men som ikke har skattemessige konsekvenser i jurisdiksjonen til den andre parten i transaksjonen,
- eiendomsoverføringer hvor det er en betydelig forskjell i beløpet som anses som betaling for den aktuelle eiendelen.

Rapporten anbefaler at arrangement som resulterer i en grenseoverskridende skattefordel, identifiseres ved kjennetegn som både er spesifikke og generelle. Med dette menes at kjennetegnene på den ene siden må beskrive de spesifikke grenseoverskridende skattefordelene som de resulterer i, og som utgjør en utfordring i det aktuelle landet. På den andre siden er det viktig å unngå at kjennetegnene knytter seg til konkrete teknikker eller fremgangsmåter å oppnå skattefordelene på. Arrangementet må derimot defineres med utgangspunkt i de overordnede, generelle skattemessige effektene som det resulterer i, slik at opplysningsplikten fanger opp ethvert arrangement som er designet for å oppnå disse effektene, uavhengig av hvordan arrangementet faktisk er strukturert. Denne kombinasjonen av spesifikke og generiske elementer vil gjøre skattemyndighetene i stand til å treffe de internasjonale skattearrangementene som man er kjent med at utgjør størst utfordring i egen jurisdiksjon, samtidig som man fanger opp nye og innovative arrangement.

For å unngå unødvendig rapportering anbefaler rapporten også at myndighetene utarbeider en liste over skattearrangementer som er unntatt rapporteringsplikt. Unntaket bør gjelde for skattearrangementer som skattemyndighetene er kjent med, og som ikke anses som en risiko.

12.8.3 Involverer en skattepliktig i jurisdiksjonen

Opplysningsplikten bør omfatte ethvert arrangement som involverer en skattepliktig i jurisdiksjonen dersom arrangementet medfører en grenseoverskridende skatteeffekt. En skattepliktig vil i denne konteksten omfatte enhver person som er skattemessig hjemmehørende i den aktuelle jurisdiksjonen. I tillegg vil det omfatte enhver ikke-hjemmehørende som etter landets rett er pålagt rapporteringsplikt om inntekt som har kilde i eller annen forbindelse til den aktuelle jurisdiksjonen.

Den skattepliktige bør ha opplysningsplikt om deltakelse i arrangementet uavhengig av om vedkommende er direkte part i den disposisjonen som resulterer i en skattefordel. Rapporten påpeker at dersom opplysningsplikten kun skulle gjelde for skattepliktige som er direkte påvirket av den grenseoverskridende skattefordelen, kunne skatteplanleggere enkelt unngå opplysningsplikten ved å benytte mellommenn og back-to-back strukturer.

Samtidig bør det ikke være opplysningsplikt om deltakelse i et grenseoverskridende arrange-

ment dersom arrangementet ikke medfører noen risiko av betydning for skatteinntekten i den aktuelle jurisdiksjonen. Opplysningsplikt bør derfor begrenses til arrangement som inkluderer en transaksjon eller betaling som medfører en reduksjon av betalbar skatt i den aktuelle jurisdiksjonen.

12.8.4 Definisjon av «arrangement»

Arrangement bør ifølge rapporten defineres vidt, slik at enhver ordning, plan eller enighet faller inn under definisjonen, herunder alle steg, disposisjoner og transaksjoner som utgjør en del av arrangementet og alle personene som er part i eller berørt av det. Et arrangement som gjelder finansiering eller refinansiering av et konsern vil for eksempel inkludere alle innledende transaksjoner som introduserer ny kapital til gruppen, alle etterfølgende steg og konserninterne transaksjoner som forklarer hvordan kapitalen ble anvendt, inkludert transaksjoner gjort under overveielser av, eller som en konsekvens av, finansieringen eller refinansieringen.

Definisjonen av arrangement bør omfatte enhver ordning som inneholder grenseoverskridende skattefordeler. Opplysningsplikten bør likevel begrenses slik at den kun gjelder de delene av arrangementet som forklarer de direkte eller indirekte skatteeffektene i den aktuelle jurisdiksjonen.

Opplysningsplikten bør ikke være begrenset til de arrangementene som har som formål eller ett av de viktigste formålene å oppnå en grenseoverskridende skattefordel. Det bør være tilstrekkelig for rapporteringsplikt at arrangementet fører til, eller sannsynligvis vil føre til, en grenseoverskridende skattefordel. Rapporten understreker at reglene bør spesifisere hvilke grenseoverskridende strukturer med skattefordel som utløser opplysningsplikt, slik at de skattepliktige enkelt kan vurdere om transaksjonen er opplysningspliktig.

12.8.5 Arrangementet medfører reduksjon av betalbar skatt

Tiltak 12 anbefaler at opplysningsplikten kun skal omfatte arrangementer med transaksjoner som har en skattemessig virkning i den aktuelle jurisdiksjonen. Dette vil sikre at internasjonal skatteplanlegging kun skal rapporteres i de jurisdiksjonene hvor de faktisk har en påvirkning på betalbar skatt.

Et arrangement vil ha skattemessig virkning i en jurisdiksjon dersom det reduserer, eller sannsynligvis vil redusere, betalbar skatt i jurisdiksjonen.

Reduksjonen bør være av en viss betydning før opplysningsplikten inntreffer. Rapporten anbefaler at denne grensen fastsettes med et bestemt beløp som settes med utgangspunkt i den økonomiske og skattemessige konsekvensen av transaksjonen inngått av den skattepliktige (eller betalinger utført av den skattepliktige). Beregningen av arrangementets skattemessige virkning bør ta hele levetiden til arrangementet i betraktning.

Det anbefales at vurderingen av den skattemessige konsekvensen av arrangementet gjøres ved en direkte analyse av de økonomiske og skattemessige virkningene av transaksjonen og alle betalinger gjort i forbindelse med den. Da vil det ikke være nødvendig med en sammenligning av den skattemessige konsekvensen før og etter inngåelsen av transaksjonen. Transaksjoner og betalinger som har en skattemessig virkning vil for eksempel være betaling av rente til en relatert part i utlandet, betalinger som gir rett til en fordel under en skatteavtale eller overføring av en inntektsgivende eiendel til en som ikke er skattemessig hjemmehørende i jurisdiksjonen.

12.8.6 Unntak fra opplysningsplikt

For å unngå at opplysningsplikt om skatteplanlegging medfører en urimelig byrde på de skattepliktige, bør opplysningsplikten kun gjelde dersom den skattepliktige med rimelighet kan forventes å være klar over den grenseoverskridende skattefordelen som arrangementet leder til. Den skattepliktige kan med rimelighet forventes å kjenne til den grenseoverskridende skattefordelen dersom vedkommende har tilstrekkelig informasjon om arrangementet til å forstå hvordan det er designet, og kan forstå de skattemessige konsekvensene av det.

Ved transaksjoner med en uavhengig part skal testen ikke forstås slik at den skattepliktige er forpliktet til å innhente mer informasjon enn det som kan forventes at man innhentet etter ordinære kommersielle due diligence-prosesser for tilsvarende transaksjoner.

12.8.7 Undersøkelses- og underrettelsesplikt

Opplysningsplikten kan bare omfatte opplysninger som den skattepliktige er kjent med, har i sin besittelse eller har kontroll over. Den skattepliktige må anses å ha kontroll over informasjon som agenter eller kontrollerte enheter er i besittelse av. Opplysningsplikten bør ikke pålegge noen å innrapportere opplysninger som er underlagt lovbestemt taushetsplikt.

Når en skattepliktig inngår en avtale med et annet selskap i gruppen som fører til reduksjon av betalbar skatt, bør opplysningsplikten pålegge den skattepliktige å gjøre rimelige undersøkelser av om disposisjonen er del av et arrangement som inkluderer, eller vil inkludere, en grenseoverskridende skattefordel på tidspunktet for inngåelsen av avtalen.

I visse tilfeller vil informasjon om arrangementet være underlagt konfidensialitet eller andre restriksjoner som forhindrer at det kan gjøres tilgjengelig for den skattepliktige. I slike tilfeller, hvor nærstående parter er ute av stand til eller ikke vil skaffe informasjonen innen rimelig tid, må den skattepliktige opplyse skattemyndighetene om at:

- den skattepliktige har inngått en konsernintern avtale/transaksjon som fører til eller vil føre til reduksjon av betalbar skatt,
- til tross for rimelige undersøkelser har den skattepliktige ikke klart å innhente informasjon om hvorvidt transaksjonen er del av et arrangement som omfatter internasjonal skatteplanlegging.

Meldingen bør inneholde all relevant informasjon som den skattepliktige har om den transaksjonen og omstendighetene som foranlediget den. Skattemyndighetene kan bruke denne informasjonen som grunnlag for en forespørsel om ytterligere informasjon til andre lands myndigheter i tråd med eksisterende avtaler om informasjonsutveksling i skattesaker (for eksempel bilateral skatteavtale, den multilaterale konvensjonen om gjensidig administrativ assistanse eller avtale om utveksling av informasjon i skattesaker).

12.8.8 Hvem har opplysningsplikt

På samme måte som for skattearrangement innenfor landegrensene, overlater rapporten til landene selv å vurdere om opplysningsplikten om internasjonale skattearrangement skal gjelde for den skattepliktige, skatterådgiveren eller begge parter. Skatterådgiver må i denne sammenhengen forstås som enhver som fungerer som rådgiver for den skattepliktige eller som er mellommann i en transaksjon som utgjør en del av det aktuelle arrangementet, selv om transaksjonen i seg selv ikke går over landegrensene. Rapporten understreker at det er viktig at definisjonen av skatterådgiver omfatter de som med rimelighet kan forventes å ha kunnskap om de skattemessige konsekvensene av arrangementet.

12.8.9 Hvilken informasjon som skal innrapporteres

Informasjonen som skal innrapporteres om internasjonale skattearrangement bør være den samme som ved innenlandske skattearrangement. Dette bør omfatte informasjon om arrangementet som er relevant for skattekonskvensene i den aktuelle jurisdiksjonen, og bør inneholde de viktigste bestemmelsene i utenlandsk rett som er relevant for det grenseoverskridende resultatet.

Etter hvert som BEPS-prosjektet skrider frem bør landene vurdere om informasjonen som skal rapporteres kan standardiseres for å begrense etterlevelseskostnadene som kan oppstå ved overlappende opplysningsplikt i forskjellige jurisdiksjoner.

Kapittel 13

EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6 – Tillegg om automatisk utveksling av opplysninger om grenseoverskridende arrangement

13.1 Innledning

EUs rådsdirektiv 2018/822 om automatisk utveksling av grenseoverskridende skattearrangement, omtalt som DAC 6, er et tillegg til Rådets direktiv 2011/16 om administrativt samarbeid på skatteområdet (Directive on Administrative Cooperation «DAC»). I dette direktivet er det gjort en rekke endringer siden vedtakelsen. Ved DAC 2¹ ble det i 2014 vedtatt et tillegg med regler om automatisk utveksling av finansielle kontoopplysninger (Common Reporting Standard – CRS), og i 2015 ble det vedtatt regler om automatisk utveksling av grenseoverskridende forhåndsavgjørelser på skatteområdet ved DAC 3². I 2016 ble det ved DAC 4³ vedtatt regler om automatisk utveksling av informasjon innhentet gjennom land-for-landrapportering, og i DAC 5⁴ ble det samme år vedtatt regler om registrering og utveksling av informasjon om reelle rettighetshavere i henhold til EUs fjerde hvitvaskingsdirektiv, se boks 13.1.

Den 21. juni 2017 ble forslag til rådsdirektiv om automatisk utveksling av grenseoverskridende skattearrangement sendt på høring. Det ble oppnådd politisk enighet om forslaget den 13. mars 2018, og direktivet ble vedtatt⁵ den 25. mai samme år med ikrafttredelse en måned senere. DAC 6 er en oppfølging av BEPS tiltak 12, og medlemslandene er etter direktivet forpliktet til å implementere opplysningsplikt for rådgivere, og i

enkelte tilfeller den skattepliktige, om grenseoverskridende skattearrangement. Informasjonen medlemslandene mottar etter reglene, skal utveksles automatisk med de andre medlemslandene.

Formålet med direktivet er å gi tidlig informasjon om skatteplanlegging, slik at medlemslandene kan endre regelverket for å tette uønskede hull. Direktivet skal også ha en preventiv effekt, slik at enkelte arrangement ikke benyttes fordi de må innrapporteres til skattemyndighetene. Behovet for informasjon om skatteplanlegging er begrunnet i at det er blitt vanskeligere for medlemslandene å beskytte sitt skattegrunnlag. Dette skyldes blant annet at metodene for skatteplanlegging er blitt mer avanserte og den økende mobiliteten for både kapital og personer over landegrensene utnyttes. Skatteplanleggingsmetoder benytter for eksempel vanlige avtaler som inngås over landegrensene, og skattepliktig overskudd flyttes til gunstigere skattesystem. I følge direktivets fortale opplever mange medlemsland et betydelig fall i sitt skatteproveny, noe som hindrer dem i å føre en vekstfremmende skattepolitikk. På denne bakgrunn er det ansett som avgjørende at medlemslandenes skattemyndigheter får tilgang til informasjon om potensielt aggressiv skatteplanlegging. Det fremheves i direktivet at manglende reaksjoner fra skattemyndighetene om et innrapportert arrangement, ikke skal innebære noen aksept av gyldigheten eller den skattemessige behandlingen av arrangementet.

Selv om aggressiv skatteplanlegging i prinsippet kan skje på alle skatteområder, er det antatt at det er størst grunn til bekymring rundt området for internasjonal skatt og særlig til inntektsskatt. Dette er begrunnelsen for at direktivet gjelder direkte skatter.

Det overlates til medlemslandene å ta stilling til hvilke konsekvenser det skal få at rådgivere og

¹ Council Directive 2014/107/EU

² Council Directive 2015/2376/EU

³ Council Directive 2016/881/EU

⁴ Council Directive 2016/2258/EU

⁵ I forbindelse med vedtakelsen uttalte Tyskland: «In the understanding of the Federal republic of Germany, the national legal privilege in Germany also applies to auditors, tax advisers and chartered accountants in the same way as for lawyers» (<http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8346-2018-INI/en/pdf>).

skattepliktige ikke oppfyller opplysningsplikten. Medlemslandene må også ta stilling til hvordan landene skal følge opp informasjon utvekslet fra et annet medlemsland, og hvordan opplysningene skal tas i bruk.

13.2 Opplysningspliktige

13.2.1 Rådgivere – «intermediaries»

Etter DAC 6 er opplysningspliktige omtalt som «intermediaries». Med dette siktes det til enhver person som utformer, markedsfører, tilrettelegger eller stiller til rådighet med formål om gjennomføring, eller forestår gjennomføringen av et opplysningspliktig grenseoverskridende arrangement. Etter direktivet skal det foretas en helhetsvurdering for å vurdere om en person er opplysningspliktig som rådgiver. Denne innebærer at det skal tas hensyn til alle relevante omstendigheter, herunder de foreliggende opplysninger, om personen har den relevante ekspertisen og forståelsen for å kunne tilby det aktuelle arrangementet, om personen er kjent med eller med rimelighet burde forventes å være kjent med, at vedkommende har forpliktet seg til å direkte levere, eller ved hjelp av andre, bistå i gjennomføringen eller forvaltningen av gjennomføringen av et opplysningspliktig arrangement.

Videre skal rådgiver ha en tilknytning til EU. Dette innebærer at vedkommende enten må være skattemessig hjemmehørende i en medlemsstat, ha fast driftssted i den medlemsstat hvor arrangementet skal leveres, være etablert i eller underlagt lovgivningen i en medlemsstat, eller være registrert i en faglig tilslutning som leverer juridiske, skatterelaterte eller konsulenttjenester i en medlemsstat. Dersom det er flere enn en rådgiver, er alle rådgiverne i utgangspunktet opplysningspliktige for arrangementet. En rådgiver kan likevel fritas dersom det kan godtgjøres at de samme opplysningene allerede er gitt av en annen rådgiver.

Medlemsstatene skal sørge for at det gjøres internrettslige unntak fra opplysningsplikten for rådgivere når informasjonen vil krenke fortroligheten mellom advokat og klient eller en tilsvarende internrettslig lovbestemt taushetsplikt. I slike tilfeller skal det legges til rette for at den aktuelle rådgiveren kan underrette andre involverte rådgivere, eller den relevante skattepliktige, for å informere om opplysningsplikten. Det er de internrettslige forhold som er avgjørende for hvorvidt en rådgiver er underlagt taushetsplikt.

13.2.2 Den relevante skattepliktige

Med *den relevante skattepliktige* siktes det i direktivet til enhver person som får et opplysningspliktig arrangement stilt til rådighet med formål om gjennomføring, eller som er klar for å gjennomføre et opplysningspliktig arrangement, eller som har gjennomført det første skrittet i et slikt arrangement. Den relevante skattepliktige skal etter direktivet gi skattemyndighetene opplysninger om et opplysningspliktig arrangement dersom det ikke finnes rådgivere eller dersom den skattepliktige har blitt underrettet av sin rådgiver om at denne er underlagt taushetsplikt.

13.3 Opplysningspliktige arrangement

13.3.1 Grenseoverskridende arrangement

Etter DAC 6 skal det gis opplysninger om «grenseoverskridende arrangement». Med dette siktes det til arrangement som involverer flere enn en medlemstat, og arrangement som involverer en eller flere medlemstater og tredjeland. Dette kan for eksempel være når deltakerne i arrangementet er skattemessig hjemmehørende i ulike land, eller når en eller flere av deltakerne er skattemessig hjemmehørende i flere jurisdiksjoner på samme tid. Arrangement kan også være grenseoverskridende når en eller flere av deltakerne driver næring/virksomhet i en annen jurisdiksjon gjennom et fast driftssted.

Det grenseoverskridende arrangementet kan omfatte alle typer skattepliktige, både fysiske personer, foretak og juridiske arrangement som truster og fond. Rene innenlandske arrangement faller i utgangspunktet utenfor direktivet, men de enkelte medlemslandene kan likevel velge å innføre opplysningsplikt også om slike arrangement.

Opplysningsplikten omfatter både arrangement som er markedsegnet og arrangement som er skreddersydd. Med markedsegnete arrangement siktes det til grenseoverskridende arrangement som utformes, markedsføres, er gjort klart for gjennomføring eller stilles til rådighet for gjennomføring, uten å nødvendigvis være vesentlig tilpasset. Med skreddersydde arrangement siktes det etter direktivet til ethvert grenseoverskridende arrangement som ikke er et markedsegnet arrangement.

For at et grenseoverskridende arrangement skal være opplysningspliktig, må det oppfylle nærmere bestemte kjennetegn («hallmarks»). Med kjennetegn siktes det til trekk eller egen-

Boks 13.1*Directive on Administrative Cooperation – DAC 1¹*

Direktivet ble vedtatt i 2011 og medlemslandene begynte å implementere reglene fra 1. januar 2013. Direktivet legger opp til samarbeid mellom medlemslandene for å sikre riktig skattefastsetting for skattepliktige, og hindre skattesvind, skatteunndragelse og skatteomgåelse. Direktivet fastsetter verktøy for å bedre samarbeidet mellom medlemslandenes skatteadministrasjoner, herunder utveksling av informasjon ved etter-spørsmål, spontan og automatisk utveksling av informasjon, deltakelse i administrative undersøkelser, samtidige kontroller (simultaneous) eller underretning om skatteavgjørelser mellom skattemyndigheter. Direktivet har etter sin vedtagelse fått en rekke tillegg.

Tillegg om utveksling av informasjon om finansielle konti – DAC 2²

Ved DAC 2 fikk direktivet et tillegg for å oppfylle forpliktelser om obligatorisk automatisk utveksling av informasjon om finansielle konti. Direktivtillegget er basert på OECDs Common Reporting Standard (CRS). Tillegget innebærer at finansinstitusjoner skal gi medlemslandenes skatteadministrasjoner kontoopplysninger om sine kunder, slik at medlemslandene kan utveksle opplysningene til andre medlemsland. Direktivet forplikter Kommisjonen til å publisere en liste over jurisdiksjoner som har inngått avtale om å utveksle kontoopplysninger til andre medlemsland i henhold til direktivets standard. EU har inngått avtaler med ikke-medlemslandene Andorra, Liechtenstein, Monaco, San-Marino og Sveits om automatisk utveksling av informasjon etter DAC 2.

Tillegg om utveksling av grenseoverskridende skatteavgjørelser og forhåndsprisingsarrangement (advanced pricing arrangement/ transfer pricing agreement) – DAC 3³

Formålet med tillegget er å motvirke involvering i potensielt aggressive skatteplanleggingsopplegg i EU ved å kreve automatisk utveksling av informasjon om grenseoverskridende forhåndsavgjørelser og forhåndsprissetting i EU. En grenseoverskridende forhåndsavgjørelse er en bekrefteelse eller forsikring som skattemyndighetene gir

den skattepliktige (gjelder bare når juridiske personer er involvert) om hvordan en grenseoverskridende situasjon skattemessig vil bli vurdert før den er gjennomført. En forhåndsprissetting fastsetter forhåndskriterier for hvordan grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående foretak (associated enterprises) skal prises, eller bestemmer egenskapen på fortjenesten/overskuddet til et fast driftssted (permanent establishment). Forhåndsavgjørelser og forhåndsprissettinger skal registreres av den kompetente myndighet som har utstedt avgjørelsen i et sentralt register. Registeret er ikke offentlig, men informasjonen er tilgjengelig for kompetente myndigheter i de andre medlemslandene.

Tillegg om land-for-landrapportering – DAC 4⁴

Tillegget er en oppfølging av OECD BEPS tiltak 13, og pålegger flernasjonale selskap lokalisert i EU med en konsolidert inntekt på over 750 millioner EUR å levere land-for-landrapport. Den kompetente myndigheten i medlemslandet skal automatisk utveksle informasjonen til andre medlemsland hvor foretak i konsernet er skattepliktig. Opplysningsplikten pålegger morselskapet (the ultimate parent entity), og rapporten skal inneholde opplysninger om fordelingen av inntekt, skatt, ansatte, kapital mv., i alle jurisdiksjonene hvor konsernet har foretak.

Tillegg om tilgang til informasjon om reelle rettighetshavere (Beneficial Ownership) – DAC 5⁵

Tillegget skal styrke kravene i EUs fjerde hvitvaskingsdirektiv⁶, om opprettelse av nasjonale registre over reelle rettighetshavere i juridiske personer, «truster» og lignende juridiske arrangementer. Med reelle rettighetshavere siktes det til den eller de fysiske personene som i siste instans eier eller kontrollerer juridiske personer eller juridiske arrangement. Kravet har sin bakgrunn lekkasjesakene, hvor det ble avslørt hvordan selskap og konti kan benyttes for å skjule inntekt og formue.

¹ Council Directive 2011/16 EU

² Council Directive 2014/107 EU

³ Council Directive 2015/2376 EU

⁴ Council Directive 2016/881 EU

⁵ Council Directive 2016/2258 EU

⁶ Council Directive 2015/849 EU

skaper ved et grenseoverskridende arrangement som antyder at det er en potensiell risiko for skatteomgåelse. Kjennetegnene er opplistet i vedlegg til direktivet, og er delt inn i fem ulike kategorier: A gjelder generiske kjennetegn knyttet til vilkåret om skattefordel, B gjelder spesifikke kjennetegn knyttet til vilkåret om hovedformål, C gjelder spesifikke kjennetegn knyttet til grenseoverskridende transaksjoner, D gjelder spesifikke kjennetegn knyttet til automatisk utveksling av informasjon og reelle rettighetshavere og E gjelder spesifikke kjennetegn knyttet til internprising.

13.3.2 Tilknyttede foretak

I DAC 6 benyttes «associated enterprise» i flere av kjennetegnene som gjør arrangement opplysningspliktige. Begrepet utgjør en egen standard for hva som etter direktivet skal anses som et tilknyttet foretak. Etter definisjonen omfatter begrepet en fysisk eller juridisk person som er tilknyttet en virksomhet på minst en av følgende måter:

- a) Kan utøve betydelig innflytelse gjennom deltakelse i virksomhetens ledelse.
- b) Har eierandel i en virksomhet som utgjør 25 % av stemmerettighetene i virksomhetens øverste myndighet.
- c) Har en direkte eller indirekte eierandel i virksomhetens egenkapital på over 25 %.
- d) Har rett til 25 % eller mer av virksomhetens overskudd.

Dersom flere enn en person som nevnt i bokstav a) til d) deltar i ledelsen mv. til den samme personen, skal alle anses som tilknyttede foretak. Det samme gjelder når en person som nevnt i bokstav a) til d) deltar i ledelsen mv. til flere personer. Også når to personer som handler sammen når det gjelder stemmerettigheter, har eierskap i en person, skal disse behandles samlet.

En fysisk person, hans eller hennes ektefelle, og slektninger i oppad- og nedadgående linje skal behandles som samme person.

13.3.3 Vilkår om hovedfordel – «Main-benefit-test»

Direktivets bilag del I inneholder bestemmelser om et vilkår om hovedfordel, en såkalt «Main-benefit-test». Vilket gjelder for grenseoverskridende transaksjoner som nevnt under kategori A og B, samt kategori C nr. 1 bokstav b) nr. 1 og bokstav c) og d), og innebærer at dersom transaksjonen er omfattet av de følgende kjennetegnene,

er den likevel bare opplysningspliktig når den også oppfyller vilkåret om hovedfordel. Vilket om hovedfordel innebærer at det må kunne konstateres at hovedfordelen eller en av de viktigste fordelene med arrangementet, er å oppnå en skattefordel. Det avgjørende for om det foreligger en skattefordel, er hva en person med rimelighet kan forvente å oppnå med arrangementet når alle relevant forhold er tatt i betraktning.

13.3.4 Kategori A – generiske kjennetegn knyttet til vilkåret om hovedfordel

I kategori A angis generiske kjennetegn som er relevante ved vurderingen av om hovedfordelen ved et grenseoverskridende arrangement er å oppnå en skattefordel. For det første vil et arrangement være opplysningspliktig dersom den relevante skattepliktige eller deltaker i ordningen forplikter seg til å ha taushetsplikt om hvordan arrangementet kan sikre en skattefordel overfor andre tilbydere eller skattemyndighetene. For det andre er et arrangement opplysningspliktig dersom tilbydereren av arrangementet er berettiget et honorar (rente, vederlag for finansieringsomkostninger og andre omkostninger) for arrangementet, og honoraret fastsettes på grunnlag av den skattefordelen som kan oppnås ved arrangementet eller om det faktisk oppnås en skattefordel ved arrangementet. Dette kan for eksempel være når tilbydereren plikter å refundere hele eller deler av honoraret dersom den ønskede skattefordelen ikke helt eller delvis oppnås. For det tredje er et arrangement opplysningspliktig når det i vesentlig grad inneholder standarddokumentasjon og/eller har en standardstruktur med lite behov for tilpasninger, og arrangementet er tilgjengelig for mer enn én relevant skattepliktig

13.3.5 Kategori B – spesifikke kjennetegn knyttet til vilkåret om hovedfordel

I kategori B angis spesifikke kjennetegn knyttet til om hovedfordelen med arrangementet er å oppnå en skattefordel. Etter denne kategorien er et grenseoverskridende arrangement for det første opplysningspliktig når det innebærer at en av deltakerne tar et uberettiget skritt for å erverve tapsgivende virksomhet, stoppe denne virksomhetens hovedaktivitet og dekke tap for å redusere egen skatteplikt. Dette kan innebære at det overføres underskudd til en annen juridisk person eller ved å fremskynde tapene. For det andre vil

et arrangement være opplysningspliktig dersom det innebærer at inntekt omdannes til kapital, gaver eller andre former for inntekt som beskattes lavere eller er unntatt fra skatteplikt. For det tredje vil arrangement som omfatter sirkulære transaksjoner som fører til handel med seg selv, være opplysningspliktige. Dette vil gjelde når sirkulære transaksjoner involverer mellomliggende enheter uten annen kommersiell hovedfunksjon, eller når transaksjoner nøytraliserer eller utligner hverandre eller har andre lignende egenskaper.

13.3.6 Kategori C – spesifikke kjennetegn knyttet til grenseoverskridende transaksjoner

I kategori C angis spesifikke kjennetegn ved opplysningspliktige grenseoverskridende transaksjoner. For transaksjoner angitt nr. 1 bokstav b) i) og bokstav c) og d), kommer vilkåret om hovedformål til anvendelse. Dette gjelder arrangement som inkluderer fradragsberettigede grenseoverskridende betalinger mellom to eller flere tilknyttede selskap hvor mottakeren er hjemmehørende i en skattejurisdiksjon som ikke skattelegger selskap eller har en selskapsskatt på null eller tilnærmet null, når betalingen er unntatt fra skatt i jurisdiksjonen hvor mottakeren er skattemessig hjemmehørende, eller når betalingen er underlagt et fordelaktig skatteregime i jurisdiksjonen hvor mottakeren er skattemessig hjemmehørende.

For de resterende kjennetegnene knyttet til grenseoverskridende transaksjoner vil en transaksjonen være opplysningspliktig selv om vilkåret om hovedformål ikke er oppfylt. Dette gjelder arrangement som inkluderer fradragsberettigede grenseoverskridende betalinger mellom to eller flere tilknyttede selskap hvor mottakeren ikke er skattemessig hjemmehørende i en skattejurisdiksjon, eller hvor mottakeren er hjemmehørende i en skattejurisdiksjon som står på medlemslandenes liste eller OECDs liste over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner.

I tillegg omfattes arrangement som innebærer at det kreves fradrag for avskrivning for en og samme eiendel i mer enn en jurisdiksjon, at inntektsjustering som følge av dobbeltbeskatning av samme inntekt eller kapital er krevd i mer enn en jurisdiksjon, eller at et arrangement omfatter overføring av eiendeler hvor det foreligger en vesentlig forskjell i beløpet som skal betales som vederlag for eiendeler i disse jurisdiksjonene

13.3.7 Kategori D – spesifikke kjennetegn knyttet til automatisk utveksling av informasjon og reelle rettighetshavere

Kategori D i direktivets bilag inneholder kjennetegn knyttet til automatisk utveksling av informasjon og reelle rettighetshavere. Vilåret om hovedformål kommer ikke til anvendelse for arrangement som faller inn under kjennetegnene i denne kategorien.

I første del av kategorien angis kjennetegn for arrangement som kan undergrave lovpålagt opplysningsplikt som gjennomfører EU-lovgivningen, eller tilsvarende avtaler om automatisk utveksling av opplysninger om finansielle konti, herunder avtaler med tredjeland, eller som utnytter fraværet av slik lovgivning eller avtaler. Hvilke elementer arrangementet skal inneholde, er nærmere angitt og omfatter blant annet anvendelse av konti eller lignende som ikke er eller gir seg ut for å være en finansiell konto, overføringer som involverer jurisdiksjoner som ikke er bundet av utvekslingsavtaler, omklassifisering av inntekt og kapital til produkter og lignende som ikke er omfattet av utvekslingsavtaler, eller konvertering av aktiva til finansielle institusjoner eller finansielle konti som ikke er underlagt avtaler om utveksling av opplysninger om finansielle konti mv.

I andre del av kategorien angis arrangement som innebærer en kjede ikke-transparente juridiske eller reelle eiere, ved bruk av personer, juridiske konstruksjoner eller strukturer som ikke driver vesentlig økonomisk virksomhet som understøttes av personale, utstyr, aktiviteter og lokaler, og som er etablert, forvaltet, hjemmehørende, kontrollert, eller opprettet i en annen jurisdiksjon enn den jurisdiksjonen hvor en eller flere av de reelle eierne for de eiendelene som eies av slike personer, juridiske konstruksjoner eller strukturer er hjemmehørende, og når de reelle eierne av personer, juridiske konstruksjoner eller strukturer som nevnt i (EU) 2015/849, er gjort uidentifiserbare.

13.3.8 Kategori E – spesifikke kjennetegn knyttet til internprising

Kategori E i direktivets bilag inneholder kjennetegn knyttet til internprising. Vilåret om hovedformål kommer ikke til anvendelse for arrangement som faller inn under kjennetegnene i denne kategorien. Arrangement som er omfattet av denne kategorien er arrangement som innebærer bruk av ensidige (unilaterale) safe harbour-regler, og arrangement som innebærer overføring av

immaterielle eiendeler som er vanskelige å verdsette. Dette vil være immaterielle eiendeler eller rettigheter i immaterielle eiendeler som det på tidspunktet for overføringen mellom nærstående parter ikke finnes en pålitelig sammenlignbar transaksjon for, eller hvor det på tidspunktet for inngåelse av transaksjonen er usikkert hvilken inntekt som kan forventes oppnådd fra de overførte immaterielle eiendelene. Videre omfattes arrangement som innebærer en grenseoverskridende konsernintern overføring av funksjoner, risikoer og/eller eiendeler, dersom anslått årlig inntjening før renter og skatt (EBIT) for de første tre årene etter overføringen for en av partene, er mindre enn 50 prosent av anslått inntjening før renter og skatt hadde overføringen ikke vært gjennomført.

13.4 Frist for å gi opplysninger

For rådgivere er fristen for å gi opplysninger til skattemyndighetene 30 dager regnet fra dagen etter det opplysningspliktige grenseoverskridende arrangement er *gjort tilgjengelig* for gjennomføring, eller den dagen arrangementet er *klart for* gjennomføring eller når *det første skrittet* i gjennomføringen av arrangementet er tatt. Opplysningsfristen starter å løpe fra ett av alternativene inntreffer. Opplysningspliktige er fritatt fra å gi opplysninger dersom det kan påvises at de samme opplysningene er gitt i et annet medlemsland.

For skattepliktige er fristen 30 dager fra dagen etter den dato hvor det opplysningspliktige arrangementet er *stilt til rådighet* med tanke på gjennomføring, er *klart til* gjennomføring, eller når *det første skrittet* for gjennomføring av arrangementet er tatt. Det avgjørende er hva som inntreffer først. Medlemslandene kan pålegge den relevante skattepliktige å gi skattemyndighetene opplysninger om sin bruk av et arrangement hvert år arrangementet blir brukt.

Når det gjelder markedsegnete arrangement, skal medlemsstatene legge opp til periodisk rapportering hver tredje måned. For arrangement hvor det første skrittet i gjennomføringen er foretatt i perioden 25. juni 2018 til 1. juli 2020, er fristen for å gi opplysninger 21. august 2020.

13.5 Hvilke opplysninger som skal gis

De opplysningspliktige skal gi den kompetente myndighet i medlemslandet opplysninger som

identifiserer rådgiver, den relevante skattepliktige og andre personer i et medlemsland som antas å bli berørt av arrangementet, herunder deres navn fødselsdato og fødested, skattemessig bosted, skatteregistreringsnummer, og om den relevante skattepliktige har tilknyttede foretak. Dersom det er sannsynlig at andre medlemsland vil bli berørt av arrangementet, skal det gis opplysninger om dette. Videre skal det gis opplysninger om hvilket kjennetegn som gjør arrangementet opplysningspliktig, et sammendrag av innholdet i arrangementet, herunder navn (når dette er alminnelig kjent), en forretningsmessig beskrivelse (uten at det røper forretningshemmeligheter eller strider mot allmenne interesser), samt dato for når det første skrittet i gjennomføringen av arrangementet er tatt eller vil bli tatt. Det skal også redegjøres for nasjonale bestemmelser som utgjør grunnlaget for arrangementet og arrangementets verdi.

13.6 Sanksjoner

For å sikre effektiv etterlevelse av opplysningsplikten direktivet fastsetter, skal medlemslandene fastsette sanksjoner for overtredelser av de internrettslige reglene som gjennomfører direktivet. Sanksjonene skal etter direktivet være effektive, forholdsmessige og virke avskrekkende.

13.7 Forslaget i SOU 2018:91

13.7.1 Innledning

Den 6. april 2017 fikk Kammarråtslagmann Marie Jönsson i oppdrag av den svenske regjeringen, å utrede muligheten for å innføre opplysningsplikt om skatteopplegg for skatterådgivere.⁶ Som følge av EUs rådsdirektiv (2018/822 «DAC 6») vedtatt 25. mai 2018, ble utredningsoppdraget utvidet til å omfatte et forslag til hvordan direktivet kunne gjennomføres i svensk rett. Frist for å avgi forslag til regler ble utsatt til 31. desember 2018, og SOU 2018:91 *Rapporteringspliktiga arrangemang – ett nytt regelverk på skatteområdet* ble offentliggjort i januar 2019.

Den svenske utredningen foreslår hvordan DAC 6 kan gjennomføres i svensk rett, men går også ut over direktivet da det foreslås at det også skal gis opplysninger om rene innenlandske arrangement.

⁶ <https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/kommitte-direktiv/2017/04/dir.-201738/>

13.7.2 Opplysningspliktige arrangement

For at et arrangement skal være opplysningspliktig etter forslaget i den svenske utredningen, skal arrangementet inneholde minst ett av flere kjennetegn som indikerer risiko for skatteunndragelse. Kjennetegnene er «omvandling av inkomst, anvending av ett förvärvat företags underskott, standardiserte arrangemang, konfidentialitetsvilkor, erstättning kopplatt till skatteförmånen, cirkulära transaksjoner, gränsöverskridande betalningar m.m, påverknan på rapporteringsskyldigheten vid automatisk utbyte av uppgifter om finansiella konton, verkligt houvudmannskap, internprisingsättning».

De fem første kjennetegnene gjelder både for grenseoverskridende og innenlandske arrangement, mens de øvrige får bare anvendelse for grenseoverskridende arrangement. For de fem første arrangementene, samt enkelte arrangement under kjennetegnet grenseoverskridende betalinger, gjelder det et tilleggsvilkår om at den viktigste eller en av de viktigste fordelene ved arrangementet, som en person med rimelighet kan forvente seg, må være å oppnå en skattefordel.

For rent innenlandske arrangement foreslås det at det skal gjøres unntak fra opplysningsplikten dersom skatteeffekten ved arrangementet er en direkte eller forutsett effekt av skattelovgivningen. Det foreslås at det gis forskriftsfullmakt til å fastsette ytterligere unntak for innenlandske arrangement. Når det gjelder grenseoverskridende arrangement, åpner ikke DAC 6 for at det kan gjøres unntak utover de som direkte følger av direktivet.

13.7.3 Opplysningspliktige

I den svenske utredningen legges det opp til at rådgiveren skal ha den primære opplysningsplikten, mens brukeren skal ha opplysningsplikt i nærmere angitte tilfeller. Dette vil være når det ikke finnes en rådgiver, for eksempel når arrangementet er utviklet internt hos brukeren, eller når rådgiveren ikke har tilknytning til EU. Videre har brukeren opplysningsplikt når rådgiveren som følge av advokaters taushetsplikt er forhindret fra å gi fullstendige opplysninger om arrangementet til skattemyndighetene.

Rådgivere defineres som den som utformer, markedsfører, tilgjengeliggjør eller organiserer et opplysningspliktig arrangement. Opplysningspliktige er også den som vet eller kan forventes å vite at vedkommende, direkte eller gjennom andre,

har en slik tilknytning til et arrangement som rådgiverdefinisjonen angir. Rådgivere må videre ha en tilknytning til EU for å være omfattet av opplysningsplikten. Det er imidlertid bare svenske rådgivere som blir opplysningspliktig i Sverige. Når en advokat eller et advokatfirma anses som opplysningspliktig rådgiver etter de foreslåtte reglene, er det gjort visse begrensninger dersom enkelte av opplysningene er underlagt advokaters taushetsplikt.

Det foreslås særskilte regler for situasjoner hvor flere rådgivere er opplysningspliktige for det samme arrangementet eller når et grenseoverskridende arrangement er opplysningspliktige i flere medlemsland. Videre foreslås det regler om at der en rådgiver er underlagt advokaters taushetsplikt og av den grunn ikke kan gi fullstendige opplysninger om et arrangement til skattemyndighetene, skal informasjonen gis til andre opplysningspliktige rådgivere eller brukeren selv (dersom det ikke finnes andre rådgivere) om at den skal gi opplysninger til skattemyndighetene.

13.7.4 Hvilke opplysninger som skal gis

Når et arrangement er opplysningspliktig, skal det gis opplysninger som identifiserer tilbyderer/rådgiveren og brukeren/brukerne av arrangementet. Det skal gis en beskrivelse av arrangementet, og rettsreglene som ligger til grunn for arrangementet, skal oppgis. Videre skal det oppgis dato for når det første skrittet i arrangementet ble tatt eller skal tas, samt arrangementets verdi og medlemsland som vil bli berørt av arrangementet. Det skal bare gis opplysninger den opplysningspliktige har kjennskap eller tilgang til. Opplysninger som er underlagt advokaters taushetsplikt skal ikke gis når rådgiveren er advokat.

13.7.5 Frist for å gi opplysninger

Opplysninger skal gis innen 30 dager etter at opplysningsplikten er utløst. For rådgiver er hovedregelen at fristen utløses dagen etter den dagen hvor rådgiveren gjorde arrangementet tilgjengelig, eller dagen etter det første skrittet i arrangementet ble foretatt, avhengig av hva som inntreffer først. For brukeren av opplysningspliktige arrangement starter fristen for å gi opplysninger dagen etter den dagen da arrangementet ble gjort tilgjengelig for brukeren, eller da det første skrittet i arrangementet ble utført, avhengig av hva som inntreffer først.

Når det gjelder arrangement som markedsføres til en større krets og hvor det ikke er behov

for større tilpassinger for den enkelte kunde, skal rådgivere gi oppdateringer ved slutten av hvert kvartal til skattemyndighetene. En slik oppdatering skal blant annet inneholde opplysninger om nye brukere av arrangementet.

13.7.6 Sanksjoner

I utredningen foreslås det en særskilt gebyrordning (rapporteringsavgift) for brudd på opplysningsplikten. Det foreslås at det skal ilegges gebyr når opplysninger er gitt for sent på henholdsvis 15 000 SEK for rådgivere og 7 500 SEK for brukere. Dersom opplysningsplikten ikke oppfylles innen 60 dager, kan det ilegges et ytterligere gebyr på minimum 50 000 SEK for rådgivere og minimum 25 000 SEK for brukere. Når overtredelsen begås av en næringsvirksomhet, kan det ilegges høyere gebyr basert på næringsvirksomhetens omsetning. De høyeste gebyrene som kan ilegges, er 500 000 SEK for rådgivere og 250 000 SEK for brukere.

Når det er gitt feilaktige eller ufullstendige opplysninger som ikke er av mindre betydning eller opprettet på eget initiativ av den opplysningspliktige, kan det ilegges gebyr på 15 000 SEK for rådgivere og 7 500 SEK for brukere. Sanksjonsreglene foreslås inntatt i skatteforfarandelagen, og gjeldende regler om fritak mv. kommer derfor til anvendelse.

13.7.7 Automatisk utveksling av opplysninger

Grenseoverskridende arrangement skal utveksles automatisk innad i EU. Opplysningene skal utveksles innen en måned etter utgangen av det kalenderkvartalet da opplysningene ble oppgitt til svenske skattemyndigheter. Svenske skattemyndigheter vil også motta opplysninger fra andre medlemsstater om grenseoverskridende arrangement som kan ha negativ effekt på det svenske skatteprovenyet.

13.7.8 Ikrafttredelse

I utredningen legges det opp til at reglene som foreslås skal tre i kraft 1. juli 2020. Arrangement vil være opplysningspliktig dersom omstendigheten som utløser opplysningsplikten inntreffer etter 20. juni 2020. For grenseoverskridende arrangement etter DAC 6 vil imidlertid arrangement være opplysningspliktig dersom det første steget i gjennomføringen er tatt i perioden mellom 25. juni 2018 og 30. juni 2020. For slike arrangement er fristen for å gi opplysninger senest 31. august 2020. De særskilte sanksjonsreglene skal ikke kunne anvendes for disse arrangementene.

Kapittel 14

Forslag til innføring av opplysningsplikt om skattearrangement

14.1 Innledning

Utvalget foreslår i dette kapittelet hvordan BEPS tiltak 12 kan gjennomføres i norsk rett. Utvalget er etter en helhetsvurdering kommet til at en slik opplysningsplikt bør innføres i Norge. Utvalget viser til at opplysningsplikt om arrangement som utgjør risiko for aggressiv skatteplanlegging, vil kunne gi skattemyndigheten bedre analysegrunnlag. Analyser kan gi nyttig informasjon om uønskede tilpasninger til skattereglene som deretter kan benyttes til å endre lovverket. Videre kan analyser gi skattemyndigheten bedre grunnlag for å foreta rettede kontroller. Etter utvalgets vurdering er det viktig at Norge kan bidra med opplysninger i internasjonale fora og utveksle informasjon om grenseoverskridende arrangementer med andre land. Den internasjonale utviklingen peker i retning av at flere land innfører opplysningsplikt om skatteplanlegging og utveksler informasjon med land som blir berørt av de ulike grenseoverskridende arrangementene. For utvalget er det et viktig argument for å innføre opplysningsplikt om skatteplanlegging, at Norge følger denne utviklingen. Å innføre opplysningsplikt om skatteplanlegging vil føre til økte byrder for de opplysningspliktige og for skattemyndighetene. Etter utvalgets vurdering er det derfor viktig at reglene utformes slik at de begrenser seg til å fange opp informasjon skattemyndighetene kan benytte i arbeidet sitt, og at reglene er klare og presise for å avhjelpe noe av den økte byrden for de opplysningspliktige.

Utvalget har ikke sett mange eksempler på at norske skatterådgivere har tilbudt arrangement som utgjør risiko for aggressiv skatteplanlegging. Norge bør likevel innføre slike regler for å kunne være en del av det internasjonale nettverket som utveksler slike opplysninger mellom landene. Det følger også av mandatet at utvalget skal foreslå slike regler uavhengig av om man så langt har funnet eksempler på arrangement som utgjør risiko for aggressiv skatteplanlegging i norsk praksis.

Utvalget foreslår at BEPS tiltak 12 gjennomføres i norsk rett ved at det innføres opplysnings-

plikt om nærmere angitte *skattearrangement*. Utvalgets forslag bygger i stor grad på EUs rådsdirektiv 2018/822 DAC 6, men inneholder tilpasninger til norske forhold og gjelder både grenseoverskridende og innenlandske arrangement.

I punkt 14.2 til 14.5 redegjør utvalget for formålet med opplysningsplikten, lovtekniske valg, skattarter som omfattes og at opplysningsplikten skal gjelde både innenlandske og grenseoverskridende arrangement. I punkt 14.6 og 14.7 redegjør utvalget for hvilke arrangement som skal omfattes av opplysningsplikten. I punkt 14.8 redegjør utvalget for hvem som skal være opplysningspliktige, og i punkt 14.9 til 14.13 behandler utvalget opplysningsfrist, opplysningsplikten innhold, sanksjoner, offentlighet og utveksling. Hovedtrekkene i utvalgets forslag er enstemmig, men enkelte av de konkrete løsningene i forslaget inneholder dissenser. Dette gjelder kjennetegnet bruk av et ervervet foretaks underskudd omtalt i punkt 14.6.8, frist for å gi opplysninger i punkt 14.9 og sanksjoner i punkt 14.11.

14.2 Formålet med opplysningsplikten

Opplysningsplikten som skisseres i tiltak 12 skal tjene flere formål. Først og fremst skal opplysningsplikten sørge for at skattemyndighetene får tidlig informasjon om arrangement som potensielt kan være aggressive. Dette kan gi skattemyndighetene insentiv til å reagere i form av videre undersøkelser eller regelendringer, dersom det oppdages utilsiktede hull i regelverket. Opplysningsplikten vil også kunne identifisere hvilke arrangement som tilbys i markedet, samt hvem som tilbyr arrangementene og hvem som benytter seg av dem. I tillegg antas det at opplysningsplikten kan ha en viss avskrekkende effekt fordi både tilbydere og brukere må ta hensyn til at arrangementet kan være opplysningspliktig. Dette kan føre til at færre aggressive arrangement tilbys og benyttes.

Etter utvalgets vurdering vil opplysningsplikt om skattearrangement først og fremst kunne ha en preventiv effekt for norske forhold.

Opplysninger om skattearrangement kan også bidra til informasjon om utilsiktede hull i det norske regelverket. Ved grenseoverskridende arrangement vil opplysninger kunne bidra til informasjon om ulikheter i de involverte jurisdiksjonenes skattesystem som kan benyttes til aggressiv skatteplanlegging. Slike opplysninger kan benyttes til analyse- og kontrollformål og ved internasjonalt samarbeid gjennom blant annet utveksling med aktuelle jurisdiksjoner. Utvalget anser det også som et viktig formål at Norge følger den internasjonale utviklingen.

14.3 Lovtekniske valg

Ved valg av form for regulering, har utvalget vurdert hvorvidt reglene om opplysningsplikt om skatteplanlegging bør reguleres i en egen lov eller tas inn skatteforvaltningsloven. Opplysningsplikten som skisseres i tiltak 12 er en automatisk plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene, fra tilbyderen som tredjepart eller fra den skattepliktige selv. Etter gjeldende regelverk regulerer skatteforvaltningsloven kapittel 7 tredjeparters automatiske opplysningsplikt til skattemyndighetene, mens kapittel 8 regulerer den skattepliktiges egen opplysningsplikt. Skatteforvaltningsloven inneholder generelle bestemmelser om hvem som er pliktige å levere opplysninger, fremgangsmåte for levering, samt sanksjonering av manglende etterlevelse av opplysningsplikter. Fordelen med å benytte gjeldende regelverk er at man kan knytte opplysningsplikten til de generelle reglene, og dermed ikke måtte lage egne særregler. Reglene vil også være mer tilgjengelig for de opplysningspliktige fordi de står samlet i en lov og ikke er spredt over flere lover. Fordelen med å regulere opplysningsplikten i en egen lov er at begreper og sanksjoner kan tilpasses opplysningsplikten og gjøre reglene mer treffsikre, da de generelle reglene og begrepene ikke nødvendigvis vil være helt treffende.

Etter utvalgets vurdering bør opplysningsplikten inntas i skatteforvaltningsloven for å gjøre reglene tilgjengelige for de opplysningspliktige, og for å sette opplysningsplikten i sammenheng med de andre opplysningspliktene for tredjeparter og skattepliktige til skattemyndighetene. Utvalget ser det som en stor fordel at loven inneholder et innarbeidet lovspråk og generelle felles regler knyttet til de ulike opplysningspliktene. Etter utvalgets vurdering er det viktig å beholde

et samlet felles rammeverk for forvaltningsreglene i skattesaker. Dersom det er behov for særregler knyttet til opplysningsplikten vil det etter utvalgets vurdering være mulig å tilpasse gjeldende regler i skatteforvaltningsloven til disse behovene. Den konkrete plasseringen av bestemmelsene som regulerer opplysningsplikten vil bero på hvem som skal være opplysningspliktige. Utvalget foreslår at opplysningsplikten reguleres i en ny bestemmelse i skatteforvaltningsloven kapittel 7 om tredjeparters opplysningsplikt, ny § 7-11. Bestemmelsen skal angi hovedtrekkene i, og rammene for, opplysningsplikten. Utvalget foreslår at det inntas mer detaljerte regler i skatteforvaltningsforskriften.

14.4 Skattarter som skal omfattes av opplysningsplikten

Skatteplanlegging kan involvere alle skattarter, som inntekts- og formuesskatt, merverdiavgift og særavgifter. Felles for landene som har innført opplysningsplikt om skatteplanlegging er at de alle gjelder skatteplanlegging knyttet til inntektskatt. I tillegg har flere av landene inkludert merverdiavgift, og enkelte har også inntatt særavgifter i sitt regelverk. I tiltak 12 anbefales det at opplysningsplikten skal rette seg mot områder hvor myndighetene mener det er særlig stor risiko for aggressiv skatteplanlegging. Det avgjørende for hvilke skattarter som inkluderes i opplysningsplikten bør etter utvalgets vurdering baseres på de erfaringene skattemyndighetene har, og hvilke opplysninger de kan benytte i sitt arbeid. Samtidig er et av formålene med opplysningsplikten å gi skattemyndighetene informasjon om nye former for skatteplanlegging. Dette taler for at opplysningsplikten også bør omfatte skattarter skattemyndighetene ikke har like mye erfaring med når det gjelder aggressiv skatteplanlegging.

Under utvalgets arbeid med å kartlegge skattemyndighetenes behov for opplysninger, har utvalget mottatt innspill som hovedsakelig knytter seg til inntektsskatt. Utvalget kan ikke utelukke at det også foregår aggressiv skatteplanlegging knyttet til merverdiavgift og særavgifter i Norge. Etter utvalgets vurdering bør opplysningsplikten i første omgang knytte seg til inntekts- og formuesskatt. Dersom erfaringene med regelverket viser at reglene virker etter sin hensikt, bør det etter utvalgets vurdering utredes om opplysningsplikten kan utvides til flere skattarter og om det er behov for særlige tilpasninger eller egne regler knyttet til merverdiavgift og særavgifter.

14.5 Innenlandske eller grenseoverskridende arrangement

Anbefalingene i tiltak 12 knytter seg til både innenlandske og grenseoverskridende arrangement. Når det gjelder innenlandske arrangement anbefales det at det innføres opplysningsplikt om arrangement med mer generelle kjennetegn for å gi skattemyndighetene informasjon om nye og innovative metoder for aggressiv skatteplanlegging. Videre bør opplysningsplikten tilpasses slik at den rammer svakheter i landets skattelovgivning som kan danne grunnlag for aggressiv skatteplanlegging. Når det gjelder grenseoverskridende arrangement pekes det på at det er en rekke forskjeller mellom innenlandske og grenseoverskridende skattearrangementer som gjør sistnevnte vanskeligere å treffe med uoppfordret opplysningsplikt. Grenseoverskridende arrangementer er oftere skreddersydd for den enkelte skattepliktige, og slike arrangementer kan dessuten involvere mange parter og skattefordeler i forskjellige jurisdiksjoner. Det anbefales derfor at landene innfører opplysningsplikt om arrangementer som benytter de teknikkene som man er kjent med at medfører risiko for tap av proveny gjennom uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting. Dette omfatter strukturene som er identifisert i BEPS tiltaksplan¹, herunder hybride instrumenter og misbruk av skatteavtalene (tre-
aty shopping).

Etter utvalgets vurdering bør opplysningsplikten omfatte både innenlandske og grenseoverskridende arrangement. Etter utvalgets vurdering er det særlig de grenseoverskridende arrangementene skattemyndighetene har behov for kunnskap om, og som utgjør en særlig stor risiko for overskuddsflytting. Det foreligger imidlertid også insentiver til aggressiv skatteplanlegging for innenlandske arrangement, både knyttet til omdanning av inntekt, å utnytte forskjeller i skattemessig behandling av skattesubjekter og ulike skattesatser for eksempel for inntekt opptjent på norsk sokkel og på fastlandet. Utvalget viser til at flere land som har innført opplysningsplikt for rent innenlandske arrangement, har sett gode effekter av slike regler. Utvalget foreslår derfor at kjennetegnene som skal avgjøre hvorvidt et arrangement er opplysningspliktig skal gjelde generelt. Det vil derfor bero på en konkret tolkning om et arrangement er opplysningspliktig. Enkelte kjennetegn vil imidlertid etter sin art ikke få anven-

delse for innenlandske arrangement, for eksempel ved kjennetegn som gjelder grenseoverskridende betalinger.

14.6 Opplysningspliktige arrangement

14.6.1 Innledning

Som beskrevet over i kapittel 12, anbefales det i BEPS tiltak 12 at landene innfører opplysningsplikt om arrangementer som reflekterer de særlige risikoene og utfordringene som skattemyndighetene i landet erfarer.

I kapittel 8 oppsummerer utvalget skattemyndighetenes behov for opplysninger slik Skatteetaten har gitt uttrykk for til utvalget. Utvalget forstår Skatteetaten slik at behovene som kan dekkles under anbefalingene i BEPS tiltak 12 særlig knytter seg til grenseoverskridende transaksjoner. Videre uttrykker Skatteetaten behov for å kunne se flere transaksjoner i sammenheng. De øvrige behovene skattemyndigheten har meldt inn er behandlet i kapittel 9.

Flere av behovene etaten har vist til, omfattes av kjennetegnene slik de er formulert i DAC 6. Utvalget anser derfor DAC 6 som et godt utgangspunkt for å gi Skatteetaten tilgang til disse opplysningene. Den nærmere vurderingen av hvilke behov dette gjelder følger i punkt 14.5.4 til 14.5.13 nedenfor.

Videre mener utvalget at det på generelt grunnlag er grunn til å anta at de strukturene som det er opplysningsplikt om etter DAC 6 også er aktuelle for norske forhold. Det er også et viktig hensyn at opplysningsplikt om skattearrangement i størst mulig grad speiler reglene i våre naboland. Det ligger i sakens natur at grenseoverskridende skattearrangement kan medføre opplysningsplikt i flere jurisdiksjoner. For de opplysningspliktige vil byrdene med opplysningsplikten øke dersom de nærmere vilkårene for hvilke skattearrangement som skal rapporteres varierer fra land til land. Likelydende regler vil dessuten ha den fordel at man ved tolkningen av reglene kan hente veiledning i andre lands rett.

Utvalget anbefaler på denne bakgrunn at det innføres opplysningsplikt som i størst mulig grad er likelydende med opplysningsplikt om skattearrangement som følger av DAC 6. I dette kapittelet vurderer utvalget hvordan de enkelte vilkårene for opplysningsplikt om skattearrangement bør tilpasses norsk rett og Skatteetatens behov.

I punkt 14.6.2 vurderer utvalget hvordan «arrangement» bør defineres. I punkt 14.6.3 ser utvalget på om opplysningsplikten bør begrenses

¹ OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing

til arrangement over en viss terskel eller hvor en av hovedfordelene med arrangementet er å oppnå en skattefordel. I punkt 14.6.4 til 14.6.13 vurderer utvalget de enkelte kjennetegnene for opplysningspliktige arrangement etter BEPS tiltak 12 og DAC 6.

14.6.2 Definisjonen av arrangement

Utvalget foreslår at «skattearrangement» benyttes som betegnelse for hvilke former for skatteplanlegging det bør innføres opplysningsplikt om. I tiltak 12 benyttes både «scheme» og «arrangement» for å betegne hva som skal være opplysningspliktig. I DAC 6 benyttes «arrangement». Utvalget har vurdert andre begrep, som «skattepakker», og «skatteplanleggingsopplegg», men mener «arrangement» er mer treffende da dette også benyttes i internasjonal sammenheng. For å sette opplysningsplikten i riktig kontekst, mener utvalget dette bør synliggjøres ved å benytte skatt i betegnelsen – «*skattearrangement*».

Når det gjelder innholdet i begrepet «arrangement» er dette hverken definert i tiltak 12 eller DAC 6. I tiltak 12 anbefales det imidlertid at «arrangement» defineres så vidt at enhver plan, opplegg eller overenskomst fanges opp, herunder alle steg og transaksjoner som det består av, og alle som er part i, eller blir påvirket av det. Utvalget forstår anbefalingene slik at opplysningsplikten ikke bare skal gjelde opplysninger om selve transaksjonen/ disposisjonen som utløser opplysningsplikt, men også opplysninger om andre deler av arrangementet i den grad de belyser de skattemessige konsekvensene i Norge. En slik forståelse vil etter utvalgets vurdering imøtekomme noe av Skatteetaten behov for å se flere transaksjoner i et arrangement i sammenheng.

Utvalget foreslår ikke en egen definisjon av «skattearrangement», da dette vil kunne virke begrensende for opplysningsplikten. Etter utvalgets vurdering vil inngangsvilkåret og de ulike kjennetegnene som foreslås avgjøre hvilke arrangement som vil være opplysningspliktige. Opplysningsplikten skal imidlertid kun gjelde de delene av arrangementet som forklarer de direkte eller indirekte skatteeffektene i Norge.

14.6.3 Vurdering av inngangsvilkår

I tiltak 12 anbefales det å benytte inngangsvilkår eller terskler for å begrense omfanget av opplysningspliktige arrangement. Formålet med et inngangsvilkår eller en terskel er å øke treffsikkerheten av opplysningsplikten ved å sile ut arrange-

ment som skattemyndighetene ikke har behov for opplysninger om. Dette vil redusere den administrative byrden både for de opplysningspliktige og for skattemyndighetene. For å oppnå dette er det viktig at opplysningsplikten spisses for å treffe risikotransaksjoner, altså transaksjoner som utgjør en stor risiko for landets skattemålsetting og skatteprovenyet. I tiltak 12 vurderes ulike inngangsvilkår og terskler med utgangspunkt i de gjeldene regimene til land som har innført opplysningsplikt om skatteplanlegging, se punkt 12.3. Det mest benyttede inngangsvilkåret er den såkalte «main benefit-testen», som konsentrerer opplysningspliktige arrangement til arrangement hvor hovedfordelen eller en av hovedfordelene ved arrangementet er å oppnå en skattefordel. Dette inngangsvilkåret er benyttet til en rekke av kjennetegnene i DAC 6.

For grenseoverskridende transaksjoner fremholdes det imidlertid i tiltak 12 at main benefit-testen eller lignende inngangsvilkår, kan være vanskelig å benytte på grenseoverskridende arrangement som har skattemessige konsekvenser i mer enn en jurisdiksjon. Slike arrangementer vil ikke være opplysningspliktige etter en main benefit-test dersom den skattepliktige kan vise at verdien av skattefordeler oppnådd i egen jurisdiksjon er ubetydelige sett i forhold til kommersielle fordeler og skattefordeler oppnådd i utlandet når arrangementet vurderes under ett. I tiltak 12 anbefales det derfor at landene unngår å bruke main benefit-testen som et vilkår for opplysningsplikt om grenseoverskridende transaksjoner.

I stedet anbefales det i tiltak 12 at de skattemessige konsekvensene av arrangementet må vises gjennom *redusert betalbar skatt* i jurisdiksjonen hvor arrangementet er opplysningspliktig. Det anbefales at reduksjonen i betalbar skatt er av en viss betydning for at arrangementet er opplysningspliktig, og at terskelen tallfestes. Reduksjonen i betalbar skatt måles ut fra de økonomiske og skattemessige konsekvensene av transaksjonen, og skal se hele arrangementets livstid under ett. Slik utvalget forstår vilkåret kan det ikke stilles for høye krav til reduksjon i betalbar skatt. Internasjonale skattearrangement kan nettopp innebære skattefordeler for flere parter i flere jurisdiksjoner som hver for seg kan synes ubetydelige, men som sett i sammenheng likevel fører til uønsket forskyvning av skattegrunnlaget.

Etter utvalgets vurdering kan det være vanskelig å måle en reduksjon i betalbar skatt i henhold til anbefalingene i tiltak 12. Rapporten slår fast at en vurdering av om en transaksjon har skattemessige konsekvenser ikke fordrer en sam-

menligning av skattekonsekvensene før og etter at transaksjonen er gjennomført, men heller en analyse av de økonomiske og skattemessige virkningene av transaksjonen og betalinger gjort i forbindelse med den. For enkelte typer transaksjoner kan dette, slik utvalget ser det, være en enkel vurdering. For eksempel ved inngåelse av en låneavtale, kan påfølgende betaling av renter til utenlandsk långiver føre til redusert skatteproveny fordi den norske låntakeren kan ha fradragsrett. Man kan her anta at reduksjon i betalbar skatt for debitor er lik skatteverdien av beløpet som betales i renter. For en del andre transaksjoner kan det imidlertid være vanskeligere å tallfeste den konkrete økonomiske effekten. Dette kan for eksempel gjelde ved overføring av en inntektsbringende eiendel til en mottaker utenfor Norge. Her vil reduksjonen i betalbar skatt måtte beregnes ut fra forventet fremtidig inntekt fra den overførte eiendelen, tatt i betraktning det vederlaget som mottakeren har ytt for eiendelen. En slik beregning vil naturligvis være skjønnsmessig, og forutsetter økonomiske antakelser som innebærer usikkerhet. Videre mener utvalget at et vilkår om at transaksjonen må medføre en reduksjon av betalbar skatt over en gitt beløpsgrense, vil kunne medføre at transaksjoner som det er interessant for skattemyndighetene å få informasjon om, ikke blir rapportert fordi de faller under grensen. En nominell grense kan også føre til at verdien av eiendeler settes for lavt for å unngå opplysningsplikt om transaksjonen. Utvalget mener at det er en fordel om opplysningsplikten i minst mulig grad beror på en skjønnsmessig vurdering av om arrangementet fører til en skattefordel. Det er i så måte en fordel med en konstanterbar endring i betalbar skatt. På den andre siden er det ikke nødvendigvis gitt at et arrangement innebærer endring i betalbar skatt, og desto vanskeligere å vurdere hvor stort beløp endringen utgjør.

Et alternativ til main benefit-testen og vilkåret om redusert betalbar skatt er å spisse kjennetegnene ved opplysningspliktige arrangement, og heller benytte terskelverdier. For eksempel kan det legges inn terskler om at opplysningsplikten bare skal gjelde transaksjoner over et visst beløp, eller for skattepliktige med en inntekt eller omsetning over et angitt beløp. Fordelen med terskverdier er at skattemyndigheten får mer konsentrert informasjon om de store arrangementene som kan ha stor betydning for skatteprovenyet. Ulempe er imidlertid at terskler lettere kan omgås ved å dele opp transaksjoner eller skape mer innovative arrangement. For eksempel kan arrange-

ment testes ut i liten skala for ikke å bli opplysningspliktige, noe som ikke vil gi skattemyndighetene informasjon om nye former for skatteplanlegging. Et annet element ved terskelverdier er at de kan gi inntrykk av at arrangement som faller under tersklene aksepteres av skattemyndighetene.

Etter utvalgets vurdering er main benefit-testen det mest egnede inngangsvilkåret. Dette benyttes i DAC 6 som omhandler opplysningsplikt om grenseoverskridende arrangement, til tross for at tiltak 12 anbefaler en annen løsning. For en rekke av kjennetegnene som angis i DAC 6 skal det vurderes om hovedfordelen eller en av hovedfordelene med arrangementet er å oppnå en skattefordel. Vurderingen av om arrangementet medfører en skattefordel er objektiv, ved at den tar utgangspunkt i hva man kan anta at en person med rimelighet kan forvente å oppnå ved arrangementet når man tar fakta og omstendigheter i betraktning. Det er ikke et krav om at skattefordelen knytter seg til en beløpsgrense, eller at skattefordelen faktisk oppnås. Det er heller ikke et krav at skattefordelen subjektivt sett var hovedfordelen ved arrangementet dersom det ut fra en objektiv vurdering fremstår som den eneste fordelene eller en av hovedfordelene ved arrangementet. I de tilfellene hvor for eksempel de forretningsmessige fordelene subjektivt sett ble ansett som fordelene ved arrangementet og det man ønsket å oppnå, vil vilkåret likevel være oppfylt dersom det å oppnå en skattefordel fremstår som en av hovedfordelene. Dersom det er flere fordeler ved et arrangement, og ingen av dem peker seg ut som noen hovedfordel, må vilkåret etter utvalgets syn være oppfylt dersom en av fordelene er at man oppnår en skattefordel.

En «skattefordel» etter inngangsvilkåret vil etter utvalgets vurdering foreligge når arrangementet medfører en gunstigere skattemessig behandling enn alternative disposisjoner. Dette kan for eksempel være når arrangementet innebærer at skatteplikt unngås, når arrangementet fører til en skattemessig behandling under gunstigere skattesatser eller fordelaktige skatteregimer, eller når arrangementet fører til fradragsrett. Når arrangementet fører til skattefordeler i utlandet, må det foretas en helhetlig vurdering av arrangementet. Dersom skattefordelen som oppnås i Norge er ubetydelig sammenlignet med forretningsmessige fordeler og skattefordeler oppnådd i utlandet, vil inngangsvilkåret ikke være oppfylt for norske forhold, da dette ut fra en objektiv vurdering ikke vil være hovedfordelen eller en av hovedfordelene ved arrangementet.

14.6.4 Konfidensialitet

Arrangement som kjennetegnes av «konfidensialitet» er arrangement som tilbys under forutsetning av at arrangementet eller fremgangsmåten rundt det, er konfidensielt enten for andre konkurrerende tilbydere, skattemyndighetene eller begge. Konfidensialiteten skal særlig beskytte arrangementets markedsverdi. Et slikt kjennetegn ved et arrangement kan indikere at det er innovativt eller aggressivt. Kjennetegnet gjør det mulig for rådgiveren å selge produktet til flere kunder uten at produktet blir kjent for andre rådgivere. I tiltak 12 er dette ett av to generelle kjennetegn som landene anbefales å innta i en opplysningsplikt om skatteplanlegging. Dersom et land velger å innta dette kjennetegnet, bør det vurderes om det skal gjøres unntak for arrangement som er velkjent i skattemiljøene, slik det er gjort i Storbritannia.

Kjennetegnet er benyttet i DAC 6 og omfatter arrangement hvor den skattepliktige eller en deltager i arrangementet pålegges konfidensialitet overfor andre tilretteleggere eller skattemyndighetene om hvordan arrangementet kan sikre en skattefordel.

«An arrangement where the relevant taxpayer or a participant in the arrangement undertakes to comply with a condition of confidentiality which may require them not to disclose how the arrangement could secure a tax advantage vis-à-vis other intermediaries or the tax authorities.»²

Utvalget er ikke kjent med at konfidensialitetsklausuler er utbredt i forbindelse med skatterådgivning, og antar derfor at kjennetegnet ikke vil være særlig aktuelt i Norge. Utvalget kan imidlertid ikke utelukke at konfidensialitetsklausuler kan benyttes i forbindelse med rådgivning, og er enig i vurderingene i tiltak 12 om at dersom dette benyttes ved skatteplanlegging, kan det indikere at planleggingen er aggressiv. Trolig vil kjennetegnet ha en mer preventiv effekt, slik at denne typen klausuler ikke inntas i avtalen mellom rådgiveren og den skattepliktige. Den preventive effekten vil i så fall være begrensende for avtalefriheten, fordi arrangementet uansett skal rapporteres til skattemyndighetene. Overfor andre rådgivere vil klausulen imidlertid kunne opprettholdes, selv om arrangementet er innrapportert til skattemyndighetene.

Dersom skattemyndighetene er kjent med arrangementet, vil innrapportering ha liten effekt og det vil være unødvendig byrdefullt for de opplysningspliktige og skattemyndighetene. Etter utvalgets vurdering bør det derfor gjøres unntak fra opplysningsplikten dersom arrangementet er akseptert av skattemyndighetene.

Etter utvalgets vurdering bør anbefalingen i tiltak 12 tas til følge, selv om det anses som lite trolig at skattemyndighetene vil motta mange rapporter knyttet til vilkåret om konfidensialitet. Utvalget viser særlig til vurderingen om at arrangement som inneholder en konfidensialitetsklausul utgjør en risiko for aggressiv skatteplanlegging. Utvalget viser også til den preventive effekten vilkåret kan ha. På denne bakgrunn foreslår utvalget at opplysningsplikten skal omfatte arrangement som pålegger mottakeren konfidensialitet om fremgangsmåten for arrangementet, dersom inngangsvilkåret om skattefordel også er oppfylt. Utvalget foreslår at konfidensialiteten skal gjelde «fremgangsmåten» ved arrangementet. Dette vil omfatte både arrangementets struktur og hvordan skattefordelen skal oppnås. Vilkåret gjelder dersom *kunden* er pålagt konfidensialitet om arrangementet. Det er ikke noe krav om at kunden er den som oppnår skattefordelen av arrangementet, eller at mottakeren er skattepliktig etter skatteloven. Utvalget foreslår at opplysningsplikten likevel ikke skal gjelde når arrangementet er akseptert av skattemyndighetene, og at det skal reguleres i skatteforvaltningsforskriften hvilke arrangement dette gjelder.

14.6.5 Honorar

De fleste land som har innført opplysningsplikt om skattearrangement benytter honorar som kjennetegn for at et arrangement er opplysningspliktig. I tiltak 12 anbefales det at kjennetegnet benyttes ved innføring av opplysningsplikt om skatteplanlegging. Kjennetegnet omfatter avtaler om at rådgiverens honorar er knyttet til den skattefordelen som kunden forventer å oppnå med arrangementet. Det anbefales at kjennetegnet bør rette seg mot tilfeller der betalingen for skattearrangementet eller transaksjonen er direkte basert på, eller knyttet til størrelsen på skattefordelen som forventes oppnådd, og til tilfeller der størrelsen på betalingen vil påvirkes av om den forventede skattefordelen oppnås. I DAC 6 er det inntatt et slikt kjennetegn, og dette omfatter tilfeller hvor rådgiverens honorar knytter seg til skattefordelen som oppnås med arrangementet, eller om skattefordelen faktisk oppnås eller ikke, herunder avtale

² Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II A nr. 1

om at rådgiveren helt eller delvis må refundere honoraret basert på om skattefordelen er oppnådd.

«An arrangement where the intermediary is entitled to receive a fee (or interest, remuneration for finance costs and other charges) for the arrangement and that fee is fixed by reference to:

- (a) the amount of the tax advantage derived from the arrangement; or
- (b) whether or not a tax advantage is actually derived from the arrangement. This would include an obligation on the intermediary to partially or fully refund the fees where the intended tax advantage derived from the arrangement was not partially or fully achieved.»³

For å vurdere hvor egnet kjennetegnet er for norske forhold, har utvalget sett på regulering av honorar til de ulike skatterådgiverne som utvalget antar opererer i Norge. Regler for god advokat-skikk forbyr at advokater inngår avtale om andels- eller prosentbasert salær knyttet til sakens gjensstand. For revisorer følger det direkte av revisorloven § 4-6 at det ikke kan inngås avtale om revisjonshonorarer som er betingede, eller som er bestemt eller påvirket av at det leveres andre tjenester enn revisjon. For de andre gruppene skatterådgiver, finnes ikke slike forbud og partene står friere til å avtale honorar.

Utvalget er ikke kjent med at det er vanlig å avtale honorar for tjenester som omfatter skatteplanlegging som knytter seg direkte til en skattefordel som resultatet av tjenesten. Et eksempel på slik betaling var imidlertid en del av saksforholdet i Eidsivating lagmannsretts dom avsagt 22. november 2018⁴. I saken, som gjaldt medvirkning til grovt skattesvik, hadde tiltalte bistått kunder med føring av selvangivelser. Honoraret tiltalte tok var provisjonsbasert. Provisjonssatsen for de fleste kundene utgjorde 20 prosent⁵ av differansen mellom den forhåndsutfylte selvangivelsen og det endelige skatteoppgjøret for vedkommende.

For advokater og revisorer vil slike avtaler være i strid med gjeldende regulering. Når det gjelder avtaler om at honorar bare skal betales dersom en forventet skattefordel oppnås, vil denne etter utvalgets vurdering være i strid med revisorloven. For advokater vil en slik avtale ligne en såkalt «no cure no pay»-avtale. En «no cure no pay»-avtale innebærer vanligvis at salær bare vil bli krevd dersom saken oppnår et positivt resultat. I utgangspunktet vil en slik avtale falle inn under kjennetegnet og medføre at et arrangement som oppfyller vilkåret om at en av hovedfordelene ved arrangementet er å oppnå en skattefordel, blir opplysningspliktig. Fordi avtalen om honorar må knytte seg til den forventede skattefordelen, vil opplysningsplikten ikke gripe inn i «no cure no pay»-ordningen. Advokater vil fremdeles kunne inngå slike avtaler dersom de knytter seg til for eksempel avtalt timepris eller fastpris. Når det gjelder andre skatterådgivere, som ikke har særskilte regler knyttet til honorar, er det usikkert om slike avtaler brukes, og eventuelt omfanget av slik bruk. Etter utvalgets vurdering kan en avtale som knytter honoraret til forventet skattefordel utgjøre en risiko for at arrangementet er aggressivt, og derfor være av interesse for skattemyndighetene.

Som nevnt tror ikke utvalget det inngås slike avtaler om honorar, og i så fall utgjør dette et beskjedent antall. Å innta kjennetegnet vil imidlertid kunne ha en preventiv effekt. Utvalget følger på denne bakgrunn anbefalingen i tiltak 12 og foreslår at det skal være opplysningsplikt om arrangement hvor det er avtalt at tilbyderens honorar er direkte knyttet til at den forventede skattefordelen oppnås. Etter utvalgets vurdering vil dette omfatte avtaler om at tilbyderen får provisjon av beløpet som er spart eller på annen måte får økt honorar av at skattefordelen inntreffer. Vilkåret vil også være oppfylt dersom det er avtalt at tilbyderen skal betale tilbake hele eller deler av honoraret.

14.6.6 Kontraktsrisiko

I tiltak 12 omtales avtaleklausuler knyttet til kontraktsrisiko. Dette benyttes som kjennetegn i flere av landene som har innført opplysningsplikt om skatteplanlegging. Kjennetegnets innhold er ulikt i de enkelte landene, og benyttes både for avtaler hvor skatterådgiveren påtar seg ansvar for utfallet av transaksjonen, og for avtaler som begrenser skatterådgiverens ansvar. I det førstnevnte tilfellet omfatter kjennetegnet blant annet avtaler hvor skatterådgiveren påtar seg risikoen for at arrangementet faktisk fører til en skattefordel. En slik

³ Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II A nr. 2

⁴ LE-2017-085280

⁵ Under bevisførselen ble det vist til eksempler på provisjonssatser på både 20, 25 og 30 prosent. Tiltalte hadde selv forklart at ikke næringsdrivende kunder betalte et depositum på kr 500, som senere ble avregnet mot en provisjon på 20 prosent. Næringsdrivende kunder betalte 25 prosent provisjon av den samme differansen samt et depositum som gjerne var noe høyere enn kr 500.

avtale kan derfor inneholde klausuler om erstatningsansvar for tilbyderer. Kjennetegnet kan også omfatte avtaler hvor skatterådgiver forplikter seg til å betale for eller refundere enhver utgift som har påløpt i forbindelse med en tvist om skattefordelen. I det sistnevnte tilfellet omfatter kjennetegnet avtaler som fritar eller begrenser skatterådgiverens ansvar. Kjennetegnet er ikke inntatt i DAC 6.

Etter utvalgets vurdering er dette et kjennetegn som er lite egnet for norske forhold. Utvalget legger til grunn at slike former for kontraktbeskyttelse som kjennetegnet beskriver er svært lite brukt i Norge, om i det hele tatt. På denne bakgrunn er det utvalgets anbefaling at dette kjennetegnet ikke benyttes i den norske reguleringen.

14.6.7 Standardiserte skattearrangement

Skattearrangement som markedsføres til mer enn én potensiell kunde, og som består av standardisert dokumentasjon uten behov for særlig tilpassing til den enkelte kunden, betegnes i tiltak 12 som «standardised tax products». Kjennetegnet er ikke et av de anbefalte, men et kjennetegn som landene kan vurdere aktualiteten av. I DAC 6 er kjennetegnet benyttet, og omfatter arrangement som i vesentlig grad har standardiserte dokumenter og/eller struktur, og som er tilgjengelig for flere enn én skattepliktig uten at det er behov for vesentlig tilpassing for å gjennomføre arrangementet.

«An arrangement that has substantially standardised documentation and/or structure and is available to more than one relevant taxpayer without a need to be substantially customised for implementation.»⁶

Etter utvalgets vurdering vil dette kjennetegnet kunne fange opp arrangement som utnytter svakheter ved et lands interne rett, mer enn grenseoverskridende opplegg. Det er som nevnt utvalgets oppfatning at slike produkter ikke tilbys i særlig grad i det norske markedet. Utvalget tror imidlertid at dersom slike standardiserte produkt tilbys eller vil bli tilbudt i det norske markedet, kan det være finansielle produkter med skattefordeler. For eksempel vil BSU, fondskontoer, aksjesparekontoer eller aksjefond være produkt som kan klassifiseres som standardiserte. Dette er produkter som er alminnelig kjent og hvor skatte-

fordelen er tilsiktet i regelverket. Etter utvalgets vurdering er det ikke meningen at det skal gis opplysninger om denne typen produkt. Målet med kjennetegnet må etter utvalgets vurdering være å treffe nye standardiserte produkt som tilbys i markedet, og ikke produkt som er initiert av myndighetene eller kjente og aksepterte ordninger. For at ikke også den sistnevnte typen arrangement skal bli opplysningspliktige til skattemyndighetene, er det etter utvalgets vurdering behov for å gjøre unntak for aksepterte arrangement. Utvalget har vurdert om et slikt unntak bør rette seg mot arrangement som er «alminnelig kjente» eller arrangement som er «aksepterte» av skattemyndighetene. Det er etter utvalgets vurdering klart at arrangement som er initiert av myndighetene (for eksempel BSU og aksjesparekonto) ikke skal være opplysningspliktige. Det samme vil etter utvalgets vurdering også gjelde andre kjente arrangement som er akseptert av myndighetene uten at myndighetene har initiert dem.

Når det gjelder arrangement som er alminnelig kjente, kan dette by på avgrensningsspørsmål for de opplysningspliktige. Det må da vurderes hva som skal til for at et arrangement skal være alminnelig kjent, for eksempel må det tas stilling til om det er tilstrekkelig at det er kjent for et nærmere bestemt antall tilbydere, eller om det også må kreves at skattemyndighetene er kjent med produktet. Dersom det ikke stilles som krav at skattemyndighetene er kjent med produktet, kan dette innebære at arrangement som skattemyndighetene kunne ha hatt interesse av, ikke blir innrapportert. Etter utvalgets vurdering bør et unntak være klart avgrenset slik at det enklere kan tas stilling til om et arrangement er opplysningspliktig. Det bør derfor gjøres unntak for aksepterte produkt, og disse bør publiseres av skattemyndighetene uttømmende. Slik publisering kan gjøres i forskrift, skatte-ABC eller på Skatteetatens nettsider. På denne måten kan skattemyndighetene ha kontroll over hvilke standardiserte arrangement det ikke er behov for opplysninger om. Skattemyndighetene vil også kunne få opplysninger om nye arrangement som tilbys, vurdere risiko og omfang, og deretter publisere arrangementet som akseptert dersom skattemyndighetene finner at det ikke er behov for opplysninger.

Utvalget foreslår at opplysningsplikten skal omfatte standardiserte skattearrangement som oppfyller vilkåret om skattefordel. Dette vil omfatte standardiserte produkter som innebærer en skattefordel og som har et begrenset behov for tilpassing til den enkelte mottaker. Det tas her

⁶ Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II A nr. 3

sikte på produkter som typisk markedsføres til mer enn en person, og som inneholder standardisert dokumentasjon som i liten grad er tilpasset den enkelte kjøpers omstendigheter. Det avgjørende er ikke om det faktisk tilbys eller blir benyttet av mange, men at produktet er standardisert i så stor grad at det er egnet til å bli benyttet av flere. Slike standardiserte produkter vil også omfatte standardiserte finansielle produkter hvor skattefordel er en sentral del av produktet.

14.6.8 Bruk av et ervervet foretaks underskudd

Under kategori B nr. 1 i DAC 6 omfattes arrangementet som kjennetegnes av situasjoner hvor hele eller deler av et foretak som går med underskudd erverves, og hvor den hovedsakelige virksomheten i foretaket avvikles. Deretter benyttes underskuddet for å redusere erververens skattebyrde ved blant annet å overføre underskuddet til annen jurisdiksjon eller ved å fremskynde fordelene ved underskuddet.

«An arrangement whereby a participant in the arrangement takes contrived steps which consist in acquiring a loss-making company, discontinuing the main activity of such company and using its losses in order to reduce its tax liability, including through a transfer of those losses to another jurisdiction or by the acceleration of the use of those losses.»⁷

Arrangement som omfattes av dette kjennetegnet omtales ofte som «loss-schemes».

I den svenske utredningen er det foreslått utvidelser knyttet til kjennetegnet.⁸ For det første foreslås det at kjennetegnet også skal omfatte situasjoner hvor den hovedsakelige delen av virksomheten avvikles *før* foretaket som går med underskudd blir ervervet. Dette skyldes at dersom kjennetegnet begrenses til avvikling *etter* at foretaket er ervervet vil opplysningsplikten lett kunne omgås. I utredningen foreslås det derfor at virksomheten må avvikles «i samband med» ervervet. På denne måten vil avvikling både før og etter ervervet være omfattet. Tilfeller hvor virksomheten drives videre i flere år etter ervervet vil imidlertid falle utenfor kjennetegnet. I den svenske utredningen foreslås det videre at underskuddet

skal kunne tilskrives tiden før ervervet. Videre foreslås det at kjennetegnet også bør omfatte situasjoner hvor det er en tilknyttet person til erververen som benytter underskuddet for å redusere sin skattepliktige inntekt.

Etter utvalgets vurdering omfatter kjennetegnet i DAC 6 flere situasjoner enn de som vil være opplysningspliktige etter skatteloven § 14-90. Samtidig er det etter skatteloven § 14-90 ikke et vilkår at virksomheten avvikles (hverken før eller etter erverv).

Utvalgets flertall, alle unntatt utvalgsmedlem *Aanestad* og *Jacobsen*, foreslår å innta kjennetegnet i DAC 6 i opplysningsplikten, men med de samme utvidelsene som foreslås i den svenske utredningen.

Utvalgsmedlemmene *Aanestad* og *Jacobsen* er enig med utvalgets flertall om at det bør være opplysningsplikt når et foretak med underskudd erverves, men mener det lite hensiktsmessig å operere med et vilkår om at virksomheten er avviklet. Et slikt vilkår medfører at terskelen for rapporteringsplikt er høyere enn terskelen for å anvende avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90. Etter skatteloven § 14-90 er det ikke et vilkår om at den hovedsakelige virksomheten er avviklet for at det fremførbare underskuddet kan avskjæres når transaksjonen hovedsakelig er skattemessig motivert. Hvorvidt virksomheten videreføres eller avvikles er et sentralt moment ved vurderingen av de forretningsmessige motivene som avveies mot de skattemessige motivene. Dette innebærer at det fremførbare underskuddet kan avskjæres, selv om virksomheten videreføres, dersom de skattemessige fordelene fortsatt er større enn de forretningsmessige fordelene. Dette er ikke upraktisk da selskap med store underskuddsposisjoner ofte kan ha noe, om enn svært begrenset, virksomhet igjen ved tidspunktet for avhendelse av aksjene.

Utvalgsmedlemmene *Aanestad* og *Jacobsen* viser videre til at et vilkår om avvikling av den hovedsakelige virksomheten vil kunne føre til tilpasninger gjennom å opprettholde et minimum av virksomhet for å unngå rapporteringsplikt. Erfaringer med den tidligere regelen om bortfall av retten til underskuddfremføring ved opphør av virksomhet viste seg å skape mange vanskelige grensetilfeller. Ettersom det etter de internrettslige reglene ikke ble satt strenge krav til aktivitet kunne selv ytterst begrenset aktivitet oppfylle vilkåret. Som det fremgår i punkt 8.3.6 har Skatteetaten opplyst at det akkumulerte fremførte underskuddet i norske virksomheter har økt betydelig de senere år. Det er derfor viktig at Skatteetaten får tilstrekkelige opplysninger om transaksjoner

⁷ Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II B nr. 1

⁸ SOU 2018:91 s. 221 og 222

der underskuddfremføringen er ett av hovedmotivene bak transaksjonen. Dette gjelder både for å kunne gi gode analyser om markedet for kjøp og salg av virksomheter med underskuddsposisjon og for å kontrollere at underskuddet ikke anvendes i strid med avskjæringsregelen i skatteloven § 14-90.

14.6.9 Omdanning av inntekt

Under kategori B nr. 2 i DAC 6 angis arrangement som kjennetegnes ved at effekten av det er at inntekt omdannes til kapital, gaver eller andre kategorier som skattlegges lavere enn inntekt eller som ikke skattlegges overhodet.

«An arrangement that has the effect of converting income into capital, gifts or other categories of revenue which are taxed at a lower level or exempt from tax.»⁹

Etter norsk rett vil dette kjennetegnet være aktuelt for eksempel ved arrangement hvor inntekt omdannes fra arbeidsinntekt til kapitalinntekt. Et eksempel er de såkalte earn-out sakene. Dette er saker der selger av aksjene oppnår en høyere aksjepris ved å binde seg til fortsatt å arbeide i selskapet et visst antall år. Merprisen på aksjene som er knyttet til arbeidsplikten i selskapet blir ansett som arbeidsinntekt og ikke som en del av aksjegevinsten.¹⁰

Et annet eksempel er å omdanne gevinst fra kapital-/virksomhetsinntekt til skattefri aksjeinntekt innenfor fritaksmetoden. Dette kan gjøres ved å fisjonere ut den aktuelle delen som skal avhendes i et eget single-purpose selskap, og deretter selge aksjene. Selve fisjonen utløser skatt, men det oppstår ingen skattemessig gevinst ved beregningen når denne gjennomføres til bokførte verdier.¹¹

Utvalget antar kjennetegnet særlig vil gjøre seg gjeldende for innenlandske arrangement, men at det også kan være aktuelt når arrangementet er grenseoverskridende.

Utvalget foreslår at kjennetegnet inntas i opplysningsplikten og at det utformes med det samme innholdet som er omfattet av DAC 6, men ikke begrenset til grenseoverskridende arrangement. Vilåret om at hovedfordelen (eller en av hovedfordelene) ved arrangementet må være å

oppnå en skattefordel, vil begrense antall opplysningspliktige arrangement. At et arrangement som kjennetegnes ved at en inntektsgruppe omdannes til en annen gruppe som skattlegges lavere, vil etter sin art innebære at det foreligger en skattefordel. Vilåret om hovedfordel vil derfor kunne utelate arrangement hvor skattefordelen objektivt sett er ubetydelig sammenlignet med andre fordeler ved arrangementet.

14.6.10 Sirkulære transaksjoner

Kategori B nr. 3 i DAC 6 omfatter arrangement som inneholder såkalte sirkulære transaksjoner. Med sirkulære transaksjoner siktes det til transaksjoner som medfører at finanser eller andre verdier føres ut av en jurisdiksjon og senere tilbake til den samme jurisdiksjonen. Dette kan skje gjennom mellomliggende foretak uten kommersiell hovedfunksjon, eller gjennom transaksjoner som nøytraliserer eller opphever hverandre eller som har lignende egenskaper.

«An arrangement which includes circular transactions resulting in the round-tripping of funds, namely through involving interposed entities without other primary commercial function or transactions that offset or cancel each other or that have other similar features.»¹²

Kjennetegnene i DAC 6 gjelder grenseoverskridende arrangement, og de sirkulære transaksjonene kjennetegnet omfatter vil derfor innebære at midler føres ut av en jurisdiksjon og deretter tilbake til den samme jurisdiksjonen. Det er ikke et vilkår at midlene føres tilbake til samme skattesubjekt, men et tilknyttet foretak. Etter sin ordlyd vil imidlertid kjennetegnet også kunne få anvendelse for rent innenlandske sirkulære transaksjoner, for eksempel ved at midler føres over i et annet konsernselskap underlagt et fordelaktig skatteregime og deretter tilbake i et annet konsernselskap.

Et eksempel på en sirkulær transaksjon kan derfor være at midler føres fra selskap A i jurisdiksjon 1 til konsernselskap B i jurisdiksjon 2, for så og føres tilbake til jurisdiksjon 1 i form av investeringer i konsernselskap C. I eksempelet har jurisdiksjon B fordelaktige skatteregler som kan benyttes ved å omdanne kapital til den utenland-

⁹ Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II B nr. 2

¹⁰ Se eksempel i Rt. 2009 s. 813 (Gaard/Tveit)

¹¹ Se eksempel i Rt. 2014 s. 227 (Tangen 7)

¹² Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II B nr. 3

ske kapitalen som vil være omfattet av de utenlandske fordelaktige reglene.¹³

Et annet eksempel på et arrangement som kan omfattes av dette kjennetegnet, er overdragelse av aksjer kort tid før utdeling av utbytte for å dra fordel av fritaksmetoden. Slike transaksjoner skjer ved at en aksjonær som ikke er omfattet av fritaksmetoden overdrar aksjene til noen som er innenfor fritaksmetoden. Kort tid etter utbytteutdelingen kjøpes aksjeposten tilbake av tidligere eier, som på denne måten nyter godt av skattefordelen som fritaksmetoden gir. Her utgjør salg og senere tilbakekjøp av aksjene en transaksjon «that offset or cancel each other» slik det er angitt i kjennetegnet.

Et tredje eksempel på en sirkulær transaksjon gir saksforholdet i HR-2016-2165-A, som gjaldt omorganisering av eiendomsdelen i den norske delen av Ikea-konsernet. Omorganiseringen skjedde ved at det nederlandske morselskapet stiftet et nytt holdingselskap og flere «single purpose» eiendomsselskaper. Eiendommene i Norge ble deretter fisjonert ut av den norske konsernspissen og overtatt av eiendomsselskapene. Eiendommene ble utfisjonert til skattemessig kontinuitet. Aksjene i eiendomsselskapene ble så skutt inn som tingsinnskudd i holdingselskapet til virkelig verdi. Aksjene i holdingselskapet ble deretter solgt fra det nederlandske morselskapet til den norske konsernspissen til virkelig verdi. Kjøpet ble finansiert ved et konserninternt lån i den belgiske konsernbanken. Det var enighet om at det konserninterne lånet var inngått på armlengdes vilkår, og at det norske selskapet etter låneopptaket ikke var tynt kapitalisert.¹⁴ Arrangementet medfører «round-tripping of funds» ved at eiendommene, og senere aksjene knyttet til disse, ble flyttet mellom foretak i konsernet.

Et siste eksempel på transaksjoner som kan være sirkulære, er transaksjoner som medfører urettmessige skatteavtalefordeler, såkalt «treaty shopping». Med «treaty-shopping» siktes det til strategier hvor en skattepliktig som er hjemmehørende i én stat og har inntekter fra en annen, tilpasser seg slik at han drar nytte av en eller flere skatteavtaler som uten en slik tilpasning ikke ville

vært tilgjengelig for ham. Slik innretting kan for eksempel være at det etableres et selskap i en stat som er part i en gunstig skatteavtale.

Utvalget foreslår at opplysningsplikten skal omfatte sirkulære transaksjoner som definert i DAC 6 kategori B nr. 3 som oppfyller vilkåret om skattefordel. Kjennetegnet bør få anvendelse for både grenseoverskridende og innenlandske arrangement. Utvalget viser til at Skatteetaten har gitt uttrykk for at de har behov for opplysninger om sammenhengende transaksjoner som kan rammes av omgåelsesregelen. Opplysninger om sirkulære transaksjoner kan oppfylle noe av dette behovet.

14.6.11 Grenseoverskridende betalinger

Kategori C i DAC 6 gjelder arrangement som inneholder grenseoverskridende, fradragsberettigede betalinger som, av grunner spesifisert i nr. 1 til 4, ikke er skattepliktig i mottakerjurisdiksjonen.

Kategori C nr. 1

Kategori C nr. 1 omfatter arrangement som inkluderer fradragsberettigede grenseoverskridende betalinger mellom to eller flere tilknyttede foretak, og hvor minst ett av forholdene i bokstav a) til d) foreligger.

- «1. An arrangement that involves deductible cross-border payments made between two or more associated enterprises where at least one of the following conditions occurs:
 - (a) the recipient is not resident for tax purposes in any tax jurisdiction;
 - (b) although the recipient is resident for tax purposes in a jurisdiction, that jurisdiction either:
 - i. does not impose any corporate tax or imposes corporate tax at the rate of zero or almost zero; or
 - ii. is included in a list of third-country jurisdictions which have been assessed by Member States collectively or within the framework of the OECD as being non-cooperative;
 - (c) the payment benefits from a full exemption from tax in the jurisdiction where the recipient is resident for tax purposes;
 - (d) the payment benefits from a preferential tax regime in the jurisdiction where the recipient is resident for tax purposes;»¹⁵

¹³ EU-kommisjonen (2017), *Meeting document from the Commission services to the Working Party on Tax Questions (Direct Taxation – DAC)* den 21. september 2017 (WK 9981/2017/ INIT).

¹⁴ Bedømt hver for seg er disposisjonene som Ikea-konsernet gjennomførte i forbindelse med omorganiseringen legitime. Høyesterett kom likevel til at det ikke var tvilsomt at skattebesparelse var den hovedsakelige – kanskje den eneste – motivasjonsfaktoren ved valget av fremgangsmåte.

For kjennetegnene i kategori C nr. 1 b) i, c) og d) gjelder inngangsvilkåret om at en skattefordel må være hovedfordelen eller en av hovedfordelene ved arrangementet.

Bokstav a) omfatter fradragsberettigede betalinger til en mottaker som ikke er skattemessig hjemmehørende i noen jurisdiksjon. Dette kan for eksempel skyldes ulik regulering av hva som kreves for å være skattemessig hjemmehørende. Et eksempel er hvor land A bygger skattemessig tilhørighet for selskaper på registrering og land B bygger skattemessig tilhørighet på effektiv ledelse. Dersom effektiv ledelse utøves i land A vil selskapet ikke være skattemessig hjemmehørende i noe land, og dermed ikke fullt ut skattepliktig noe sted. Dette kan resultere i at en del inntekter ikke blir skattlagt i det hele tatt.

Etter bokstav b) i omfattes fradragsberettigede betalinger til en mottaker som er skattemessig hjemmehørende i en jurisdiksjon som har en selskapsskattesats på null eller tilnærmet null. I dette tilfellet gjelder inngangsvilkåret om at skattefordel må være en av hovedfordelene med arrangementet eller betalingen.

Bokstav b) ii gjelder fradragsberettigede betalinger til en mottaker som er hjemmehørende i en jurisdiksjon som er inntatt i EUs eller OECDs lister over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner. EUs liste per 12. mars 2019 er inntatt i boks 14.3. DAC 6 gir ingen anvisning på hva som skal anses som en selskapsskattesats tilnærmet null, «almost zero», men det legges i den svenske utredningen til grunn at dette vil innebære en selskapsskattesats mellom null og 1 prosent.¹⁵ Det følger av OECDs oversikt over lovbestemte selskapsskattesatser for 2018 at Anguilla, Bahamas, Bahrain, Bermuda, De britiske jomfruøyene, Caymanøyene, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Saudi Arabia, Turks- og Caicosøyene og De forente arabiske emirater alle har en selskapsskattesats på null.¹⁶ Det følger av DAC 6 at vilkåret om hovedfordel ikke skal gis anvendelse for bokstav b) ii.

I kategori C nr. 1 bokstav c) omfattes arrangement som inneholder en fradragsberettiget betaling som er unntatt fra beskatning i den jurisdiksjonen hvor mottakeren av betalingen er skattemessig hjemmehørende. Et eksempel er at klassifiseringen av en betaling er ulik i betalerens og mottakerens skattemessige hjemstater (såkalt

hybride instrumenter). En betaling kan for eksempel anses som fradragsberettiget rentekostnad i betalerens hjemstat, mens den anses som skattefritt utbytte hos mottakeren.

Kategori C nr. 1 bokstav d) omfatter arrangement der mottaker av betalingen nyter godt av et fordelaktig skatteregime i den jurisdiksjonen hvor vedkommende er skattemessig hjemmehørende. Et eksempel på slike fordelaktige skatteregimer er såkalt «patent box regimes» eller «intellectual property regimes». Dette er selskapsskatteregimer som innebærer lav beskatning av inntekt fra patenterte immaterielle eiendeler eller immaterielle eiendeler. Flere europeiske nasjoner har slike regimer for å tiltrekke seg investeringer knyttet til forskning og utvikling, for eksempel Nederland, Irland og Belgia.

Kategori C nr. 2

Kategori C nr. 2 omfatter arrangement som kjennetegnes ved at det kan kreves fradrag for den samme avskrivningen i mer enn en jurisdiksjon.

«2. Deductions for the same depreciation on the asset are claimed in more than one jurisdiction,»¹⁸

Kjennetegnet vil blant annet kunne omfatte tilfeller der det gjøres avskrivninger for leasing av en eiendel i to jurisdiksjoner fordi det i den ene jurisdiksjonen er den som leaser ut eiendelen som har rett til avskrivningen, mens det i den andre jurisdiksjonen er leasing-haveren som har rett til avskrivningen. Problematikken er behandlet i BEPS tiltakspunkt 2, og enkelte eksempler i rapporten¹⁹ kan tjene som illustrasjon for hvilke arrangementet som vil kunne omfattes av kjennetegnet.

Det gjelder ikke et vilkår om at skattefordel må være hovedfordelen eller en av hovedfordelene med arrangement under kategori C nr. 2.

Kategori C nr. 3

Kategori C nr. 3 omfatter arrangement som kjennetegnes ved at det kan kreves fritak fra dobbeltbeskatning i flere enn en jurisdiksjon for den samme inntekten eller kapitalen.

¹⁵ Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II C nr. 1

¹⁶ SOU 2018:91 s. 231

¹⁷ https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CTS_CIT

¹⁸ Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II C nr. 2

¹⁹ Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report

Boks 14.1 The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes¹

1. American Samoa

American Samoa does not apply any automatic exchange of financial information, has not signed and ratified, including through the jurisdiction they are dependent on, the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance as amended, did not commit to apply the BEPS minimum standards and did not commit to addressing these issues.

2. Belize

Belize has not yet amended or abolished one harmful preferential tax regime. Belize's commitment to amend or abolish its newly identified harmful preferential tax regime by the end of 2019 will be monitored.

3. Dominica

Dominica does not apply any automatic exchange of financial information and has not yet resolved this issue.

4. Fiji

Fiji has not yet amended or abolished its harmful preferential tax regimes. Fiji's commitment to comply with criteria 1.2, 1.3 and 3.1 by the end of 2019 will continue to be monitored.

5. Guam

Guam does not apply any automatic exchange of financial information, has not signed and ratified, including through the jurisdiction they are dependent on, the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance as amended, did not commit to apply the BEPS minimum standards and did not commit to addressing these issues.

6. Marshall Islands

Marshall Islands facilitates offshore structures and arrangements aimed at attracting profits without real economic substance and has not yet resolved this issue. Marshall Islands' commitment to comply with criterion 1.2 will continue to be monitored: it is waiting for a supplementary review by the Global Forum.

7. Oman

Oman does not apply any automatic exchange of financial information, has not signed and ratified the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance as amended, and has not yet resolved these issues.

8. Samoa

Samoa has a harmful preferential tax regime and did not commit to addressing this issue.

Furthermore, Samoa committed to comply with criterion 3.1 by the end of 2018 but has not resolved this issue.

9. Trinidad and Tobago

Trinidad and Tobago has a «Non-Compliant» rating by the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes for Exchange of Information on Request. Trinidad and Tobago's commitment to comply with criteria 1.1, 1.2, 1.3 and 2.1 by the end of 2019 will be monitored.

10. United Arab Emirates

United Arab Emirates facilitates offshore structures and arrangements aimed at attracting profits without real economic substance and has not yet resolved this issue.

11. US Virgin Islands

US Virgin Islands does not apply any automatic exchange of financial information, has not signed and ratified, including through the jurisdiction they are dependent on, the OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance as amended, has harmful preferential tax regimes, did not commit to apply the BEPS minimum standards and did not commit to addressing these issues.

12. Vanuatu

Vanuatu facilitates offshore structures and arrangements aimed at attracting profits without real economic substance and has not yet resolved this issue.

¹ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/PDF/?uri=uriserv:OJ.C_.2019.176.01.0002.01.ENG

«3. Relief from double taxation in respect of the same item of income or capital is claimed in more than one jurisdiction,»²⁰

Kjennetegnet skal blant annet treffe situasjoner hvor lån mellom uavhengige parter blir gitt med sikkerhet i gjenkjøpsavtaler. Eiendelen som det avtales gjenkjøp av kan for eksempel være aksjer eller obligasjoner. Långiveren, som er midlertidig eier av aksjene eller obligasjonene, har i eiertiden rett på utbytteutdelinger/ avkastningen som en del av betalingen for lånet. Den skattemessige behandlingen av arrangementet kan være ulik i de to jurisdiksjonene, avhengig av om arrangementet blir behandlet etter sin juridiske form (långiveren beskattes som «beneficial owner» av utbytteutbetalingen) eller sin økonomiske realitet (låntakeren beskattes som eieren av aksjene med korresponderende rett til utbytteutbetaling). Problematikken er behandlet i BEPS tiltakspunkt 2, kapittel 2.

Det gjelder ikke et vilkår om at skattefordel må være hovedfordelen eller en av hovedfordelene med arrangement under kategori C nr. 3.

Kategori C nr. 4

Kategori C nr. 4 omfatter arrangement som kjennetegnes ved at det overføres eiendeler som verdsettes betydelig ulikt i de jurisdiksjonene som er involvert.

«There is an arrangement that includes transfers of assets and where there is a material difference in the amount being treated as payable in consideration for the assets in those jurisdictions involved.»²¹

Kjennetegnet omfatter situasjoner hvor to eller flere stater vurderer en eiendel ulikt, hvilket kan lede til dobbeltbeskatning eller dobbel ikke-beskatning. Problematikken er behandlet i BEPS tiltakspunkt 2.

Det gjelder ikke et vilkår om at skattefordel må være hovedfordelen eller en av hovedfordelene med arrangement under kategori C nr. 4.

Utalgets vurdering

Kjennetegnene i kategori C gjelder betalinger som utgjør en risiko for overskuddsflytting og

uthuling av det norske skattegrunnlaget. Opplysninger om slike betalinger kan være nyttig for analyseformål. Overordnet kunnskap om slike betalinger kan gjøre skattemyndighetene i bedre stand til å vurdere risiko for uthuling av skattegrunnlaget som slike transaksjoner utgjør. Utvalget foreslår på denne bakgrunn at opplysningsplikten omfatter arrangementer etter DAC 6 kategori C.

Med henvisning til kategori C nr. 1 bokstav b) ii mener utvalgsmedlem *Jacobsen* at grensen for hva som anses som selskapsskatt tilnærmet null bør settes høyere enn lagt til grunn i den svenske utredningen, slik at den ikke utelukker opplagte skatteparadis. Barbados har for eksempel selskapsskatterater som varierer fra 1 til 5,5 prosent. De øvrige utvalgsmedlemmene legger, som i den svenske utredningen, til grunn at en selskapsskattesats tilnærmet null vil innebære en sats mellom null og 1 prosent.

14.6.12 CRS-omgåelse og reelle rettighetshavere

DAC 6 kategori D nr. 1 inneholder kjennetegn ved arrangement som kan føre til omgåelse av opplysningsplikt etter CRS, mens nr. 2 angir kjennetegn ved arrangement som gir reelle rettighetshaver beskyttelse gjennom ikke-transparente strukturer.

OECD har i rapporten *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*²² gitt anbefalinger om hvordan slike regler kan utformes. DAC 6 kategori D nr. 1 er en oppfølging av disse anbefalingene. Disse reglene er ikke en del av BEPS tiltak 12, selv om reglene har klare likhetstrekk. Etter utvalgets syn ligger det utenfor mandatet å foreslå regler om opplysningsplikt knyttet til CRS-omgåelse. Utvalget anbefaler imidlertid at reglene sees i sammenheng ved en eventuell innføring av slike regler i norsk regelverk. Kjennetegnet knyttet til beskyttelse av reelle rettighetshavere gjennom ikke-transparente strukturer bør etter utvalgets oppfatning vurderes i forbindelse med den nye loven om reelle rettighetshavere.²³

²² OECD (2018), *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD, Paris.

²³ <https://www.regjeringen.no/contentassets/2429854343174f36bade0d491388f821/no/pdfs/prp201720180109000dddpdfs.pdf>

²⁰ Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II C nr. 3

²¹ Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II C nr. 4

14.6.13 Internprising

DAC 6 kategori E gjelder kjennetegn knyttet til internprising. Vilåret om hovedfordel kommer ikke til anvendelse for arrangement som faller inn under denne kategorien.

«1. An arrangement which involves the use of unilateral safe harbour rules.

2. An arrangement involving the transfer of hard-to-value intangibles. The term «hard-to-value intangibles» covers intangibles or rights in intangibles for which, at the time of their transfer between associated enterprises:

(a) no reliable comparables exist; and

(b) at the time the transaction was entered into, the projections of future cash flows or income expected to be derived from the transferred intangible, or the assumptions used in valuing the intangible are highly uncertain, making it difficult to predict the level of ultimate success of the intangible at the time of the transfer.

3. An arrangement involving an intragroup cross-border transfer of functions and/or risks and/or assets, if the projected annual earnings before interest and taxes (EBIT), during the three-year period after the transfer, of the transferor or transferors, are less than 50 % of the projected annual EBIT of such transferor or transferors if the transfer had not been made.»²⁴

Kategori E nr. 1 gjelder arrangement som tar i bruk såkalte unilaterale safe harbour-regler for internprising.

Det er et grunnleggende prinsipp i internasjonal skatterett at prising av grenseoverskridende transaksjoner mellom nærstående skal skje i henhold til armlengdeprinsippet. Dette innebærer at transaksjoner mellom nærstående skal skje under samme vilkår som tilsvarende transaksjoner mellom uavhengige parter. Retningslinjer for anvendelsen av armlengdeprinsippet er gitt i OECDs Retningslinjer for internprising.

Safe harbour-regler innen internprising er beskrevet i OECDs retningslinjer for internprising:

«4.101 Some of the difficulties that arise in applying the arm's length principle may be avoided by providing circumstances in which eligible

taxpayers may elect to follow a simple set of prescribed transfer pricing rules in connection with clearly and carefully defined transactions, or may be exempted from the application of the general transfer pricing rules. In the former case, prices established under such rules would be automatically accepted by the tax administrations that have expressly adopted such rules. These elective provisions are often referred to as «safe harbours».

4.102 A safe harbour in a transfer pricing regime is a provision that applies to a defined category of taxpayers or transactions and that relieves eligible taxpayers from certain obligations otherwise imposed by a country's general transfer pricing rules.»²⁵

Safe harbour-regler er en sjablongmessig behandling av visse transaksjoner. Slike regler kan for eksempel gå ut på at myndighetene aksepterer priser innenfor et gitt intervall for transaksjoner som oppfyller nærmere bestemte vilkår. Det vil som regel være strenge vilkår for å kunne benytte en safe harbour-regel, for eksempel ved at den gjelder en helt spesifikk type transaksjoner eller en avgrenset gruppe av skattepliktige.

Kjennetegnet i nr. 1 gjelder kun unilaterale safe harbour-regler. Det er først og fremst i disse tilfellene at det foreligger risiko for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlaget. Unilaterale safe harbour-regler kan føre til dobbeltbeskatning dersom regelen innebærer en høyere pris enn man ville kommet til ved anvendelse av armlengdeprinsippet. Tilsvarende vil regler som tillater en lavere pris enn man ville kommet til ved anvendelse av armlengdeprinsippet, føre til lavere beskatning. Ved bilaterale eller multilaterale safe harbour-avtaler har skattemyndighetene i fellesskap kommet fram til akseptable sjablongregler for å lette fastsettingsarbeidet. Risikoen for overskuddsflytting og uthuling av skattegrunnlag er dermed betydelig redusert.

Kategori E nr. 2 omfatter arrangement som innebærer overføring av immaterielle eiendeler som er vanskelige å verdsette. Dette vil være immaterielle eiendeler eller rettigheter i immaterielle eiendeler hvor det på tidspunktet for overføringen mellom nærstående parter ikke finnes noen pålitelige sammenlignbare transaksjoner eller hvor det på tidspunktet for transaksjonen er

²⁴ Council Directive 2018/822 EU Annex IV Hallmarks Part II E

²⁵ OECD (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, punkt 4.101 og 4.102

usikkert hvilken inntekt som kan forventes oppnådd fra de overførte immaterielle eiendelene. I OECDs retningslinjer kapittel VI er det gitt nærmere veiledning om slike situasjoner. Rapportering av slike transaksjoner kan gi skattemyndighetene verdifull informasjon fordi slike immaterielle eiendeler er særlig vanskelig å identifisere. Det kan også være en fordel for den skattepliktige at skattemyndighetene får tidlig informasjon om slike transaksjoner slik at man på et tidlig tidspunkt kan avklare om den enkelte transaksjonen innebærer risiko.

Kategori E nr. 3 omfatter arrangement som innebærer en grenseoverskridende konsernintern overføring av funksjoner, risiko og/eller eiendeler, dersom anslått årlig inntjening før renter og skatt (EBIT) for de første tre årene etter overføringen for en av partene er mindre enn 50 prosent av den anslåtte årlige inntjeningen før renter og skatt for denne hadde overføringen ikke vært gjennomført.

Dette kjennetegnet retter seg mot internasjonal omorganisering som medfører at den ene parten mister hoveddelen av sin inntektskilde. I DAC 6 er det ikke gitt noen definisjon av «konsernintern» («intragroup»). Siden kjennetegnet gjelder internprising, er det nærliggende å anta at det er definisjonen av dette begrepet som følger av OECDs retningslinjer for internprising som skal følges. Tilsvarende forståelse er lagt til grunn i den svenske utredningen av DAC 6.²⁶

Kjennetegnet benytter resultatmålet EBIT (earnings before interests and taxes) som et mål på lønnsomhet.

Etter utvalgets vurdering bør nye regler om opplysningsplikt om transaksjoner mellom nærstående vurderes på bakgrunn av opplysningsplikten som allerede følger av gjeldende norsk rett. Etter skatteforvaltningsloven § 8-11 skal selskap eller innretning som har plikt til å levere skattemelding etter skatteforvaltningsloven § 8-2 første ledd, også levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Opplysningsplikten innebærer en plikt til å levere oppgave over foretakets transaksjoner og mellomværender i interessefelleskap.²⁷ Oppgaven inneholder blant annet kontrollspørsmål om:

- foretaket har vært gjenstand for oppkjøp i løpet av året, herunder delvise oppkjøp og salg av innmat (spørsmål 10),

- foretaket har foretatt oppkjøp i løpet av året, herunder delvise oppkjøp av aksjer og innmat (spørsmål 11),
- foretaket har vært omfattet av endringer i foretaksgruppens juridiske selskapsstruktur, herunder fusjon, fisjon mv. i løpet av inntektsåret (spørsmål 12),
- det i løpet av inntektsåret har skjedd en vesentlig endring i funksjoner den opplysningspliktige utfører, risikoer den opplysningspliktige bærer eller eiendeler som den opplysningspliktige bidrar med i de kontrollerte transaksjoner (spørsmål 13),
- den opplysningspliktige i løpet av inntektsåret har utført tjenester, overført eiendeler, rettigheter, forpliktelser og/eller risikoer til nærstående selskap eller innretning uten vederlag, eller mot symbolsk vederlag (spørsmål 14),
- den opplysningspliktige i løpet av inntektsåret har mottatt tjenester, eiendeler, rettigheter, forpliktelser og/eller risikoer fra nærstående selskap eller innretning uten vederlag eller mot symbolsk vederlag (spørsmål 15).

I tillegg inneholder skjemaet blant annet kontrollspørsmål om kjøp og salg av immaterielle eiendeler mv.

Skattemyndighetene innhenter en rekke opplysninger om interne transaksjoner. De som er nevnt her gjelder liknende opplysninger som DAC 6 kjennetegn E nr. 2 og 3. Kjennetegnene i DAC 6 er riktignok mer spesifisert ved at de er begrenset til transaksjoner som det er kjent at har høy risiko for feil prisfastsettelse og overføringer som har stor betydning for inntekten til den ene av partene. Utvalget antar at dette gjør opplysningene etter DAC 6 E nr. 2 og 3 mer anvendelige når det kommer til å velge hvilke skattepliktige man skal kontrollere nærmere. Etter utvalgets vurdering vil slike opplysninger gi skatteetaten bedre mulighet til å foreta treffsikre kontroller.

Utvalget anbefaler på denne bakgrunn at Skatteetaten vurderer om det i oppgaven til meldingen om transaksjoner og mellomværender i interessefelleskap bør tas inn spørsmål som svarer til DAC 6 kjennetegn E nr. 2 og 3. Etter utvalgets vurdering har skattemyndighetene hjemmel til å innhente slike opplysninger etter skatteforvaltningsloven § 8-11 første ledd. Utvalget anbefaler videre at Skatteetaten vurderer å innta spørsmål som svarer til DAC 6 kjennetegn E nr. 1 om bruk av unilaterale safe harbour-regler i den grad Skatteetaten erfarer at de har behov for slike opplysninger.

²⁶ SOU side 240.

²⁷ RF 1123 Kontrollerte transaksjoner og mellomværender

14.7 Tilknyttede foretak

I DAC 6 er det inntatt en egen definisjon av hvilke foretak som skal anses som tilknyttede foretak ved anvendelse av de ulike kjennetegnene.

Etter definisjonen i DAC 6 omfattes en fysisk eller juridisk person som er tilknyttet en virksomhet på minst en av følgende måter:

- a) Kan utøve betydelig innflytelse gjennom deltakelse i virksomhetens ledelse.
- b) Har eierandel i en virksomhet som utgjør 25 % av stemmerettighetene i virksomhetens øverste myndighet.
- c) Har en direkte eller indirekte eierandel i virksomhetens egenkapital på over 25 %.
- d) Har rett til 25 % eller mer av virksomhetens overskudd.

Dersom flere enn én person som nevnt i bokstav a) til d) deltar i ledelsen mv. til den samme personen, skal alle anses som tilknyttede foretak. Det samme gjelder når en person som nevnt i bokstav a) til d) deltar i ledelsen mv. til flere personer. Når to personer handler sammen når det gjelder stemmerettigheter knyttet til eierskap i en person, skal disse behandles samlet.

En fysisk person, hans eller hennes ektefelle og slektninger i oppad- og nedadgående linje skal behandles som samme person. Definisjonen avviker fra andre nærstående definisjoner i norsk regelverk. I skatteforvaltningsforskriften § 6-1-12 fjerde ledd er det imidlertid inntatt en lignende definisjon av tilknyttede foretak. Bestemmelsen angir hvilke opplysninger den som anmoder skattemyndighetene om en bindende forhåndsuttalelse skal oppgi. Etter utvalgets vurdering er det viktig at opplysningsplikten gir opplysninger om andre typer transaksjoner og arrangement enn det som kan oppnås gjennom gjeldende opplysningsplikter. Utvalget foreslår derfor at det i tilknytning til den nye opplysningsplikten om skattearrangement benyttes den samme definisjonen som i DAC 6. Utvalget foreslår at definisjonen tas inn i skatteforvaltningsforskriften.

14.8 Opplysningspliktige

14.8.1 Parallell eller primær/sekundær opplysningsplikt?

Ved skatteplanlegging er det særlig to roller involvert. Den eller de som designer, tilbyr og gjennomfører resultatet av planleggingen, og den eller de som benytter arrangementet og oppnår skatte-

fordelene ved det. Disse ulike rollene kan utøves av ulike personer og selskap.

I tiltak 12 skisseres det to løsninger for hvem som skal innrapportere opplysninger om skattearrangement. Det første alternativet innebærer at opplysningsplikten legges til både den som designer eller tilbyr skattearrangementet, og til den som kjøper tjenesten eller oppnår skattefordelene, altså en parallell opplysningsplikt. Dette alternativet innebærer at begge parter har plikt til å gi skattemyndighetene opplysninger om det samme arrangementet uavhengig av hverandre. Fordelen ved en slik parallell opplysningsplikt er at det øker sannsynligheten for at skattemyndighetene faktisk får informasjon om skattearrangementet fordi flere aktører har den samme opplysningsplikten. At opplysningene kommer fra to ulike parter kan også gi skattemyndighetene bedre muligheter til å kontrollere opplysningene og selve skattearrangementet. Det kan også ha en preventiv effekt og ansvarliggjøre brukerne av skattearrangement. På den annen side kan det være krevende for kundene av et skattearrangement å ta stilling til om arrangementet i det hele tatt vil være opplysningspliktig. Et arrangement kan inneholde kompliserte strukturer basert på både økonomiske og juridiske vurderinger og flere jurisdiksjoners rett kan være involvert. I slike tilfeller kan det for eksempel bli krevende å fastslå om hovedfordelen er å oppnå en skattefordel. En annen ulempe ved en parallell opplysningsplikt er at den administrative byrden for de opplysningspliktige kan bli unødvendig stor, dersom begge parter oppfyller plikten og gir skattemyndighetene identiske opplysninger. Denne byrden kan imidlertid avhjelpes ved at det gjøres unntak fra opplysningsplikten når det kan påvises at en annen opplysningspliktig har gitt skattemyndighetene tilstrekkelig informasjon om skattearrangementet. Det vil også være en fordel ved parallell opplysningsplikt at det ikke oppstår uklarheter rundt hvem som skal gi opplysninger om arrangementet. Dette øker forutsigbarheten for de opplysningspliktige.

Det andre alternativet som skisseres i tiltak 12 er en primær og sekundær opplysningsplikt. Dette alternativet innebærer at tilbyderer har den primære opplysningsplikten om arrangementet, og at det i visse tilfeller inntreer en sekundær opplysningsplikt for den som benytter arrangementet. For det første inntreer den sekundære opplysningsplikten når tilbyderer ikke er hjemmehørende i den samme jurisdiksjonen som den som benytter arrangementet – og der arrangementet er opplysningspliktig. For det andre inntreer den sekundære opplysningsplikten når det ikke finnes

noen tilbyder, for eksempel når den som skal benytte arrangementet selv har utviklet det. Endelig inntreder den sekundære opplysningsplikten når tilbydereren som følge av advokaters taushetsplikt ikke kan gi opplysningen til skattemyndighetene. I dette tilfellet vil det være den enkelte jurisdiksjons regler som er avgjørende for hvem som har en slik profesjonsbestemt taushetsplikt og hvilke opplysninger denne omfatter. I DAC 6 er det valgt å benytte en primær og sekundær opplysningsplikt som skissert i tiltak 12.

Den største fordelene ved primær og sekundær opplysningsplikt er at byrden for de opplysningspliktige reduseres sammenlignet med en parallell opplysningsplikt. Samtidig vil det alltid være en aktør som er opplysningspliktig, og dette vil sikre at skattemyndighetene får opplysninger om hvem som tilbyr og benytter seg av arrangementet. Dette gir mulighet til å kontrollere arrangementet og kunden ytterligere. En ulempe ved dette alternativet er at det kan oppstå uklarheter rundt hvem som er opplysningspliktig. Dette kan være tilfellet hvor tilbydereren befinner seg i en annen jurisdiksjon, og kunden ikke har tilstrekkelig kunnskap om at vedkommende selv skal gi opplysninger til skattemyndighetene. Det kan også oppstå uklarheter rundt hvilke opplysninger som skal rapporteres dersom den opplysningspliktige er underlagt taushetsplikt. Slike uklarheter kan medføre at skattemyndighetene ikke mottar opplysninger om arrangementet, og dermed heller ikke får incitament til å be om ytterligere opplysninger.

Etter utvalgets vurdering bør det innføres en primær og sekundær opplysningsplikt om skattearrangement. Utvalget viser til at en parallell opplysningsplikt vil være unødvendig byrdefull. For å avhjelpe praktiske utfordringer rundt hvem som er opplysningspliktig for det enkelte arrangementet, foreslår utvalget en plikt for tilbyder til å informere kunden om opplysningsplikten, se punkt 14.8.5.

14.8.2 Tilbydere av skattearrangement

Etter DAC 6 omtales tilbydere av opplysningspliktige arrangement i artikkel 1 nr. 21 som «intermediaries». Med dette siktes det til enhver person som utformer, markedsfører, tilrettelegger eller stiller til rådighet med formål om gjennomføring, eller forestår gjennomføringen av et opplysningspliktig grenseoverskridende arrangement. Etter direktivet skal det foretas en helhetsvurdering for å vurdere om en person er opplysningspliktig som rådgiver. Denne innebærer at det skal tas hensyn til alle relevante omstendigheter, herunder de

foreliggende opplysninger, om personen har den relevante ekspertisen og forståelsen for å kunne tilby det aktuelle arrangementet, om personen er kjent med eller med rimelighet burde forventes å være kjent med at vedkommende har forpliktet seg til å direkte eller ved hjelp av andre, bistå i gjennomføringen eller forvaltningen av gjennomføringen av et opplysningspliktig arrangement.

«intermediary» means any person that designs, markets, organises or makes available for implementation or manages the implementation of a reportable cross-border arrangement.

It also means any person that, having regard to the relevant facts and circumstances and based on available information and the relevant expertise and understanding required to provide such services, knows or could be reasonably expected to know that they have undertaken to provide, directly or by means of other persons, aid, assistance or advice with respect to designing, marketing, organising, making available for implementation or managing the implementation of a reportable cross-border arrangement. Any person shall have the right to provide evidence that such person did not know and could not reasonably be expected to know that that person was involved in a reportable cross-border arrangement. For this purpose, that person may refer to all relevant facts and circumstances as well as available information and their relevant expertise and understanding.»²⁸

Etter utvalgets vurdering bør rollen som tilbyder defineres vidt, slik at den omfatter alle som utvikler, tilbyr, tilrettelegger eller gjennomfører skattearrangement som oppfyller vilkårene i bestemmelsen. Et alternativ kunne ha vært å liste opp de typiske skatterådgiverne, som advokater, revisorer mv, enten uttømmende eller som eksempler. Et annet alternativ kunne ha vært å pålegge «skatterådgivere» opplysningsplikt, og nærmere presisere hvilke rådgivere begrepet omfatter i forskrift. Etter utvalgets vurdering kan imidlertid begge disse alternativene føre til at man utelater grupper som utvikler eller tilbyr skattearrangement. Det er derfor utvalgets oppfatning at opplysningsplikten bør knytte seg til handlingen og ikke rollen eller yrkesmessig tittel. Utvalget foreslår at det i lovteksten bør benyttes «den som» for å definere den opplysningspliktige. Videre foreslår

²⁸ Council Directive 2018/822 EU Article 1 (21)

utvalget at opplysningsplikten bare bør påhvile profesjonelle aktører som tilbyr skattearrangement i «næring». Dette vil omfatte de typiske skatterådgiverne, altså de ulike profesjonene som tilbyr rådgivning om skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av konkrete transaksjoner, men også andre tilbydere av skattearrangement som finansielle institusjoner og meklere. Opplysningsplikten hefter ikke på rådgiveren personlig, men på det foretak som tilbyr rådgivningen. Skatteforvaltningsloven § 7-11 angir nærmere hvem som er ansvarlig etter loven.

Utvalget foreslår at definisjonen av tilbyder inntas i skatteforvaltningsforskriften.

14.8.3 Flere tilbydere

I enkelte tilfeller kan det tenkes at det er flere tilbydere involvert i å utforme og gjennomføre et opplysningspliktig arrangement. I slike tilfeller vil alle tilbyderne etter forslaget være opplysningspliktige. Etter utvalgets vurdering bør de opplysningspliktige kunne avtale hvem av dem som skal gi opplysningene om arrangementet til skattemyndighetene. For å fritas fra opplysningsplikten må tilbyder da kunne påvise at en annen tilbyder har gitt pliktige opplysninger til skattemyndighetene. Regler om fritak fra å levere opplysninger i tilfeller hvor flere tilbydere er opplysningspliktige etter loven, kan etter utvalgets vurdering fastsettes i forskrift.

14.8.4 Kunden

I DAC 6 omtales den som mottar eller gjennomfører et opplysningspliktig arrangement som «relevant taxpayer». Med den relevante skattepliktige siktes det i direktivet til enhver person som får et opplysningspliktig arrangement stilt til rådighet med formål om gjennomføring, eller som er klar for å gjennomføre et opplysningspliktig arrangement, eller som har gjennomført det første skrittet i et slikt arrangement. Definisjonen knytter seg ikke til den som oppnår, eller skal oppnå, skattefordelen ved arrangementet.

«"relevant taxpayer" means any person to whom a reportable cross-border arrangement is made available for implementation, or who is ready to implement a reportable cross-border arrangement or has implemented the first step of such an arrangement.»

Etter utvalgets vurdering er det uheldig å benytte betegnelsen «skattepliktig» fordi det gir assosiasjoner

om at dette er den personen som skal dra nytte av skattefordelen som søkes oppnådd gjennom arrangementet. I enkelte tilfeller vil det imidlertid være andre enn den skattepliktige som inngår avtale om et arrangement. Dette kan for eksempel være tilfelle hvor et morselskap inngår avtale om et arrangement som får skattemessige fordeler for et datterselskap. I slike tilfeller vil ikke datterselskapet nødvendigvis være kjent med at det foreligger et opplysningspliktig arrangement. Utvalget foreslår på denne bakgrunn at den som inngår avtale med en tilbyder om et opplysningspliktig arrangement skal betegnes som «kunden». Dette vil omfatte både den som inngår avtale om et opplysningspliktig arrangement som kan gi skattefordeler for en annen og den skattepliktige selv. Utvalget foreslår at dette defineres nærmere i skatteforvaltningsforskriften.

14.8.5 Sekundær opplysningsplikt

Både i tiltak 12 og i DAC 6 overføres opplysningsplikten til kunden i nærmere angitte tilfeller. For det første inntreder den sekundære opplysningsplikten når tilbyderen ikke er hjemmehørende i den samme jurisdiksjonen som den som benytter arrangementet – og der arrangementet er opplysningspliktig. For det andre inntreder den sekundære opplysningsplikten når det ikke finnes noen tilbyder, for eksempel når den som skal benytte arrangementet selv har utviklet det. Endelig inntreder den sekundære opplysningsplikten når tilbyderen som følge av advokaters sterke taushetsplikt ikke kan gi opplysningen til skattemyndighetene.

Utvalget foreslår at disse vilkårene skal avgjøre hvorvidt kunden skal gi skattemyndighetene opplysninger om skattearrangementet. I de tilfellene hvor det er tilbyders taushetsplikt som medfører at opplysningsplikten overføres til kunden, foreslår utvalget at tilbyderen plikter å gi kunden opplysninger om dette. Utvalget viser til kapittel 6 og 9 hvor det redegjøres for de nærmere grensene for advokaters sterke taushetsplikt og grensen for den skattepliktiges taushetsrett. I de tilfellene hvor advokaten utfører egentlig advokatvirksomhet vil han være forhindret fra å gi skattemyndighetene opplysninger om et opplysningspliktig arrangement. Kunden, eller den skattepliktige, vil etter utvalgets vurdering ikke ha adgang til å påberope seg taushetsrett, da opplysninger om transaksjoner som er gjennomført eller man har planer om å gjennomføre, er faktiske opplysninger og ikke betrodd korrespondanse. Dersom arrangementet er utviklet av en internadvokat,

anses dette etter utvalgte vurdering som at det er kunden selv som har utviklet eller gjennomført arrangementet. Som ved eksterne advokater vil den skattepliktige ikke kunne påberope seg taushetsrett som grunnlag for ikke å gi skattemyndighetene opplysninger om arrangementet.

14.9 Frist for å gi opplysninger

Et av formålene med å innføre opplysningsplikt om skattearrangement er å gi skattemyndighetene tidlig informasjon om nye og innovative arrangement. For å sikre at opplysningsplikten ivaretar dette formålet er det viktig å tilpasse frister for å levere opplysninger slik at de best kan ivareta dette formålet. Dette kan tilsi at opplysninger bør gis på et tidlig stadium, slik at skattemyndighetene får mulighet til å reagere på arrangementet dersom det er behov for det. Samtidig tilsier hensynet til de opplysningspliktige at fristen bør tilpasses slik at det blir minst mulig byrdefullt å oppfylleplikten. Videre må det tas stilling til hva som skal utløse fristen, for eksempel om opplysningene skal gis når arrangementet er utviklet, tilgjengeliggjort eller gjennomført. Endelig må fristene tilpasses den opplysningspliktige. Det er ikke sikkert den samme fristen skal gjelde for tilbyderer av arrangementet som for den som kjøper eller bruker det.

I BEPS-prosjektets tiltak 12 anbefales det at når opplysningsplikten ligger hos en rådgiver, bør fristen settes så tidlig som mulig og gjerne knyttes til tilgjengeliggjøringen av arrangementet. Videre bør det settes en kort frist fra tidspunktet hvor opplysningsplikten utløses, til opplysningen skal gis til skattemyndighetene. I de tilfellene hvor det er brukeren eller den skattepliktige som er opplysningspliktig, anbefales det i tiltak 12 at fristen bør settes nærmere gjennomføringen av arrangementet. Dersom brukeren eller den skattepliktige er den eneste opplysningspliktige, bør imidlertid fristen settes nærmere tilgjengeliggjøringen eller gjennomføringen av arrangementet.

Etter DAC 6 er fristen for å gi opplysninger for rådgiveren 30 dager etter den dagen arrangementet ble gjort tilgjengelig for gjennomføring eller den dagen arrangementet er klart for gjennomføring eller når det første skrittet i gjennomføringen av arrangementet ble foretatt. Det alternativet som inntreffer først utløser fristen på 30 dager. Når opplysningsplikten ligger til kunden, skal opplysninger gis innen 30 dager etter den dagen da arrangementet ble tilgjengelig eller klart for gjennomføring, eller når det første skrittet i gjennom-

føringen blir tatt. På samme måte som for rådgiver begynner fristen å løpe når det første av alternativene inntreffer.

Utvalget har vurdert ulike fristalternativer for den nye opplysningsplikten. Blant annet har utvalget vurdert om fristen for rådgivere skal legges opp til den alminnelige fristen i skatteforvaltningsloven kapittel 7, hvor opplysninger skal gis samlet innen 31. januar året etter skatteåret. Det gjelder imidlertid også andre frister for pliktige opplysninger etter dette kapitlet, blant annet skal det gis opplysninger om bruk av utenlandske oppdragstakere og arbeidstaker senest 14 dager etter at kontrakt er inngått eller arbeidstakers første dag på oppdraget.²⁹ Utvalget har også vurdert om fristen for brukeren av arrangement skal legges samtidig med fristen for å levere skattemelding. Opplysningene som skal gis etter den nye opplysningsplikten er imidlertid ikke knyttet til brukers skatteplikt, og gir heller ikke grunnlag for forhåndsutfylling. Den arrangementet får skattemessig betydning for, kan være en annen enn den som har kjøpt arrangementet, og denne vil uansett måtte gi opplysninger av betydning for sin skatteplikt i skattemeldingen. På denne bakgrunn foreslår et flertall i utvalget, utvalgsmedlemmene *Aanestad, Frankrig, Kinander, Jacobsen og Sønvisen*, at opplysningsplikten ikke knyttes til fristen for å levere skattemelding, men at det isteden synliggjøres at opplysningsplikten om skattearrangement skal gjelde uavhengig av eventuell skatteplikt.

Flertallet i utvalget har vurdert det slik at fristen for å gi opplysninger bør følge anbefalingen i tiltak 12 om at fristen skal gi skattemyndighetene tidlig informasjon. Utvalget foreslår derfor at frist for å gi opplysninger skal være de samme som etter DAC 6.

Et mindretall i utvalget, utvalgsmedlemmene *Amdahl, Brandsås og Shetelig*, er generelt av den oppfatning at man ikke bør øke byrdene for de skattepliktige unødvendig, i alle fall i den utstrekning nytten som oppnås ikke kan forsvare det. Det samme gjelder i en viss utstrekning for tilbydere, men her kommer også andre hensyn inn, se nedenfor.

Utvalget har lagt til grunn at standardiserte skattereduserende produkter i liten grad tilbys i det norske markedet. Tilstanden er altså den samme som i 2009.³⁰ Dette innebærer at behovet for automatisert opplysningsplikt for slike standar-

²⁹ Skatteforvaltningsloven § 7-6 og skatteforvaltningsforskriften § 7-6-5.

³⁰ NOU 2009: 4 side 153

diserte produkter uavhengig av skatteplikt, enten den pålegges tilbyderen eller den skattepliktige, ikke er til stede. Hensynet til at Skatteetaten gis et bedre grunnlag for å foreta analyser, er heller ikke tilstrekkelig tungtveiende til at det kan begrunne en selvstendig opplysningsplikt, i alle fall ikke for den skattepliktige. Når disse utvalgsmedlemmene likevel er enig i at Norge bør følge opp BEPS tiltak 12 – og her i form av DAC 6 – har dette sammenheng med hensynet til samarbeid mellom de ulike lands skattemyndigheter. Norske myndigheter kan ikke forvente å få opplysninger om slike produkter fra andre lands myndigheter dersom Norge selv ikke har et regelverk på plass for å innhente denne form for opplysninger. Når det er dette hensynet som begrunner innføring av opplysningsplikten, tilsier dette at også byrden for den opplysningspliktige bør gjøres så liten som mulig. Det er ingenting i BEPS tiltak 12 som krever at den skattepliktige må gi opplysninger om skattepakker på et bestemt tidspunkt. Selv om DAC 6 for så vidt legger opp til separat opplysningsplikt (uavhengig av skattefastsettelsen), er ikke Norge bundet av dette. Av hensyn til å minimere byrden for den skattepliktige bør opplysningene gis i forbindelse med skattemeldingen, som den skattepliktige uansett må sende inn. Om man vil legge vekt på hensynet til Skatteetatens grunnlag for å foreta analyser, kan heller ikke det begrunne at opplysningene gis før skattemeldingen.

For tilbyderen som i dag ikke har en separat opplysningsplikt overfor skattemyndighetene om de råd og de produkter som selges den skattepliktige, slår ikke de samme hensynene helt til. Det kan derfor vurderes å følge det alminnelige opplegget i DAC 6, også dersom det i fremtiden skulle bre om seg med slike produkter i det norske markedet.

En mellomkategori er der hvor produktet ikke har skattemessig betydning for den som kjøper det. Den produktet har betydning for, må i henhold til det som er nevnt ovenfor, rapportere dette som en del av skattemeldingen. Man kan ikke fri seg fra plikten ved å få andre til å betale for produktet.

Når det gjelder transaksjoner som inneholder kjennetegn angitt i punkt 14.5.8 til 14.6.11, viser rettspraksis at noen av disse typene transaksjoner forekommer, og det kan derfor være noe mer nytte i å få tidlig varsel om disse transaksjonene. Imidlertid har ikke Skatteetaten klart å påvise et behov for at det er nødvendig å få informasjon om transaksjonene før skattemeldingen sendes. For det første er ikke skattesystemet innrettet slik i dag at skattemyndighetene kan hindre transaksjonen. For det andre har ikke Skatteetaten i noe

særlig grad vist til noen påviselig mernytte ved å få informasjon om transaksjonen 30 dager etter at den er påbegynt enn om det informeres om den i skattemeldingen.

Fristen for å gi opplysninger må derfor for skattepliktige være sammen med skattemeldingen. For skatterådgivere kan det i fravær av andre holdepunkter være greit å følge DAC 6.

14.10 Hvilke opplysninger skal gis

I tiltak 12 anbefales det at det skal gis opplysninger som identifiserer tilbyderen og mottakeren, og at arrangementet beskrives, herunder hva som gjør arrangementet opplysningspliktig. I tillegg anbefales det at de opplysningspliktige må beskrive skattefordelen som søkes oppnådd ved arrangementet. Når det gjelder opplysningspliktige grenseoverskridende arrangement, anbefales det i tiltak 12 at det i stor grad bør gis den samme informasjonen som for innenlandske arrangement. Opplysningsplikten bør derfor inkludere opplysninger om arrangementet som er relevant for skattefastsettingen i landet der opplysningen skal gis. I tillegg bør det ved grenseoverskridende arrangement kreves opplysninger om utenlandsk rett som er relevant for det ønskede utfallet med arrangementet.

Etter DAC 6 forpliktes medlemslandene til å utveksle visse opplysninger om grenseoverskridende arrangement. Dette innebærer at landene som et minimum må pålegge opplysningspliktige å gi disse opplysningene, slik at landet kan overholde plikt til informasjonsutveksling. De konkrete opplysningene som skal utveksles er angitt i artikkel 8ab nummer 14:

«(a) the identification of intermediaries and relevant taxpayers, including their name, date and place of birth (in the case of an individual), residence for tax purposes, TIN and, where appropriate, the persons that are associated enterprises to the relevant taxpayer;

(b) details of the hallmarks set out in Annex IV that make the cross-border arrangement reportable;

(c) a summary of the content of the reportable cross-border arrangement, including a reference to the name by which it is commonly known, if any, and a description in abstract terms of the relevant business activities or arrangements, without leading to the disclosure of a commercial, industrial or professional secret or of a commercial process, or

of information the disclosure of which would be contrary to public policy;

(d) the date on which the first step in implementing the reportable cross-border arrangement has been made or will be made;

(e) details of the national provisions that form the basis of the reportable cross-border arrangement;

(f) the value of the reportable cross-border arrangement;

(g) the identification of the Member State of the relevant taxpayer(s) and any other Member States which are likely to be concerned by the reportable cross-border arrangement;

(h) the identification of any other person in a Member State likely to be affected by the reportable cross-border arrangement, indicating to which Member States such person is linked.»

Etter utvalgets vurdering vil opplysningene i bokstav a) til f) være dekkende for de opplysninger skattemyndigheten vil kunne ha behov for når et opplysningspliktig skattearrangement innrapporteres. I tillegg mener utvalget at det bør gis opplysninger om involverte jurisdiksjoner der dette ikke fremgår av beskrivelsene av arrangementet.

På denne bakgrunn foreslår utvalget at den opplysningspliktige skal gi opplysninger om identifikasjon av seg selv og andre involverte, herunder tilbydere og kunder. Videre bør det gis opplysninger om hvilke kjennetegn som medfører at arrangementet er opplysningspliktig og en beskrivelse av arrangementet. En slik beskrivelse bør omfatte fremgangsmåten for å gjennomføre arrangementet, herunder en oversikt over alle rettslige disposisjoner som er involvert. Dersom arrangementet omfatter grenseoverskridende transaksjoner, bør det oppgis hvilke andre jurisdiksjoner som er involvert og eventuelt hvilke utenlandske rettsregler som er relevante. Den opplysningspliktige bør også gi en beskrivelse av skattefordelen som søkes oppnådd eller verdien av arrangementet dersom dette er mulig. Endelig bør det gis opplysninger om dato for gjennomføring av arrangementet eller planlagt gjennomføring. Utvalget foreslår at innholdet i opplysningsplikten inntas i skatteforvaltningsforskriften.

14.11 Sanksjoner

I tiltak 12 fremheves det at innføring av opplysningsplikt om skatteplanlegging ikke vil være effektivt dersom de opplysningspliktige ikke etter-

lever reglene. Det anbefales derfor at landene som velger å innføre opplysningsplikt bør benytte økonomiske sanksjoner som reaksjon på manglende etterlevelse. Landene står imidlertid fritt til å tilpasse slike sanksjoner til landenes eksisterende regelverk. Etter DAC 6 overlates det til medlemslandene å velge en effektiv sanksjonering av manglende etterlevelse av opplysningsplikten, og tilpasse dette i det enkelte lands regelverk.

Skatteforvaltningsloven inneholder sanksjoner for brudd på opplysningsplikt, herunder tvangsmulkt, overtredelsesgebyr og tilleggsskatt. Sanksjonsreglene er generelle, og inneholder henvisninger til hvilke opplysningsplikter etter loven sanksjonene kan benyttes på. Etter utvalgets vurdering er det i hovedsak overtredelsesgebyr som vil være effektivt ved brudd på opplysningsplikten. Dette skyldes at selv om det uoppfordret skal gis opplysninger om skattearrangement til skattemyndighetene, vil dette i stor grad være opplysninger myndighetene ikke har kunnskap om at skal rapporteres før pliktige opplysninger gis for sent eller at det oppdages i forbindelse med senere kontroller at et skattearrangement var opplysningspliktig etter loven. Tvangsmulkt er et effektivt virkemiddel for å fremtvinge levering av pliktige opplysninger. Dette fordrer imidlertid at skattemyndigheten har kunnskap om det opplysningspliktige arrangementet.

Når det gjelder tilbyderes opplysningsplikt vil det å innta en ny bestemmelse i skatteforvaltningslovens kapittel 7 innebære at manglende oppfyllelse av plikten automatisk vil kunne sanksjoneres med tvangsmulkt og overtredelsesgebyr. Hjemmel til ileggelse av henholdsvis tvangsmulkt og overtredelsesgebyr vil følge av skatteforvaltningsloven § 14-1 første ledd og § 14-7 første ledd bokstav a), uten at det vil være behov for lovendring. For de tilfellene hvor kunden av arrangementet har opplysningsplikt, vil denne ikke kunne sanksjoneres med overtredelsesgebyr med mindre vedkommende er å anse som tredjepart etter kapittel 7. I de tilfellene hvor kunden ikke er den skattepliktige selv vil denne etter utvalgets vurdering anses som tredjepart, og manglende etterlevelse vil kunne sanksjoneres på lik linje med tilbyderens manglende etterlevelse. Når den skattepliktige er kunden faller denne utenfor ordlyden i § 14-7 første ledd bokstav a). Dersom også den skattepliktige skal kunne ilegges overtredelsesgebyr ved manglende etterlevelse av den sekundære opplysningsplikten vil dette kreve lovendring. Manglende etterlevelse vil imidlertid kunne sanksjoneres med tvangsmulkt dersom skattemyndig-

hetene har kjennskap til arrangementet, og tilleggsskatt i de tilfellene hvor opplysningssvikten kunne føre til skattemessige fordeler.

Utvalgets flertall, utvalsmedlemmene *Aaenstad, Frankrig, Kinander, Jacobsen og Sønvisen*, mener den skattepliktige ved manglede etterlevelse av opplysningsplikten skal kunne sanksjoneres på lik linje med tilbydere og andre kunder som anses som tredjeparter etter skatteforvaltningsloven. Flertallet viser til at opplysningene som skal gis etter den nye opplysningsplikten skal gis uavhengig av betydning for skatteplikten, til et annet formål og med en annen tidsfrist, se punkt 14.9. Som følge av unntaket for advokaters taushetsplikt mener flertallet den sekundære opplysningsplikten ofte vil aktualisere seg, og at det derfor er viktig å sikre effektiv etterlevelse. Etter flertallets oppfatning er tvangsmulkt ikke like egnet som overtredelsesgebyr for å sikre slik etterlevelse. Utvalgets flertall foreslår på denne bakgrunn at det inntas en egen bokstav i skatteforvaltningsloven § 14-7 første ledd som gir skattemyndighetene hjemmel til å ilegge overtredelsesgebyr for «opplysningspliktige som ikke oppfyller sine forpliktelser etter skatteforvaltningsloven § 7-11».

Utvalsmedlemmene *Amdahl, Brandsås og Shetelig*, mener sanksjonering av opplysningspliktene bør følge det alminnelige system som er innført i skatteforvaltningsloven. Der skatterådgivere har plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene, men misligholder denne, vil de alminnelige regler om tvangsmulkt og overtredelsesgebyr gjelde. Der det er den skattepliktige som har plikt til å gi opplysninger, men misligholder denne plikten, er tilleggsskatt en tilstrekkelig sanksjon. Det innebærer at sanksjon bare er aktuelt der hvor opplysningssvikten har eller kunne hatt betydning for skatteplikten. Om skattepliktige – bevisst eller ubevisst – misligholder sin opplysningsplikt, men det ikke har hatt betydning for skatteplikten, vil det ikke være noen sanksjon tilgjengelig. Dette er i samsvar med dagens system. Imidlertid, om opplysningssvikten har hatt betydning for skatteplikten, vil brudd på den foreslåtte opplysningsplikten gjøre det lettere enn i dag å konstatere at vilkårene for skatteplikt er oppfylt. Dette vil også kunne ha betydning for utmålingen.

14.12 Offentlighet

Skattemyndighetenes taushetsplikt følger av skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd. Her fremgår det at alle som utfører, eller har utført, arbeid på vegne av skattemyndighetene, må hindre at uved-

kommende får adgang eller kjennskap til det de i sitt arbeid har fått vite om noens «formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold». Det kan gjøres en rekke unntak fra denne taushetsplikten, blant annet er det adgang til å utlevere taushetsbelagte opplysninger til andre myndigheter mv., og enkelte opplysninger skal offentliggjøres i forbindelse med den årlige publisering av skattemeldingene, se punkt 5.5. Opplysningene skattemyndighetene vil motta gjennom utvalgets forslag til opplysningsplikt om skattearrangement, vil i all hovedsak knytte seg til konkrete skattepliktiges formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske forhold og dermed være underlagt skattemyndighetenes taushetsplikt. Opplysningene vil kunne benyttes på samme måte som andre opplysninger skattemyndighetene mottar fra skattepliktige og tredjeparter, herunder utleveres til andre myndigheter som har behov for opplysningene for å utføre sine lovpålagte oppgaver. Utvalget foreslår ikke endringer i dette.

Når det gjelder arrangementer som kjennetegnes ved at de er standardiserte vil disse også være opplysningspliktige uten at de er tilbudt konkrete kunder. Også i tilfeller hvor standardiserte arrangement er tilbudt eller benyttet av konkrete kunder, vil opplysninger om arrangementer enkelt kunne anonymiseres. Etter utvalgets vurdering bør slike arrangement offentliggjøres, for eksempel ved publisering på Skatteetatens hjemmesider. Etter utvalgets vurdering bør også informasjon tilknyttet andre arrangement publiseres i den grad de ikke identifiserer skattepliktige. Skatteetaten kan for eksempel publisere rapporter over funn og trender skattemyndighetene finner basert på analyser av rapporterte arrangement.

14.13 Utveksling

Etter utvalgets vurdering er opplysninger skattemyndighetene vil motta gjennom opplysningsplikten som foreslås, aktuelle for utveksling med andre land i tilfellene hvor transaksjoner og arrangement er grenseoverskridende. For medlemslandene i EU skal opplysninger av betydning for andre medlemsland utveksles automatisk hvert kvartal i EUs eget utvekslingssystem. For andre OECD-land legges det i tiltak 12 ikke opp til automatisk utveksling av opplysninger landene mottar. Imidlertid legges det opp til at opplysninger av betydning for andre land skal kunne utveksles ved spontanutveksling, eller gjennom OECDs informasjonsutvekslingsnettverk JITSIC (Joint Interna-

tional Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration)³¹. Nettverket er åpent for alle medlemmer av Forum on Tax Administrations (FTA), og Norge er medlem. JITSIC er et nettverk hvor medlemmene får tilgang til mekanismer for informasjonsutveksling og samarbeid, samtidig som det sikres at all utveksling av informasjon skjer i henhold til bestemmelsene i bi- og multilaterale skatteavtaler eller informasjonsutvekslingsavtaler. Medlemskap av JITSIC innebærer en aktiv forpliktelse til å dele informasjon og kunnskap. JITSIC-medlemmer må utpeke en «Single Point of

Contact» (SPOC) som skal ha ansvar for å håndtere landets JITSIC-kommunikasjon.

Etter utvalgets vurdering vil Norge kunne bidra i JITSIC med de erfaringene skattemyndighetene på sikt vil kunne få med den nye opplysningsplikten. Siden flere EU-land og land som allerede har innført opplysningsplikt om skatteplanlegging er medlem i JITSIC, vil også Norge kunne få informasjon om erfaringer andre land har med egne opplysningspliktregimer eller DAC 6. I konkrete saker vil også Norge kunne utveksle og motta informasjon knyttet til konkrete arrangement.

³¹ <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/>

Kapittel 15

Administrative og økonomiske konsekvenser

I henhold til mandatets del 1 skal utvalget vurdere i hvilken grad skattemyndighetenes behov tilfredsstilles under gjeldende rett, og om en utvidelse av skatterådgiveres opplysningsplikt vil kunne avhjelpe et eventuelt slikt behov. Skattemyndighetenes behov er beskrevet i kapittel 8. Utvalget har lagt hensynene til internasjonalt samarbeid og analyse til grunn som styrende prinsipper for vurderingene og forslagene, samt hensynet til å forebygge utviklingen av uønskede skatteplanleggingstjenester i Norge.

Som det fremgår av vurderingen av hvorvidt opplysningsplikten til skatterådgivere skal utvides for å imøtekomme behovene i kapittel 9.2, mener utvalget at skattepliktige selv er nærmest til å dekke de fleste av skattemyndighetenes behov. Dette betyr imidlertid ikke at alle opplysningsplikter automatisk skal pålegges skattepliktige. Noen av opplysningspliktene vil kunne tilfredsstilles under gjeldende rett, noen vil tilfredsstilles ved å gjenbruke opplysninger som de skattepliktige allerede rapporterer til ulike myndigheter, mens noen vil medføre rapporteringsutvidelser både for skattepliktige og for skatterådgivere.

Når det gjelder opplysninger om konsernstruktur og -forhold, anbefaler utvalget at Finansdepartementet, sammen med andre berørte departementer, foretar en helhetlig utredning av rapportering om slike forhold. Vurderingen av de administrative og økonomiske konsekvensene av dette vil da også mer naturlig høre hjemme i en slik utredning.

Når det gjelder opplysninger om datterselskap i utlandet, mener utvalget – i likhet med skattemyndighetene – at slike opplysninger enkelt kan og bør fremskaffes og rapporteres uoppfordret av de skattepliktige selv, samt at skattemyndighetene har et legitimt behov for disse opplysningene. Deler av disse opplysningene, om norske konsernstrukturer, har skattepliktige allerede plikt til å rapportere i regnskapsnotene, og utvalget anmoder Skatteetaten om å vurdere å benytte disse opplysningene i stedet for å pålegge skattepliktige en dobbeltrapportering. Velges det en slik sam-

ordnet løsning, er konsekvensene for skattepliktige minimale, mens det for skattemyndighetene kan påløpe kostnader ved å utvikle et felles rapporteringssystem.

Utvalget antar imidlertid at forslag til ny § 7-11 i skatteforvaltningsloven vil gi bedre informasjon om konsernstrukturer, og styrke analysearbeidet. Dette vil også i neste omgang bedre kontroll og fastsetting. Utvalget antar at det vil påløpe kostnader med systemutvikling, men har ingen forutsetninger for å si hvor store kostnader dette er snakk om. Når Skatteetaten ønsker disse opplysningene, forutsetter utvalget at nytten overstiger kostnadene.

For de skattepliktige kan forslaget om samordning av rapporteringene føre til besparelser i administrative byrder, men det kan også innebære kostnader ved overgang og tilvenning til nytt system. Utvalget antar imidlertid at dette er minimale utgifter.

Skattemyndighetene har også fremhevet behovet for å få opplysninger om direkte eller indirekte interessellesskap med en annen person, innretning eller selskap. Utvalget mener at skattepliktige allerede i dag har plikt til å levere riktige og fullstendige opplysninger til skattemyndighetene. Dersom dette etter Skatteetatens oppfatning ikke er tilstrekkelig, bør etaten vurdere å utvide skattemeldingen med kontrollspørsmål i stedet for å pålegge skatterådgivere nye plikter. Skatterådgivere vil uansett ikke være i posisjon til å gi en betryggende vurdering av slike forhold. Siden dette er en anbefaling fra utvalget som utvalget ikke vet om følges opp av etaten, er det også vanskelig å gi noen vurdering av eventuelle administrative og økonomiske konsekvenser.

Skatteetaten har bedt om at skatterådgivere pålegges opplysningsplikt om sine kunders erverv av fremførbare underskudd, siden det oppleves underrapportering fra de skattepliktige selv. Utvalget mener at den skattepliktige er nærmest til å rapportere om dette selv, men dersom rådgiveren har bistått med ervervet kan vedkom-

mende pålegges en opplysningsplikt. Det vises til kapittel 9.2.7, hvor det vises til eksisterende hjemler for å be om slike opplysninger. Utvalget foreslår likevel en bestemmelse i lovforslagets § 7-11, annet ledd d). Utvalget er samtidig av den oppfatning at dette vil gjelde for et begrenset antall tilfeller, og har heller ikke mottatt vurderinger eller estimater fra Skatteetaten om hvor mye skatt som feilrapporteres på grunnlag av slik opplysningssvikt. Det er derfor vanskelig å si noe om de administrative og økonomiske konsekvensene av dette forslaget.

Skatteetaten har ikke gitt utvalget noe overslag over hvor store kostnader som vil påløpe, eller hvor mye skattefastsettingen vil endres, dersom de ulike behovene følges opp med opplysningsplikter for enten skatterådgivere eller for skattepliktige selv.

I tråd med mandatet skal utvalget også vurdere om det skal gjøres inngrep i skatterådgiveres taushetsplikt, herunder særlig advokaters taushetsplikt. Utvalget foreslår klargjøringer av advokatrollen og taushetsplikten, med det formål å bidra til presisering av dagens rettstilstand. Utvalget antar at dette kan gi et bedre grunnlag for riktig fastsetting, men at den store fordelene er at det gir klarere regler for skattepliktige og for skattemyndighetene.

Utvalget foreslår i kapittel 9.3.3 å unnta internadvokater fra den sterke taushetsplikten som advokater ellers er underlagt. De administrative og økonomiske konsekvensene av et slikt forslag vil avhenge av hvorvidt oppfølgingen av forslaget innebærer at advokattittelen fratas internadvokater, eller om internadvokatene fortsetter å være ansett som advokater og medlemmer av Advokatforeningen. Velges det første alternativet, vil dette nok ha konsekvenser for konkurransen om juristene, og muligens gjøre det mindre attraktivt å være ansatt jurist hos skattepliktige. Ved en slik generell regulering vil imidlertid også andre kontroll- og tilsynsmyndigheter kunne oppnå en tilsvarende fordel som den utvalget legger til grunn at Skatteetaten får. Velges en mindre inngripende regulering, antar utvalget at det vil være færre negative konsekvenser for bransjen. Utvalget forutsetter imidlertid at det å unnta internadvokater fra den sterke taushetsplikten, vil bedre Skatteetatens informasjonstilgang og effektivisere kontrollarbeidet.

Mandatets del 2 ber utvalget om å vurdere om det er behov for en egen opplysningsplikt om skatteplanleggingspakker, og om det kreves endringer i norsk rett for å gjennomføre BEPS-prosjektets tiltak 12.

De forslagene som utvalget kommer med, er stort sett av preventiv karakter og ment å forhindre etablering av skatterådgivningstjenester med overskuddsflytting som formål. Dette kan bidra til at skattetap unngås og at noe av skattegapet, forstått som avviket mellom riktig og fastsatt skatt, blir tettet. Det er imidlertid umulig å tallfeste virkningen av forslagene.

Av samme grunn tror utvalget heller ikke det blir mange innrapporteringer i henhold til lovforslaget, og de administrative byrdene kan heller ikke forventes å bli nevneverdige ettersom utvalget ikke har sett eksempler på at norske skatterådgivere har tilbudt arrangement som utgjør risiko for aggressiv skatteplanlegging.

Når det gjelder skattearrangementene, er disse opplysningspliktige når det avtales honorar som er knyttet til skattefordelen eller konfidensialitet om fremgangsmåte, eller når arrangementet i det vesentlige er standardisert. Det pålegges også opplysningsplikt ved bruk av ervervet foretaks underskudd, omdanning av inntekt, sirkulære transaksjoner, og ved fradragsberettigete grenseoverskridende betalinger mellom to eller flere tilknyttede personer.

Siden dette med nødvendighet vil innebære skjønnsmessige elementer, vil det også kunne påløpe kostnader ved vurderingen av om et arrangement er opplysningspliktig. For å unngå for store kostnader, foreslår imidlertid utvalget det minst byrdefulle rapporteringsalternativet ved at det ikke påhviler en parallell opplysningsplikt for både skattepliktig og tilbyder/rådgiver. Et mindretall i utvalget har i kapittel 14.9 foreslått at den skattepliktiges rapportering skal være en del av den ordinære skatterapporteringen for å redusere byrdene.

For skattemyndighetene vil det påløpe kostnader til utvikling av systemer og håndtering av opplysninger. Samtidig antas dette å føre til besparelser ved mer effektiv kontroll og håndheving grunnet bedre analyser og muligheter for å se trender i skattetilpasningen.

Utredningen reiser en serie med prinsipielle spørsmål, særlig knyttet til advokaters taushetsplikt. Disse spørsmålene munner imidlertid ikke i særlig grad ut i forslag til reguleringer, men har form av avklaringer og klargjøringer. Utvalget foreslår imidlertid at internadvokater unntas fra taushetsplikten. Eventuelle kostnader og konsekvenser knyttet til dette, er beskrevet over.

Et av formålene med den foreslåtte reguleringen er å sikre Norges deltagelse i internasjonale systemer for automatisk utveksling av opplysninger. Dette krever utvikling av en ordning for

utveksling av slike opplysninger, og Skatteetaten estimerer at dette vil koste 3 til 5 millioner kroner.

Når det gjelder spontan utveksling, er byrden med å strukturere informasjonen liten, ifølge Skatteetaten.

Kapittel 16

Lovforslag

I lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 7-11 skal lyde:

§ 7-11 *Skattearrangement*

(1) Den som i næring utformer, markedsfører, tilrettelegger eller bistår ved gjennomføringen av et skattearrangement som nevnt i annet ledd (tilbyderen), skal gi opplysninger om arrangementet. Den som inngår avtale om utforming, tilrettelegging eller bistand til gjennomføring av et opplysningspliktig arrangement (kunden), skal gi opplysninger om arrangementet når det ikke finnes noen tilbyder, når tilbyderen er unntatt fra å gi opplysninger eller når tilbyderen ikke driver næringsvirksomhet i Norge.

(2) Et skattearrangement er opplysningspliktig når det har minst ett av følgende kjennetegn:

- a) kunden eller andre deltakere i arrangementet blir pålagt konfidensialitet om fremgangsmåten for arrangementet,
- b) tilbyderens honorar er direkte knyttet til at den forventede skattefordelen oppnås,
- c) arrangementet i det vesentlige er standardisert, med begrenset behov for individuell tilpassing,
- d) arrangementet innebærer erverv av hele eller deler av et foretak hvor
 - foretakets hovedvirksomhet avvikles i forbindelse med ervervet, og
 - den som erverver, eller en tilknyttet person av denne, benytter foretakets underskudd påløpt før ervervet,
- e) arrangementet innebærer at en inntekt omdannes til kapital, gave mv. som skattlegges lavere enn inntekt eller som ikke skattlegges,
- f) arrangementet omfatter sirkulære transaksjoner hvor det benyttes mellomliggende foretak uten kommersiell hovedfunksjon eller transaksjoner som nøytraliserer eller opphever hverandre eller har lignende egenskaper,

g) arrangementet omfatter fradragsberettigede betalinger mellom to eller flere tilknyttede personer hvor

- mottakeren ikke er hjemmehørende i noen jurisdiksjon,
- mottakeren er hjemmehørende i en jurisdiksjon som ikke skattlegger selskapers inntekt eller har en selskapsskattesats på null eller tilnærmet null,
- mottakeren er inntatt i OECDs eller EUs liste over ikke-samarbeidende jurisdiksjoner,
- betalingen er unntatt beskatning i den jurisdiksjonen hvor mottakeren er hjemmehørende, eller
- betalingen er underlagt et fordelaktig skatteregime i den jurisdiksjonen hvor mottakeren er hjemmehørende.

(3) For at et skattearrangement skal være opplysningspliktig, må hovedfordelen eller en av hovedfordelene ved arrangementet være å gi noen en skattefordel.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om opplysningsplikten, herunder hvilke opplysninger som skal gis, frist for å gi opplysninger og unntak fra opplysningsplikten.

Nåværende § 7-11 til § 7-13 blir § 7-12 til ny § 7-14.

§ 14-7 første ledd skal lyde:

(1) Skattemyndighetene kan illegge overtredelsesgebyr overfor

- a) tredjeparter som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter kapittel 7
- b) *opplysningspliktige som ikke oppfyller sine opplysningsplikter etter § 7-11*
- c) den som ikke medvirker til kontroll etter § 10-4
- d) den som ikke oppfyller sine plikter til å føre og oppbevare personalliste gitt i medhold av bokføringsloven
- e) en bokføringspliktig som forsettlig eller uaktsomt overtrer sine plikter til å registrere og dokumentere kontantsalg etter regler gitt i eller i medhold av bokføringsloven § 10 a.

Vedlegg 1

Skattedirektoratets notat 23. mars 2018¹



Skattedirektoratet

notat

**Skattemyndighetenes
behov for opplysninger**

Figur 1.1

¹ På side 12 nest siste avsnitt er prosenten feil. Riktig tall er 0,42 %



notat

Side 2

Innholdsfortegnelse

1. Innledning	4
2. Rettsreglenes bevistema og opplysningsbehov.....	5
3. Kontroll av den skattepliktiges forhold ("faktumavklaringer")	6
3.1 Opplysningsplikt om egne forhold	6
3.2 Opplysninger der skatterådgivere er tredjepart	8
3.3 "Primærdokumenter"	9
3.4 Sekundært opplysningsbehov fra "betrodde tredjemenn"	9
3.5 Behov for klare rettslige avgrensninger av skatterådgiveres taushetsplikt	10
3.6 Advokater som skattepliktige	11
4. Behov for opplysninger for å identifisere skatterettslige problemstillinger ("kontrollutplukk")	11
4.1. Innledning	12
4.2 Opplysninger om «14-90 saker»	12
4.2.1 Opplysningsplikt om egne forhold	12
4.2.2 Behov for opplysninger fra tredjepart	13
4.3 Transaksjoner mellom aksjonær og selskap	13
4.3.1 Opplysningsplikt om egne forhold	13
4.3.2 Behov for opplysninger fra tredjepart	13
4.4 Opplysninger om transaksjoner som står i sammenheng	14
4.4.1 Opplysningsplikt om egne forhold	14
4.4.2 Behov for opplysninger fra tredjepart	15
4.5 Konsernstruktureringsaker	15
4.5.1 Opplysningsplikt om egne forhold	16
4.5.2 Behov for opplysninger fra tredjepart	16
4.6 Internprisingsaker	16
4.6.1 Opplysningsplikt om egne forhold	17
4.6.2 Behov for opplysninger fra tredjepart	17
4.7 Skattemessig hjemmehørende	17
4.7.1 Opplysningsplikt om egne forhold	18
4.7.2 Behov for opplysninger fra tredjepart	18
4.8 Opplysninger om skattefrie realisasjonsgevinster mv.	18
4.8.1 Opplysningsplikt om egne forhold	18
4.8.2 Behov for opplysninger fra tredjepart	18
4.9 Opplysninger om kontohaver, klientkonto - CRS	19
5 BEPS tiltak 12	19

Figur 1.2



notat

Side 3

5.1 Innledning.....	20
5.2 Skattepakker med generiske kjennetegn	21
5.2.1 Eksempel 1 – Verdipapirer	21
5.2.2 Eksempel 2 – Fiktive fradrag i norsk virksomhet	22
5.2.3 Eksempel 3 – Svart omsetning	24
5.2.4 Eksempel 4 – Franchiseavgifter	25
5.2.5 Eksempel 5 – Fondskonto	26
5.3 Særlig behov om rapportering fra utenlandske rådgivere – gjensidighet.....	26
5.4 Likeartede opplegg fra skatterådgiverne, men uten generiske kjennetegn etter BEPS.....	28
5.5 Definerte transaksjonstyper, jf. BEPS tiltak 12.....	28
6. Mottak og behandling av opplysninger	30

Figur 1.3



notat

Side 4

1. Innledning

Vi viser til spørsmål fra Lovutvalget i e-post av 22. januar 2018 fra Finansdepartementet. Lovutvalget, som utreder skatterådgiveres opplysnings- og taushetsplikt, har bedt Skattedirektoratet om å redegjøre for skatteetatens behov for informasjon fra skatterådgivere, herunder informasjon om såkalte "skattepakker", jf. BEPS tiltak 12 og i hvilken grad det er behov for opplysninger fra skatterådgivere som tredjepart.

Skattedirektoratet viser til at lovutvalgets utredning om skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt gjelder en avveining mellom to sterke samfunnsinteresser. Skatterådgiveres, og da særlig advokaters, taushetsplikt er en grunnleggende rettssikkerhetsgaranti for borgeren. Dette hensynet må i enkelte situasjoner veies opp mot vektige samfunnshensyn som riktig skattefastsetting og samfunnets behov for beskyttelse mot disposisjoner/innretninger som undergraver finansieringen av velferdssamfunnet.

Spørsmålene til Skattedirektoratet fra lovutvalget gjelder ikke om det bør innføres en utvidet opplysningsplikt på bekostning av skatterådgiverens taushetsplikt. Spørsmålene Skattedirektoratet er bedt om å besvare er knyttet til skatteetatens behov for opplysninger, regler for informasjonstilgang og begrensinger i denne, alternative opplysningskilder og en mulig adoptering av BEPS tiltak 12 i nasjonalt regelverk. Det er derfor ikke naturlig for direktoratet å gå nærmere inn på avveiningen mellom opplysningsbehovet og eventuell taushetsplikt i denne omgangen.

Vi vil imidlertid innledningsvis i punkt 2 redegjøre kort for senere tids rettsavklaringer og en mulig rettsutvikling på det materielle skatteområdet for bruk av gjennomskjæring, som kan medføre et redusert opplysningsbehov for skattemyndighetene på området. Dette viser igjen at skattemyndighetenes opplysningsbehov er nært knyttet til de materielle skattereglene og eventuelle konflikter mellom samfunnsinteressene kan reduseres gjennom utforming av det materielle regelverket.

Deretter vil vi i den videre redegjørelsen skille mellom behov for opplysninger som oppstår under kontroll av den skattepliktiges forhold ("faktumavklaringer") i punkt 3 og opplysninger som gjør skattemyndighetene i stand til å identifisere mulige skatterettslige problemstillinger ("kontrollutplukk") i punkt 4.

Avslutningsvis vil vi i punkt 5 redegjøre for skatteetatens opplysningsbehov knyttet til såkalte skattepakker (BEPS tiltak 12), herunder hvilke opplysninger og/eller transaksjonstyper skattemyndighetene ønsker opplysninger om og når vi trenger opplysningene. Vi vil også beskrive premisser for konsept for mottak og behandling av slike opplysninger i punkt 6.



notat

Side 5

2. Rettsreglenes bevistema og opplysningsbehov

I spørsmålet til Skattedirektoratet vises det til at Regjeringen har bedt utvalget om å «vurdere hvorvidt det er hensiktsmessig å utvide skatterådgiveres opplysningsplikt til å gjelde informasjon om selskapsstruktur, og formålet med finansielle transaksjoner». Det bes om at Skattedirektoratets redegjørelse foretas i lys av dette, og at det særlig vurderes i hvilken grad skattemyndighetene kan nyttiggjøre seg av slike opplysninger og hvilken betydning formålet med en transaksjon kan ha for den skattemessige behandlingen.

Informasjon om "formålet med finansielle transaksjoner" har en nær sammenheng med bevistemaet etter de materielle skattereglene, og særlig gjennomskjæring i omgåelsestilfeller. Et grunnvilkår for gjennomskjæring er at det hovedsakelige motivet for disposisjonen var å spare skatt. I Rt-2006-1232 (Telenor) avsnitt 50 og 51 fremgår det at den skattepliktiges subjektive motiv - hva den skattepliktige må antas å ha lagt vekt på - er avgjørende. Dette betyr at det må foretas en avveining av det subjektive skattemotivet, opp mot andre subjektive forretningsmessige motiver bak transaksjonen.

Selv om det er den subjektive vurderingen som er avgjørende, innebærer ikke dette at den begrunnelsen den skattepliktige har gitt for disposisjonen, uten videre skal legges til grunn. Det gjelder ordinære bevisregler og der den skattemessige besparelsen er betydelig kan det formodes at dette er et sterkt motiv. Rettsregelen innebærer like fullt at det er den skattepliktiges subjektive oppfatninger som er et avgjørende bevistema i slike saker.

Dette er et svært komplisert bevistema, særlig om man ser hen til at det er den skattepliktige selv som i utgangspunktet utarbeider dokumentasjonen hvor den subjektive motivasjonen fremgår eller må utledes fra, for eksempel gjennom styredelegjørelser, fisjons-/fusjonsredelegjørelser og generalforsamlingsprotokoller mv. I saker der skattemessige motivasjon er fremtredende vil slike dokumenter ofte være utarbeidet nettopp med tanke på en mulig senere skattemessig behandling.

Intern korrespondanse i selskapet og kommunikasjonen med skatterådgiver vil ofte kunne kaste lys over både de skattemessige og forretningsmessige motivene. Kommunikasjonen forut for transaksjonen er tidsnære bevis som kan vise de reelle vurderingene bak transaksjonen. Når rådgivers vurderinger og korrespondanse med den skattepliktige er underlagt taushetsplikt, har skattemyndigheten liten mulighet til å belyse de underliggende motivene, utover den dokumentasjonen den skattepliktige selv har utarbeidet og fremlagt. Det har i praksis også vært utfordrende å få innsyn i selskapets egne interne vurderinger dersom internadvokater eller styremedlemmer som er advokater, har vært involvert. De materielle skattereglene medfører dermed et svært utfordrende faktumavklaring for skattemyndighetene.

Skattedirektoratet har i ulike sammenhenger pekt på at rådgivere på skatteområdet ofte har en sentral rolle i både valg av-, utforming- og gjennomføring av transaksjonene for sin klient. Det er ofte nødvendig å foreta relativt kompliserte transaksjonsrekker for å oppnå ønskede formål, både forretningsmessige og skattemessige. Skatterådgiveren vil utføre oppdraget under et overordnet

Figur 1.5



notat

Side 6

mandat som inkluderer en gunstig skattemessig slutteffekt. Taushetsplikten vil her kunne være et fullstendig hinder for skattemyndighetene til å belyse motivene bak transaksjonene. Det vises i denne forbindelse til Skatteunndragelsesutvalgets (NOU 2009:4) vurderinger i punkt 9.6.2 om behov for begrensninger i advokaters taushetsplikt for opplysninger utarbeidet under rådgivningsfasen.

Den senere tid har det imidlertid vært en betydelig rettsutvikling på dette området. Det vises til forslag om å lovfeste gjennomskjæringsreglene, herunder å endre de materielle vilkårene, jf. NOU 2016:5. Dersom forslaget gjennomføres går en vekk fra en subjektiv vurdering og over til en objektiv bedømmelse av motivene. Videre har det skjedd rettsavklaringer i den lovfestede gjennomskjæringsregelen i skatteloven § 14-90 i Høyesteretts dom av 20. desember 2017 (HR-2017-02410-A, Armada Eiendom AS). Her kom Høyesterett til at vurderingen av det overveiende motiv etter skatteloven i § 14-90 beror på en objektiv vurdering. Skattedirektoratet antar at innføring av regler objektiv vurdering i stor grad vil kunne avhjelpe skattemyndighetenes behov for opplysninger om den skattepliktige (herunder denne rådgivers) subjektive motiv. Dette vil igjen redusere behov for unntak fra taushetsplikt for korrespondansen mellom advokat og klient. Det er per dags dato uklart i hvilken grad forslaget i NOU 2016:5 om å objektivisere bedømmelsen.

Selv om lovfestingen av omgåelsesnormen gjennomføres vil skattemyndighetene fortsatt ha behov for opplysninger om det faktiske grunnlaget for transaksjonene, herunder opplysninger til å vurdere hva som objektivt sett kan utledes som det overveiende motiv ved transaksjonen. Opplysninger om planlegging og gjennomføring av transaksjoner er også viktig for å kontrollere den skattepliktiges egne opplysninger. Videre finnes det fortsatt skatteregler som vektlegger de subjektive motivene. Eksempel på dette er ulike problemstillinger knyttet til bruk av fritaksmetoden "reelt etablert og reell økonomisk aktivitet" som nevnt i skatteloven § 2-38. Her er subjektivt skattemotiv tema, jf. FIN i Utv. 2009 s. 1280. Utfordringene knyttet til dette bevisetemaet er dermed ikke fullt ut løst.

Skattemyndighetene har videre et stort behov opplysninger som gjør oss i stand til å identifisere aktuelle skatterettslige spørsmål ved fastsettingen, herunder transaksjoner som kan rammes av gjennomskjæringsreglene. Vi kommer nærmere inn på dette i punkt 3 under om den skattepliktiges opplysningsplikt om egne forhold og under punkt 5 om regler om opplysningsplikt for skatterådgivere (BEPS tiltak 12).

3. Kontroll av den skattepliktiges forhold ("faktumavklaringer")

3.1 Opplysningsplikt om egne forhold

Den skattepliktige har en vid opplysningsplikt. Det følger av skatteforvaltningsloven § 8-1 at den skattepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger og opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt.



notat

Side 7

Ved kontroll av den skattepliktiges fastsetting følger det av skatteforvaltningsloven § 10-1 at den skattepliktige etter krav fra skattemyndighetene skal gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Skattemyndighetene kan kreve at den skattepliktige dokumenterer opplysningene ved for eksempel å gi innsyn i, legge fram, sammenstille, utlevere eller sende inn regnskapsmateriale med bilag, kontrakter, korrespondanse, styreprotokoller, elektroniske programmer og programsystemer.

Skattemyndighetene er ikke avskåret fra å be om opplysninger til kontrollformål allerede i skattemeldingen. Kjente eksempler på dette er opplysninger på skattemeldingen (for lønnstakere og pensjonister) om at man i løpet av skatteåret har mottatt arv, gave eller skattefrie gevinster fra lotteri mv. Dette er opplysninger som tjener til kontrollformål, for eksempel ved skjønnsfastsetting av inntekt og formue fordi den skattepliktige ellers har hatt en uforklart formuesøkning (dvs. at formuen har økt mer enn inntektene skulle tilsi). Videre inneholder skattemeldingen for aksjeselskaper (RF-1028) side 1 en rekke opplysningsbokser som er satt for kontrollformål ("kontrollutplukk"). Når skattemyndighetene spør om slike kontrollopplysninger i skattemeldingen er dette gjort etter en avveining av den samlede byrden/kostnaden dette påfører de skattepliktige og skatteetaten, opp mot den nytten/gevinsten informasjonen gir for skattemyndighetenes kontrollarbeid.

I praksis har det imidlertid vært en stor utfordring for skattemyndighetene å identifisere alle relevante skatterettslige problemstillinger. Dette gjelder blant annet områder der den skatterettslige løsningen som den skattepliktige har lagt til grunn er usikker. Det er nettopp i slike saker at det er en stor risiko for uriktig skattefastsetting. Et eksempel er gjennomskjæringsaker som omtalt over. Utfordrende faktumavklaring om subjektive motiver som bevisetema leder raskt til usikkerhet om rettsanvendelsen. Det kan være vanskelig for den skattepliktige å forutse om transaksjonen vil rammes av gjennomskjæringsreglene. Når den skatterettslige løsningen er usikker foreligger det en streng plikt til å gi direkte opplysninger om de relevante forholdene, jf. Høyesteretts dommer i Rt-1997-1430 (Elf), Rt-2007-360 (Lyse) og Rt-2009-813 (Gaard/Tveit).

Erfaringsmessig foreligger det en betydelig underrapportering fra den skattepliktige om forhold der rettsanvendelsen er usikker. En av årsakene til dette kan være at sanksjonering av opplysningsplikten er begrenset til tilbakeholdte opplysninger av direkte relevans for det endelige skatterettslige resultatet. Dette skyldes at sanksjonsreglene i skatteforvaltningsloven er begrenset til uriktige eller ufullstendige opplysninger som har medført en skattemessig fordel.

Det er nettopp når den skatterettslige løsningen er usikkert at skattemyndighetene har en særskilt behov for å undersøke den skattepliktiges egenfastsetting. Når den skattepliktige ikke har gitt nødvendige opplysninger om forholdet, fordi den skattepliktige mener at opplysningen ikke har skatterettslig relevans, oppstår behovet for å få relevante opplysninger fra annet hold.

Det synes imidlertid lite hensiktsmessig å uten videre innføre en utvidet opplysningsplikt hos tredjepart utelukkende for å bøte på et opplysningsbehov som kan oppfylles av den skattepliktige selv. Skattedirektoratet mener derfor at det bør være relevant for lovutvalget å vurdere om det kan innføres en selvstendig opplysningsplikt for den skattepliktige som gjelder kontrollformål og er uavhengig av det endelige skatterettslige resultat. Vi kommer nærmere tilbake til dette under omtalen av BEPS tiltak 12, som også kan omfatte opplysningsplikt for den skattepliktige.

Figur 1.7



notat

Side 8

3.2 Opplysninger der skatterådgivere er tredjepart

Opplysninger der skatterådgivere er tredjepart omfatter i denne sammenheng både dokumenter som er utarbeidet av skatterådgiveren, som for eksempel notater og betenkinger, og opplysninger til/fra skatterådgiveren i korrespondanse mv.. Dokumentene vil normalt befinne seg hos den skattepliktige, slik at det ikke er snakk om tredjepartsopplysninger i tradisjonell forstand (grunnlagsdata) eller tredjepartsopplysninger i form av selvstendig opplysningsplikt (BEPS tiltak 12, se punkt 5).

Opplysninger fra tredjepart er en vesentlig opplysningskilde for faktumavklaringer under kontroll av skattefastsettelsen. Slike opplysninger kan avdekke tilfeller der den skattepliktige utfordrer/tilpasser seg regelverket, om underlagsdokumenter gir uttrykk for realiteten og andre saker der en disposisjons realitet er tema, samt saker om tilordning.

Også i TP-saker vil det kunne være av betydning for skatteetaten å få innsyn i opplysninger der skatterådgivere er tredjepart. Dette kan synliggjøre formål, strategier, herunder skattemotiv, og også hva partene har ment med innholdet i en avtalebestemmelse (avtaletolkning; hva gikk avtalen ut på med hensyn til risikoallokering, erstatningsbestemmelser etc). Den forretningsmessige begrunnelsen bak en transaksjon er svært relevant både ved delineation-prosessen/risikoallokeringsprosessen etter OECD TPG artikler 1.33-1.121 og ved en eventuell rasjonalitetsvurdering i rekarakteriseringstilfeller etter artikkel 1.122 (tidligere 1.65). Prismsvurderinger og verdsettelse utført av rådgivere vil åpenbart kunne være svært relevante i en TP-kontekst.

I saker der internasjonale konsernstrukturer er av betydning kan opplysninger der skatterådgiver er tredjepart belyse vesentlige skatterettslige spørsmål:

- om selskapet "kontrolleres" av norske skattepliktige, jf. skatteloven § 10-62
- om et selskap/en innretning er reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i en EØS-stat, jf. skatteloven § 10-64 annet ledd
- om hvor et selskap er hjemmehørende, jf. både skattelovens § 2-2 og 2-38 med tilhørende problemstillinger
- begrunnelsen for oppsett av skattemessig motiverte konsernstrukturer, herunder særlig mellomliggende selskaper som benyttes med tanke på å få skatteavtalefordeler
- ulike problemstillinger knyttet til bruk av fritaksmetoden, eksempelvis "reelt etablert og reell økonomisk aktivitet"

Det er viktig å presisere at nytteverdien av opplysningene går "begge veier". Det vil si at opplysningene kan verifisere den skattepliktiges egne fremstilling eller på annen måte medfører at det raskt kan avklares at det ikke er grunnlag for skattemyndighetene å gå videre med saken. Erfaringsmessig fremlegges slike opplysninger i stor grad uoppfordret av den skattepliktige selv, uten at taushetsplikten gjøres til noe tema.

Skattedirektoratet viser til at dokumenter der skatterådgiver er advokat normalt vil falle under taushetsbelagt advokatkorrespondanse. Det gjelder råd og vurderinger knyttet til rettsanvendelsen som er gitt i fortrolighet til klienten. Erfaringsmessig inneholder korrespondansen ofte av en kombinasjon mellom oversendelse av underliggende dokumenter ("primærdokumenter") og juridisk rådgivning. Skattedirektoratet viser til at både skatteetatens behov for opplysninger og



notat

Side 9

rettssikkerhetshensynene bak advokaters taushetsplikt kan være forskjellig for underliggende dokumenter og de juridiske rådene.

3.3 "Primærdokumenter"

Den primære kilden ved kontroll av skattefastsettelsen er opplysninger fra den skattepliktige selv, se punkt 3.1 over. Kontrollen kan gjennomføres ved at skattemyndighetene etterspør konkrete dokumenter eller gjennomgår den skattepliktiges arkiver, for eksempel gjennomgang av selskapets e-post korrespondanse. Skattemyndighetene har erfart at slik gjennomgang kan forhindres når en advokat har vært involvert i kommunikasjonen, for eksempel som en av mange mottakere, i kopifeltet eller som blindkopi. Spørsmålet har også oppstått om korrespondansen er vernet når advokaten fremkommer i en tidligere e-post i rekken (e-post slynge).

Skattedirektoratet viser til de sterke hensyn som ligger bak advokaters taushetsplikt. Klientens behov for å søke råd om sin rettsstilling i forkant av at det oppstår en sak – uten risiko for at dette senere blir brukt mot han – er et tungt rettssikkerhetsprinsipp. Skattemyndighetene har videre et begrenset behov for å se de rettslige rådene. Skattemyndighetene skal selv foreta rettsanvendelsen. Fokus for kontrollen er dermed ikke rådgivningen, men primærdokumenter som tjener til kontroll av skattefastsettelsen. Slike primærdokumenter vil typisk kunne være takstrapper, kontrakter og avtaler med underbilag, ulike erklæringer, bekreftelser, fakturaer, timelister og betalingsdokumenter mv. Videre omfatter det dokumenter som belyser en forhandling mellom den skattepliktige og en kontraktsmotpart og som forutsetningsvis ikke er omfattet av advokattaushet. Et eksempel på dette er kontraktutkast som er oversendt den andre kontraktsparten. Videre vil primærdokumenter omfatte dokumenter om økonomi og styring av den skattepliktiges egne virksomhet, selv om styremedlemmer eller ansatte, som er advokater, har vært involvert.

Juridiske «Due Diligence» rapporter står i en særskilt stilling da de normalt inneholder en sammenvevd vurdering av faktum opp mot mulig rettsanvendelse fra myndighetene. Formålet med «Due Diligence» rapporter er normalt å avdekke latent risiko i en virksomhet. Skattedirektoratet har lagt til grunn at juridiske «Due Diligence» rapporter er omfattet av advokaters taushetsplikt.

Skattedirektoratet antar at "primærdokumenter" bør være mulig å identifisere og utlevere, selv om de er en del av en ellers unntatt korrespondanse mellom advokaten og klienten. Videre bør slike primærdokumenter kunne utleveres direkte fra advokaten, eventuelt som et subsidiært krav når opplysningene ikke gis av den skattepliktige selv.

Direktoratet får eventuelt komme nærmere tilbake til avgrensningen "primærdokumenter" dersom dette blir et aktuelt tema.

3.4 Sekundært opplysningsbehov fra "betrodde tredjemenn"

En økende bruk av nye elektroniske lagringstjenester og internasjonalisering av forretningslivet medfører en stadig mer utfordrende tilgang til opplysninger ved kontroll av skattefastsettelsen.

Figur 1.9



notat

Side 10

Ved outsourcing av it-drift, er selskapets arkiver fjernlagret på servere i Norge eller utlandet. Selve arkivet er dermed ikke i den opplysningspliktiges besittelse. Dette har i praksis medført manglende tilgang til den skattepliktiges arkiver, både fordi den skattepliktige ikke gir tilgang eller av annen årsak ikke lenger har tilgang selv.

Når skattemyndighetene ikke har tilgang til arkivene hos den skattepliktige selv, oppstår spørsmål om opplysningene kan innhentes andre steder. Av revisorloven § 6-2 følger det at når den regnskapspliktige ikke selv oppfyller plikten til å utlevere bestemte dokumenter til offentlige myndigheter, skal revisor etter forespørsel fra vedkommende myndighet utlevere kopi av dokumenter som revisor har i sin besittelse.

Skatteetaten kan ha tilsvarende behov for opplysninger fra andre betrodde tredjeparter, for eksempel regnskapsfører, regnskapsleverandører, andre skatterådgivere og serviceleverandører av lagrings- og skytjenester. Det følger av skatteforvaltningsloven § 10-2 at enhver tredjepart etter krav fra skattemyndighetene plikter å gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt. Dette omfatter opplysninger om det forretningsmessige mellomværender, men det er tvilsomt om det hjemler tilgang til arkivet som sådant (innholdsdataene).

3.5 Behov for klare rettslige avgrensninger av skatterådgiveres taushetsplikt

Den rettslige utledningen av advokaters taushetsplikt følger av Grunnloven § 102 om respekt for familieliv, privatliv og kommunikasjon. Videre er advokaters taushetsplikt straffesanksjonert etter straffeloven § 211. Rettspraksis om rekkevidden av taushetsplikten er spredt på mange ulike rettsområder der ulike samfunnsinteresser gjør seg gjeldende. Dette har medført et broket rettskildebilde der grensene for advokaters taushetsplikt ofte er uklar. Dette er svært utfordrerne for skattemyndighetenes kontrollvirksomhet.

Uklarheten knyttet til rekkevidden av taushetsplikten er videre prosessdrivende. Det er vanskelig å ta stilling til rekkevidden uten en omfattende rettslig vurdering. Dette skaper igjen rom for uenighet mellom den skattepliktige/advokaten på den ene siden og skatteetaten på den annen.

Videre medfører de sterke hensynene bak taushetsplikten at skattemyndighetenes vil legge inn en margin/buffer i sin egen rettsanvendelse, som igjen medfører risiko for at skattemyndighetene ikke får et tilstrekkelig (og legitimt) opplysningsgrunnlag ved kontroll av skattefastsettelsen. Eksempler på spørsmål som har oppstått i praksis er når advokater opererer i utenfor tradisjonell «egentlig advokatvirksomhet» som for eksempel finansrådgivning/formuesrådgivning, eiendomsmegling og annen rådgivning som ikke er juridisk/prosessuell. Videre kan det i skattesaker oppstå spørsmål om opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven har forrang for profesjonstaushetsplikten når advokater opptrer i egenskap av å være styremedlemmer eller har tittel som internadvokater. Skattedirektoratet bemerker at ovennevnt virksomhet bør falle utenfor taushetsplikten for «den egentlige advokatvirksomhet».

En annen viktig avgrensning som oppstår i praksis er den reelle fortroligheten i korrespondansen mellom advokat og klient når kommunikasjonen retter seg mot en større krets av personer, for



notat

Side 11

eksempel der advokat er én av mange mottakere. Et annet spørsmål er når fortrolig korrespondanse, ikke lenger kan anses som fortrolig fordi den gjøres kjent for andre enn klienten, se i denne sammenheng RT-2009-1526. Et illustrerende eksempel, som nevnt i forrige punkt, er i en forhandlingssituasjon der klienten får direkte råd fra advokaten gjennom endringer og tilføyelser i et avtaleutkast og avtaleutkastet i neste omgang oversendes motparten. Her vil juridiske råd fra advokaten endre karakter til et «formelt» forhandlingsutspill fra klienten. Forhandlingsdokumenter mellom partene kan være godt egnet til å belyse de faktiske forholdene i en skattesak, herunder vurdering av motiver mv..

Det er også viktig å ha klare prosessuelle regler for gjennomgang av arkiver/dokumenter som kan inneholde advokatkorrespondanse. Det vises i denne forbindelse til Høyesteretts kjennelse i UTV-2017-1075 (Ferncliff, Saga Tankers) som inneholder viktige prosessuelle avklaringer. Høyesteretts kjennelse løser imidlertid ikke alle prosessuelle spørsmål som kan oppstå i de ulike sakene.

Skattedirektoratet viser til at et sentralt behov, for både skatteetaten og de skattepliktige, er knyttet til klare rettslige grenser for rekkevidden av advokaters taushetsplikt. Dette gjelder både de materielle og prosessuelle rammene. Skattedirektoratet kan komme tilbake med nærmere synspunkter til de konkrete avgrensingene dersom ønskelig.

3.6 Advokater som skattepliktige

Skattedirektoratet viser til at det er en egen problemstilling knyttet til rekkevidden av advokaters taushetsplikt når det gjelder advokatens egne skattemessige forhold.

Advokater har den samme opplysningsplikten om egne skattemessige forhold som andre skattepliktige. Skatteetatens erfaring viser at taushetsplikt for advokatkorrespondanse er til hinder for saksopplysning i kontroll av grunnlaget for skattefastsettingen. Det er ikke grunn til å tro at det er et omfattende problem, men det utgjør en vesentlig hindring i saker om økonomisk kriminalitet begått av advokater.

Skattedirektoratet viser videre til Høyesteretts dom i Rt-2008-158 om utlevering av dokumenter fra Økokrim til skatteetaten i sak der advokaten var mistenkt for medvirkning i samme sak som den skattepliktige. Skattedirektoratet viser til at Advokatlovutvalget (NOU 2015:3) foreslår å innføre et forbud mot slik utlevering. Skattedirektoratet støtter ikke denne vurderingen og viser til at hensynene til advokaters taushetsplikt ikke gjør seg gjeldende i like sterk grad, samtidig som utleveringen både kan begrunnes i politiets eget behov for bistand og skatteetatens behov for opplysninger. Skattedirektoratet kan ikke se at en generisk begrunnelse om misbruksfare gjør seg sterkt gjeldende.

4. Behov for opplysninger for å identifisere skatterettslige problemstillinger ("kontrollutplukk")



notat

Side 12

4.1. Innledning

I punkt 3 har Skattedirektoratet redegjort for skatteetatens behov for opplysninger til kontroll av skattefastsettelsen. Skatteetaten har imidlertid også et stort behov for å identifisere mulige skatterettslige problemstillinger der det er størst risiko for at fastsettingen kan være feil. En optimal målretting kontrollene er vesentlig for skatteetatens ressursutnyttelse og for å sikre en god kvalitet på skattefastsettelsen.

Nedenfor følger eksempler på skatterettsområder der skatteetaten har identifisert et særlig behov for kontrollopplysninger. Eksempelene er ikke uttømmende. Videre kan endring av rettsregler og rådgivningsopplegg medføre endrede behov for å identifisere risikoområder for kontroll.

4.2 Opplysninger om «14-90 saker»

Det følger av skatteloven § 14-90 at selskap eller sammenslutning som har skatteposisjon uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost er part i omorganisering eller får endret eierforhold som følge av slik omorganisering eller annen transaksjon, og det er sannsynlig at utnyttelse av den generelle skatteposisjonen er det overveiende motiv for transaksjonen, skal skatteposisjonen falle bort om den representerer en fordel eller inntektsføres dersom den representerer en skatteforpliktelse.

Dette er en lovfesting av gjennomskjæringsreglene ved tilfeller av overføring av skatteposisjoner. Vilkårene for bruk av § 14-90 ligner på den ulovfestede normen, men er ikke sammenfallende. Det skal også etter § 14-90 foretas en (objektiv) avveining av de skattemessige-, mot øvrige forretningsmessige motiver.

4.2.1 Opplysningsplikt om egne forhold

Utfordringene knyttet til den rettslige vurderingen er mange av de samme som for ulovfestet gjennomskjæring. Men, ettersom lovbestemmelsen gjelder et spesifikt avgrenset område, har skattemyndighetene god anledning til å målrette spørsmål for å identifisere potensielle tilfeller som kan rammes av regelverket. I skattemeldingen for aksjeselskaper (RF-1027) er det inntatt følgende post til kontrollformål:

«Har selskapet i løpet av 2017 fått endret eierforhold som følge av omorganisering eller annen transaksjon som bringer selskapet inn i konsernforhold (mer enn 90 %) til nye selskaper? (fylles ut av selskap som har hatt skatteposisjon som overstiger kr 1 mill. uten tilknytning til eiendel eller gjeldspost, se rettledningen)»

Dette spørsmålet besvares med «Ja» eller «Nei».

Tall for 2016 viser at 1 024 aksjeselskap krysset av for «Ja», mens 241 678 selskap krysset «Nei». Dette utgjør ca. 0,004 % av aksjeselskapene som besvarte kontrollspørsmålet med «Ja».

Skattedirektoratet bemerker at i en rekke underrettsdommer har spørsmål om aksjeselskapet har krysset av posten i skattemeldingen vært sentralt i vurderingen av om den skattepliktige har gitt



notat

Side 13

uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette viser at posten har en praktisk viktig betydning både som kontrollutplukk, men også som en del av den skattepliktiges opplysningsplikt.

4.2.2 Behov for opplysninger fra tredjepart

Opplysninger fra tredjepart vil tjene til kontrollformål der den skattepliktige selv ikke har gitt opplysninger. Skatteetatens erfaring, som stadfestes av en rekke underrettsdommer, viser at det er en underrapportering fra den skattepliktige på området. Det er imidlertid vanskelig å tallfeste denne underrapporteringen.

Vi viser til vurderingene under punkt 5 om skatterådgiveres opplysningsplikt for nærmere angitte transaksjoner etter BEPS tiltak 12.

4.3 Transaksjoner mellom aksjonær og selskap

Etter innføring av fritaksmetoden er utbytte og gevinst ved realisasjon av askjer mv. skattefri. Utbytte og gevinster til personlig aksjonær skattlegges. Dette har medført et press mot investering i av formuesobjekter som er egnet til privat bruk (båt og hytte mv) i aksjeselskapet. Dersom aksjeselskapets erverv av formuesobjektet ikke anses å være skjedd i virksomheten men til privat bruk av aksjonæren/nærstående, skattlegges selskapet for uttak og aksjonæren for utbytte, jf. Rt-2003-536 (Storhaugen Invest).

Skatteetatens erfaring de senere år er at det har vært en relativ stor andel av saker der det er spørsmål om formuesobjektet er ervervet i virksomhet. Det foreligger blant annet svært mange underrettsdommer på området.

4.3.1 Opplysningsplikt om egne forhold

I skattemeldingen for aksjeselskap (RF-1028) er det tatt inn flere kontrollspørsmål knyttet til transaksjoner mellom selskapet og aksjonær. Dette gjelder blant annet om selskapet har ytet eller mottatt lån fra aksjonæren, utleie av formuesgjenstand til aksjonær og salg/uttak av varer og andre formuesgjenstander.

Skattedirektoratet bemerker at i en rekke underrettsdommer har spørsmål om aksjeselskapet har krysset av for den aktuelle posten i skattemeldingen vært sentralt i vurderingen av om den skattepliktige har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Dette viser at posten har en praktisk viktig betydning både som kontrollutplukk, men også som en del av den skattepliktiges opplysningsplikt.

4.3.2 Behov for opplysninger fra tredjepart

Opplysninger fra tredjepart vil tjene til kontrollformål der den skattepliktige selv ikke har gitt opplysninger. Skatteetatens erfaring, som stadfestes av en rekke underrettsdommer, viser at det er en underrapportering fra den skattepliktige på området. Det er imidlertid vanskelig å tallfeste denne underrapporteringen.

Figur 1.13



notat

Side 14

Det er vanskelig å anslå i hvilken grad skatterådgivere rådgir ved erverv av slike formuesobjekter. Antall saker der skattemyndighetene finner grunn til å endre skattefastsettingen kan tyde på at selskapet ikke har søkt kvalifisert skatterådgivning i forkant av transaksjonen.

4.4 Opplysninger om transaksjoner som står i sammenheng

Når den skattepliktige gjennomfører enkeltstående transaksjoner i en sammenhengende rekke, for å oppnå en ønsket total effekt er dette på ingen måte illegitimt i seg selv. Normalsituasjonen er at de langt fleste sammenhengende transaksjonsrekker tjener legitime forhold, uten risiko for å rammes av gjennomskjæring. Omstruktureringer kan for eksempel medføre behov for fisjons-fusjoner eller fisjoner i forbindelse med salg av eiendom eller virksomhet gjennom aksjesalg mv.

Skatteetatens erfaring viser imidlertid at mange gjennomskjæringssaker faktisk gjelder sammenhengende transaksjoner der den enkelte transaksjon isolert sett fremstår som ordinær, men hvor rekken av transaksjoner ender i en gunstig beskatning. Det er den endelige skattemessige resultatet av transaksjonsrekken til sammen som har vært overveiende motiv bak de enkeltstående transaksjonene. Et illustrerende eksempel er Høyesteretts dom av 18. oktober 2016, inntatt i UTV-2016-1678 (IKEA).

Der det gis opplysninger som gjør myndigheten i stand til å se transaksjonsrekken i sin helhet, kan skatteetaten undersøke forholdet nærmere. I praksis ser man imidlertid at det kan være utfordrende å se de enkelte transaksjonene i sammenheng, for eksempel fordi de går over flere år. Dette fører til en vesentlig hindring for skattemyndighetenes mulighet til å identifisere transaksjonsrekken i sin helhet. Dette medfører igjen en betydelig risiko for uriktig skattefastsetting og manglende beskatning av potensielt store beløp.

Skattemyndighetene har også erfaring med at skattepliktige bevisst forskyver utnyttelse av ervervede skatteposisjoner til et senere skatteår for at det skal bli vanskeligere for skattemyndighetene å oppdage den skatterettslige problemstillingen.

Skattedirektoratet legger til grunn at det er et udekket opplysningsbehov på dette området som potensielt kan gjelde betydelige verdier.

4.4.1 Opplysningsplikt om egne forhold

Det vises til punkt 3.1 over om opplysningsplikten om egne forhold. Etter Skattedirektoratets oppfatning foreligger det en plikt til lojalt å gi alle nødvendige opplysninger som kan ha betydning for skattefastsettelsen. Der den skatterettslige løsningen er usikker medfører dette videre en plikt til å påpeke forholdet særskilt.

Per i dag foreligger det ingen kontrollspørsmål på skattemeldingens side 1 som eksplisitt ber om opplysninger om enkeltstående transaksjoner i en samlet transaksjonsrekke. Som nevnt over vil sammenhengende transaksjoner normalt tjene legitime formål uten risiko for gjennomskjæring. En



notat

Side 15

"automatisk" opplysningsplikt om at den enkeltstående transaksjon er gjennomført i en transaksjonsrekke vil medføre en overrapportering til skattemyndighetene. Både av ressurshensyn (for den skattepliktige og skattemyndighetene) og hensynet til god målretting av kontrolltiltak, kan det være grunn til å avgrense opplysningsplikten. Dette kan for eksempel gjøres ved å sette ulike vilkår for utfyllingen som for eksempel at transaksjonsrekken har medført økning av gjeld til utenlandsk selskapet for selskapet (den skattepliktige). Se nærmere omtale i punkt 5 under.

4.4.2 Behov for opplysninger fra tredjepart

Opplysninger fra tredjepart vil tjene til kontrollformål der den skattepliktige selv ikke har gitt opplysninger.

Vi viser til vurderingene under punkt 5 om skatterådgiveres opplysningsplikt for nærmere angitte transaksjoner etter BEPS tiltak 12.

4.5 Konsernstrukturering

Skattemyndighetenes har et opplysningsbehov ved transaksjoner mellom nærstående. Dette gjelder både opplysninger til bruk for verdsettelse, men også for å identifisere at det foreligger en nærståendeproblematikk.

Eksempler på slike saker er rigging av skatteeffektive selskapsstrukturer i ulike land. Et viktig motiv er å ha mulighet til å få utdelt utbytte skattefritt hjem til morselskapet, herunder unngå alminnelig selskapsskatt og kildeskatt. Teknikker som brukes for dette inkluderer bruk av mellomliggende selskaper (stepping stones) for å unngå kildeskatt på utbytte, benyttelse av skatteavtaler (treaty shopping), bruk av "transparente" selskapsformer (typisk ansvarlige selskaper og partnerships) som kan innebære dobbel ikke beskatning, mv. Dette kan innebære både lovlig skatteplanlegging og skatteplanlegging som rammes av ulike misbruksregelsett som GAAR (PPT) og SAARs slik som limitation on benefit (LOB) og beneficial owner og ulovfestet gjennomskjæring.

En annen del av skatteoptimaliseringen er ved å legge inntektene til lavskatteland. I denne sammenheng er det viktig for konsernene å unngå CFC (NOKUS) beskatning, samt oppnå avtalestrukturer som sikrer en gunstig fordeling av inntektene med det formål å betale minst mulig skatt.

Skattemyndighetene har et stort behov for opplysninger for å identifisere slike saker. Det er typisk at norske skattemyndigheter får et for fragmentert bilde til å se sammenhengen med selskapsstrukturene. Et eksempel på dette kan være om konsernet foretar en omstrukturering av utenlandske selskap som ikke har direkte betydning for de norske selskapene, men får stor indirekte virkning ved for eksempel skifte av (konsernintern) kontraktsmotpart eller ny kanalisering av rentebetalinger og utbytte mv.

Antallet saker hvor skattemyndighetene vurderer slike konsernstruktureringer er i dag lavt. Det antas at en vesentlig årsak til dette skyldes at skattemyndighetene ikke har fullt innsyn i de

Figur 1.15



notat

Side 16

selskapsstrukturene som ligger utenfor Norge og de reelle begrunnelsene for de strukturer som er valgt.

4.5.1 Opplysningsplikt om egne forhold

Fra og med 1. januar 2018 har Norge implementert såkalt "land for land rapportering" (CBC). Rapporteringen gjelder alle konsern med 6,5 mrd eller mer i omsetning.

CBCrapportering må, for konsern som har mer enn 6,5 mrd i omsetning, antas å kunne avhjelpe informasjonsbehovet for noen av de problemstillinger som kan oppstå gjennom strukturerings- og restrukturerings av internasjonale konsern. Samtidig påpekes det at fremgår eksplisitt i OECDveiledningen til CBC, som norsk CBC-lovgivning i skatteforvaltningslovens § 8-12 er bygd på, at informasjonen kun skal brukes til nærmere risikovurderinger og ikke direkte til sammenlignbarhetsanalyser mv. Med andre ord så skal den kunne danne utgangspunkt for etatens videre kontrollarbeid og risikovurderinger, men ikke kunne være et selvstendig grunnlag for inntektstillegg etter skatteloven § 13-1 eller andre hjemler.

CBC rapporteringen omfatter heller ikke alle selskap som kan ha skatterettslige problemstillinger knyttet til konsernstrukturerings. Som nevnt i punkt 2 over foreligger det en plikt til lojalt å gi alle nødvendige opplysninger som kan ha betydning for skattefastsettelsen. Der den skatterettslige løsningen er usikker medfører dette videre en plikt til å påpeke forholdet særskilt.

4.5.2 Behov for opplysninger fra tredjepart

Opplysninger fra tredjepart vil tjene til kontrollformål der den skattepliktige selv ikke har gitt opplysninger.

Vi viser til vurderingene under punkt 5 om skatterådgiveres opplysningsplikt for nærmere angitte transaksjoner etter BEPS tiltak 12.

4.6 Internprisingsaker

I internprisingsaker er informasjonsbehovet i utgangspunktet knyttet til opplysninger i underlagsmateriale til bruk i verdsettelsen. Det er etablert et relativt omfattende dokumentasjonsregelverk i skatteforvaltningsloven § 8-11 for kontrollerte transaksjoner. For å finne armlengdes pris på en kontrollert transaksjon, må skattemyndighetene forstå innholdet i transaksjonen og den mest hensiktsmessige prisingsmetode ut fra omstendighetene i saken. I dette arbeidet er det nødvendig for skattemyndighetene å be om innsyn i konsernets internprisingsdokumenter, herunder kopier av relevante avtaler, funksjonsanalyse foretatt av foretaket samt selskapets beskrivelse av den valgte prisingsmetoden.

En betydelig del av Oljeskattekontorets endringssaker gjelder internprising. Det er forholdsvis sjelden i praksis at Oljeskattekontoret har saker der det er tvil om faktum om selskapsstrukturer, men dersom den skattepliktige underslår opplysninger om interessefellesskap kan det ha store konsekvenser. Sett for eksempel at et selskap selger all sin naturgass til annet selskap. Dersom kjøperen fremstår som et eksternt selskap, men i realiteten er et interesseforbundet selskap, kan det



notat

Side 17

være at salgene undergis en forenklet kontroll slik at det potensielt oppstår provenytab. Opplysningssvikten kan også få den skadevirkning at salget av naturgass, som oppfattes som et eksternt salg, på sviktende grunnlag benyttes som sammenligningsgrunnlag i andre saker. Provenytabet kan dermed forplante seg til andre transaksjoner. På dette området er det særlig viktig med opplysninger som identifiserer interessefellesskapet.

4.6.1 Opplysningsplikt om egne forhold

Det vises til punkt 3.1 over om den generelle opplysningsplikten om egne forhold. Etter Skattedirektoratets oppfatning foreligger det en plikt til lojalt å gi alle nødvendige opplysninger som kan ha betydning for skattefastsettelsen.

Det er videre etablert et relativt omfattende dokumentasjonsregelverk i skatteforvaltningsloven § 8-11 for kontrollerte transaksjoner. Som nevnt over er det likevel en utfordring for skatteetaten å identifisere alle relevante internprisingssituasjonene.

4.6.2 Behov for opplysninger fra tredjepart

Opplysninger fra tredjepart vil tjene til kontrollformål der den skattepliktige selv ikke har gitt opplysninger som kan identifisere nærstående problematikken.

Vi viser til vurderingene under punkt 5 om skatterådgiveres opplysningsplikt for nærmere angitte transaksjoner etter BEPS tiltak 12.

4.7 Skattemessig hjemmehørende

Det følger av skatteloven § 2-2 at selskap mv. som er hjemmehørende i riket er skattepliktig hit. I vurderingen av om selskapet er hjemmehørende i Norge er det vesentlige kriteriet om den faktiske ledelsen skjer her. I en del jurisdiksjoner er det ikke krav om at registrerte selskaper skal drive virksomhet på stedet, samt at det er lovlig å registrere såkalte nominees ("stråmenn") som rettighetshavere i styret mv. Det som er kjennetegn for mange selskaper i disse jurisdiksjonene er at alle formelle dokumenter om selskapsbeslutninger, som styremøter og generalforsamling mv. viser at disse foregår i jurisdiksjonen. Men, den reelle ledelsen, blant annet gjennom uformelle beslutninger av personer med den reelle innflytelsen, ikke er ment å kunne spores i selskapsdokumentasjonen. Dette har medført store utfordringer for skattemyndighetenes muligheter til å vurdere om det foreligger skatteplikt til Norge.

For å avgjøre om den faktiske ledelsen av selskapet skjer i Norge er det nødvendig med opplysninger som blant annet indikerer hvor den faktiske ledelsen skjer fra, hvem som i realiteten er aksjonærer, styreleder og daglig leder mv. Vurderingen av om selskapet er hjemmehørende i utlandet eller Norge blir ofte knyttet til hvordan beslutningene i selskapet tas, hvem som er involvert, hvordan informasjonsflyten går mv. Typiske kontrollopplysninger av relevans kan være hvem som har initiert sentrale avtaler, hvem som har forhandlet på vegne av selskapet, hvem har utarbeidet utkast til avtaler og hvem fatter de sentrale beslutningene mv..

Figur 1.17



notat

Side 18

4.7.1 Opplysningsplikt om egne forhold

Det vises til punkt 3.1 over om den generelle opplysningsplikten om egne forhold. Etter Skattedirektoratets oppfatning foreligger det en plikt til lojalt å gi alle nødvendige opplysninger som kan ha betydning for skattefastsettelsen.

4.7.2 Behov for opplysninger fra tredjepart

Opplysninger fra tredjepart vil tjene til kontrollformål der den skattepliktige selv ikke har gitt opplysninger som kan identifisere nærståendeproblematikken.

Vi viser til vurderingene under punkt 5 om skatterådgiveres opplysningsplikt for nærmere angitte transaksjoner etter BEPS tiltak 12.

4.8 Opplysninger om skattefrie realisasjonsgevinster mv.

Ved den skattepliktiges egenfastsettelse er det i utgangspunktet ingen opplysningsplikt for skattefrie inntekter, eller ikke fradragsberettigede kostnader/tap. Dette har ikke direkte betydning for skattefastsettelsen, selv om de kan ha en indirekte relevans, for eksempel ved skjønnsfastsettelse av inntekt og formue.

Det foreligger imidlertid et betydelig kontrollbehov av om den skattepliktiges egne skattefastsettelse er basert på korrekt rettsanvendelse. Det kan nevnes at realisasjon av aksjer innenfor fritaksmetoden utgjør store beløp. Erfaringsmessig skjer det i et ikke-ubetydelig utstrekning at den skattepliktige selv tar feil i vurderingen av om en gevinst – eller et tap – faller under fritaksmetoden.

Skatteetatens erfaring viser at det ofte, i hvertfall ved realisasjon av verdipapirer med stor økonomisk verdi, er rådgivere som foretar vurderingene om gevinster/tap er omfattet av fritaksmetoden.

4.8.1 Opplysningsplikt om egne forhold

I RF-1359 ”Gevinst, tap, utbytte på aksjer og andre finansielle produkter (kun for selskap) 2017” for aksjeselskap etterspør skatteetaten opplysninger om selskapet realisert finansielle instrumenter (herunder aksjer) som omfattes av fritaksmetoden. Det fremgår imidlertid av rettleiingen at det er frivillig å gi opplysningene. Det kan eventuelt utredes om det er hensiktsmessig å innføre en særskilt hjemmel om opplysningsplikt for skattefrie realisasjoner innenfor fritaksmetoden.

4.8.2 Behov for opplysninger fra tredjepart

Opplysninger fra tredjepart vil tjene til kontrollformål der den skattepliktige selv ikke har gitt opplysninger.

Vi viser til vurderingene under punkt 5 om skatterådgiveres opplysningsplikt for nærmere angitte transaksjoner etter BEPS tiltak 12.



notat

Side 19

4.9 Opplysninger om kontohaver, klientkonto - CRS

Det følger av skatteforvaltningsloven § 10-2 (2) at "Advokater og andre tredjeparter plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra skattemyndighetene å gi opplysninger om pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktig." Skattemyndighetene kan etter forespørsel få opplysninger om navngitte klienter som har midler inntilstående på klientkonto eller er parter i transaksjoner mv.

Norge og USA har inngått en mellomstatlig avtale om forbedret internasjonal overholdelse av skattelovgivningen og gjennomføring av FATCA (Foreign Account Tax Compliance Act). Avtalen forplikter norske myndigheter til å ha regler og systemer som gjennomfører FATCA i Norge og utveksle bestemte kontoopplysninger til amerikanske skattemyndigheter.

OECD har på bakgrunn av FATCA utarbeidet en standard for automatisk utveksling av skatteopplysninger om finansielle konti, vedtatt i juli 2014. Standarden kalles ofte «the Common Reporting Standard» (CRS) og bygger på FATCA-avtalene USA inngår med andre land. Norge undertegnet 29. oktober 2014 en multilateral avtale om automatisk utveksling av skatteopplysninger om finansielle konti og utveksler opplysninger automatisk med andre land i tråd med CRS standarden fra og med 2017 (dvs. skatteåret 2016). Ved å tiltre avtalene har Norge blant annet forpliktet seg til å ha lovgivning og systemer som er nødvendig for gjennomføringen av avtalen. Avtalene er gjennomført i skatteforvaltningsloven kapittel 7, 10, 11 og 14 og skatteforvaltningsforskriften og samordnet med nasjonale rapporteringsforpliktelser.

Opplysningsplikten om finansielle forhold og forsikringer er regulert i skatteforvaltningsloven § 7-3 og skatteforvaltningsforskriften § 7-3. Opplysningspliktige har en plikt til å identifisere kontohavere og reelle rettighetshavere som er skattemessig bosatt eller hjemmehørende i andre land. Opplysninger om hvor kontohaver/reelle rettighetshavere er skattepliktig, og utenlandsk identifikasjonsnummer, skal sendes inn fra og med det inntektsåret det er innhentet egenerklæring eller kundeopplysninger er undersøkt for å fastslå hvor kontohaver/reelle rettighetshavere er skattepliktige.

Advokatens klientkontoer skaper en utfordring når advokatene ikke anses å forvalte de inntilstående midlene på klientkontoen. Advokaten har dermed ingen plikt til å gi slike opplysninger uoppfordret. Opplysningsplikten påligger finansinstitusjonen der kontoen forvaltes. Finansinstitusjonen har imidlertid ikke opplysninger om kontohavere eller de reelle rettighetshaverne på klientkontoen. En advokat vil i denne sammenheng ikke anses som kontohaver etter CRS. Skatteetaten har oppfattet at dette er en internasjonal problemstilling.

Skattedirektoratet viser til Advokatlovutvalgets forslag i NOU 2015:3, punkt 15.7.4.8, om individuelle klientkonto som står i både advokatens og klientens navn. Skattedirektoratet viser til at forslaget kan være egnet til å løse problemstillingen knyttet til finansinstitusjoners uoppfordrede rapportering av kontohaver/ reelle rettighetshaver

5 BEPS tiltak 12



notat

Side 20

5.1 Innledning

BEPS tiltak 12 gjelder opplysningsplikt for såkalt aggressiv skatteplanlegging.

BEPS redegjør for ulike generiske kjennetegn som anses å være typisk for «aggressiv skatteplanlegging». Skatteunndragelsesutvalget har tidligere vurdert om det burde innføres egen rapporteringsplikt for skattepakker. Skatteunndragelsesutvalget kom imidlertid til at slike pakker var relativt lite utbredt og at det derfor syntes å være et marginalt behov for særskilt regulering.

Innledningsvis viser vi til at direktoratet ikke har fått spørsmål om det bør innføres regler om opplysningsplikt på bakgrunn av BEPS tiltak 12, herunder eventuelle hensyn som taler for eller mot at opplysningsplikten bør ha gjennomslag mot advokaters taushetsplikt. Vi vil derfor begrense oss til å redegjøre for i hvilken grad en eventuell opplysningsplikt dekker skatteetatens behov for opplysninger og skissere et konsept for opplysningsplikten.

Skattedirektoratet bemerker at vårt inntrykk er at det de senere år har vært relativt lite utbredt med skattepakker som inneholder de generiske kjennetegnene som angitt i BEPS tiltak 12. Erfaringer fra ulike kontrollområder viser imidlertid enkeltstående eksempler på pakker som har kjennetegn av "skattepakker". Gjennomgående for disse sakene er at de er knyttet til opplegg som er egnet til skatteunndragelse. Det vil si at det ikke gjelder aggressiv utnyttelse av skattereglene, men tilpasninger for å hindre at skatteetaten avdekker skattepliktig inntekt og formue, herunder opplegg for konstruert dokumentasjon av kostnader som ledd i tilsynelatende legitim overføring av penger til utlandet. Videre er det et kjennetegn at rådgiveren (arkitekten) bak opplegget opererer fra utlandet.

Forskning viser at norske skattepliktige holder store verdier i såkalte skatteparadiser, og at svært lite av dette oppgis til norske skattemyndigheter. Vi vet mindre om i hvilken grad dette omfanget skyldes generiske skattepakker, enkeltrådgivning eller den skattepliktiges egne initiativ. Vi ser imidlertid at svært mange utenlandske rådgivere markedsfører generiske opplegg, og kontrollvirksomheten har avdekket at nordmenn anvender disse oppleggene.

Lovutvalgets mandat viser til at utredningen skal ta høyde for en fremtidig utvikling på bruk av skattepakker. Det er i denne sammenhengen også et poeng at det samlede internasjonale regelverket er uniformt, både med hensyn til utveksling av opplysninger og for å unngå at skadelig/uønsket skatterådgivning ikke omgår opplysningsplikten ved å flytte rådgivnings-/tilretteleggingsvirksomheten til land som ikke selv har sett noe behov for regulering.

Skattedirektoratets vurdering er at en innføring av rapporteringsplikt for skatterådgivere både nødvendiggjør hjemler for at opplysningene skal gis ukrevet og unntak fra advokaters taushetsplikt. Når det gjelder rapporteringsplikt for den skattepliktige om egne forhold, foreligger det allerede i dag hjemmel. Men, som vi har vist til i punkt 3.1 over mener Skattedirektoratet at det bør utredes om det kan innføres en selvstendig rapporteringsplikt, uavhengig av det endelige skatterettslige resultat. En slik selvstendig plikt følger av reglene i BEPS tiltak 12 som også inneholder egne sanksjonsregler for mislighold av rapporteringsplikten.

Eksempler på bruk av skattepakker er omtalt i punkt 5.2.1 til 5.2.4 under. Vi har i punkt 5.2.5 også tatt med et eksempel på et tilfelle som gjelder lovlig skattemessig optimalisering av et finansprodukt og som vi antar ville vært omfattet av en rapporteringsplikt. Formålet med dette eksempelet er å



notat

Side 21

vise at rapporteringsplikt kan få anvendelse ved skatteoptimalisering av produkter på finanssektoren, og samtidig vise et eksempel på et tilfelle som i ettertid er vurdert å være innenfor gjeldende regelverk av skatteetaten, men som lovgiver har funnet behov for å regulere nærmere.

I punkt 5.3 omtaler vi spørsmål om behov om utveksling av opplysninger fra utenlandske rådgivere, herunder spørsmål om gjensidighet. I punkt 5.4 vil vi kort redegjøre for ulike opplegg fra skatterådgivere som er likeartede, uten at de nødvendigvis inneholder de generiske kjennetegnene i BEPS tiltak 12. Til slutt vil vi i punkt 5.5 vil vi redegjøre mulig opplysningsplikt etter BEPS tiltak 12 for nærmere definerte transaksjoner på områder med risiko for "aggressiv skatteplanlegging".

5.2 Skattepakker med generiske kjennetegn

Internasjonale analyser av lekkasjer som Panama Papers viser at strukturer som er egnet for hemmelighold og skatteunndragelse typisk opprettes gjennom mellommenn som tilbydere av virksomhetstjenester¹, finansinstitusjoner, advokater, revisjonsfirma og andre skatterådgivere. Når det gjelder saker med tilknytning til Norge, viser våre analyser at flere banker spilte en sentral rolle i å levere slike tjenester og stod for en svært stor andel av strukturene. Dette var tilsynelatende generiske produkter som ble markedsført til bestemte kundegrupper, og som i mindre grad var annonsert åpent. En analyse av markedet som åpent markedsfører opprettelse og oppfølging av offshore selskaper, truster mv på internett, viser at det tilbys standardiserte tjenester som gjør det mulig for klienter å unngå skatt gjennom hemmelighold. Markedsføringen bærer preg av fokus på sekresesse, beskyttelse mot datalekkasjer, kryptert kommunikasjon og generiske fakturaer. Flere tilbydere bruker deres angivelige evne til å beskytte seg mot lekkasjer og internasjonale initiativ for økt åpenhet, som et markedsføringsverktøy. Slik markedsføring kan bidra til å normalisere skatteunndragelser og påvirke skattepliktige til å anvende slike strukturer uten å søke tilstrekkelige juridiske råd.

5.2.1 Eksempel 1 – Verdipapirer²

I strukturen som er illustrert nedenfor, markedsfører en bank i Luxembourg et produkt til norske kunder. Den enkelte kunde blir enig med banken om at banken etablerer et skallselskap på Seychellene. Banken kontakter Mossack Fonseca (en tilbyder av virksomhetstjenester i Panama) som leverer:

- opprettelse og registrering av skallselskap på Seychellene; et IBC-selskap med følgende fremtredende trekk:
 - o Eierskap gjennom ihendehaveraksjer, og ikke krav til registrering av virkelig eier i selskapsregisteret (frem til 2014)
 - o Selskapet har ikke adgang til å drive virksomhet på Seychellene og er ikke skattepliktig der
 - o Ikke krav om aksjekapital, regnskap eller oppbevaring av regnskapsinformasjon.
- ansatte i Mossack Fonseca registrert som styremedlemmer i skallselskapet i selskapsregisteret på Seychellene

¹ Se hvitvaskingsloven § 2 nr 4 for en definisjon i norsk rett.

² Eksempelet er beskrevet på bakgrunn av offentlig tilgjengelig informasjon, og gir ikke uttrykk for Skatteetatens behandling av sakene.



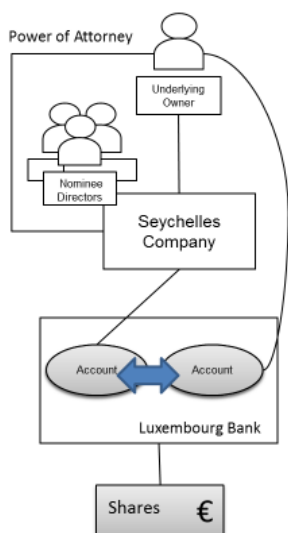
notat

Side 22

- disse styremedlemmer gir den norske skattepliktige en fullmakt til å disponere skallselskapets bankkonto i Luxembourg.

Banken oppretter en konto for skallselskapet og en personlig konto for den norske skattepliktige i Luxembourg. Aksjene i skallselskapet registreres på den norske skattepliktiges personlige konto. Banken krever at alle transaksjoner gjøres gjennom den personlige kontoen, og unngår slik at det foreligger eksterne transaksjoner til og fra selskapskontoen. Banken håndterer all kommunikasjon med Mossack Fonseca. Den norske skattepliktige betaler et gebyr for å etablere strukturen og et årlig gebyr til banken. Mossack Fonseca fakturerer sine tjenester til skallselskapet, og betaling administreres av banken.

Banken gjennomfører handler i norske aksjer på vegne av den norske skattepliktige, ved å opptre som nominee for skallselskapet. Dette innebærer at banken er registrert i verdipapirregisteret på vegne av den skattepliktige. Den norske skattepliktige oppgir ikke verdiene som holdes gjennom eierstrukturen i utlandet.



I denne strukturen eies investeringene gjennom et Seychellene-selskap. Hvem som er den underliggende eier er tilslørt gjennom bruk av nominee styremedlemmer og ihendehaveraksjer. Den underliggende eieren beholder imidlertid den faktiske kontroll over investeringen gjennom fullmakt gitt av styremedlemmene og pengene blir flyttet inn og ut av strukturen ved å gi instruksjoner til banken i Luxembourg.

5.2.2 Eksempel 2 – Fiktive fradrag i norsk virksomhet

I denne strukturen har norske skattepliktige kjøpt en "pakke" av en tilbyder av virksomhetstjenester på Malta, hvor følgende tjenester inngår:

Figur 1.22



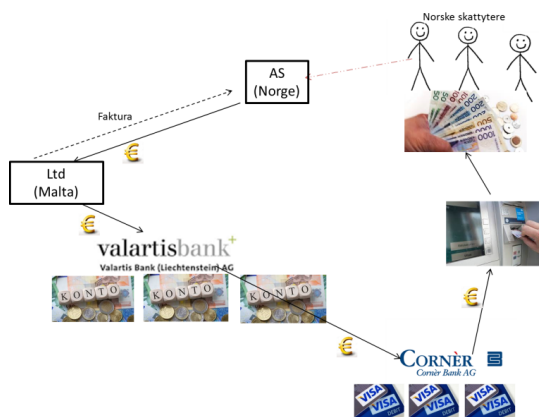
notat

Side 23

MALTA COMPANY	
SET-UP	€1 150
1 Single Trading Company Malta	
1 Tax Registration	
1 Bank Account	
FULL SERVICE PACKAGE - ANNUAL FEE	€5 950
Registered Office Address for 1 Company	
Company Secretary for 1 Company	
Company Director for 1 Company	
Annual Bookkeeping for 1 Company*	
Annual Financial Statement for 1 Company	
Tax Return and Refund Claim for 1 Company	
Bare Trust for 1 shareholder	
3 Personal bank accounts	€1 950
TOTAL FEES	€9 050
VAT (18%)	€1 629
*For up to 300 Accounting Entries per Company	
Share capital per Company:	€1 200

Tjenestetilbyderen foresto stiftelsen av et Malta-selskap og opprettet bankkonto for selskapet i Malta. Den norske skattepliktige stod som beneficial owner i selskapet, mens tjenestetilbyderen foresto fremskaffelsen av "Authorised Trustee" og "Directors" i selskapet. Videre foresto tjenestetilbyderen opprettelse av tre personlige bankkonti i Liechtenstein og tre personlige bankkort i Sveits. Bankkontiene hadde pseudonymnavn.

Penger ble overført fra det norske aksjeselskapet til selskapet i Malta. Pengene ble deretter overført til bankkontiene i Liechtenstein, for videre å bli overført til sveitsiske bankkort som ble benyttet til uttak i norske minibanker.



Tjenestetilbyderen ordnet alt av forretningsførsel i Malta. Etter instruks fra beneficial owner i Malta-selskapet foresto tjenestetilbyderen også fakturering fra Malta-selskapet til det norske aksjeselskapet. Skatteetaten anser fakturaene fra Malta-selskapet som fiktive. Fakturaene er benyttet til å legitimere overføringene til Malta, og er regnskapsmessig og skattemessig fradragsført i det norske AS'et. Etter instruks

Figur 1.23



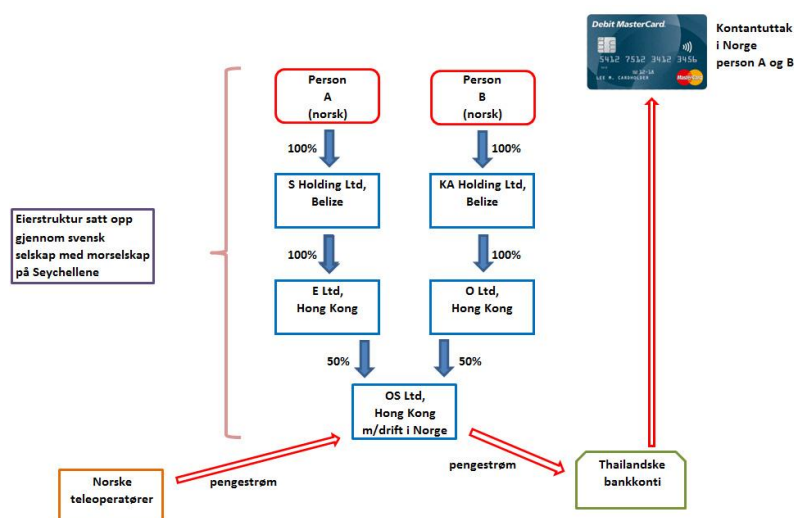
notat

Side 24

fra beneficial owner foresto tjenestetilbyderen også overføringer fra Malta-selskapet sin bankkonto til de norske skattepliktiges bankkonti i Liechtenstein.

5.2.3 Eksempel 3 – Svart omsetning

Etter analyser av bruk av utenlandske betalingskort til uttak av kontanter i minibanker i Norge, ble det etter påfølgende ransaking, omfattende kontroll og etterforskning avdekket at det ble drevet virksomhet med salg av elektroniske innholdstjenester på det norske markedet. Norske skattepliktige hadde bygd opp en selskapsstruktur i utlandet. Ved bruk av flere av disse selskapene ble det inngått avtaler med norske teleoperatører og over en årrekke overført betydelige beløp ut av landet. Pengene ble så flyttet mellom de utenlandske selskapene før de bl.a. ble tatt ut i norske minibanker ved bruk av utenlandske VISA-kort registrert bl.a. på thailandere.



Kontrollen avdekket at bruttoinntekten ble ført ubeskattet ut av Norge, mens kostnadene ble urettmessig belastet norsk selskap som hovedmennene kontrollerte.

Selskapsstrukturen i Hong Kong ble satt opp gjennom en tilbyder av virksomhetstjenester. Kontakten var med en nordisk rådgiver i den nordiske avdelingen av tjenestetilbyderen, mens betaling ble gjennomført til tilbyderens avdeling på Seychellene. Det gikk tydelig frem i epost-korrespondanse med tjenesteyteren at den skattepliktige forble anonym og ikke fremkommer i offentlige registre. Den nordiske kontakten i tjenestetilbyderen formidlet videre kontakt med en annen tjenestetilbyder i Hong Kong som sto for det praktiske rundt registrering og struktur, samt bisto med "regnskapsføring", rapportering til Hong Kong myndigheter og etablering av bankkonti. Tidligere selskaper i strukturen ble opprettet gjennom en tredje tjenestetilbyder på Gibraltar.

Figur 1.24



notat

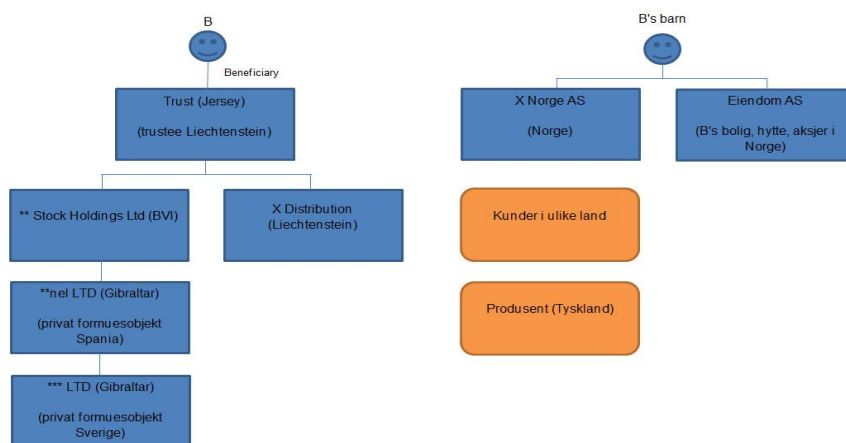
Side 25

I Thailand var det ingen provider/rådgiver. Bankkonti var her opprettet i navnene på lokale thailendere som person A kjente gjennom sitt tidligere ekteskap. Bankkonti i thailenderes navn, men kodebrikke og bankkort sendt til Norge.

5.2.4 Eksempel 4 – Franchiseavgifter

Den skattepliktige B har meldt utflytting til Sveits. Han er senere ansett som skattemessig bosatt i Norge. Hans tilknytning til Norge er ikke synlig bak norsk og utenlandsk selskapsstruktur.

Den utenlandske selskapsstrukturen holdes gjennom en trust på Jersey. Trusten holder eierandeler i to underliggende selskaper. Det første selskapet (British Virgin Island, BVI) har eierandeler i to datterselskaper på Gibraltar som holder formuesgjenstander som disponeres av B. Det andre selskapet (Liechtenstein) mottar franchiseinntekter fra kunder i ulike land for bruk av merkevarer utviklet av B.



B har utviklet et produkt som anvendes av uavhengige virksomheter i mange land som han har franchiseavtale med. Produktet produseres av en uavhengig produsent i Tyskland. Franchiseavgiften ble i starten betalt ved at kundene betalte en overpris for varene til den tyske produsenten og denne betalte deretter en "bonus" til X Distribution i Liechtenstein. Leverandøren byttet etterhvert ledelse som ikke ville fortsette denne avtalen. Dette ble da endret slik at kundene heller bestilte varene fra X Distribution i Liechtenstein, som la inn ordre hos den tyske produsenten. Den tyske produsenten sender deretter varene til kundene, men fakturerer X Distribution i Liechtenstein. Deretter faktureres dette med et påslag til kundene fra X Distribution. Midler i X Distribution deles deretter ut av trusten til B. Det skjer ingen beskatning av betydning i Liechtenstein.

Illustrasjonen over er forenklet. Det er vanskelig å holde oversikten og mange land er involvert. Uten bruk av ransaking i denne saken ville det vært svært vanskelig å skaffe full oversikt. Oversikt over selskapsstrukturen ble funnet i en epost fra trustee til B. I tillegg til den skattepliktige, er det i dette tilfellet service provideren/trusteen som har oversikt over de reelle eierforholdene.

Figur 1.25



notat

Side 26

5.2.5 Eksempel 5 – Fondskonto

Det vises til nærmere omtale i Prop.1 LS (2017-2018), avsnitt 5.7.

En fondskonto er et kombinert investerings- og forsikringsprodukt. Produktet markedsføres under ulike navn som Unit Link, Investeringskonto eller Ekstrapensjon. Fondskonto er en samlebetegnelse på disse variantene.

Via fondskontoen kan det kjøpes og selges ulike verdipapirer mv. Verdipapirer mv. som omfattes kan være aksjer, obligasjoner/rentepapirer, andeler i verdipapirfond og bankinnskudd. En del fondskonti er mer direkte rettet inn mot aksjeinvesteringer, og kunden vil da ofte kunne velge mellom investeringer i en portefølje av ulike verdipapirfond som leverandøren tilbyr, og hvor verdipapirfondene eier aksjer.

Det er forsikringsselskapet som eier plasseringene, men kunden har hele risikoen for avkastningen av innbetalte midler. Kunden har et krav overfor selskapet på et beløp som tilsvarer verdien av de underliggende eiendelene på kontoen.

Det er også knyttet et forsikringsselement til fondskontoen. Dette medfører at forsikringstakers (personlig skattepliktig) avkastning på verdipapirene (utbytte og gevinst) beskattes som avkastning på et forsikringsprodukt. Forsikringsselementet har i enkelte tilfeller utgjort ca 1%. Innretningen innebærer at man får utsatt beskatningen på reelle aksjeinntekter til tidspunktet for utdeling på forsikringsproduktet og dermed oppnår samme effekt som om man hadde hatt aksjer innenfor fritaksmetoden. Endring av skattesatsene for kapitalinntekt har i tillegg medført at avkastning på forsikringsproduktet ved realisasjon/utdeling til personlig forsikringstaker fra 2018 beskattes med 23 % mens aksjeinntekter skattlegges med 30,6 %.

Skattedirektoratet forutsetter at optimaliserte finansprodukter blir utviklet i samarbeid med skatterådgivere.

Skattemyndighetene har vurdert at dette produktet ligger innenfor gjeldende regelverk. Fra og med 2019 har imidlertid lovgiver innført begrensninger for fondskontoene med lavt forsikringsselement (mindre enn 50 %). Disse skattlegges da likt som verdipapirfond.

5.3 Særlig behov om rapportering fra utenlandske rådgivere – gjensidighet

Skatteetatens erfaringer viser at strukturer som er egnet for hemmelighold normalt blir opprettet via mellommenn i utlandet. Selv om mye tyder på at de stor tilbyderne på finansområdet har endret praksis, er det flere indikasjoner på at tilsvarende virksomhet er videreført av andre profesjoner.



notat

Side 27

Eksempler på dette fremgår blant annet av OECD's tipsbase mot omgåelse av internasjonal rapportering av finansielle konti (CRS) og nyere erfaringer fra flere lands skatteadministrasjoner.

Finansministrene i G7-landene ba derfor OECD i mai 2017 om å utrede muligheter for å adressere arrangementer som muliggjør omgåelser av CRS-standarder eller som er egnet til å skjule hvem som er reell eier i en struktur. Det ble bedt om at arbeidet også vurderer *"model mandatory disclosure rules inspired by the approach taken for avoidance arrangements outlined within the BEPS Action 12 Report"*. En slik modell er nå utredet og godkjent av OECD's Committee of Fiscal Affairs (CFA), som er øverste internasjonale myndighet for fastsettelse av internasjonale standarder på skatteområdet. Utformingen er i stor grad basert på anbefalingene fra BEPS 12 men spesifikt innrettet for å adressere strukturer som kan fasilitere skatteunndragelser ved å omgå CRS-rapportering eller skjule reell eier.

CFA's godkjenning innebærer likevel ikke en folkerettslig forpliktelse til å innføre standarden. Alle jurisdiksjoner som har tilsluttet seg CRS har imidlertid forpliktet seg til å ha regler som forhindrer omgåelse av CRS, og OECD-modellen kan her spille en viktig rolle³.

EU lanserte i juni 2017 et direktiv som følger opp anbefalingene i BEPS tiltak 12, og som vil være bindende for medlemslandene. Direktivet som ble vedtatt av EU-landenes finansministre mars 2018, er noe annerledes utformet enn OECD-modellen, og omfatter både opplegg for aggressiv skatteplanlegging og strukturer egnet for skatteunndragelser. Det tas sikte på at direktivet gjennomføres fra juli 2020. Direktivet er ikke EØS-relevant, men kan likevel påvirke hva som anses som "best practice" internasjonalt.

Både OECD-modellen og EU-direktivet er forventet å ha en preventiv effekt mot utvikling og markedsføring av slike opplegg. I tillegg vil opplysninger som rapporteres fra rådgiverne kunne utveksles mellom skatteadministrasjonene. EU-direktivet legger opp til utveksling hver tredje måned gjennom en sentralisert database, med første utveksling 31. oktober 2020. OECD arbeider tilsvarende med en løsning for utveksling av opplysninger under den multilaterale konvensjonen.

Der norske skattepliktige har anvendt strukturer utviklet eller markedsført av utenlandske mellommenn, har Skatteetaten behov for å delta i det internasjonale samarbeidet for å kunne motta relevante opplysninger. Slik utveksling forutsetter normalt gjensidighet. Dette innebærer at avsenderlandet ikke er forpliktet til å dele informasjon som ikke kan innhentes etter tilsvarende regler i mottakerstaten⁴.

Et norsk regelverk som implementerer OECD-modellen vil sikre at i den grad slik virksomhet også tilbys i Norge, vil lovgivningen støtte opp under internasjonale initiativ for å redusere slik rådgivning. I tillegg vil Skatteetaten, under henvisning til vilkåret om gjensidighet, kunne motta verdifull informasjon fra utlandet der norsk skattepliktig har anvendt utenlandsk mellommann. I motsatt fall vil Skatteetaten ikke kunne delta i det internasjonale samarbeidet på dette området.

³ Dette fremheves også i OECD-dokumentet "Mandatory Disclosure Rules for Addressing CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures – Questions and Answers".

⁴ Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Artikkel 21 paragraf 2 bokstav c).



notat

Side 28

5.4 Likeartede opplegg fra skatterådgiverne, men uten generiske kjennetegn etter BEPS

Det er ikke unaturlig at skatterådgivere gjennomgående har likeartede saker med likeartede skatterettslige problemstillinger og løsninger. Dette gjelder også ulike skatteoptimaliserte fremgangsmåter.

Sakene mangler imidlertid de generiske kjennetegnene for "skattepakker" etter BEPS tiltak 12, selv om det benyttes identiske fremgangsmåter.

Eksempler på slike likeartede, og legitime, opplegg er opprettelse av personlig eide Holding selskaper for investeringer og utfisjonering av eiendom/virksomhet til Single Purpose selskap i forkant av salg.

Skatteetaten har imidlertid også erfaring med likeartede opplegg for skatteoptimalisering som rammes av gjennomskjæringsregler. Et relativt fersk eksempel på at skatteetaten har avdekket like opplegg gjelder fremgangsmåte for å eliminere formuesverdien på aksjer. Ved å stifte nye holdingselskaper og foreta kapitalutvidelser i regelmessige sykluser har man oppnådd å spare betydelig formuesskatt. Skattefordelen har ved å komme under en unntaksregel for fastsettelse av formuesverdi i nystiftede selskap i skatteloven § 4-13 første ledd. Nystiftede ikke-børsnoterte aksjeselskaper verdsettes til "summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs". Etter denne regelen beror verdsettelsen på regnskapsførte verdier hvor verdsettelsen av aksjer i stor grad er basert på historisk kostpris, som normalt er langt lavere enn hvis de ordinære skatterettslige verdsettelsesprinsippene anvendes.

Når man i tillegg har foretatt kapitalutvidelser i sine personlig eide holdingselskaper i årene hvor nye holdingselskaper er stiftet, samtidig som at det ikke er foretatt kapitalutvidelser i påfølgende år, har den gunstige verdsettelsen inntrådt to år på rad, for hver gang opplegget er gjentatt.

Skatteetaten har i de senere år oppdaget flere slike opplegg fra flere skatterådgivere og som skatteetaten mener rammes av de ulovfestede gjennomskjæringsreglene.

5.5 Definerte transaksjonstyper, jf. BEPS tiltak 12

Skattedirektoratet viser til at BEPS tiltak 12 både omfatter «aggressiv skatteplanlegging» som inneholder visse generiske kjennetegn, men at rapporteringsplikten også kan knyttes til definerte transaksjoner hvor det er risiko for «aggressiv skatteplanlegging».

I punkt 4 over har vi redegjort for ulike transaksjonstyper der skatteetaten har et særskilt informasjonsbehov for å identifisere transaksjoner der den rettslige løsningen kan være usikker og det dermed er risiko for at inntekter/formue ikke kommer til beskatning. Erfaringsmessig er det på slike uklare rettsområder innen skatteretten man kan oppleve en bevisst tilpassing som ligger i grenseland for det lovlige («aggressiv skatteplanlegging»).



notat

Side 29

Skatteetaten har allerede i dag erfaring med rapporteringsplikt for slike transaksjoner som anses å medføre risiko, gjennom kontrollposter i skattemeldingen, se punkt 3.1. Som nevnt der er det erfaringsmessig en underrapportering fra den skattepliktige selv.

Rapporteringsplikt for definerte transaksjoner kan pålegges rådgiveren og/eller den skattepliktige. Skattedirektoratet anser det naturlig at opplysningsplikten på dette området primært legges på den skattepliktige selv og da under en forutsetning om at opplysningsplikten «står på egne ben» dvs. at opplysningsplikten løsrives fra det endelige skatterettslige resultat.

Rapporteringsplikt for definerte transaksjoner vil primært ha kontrollformål og dekke skattemyndighetenes behov for å identifisere mulige skatterettslige problemstillinger knyttet til skattefastsettelsen. Formålet skiller seg således noe fra eventuell opplysningsplikt om «skattepakker» med generiske kjennetegn, som har et videre formål (herunder å begrense markedet for slik rådgivning). Dette vil igjen kunne ha betydning for innholdet av rapporteringsplikten.

Et viktig hensyn ved innføring av rapporteringsplikt er at transaksjonene er definert på en måte som gjør at den blir mest mulig treffsikker i forhold til risikoområdet. Både hensynet til den rapporteringspliktiges byrder, skatteetatens ressursbruk og hensynet til å unngå (unødvendige) innskrenkninger i advokaters taushetsplikt taler for dette.

Skattedirektoratet har dessverre ikke hatt tilstrekkelig tid til å foreta en nærmere utredning om mulige avgrensinger av de enkelte beskrevne transaksjonstypene. Vi vil derfor nøye oss med å vise til noen hovedhensyn vi mener er relevante for en hensiktsmessig avgrensing av rekkevidden av plikten. Dersom det er ønskelig med utredning og vurderinger av nærmere definisjoner av mulig rapporteringspliktige transaksjoner, imøteser vi spørsmål om dette.

Vilkår om grenseoverskridende transaksjoner til/fra utlandet

Et vilkår om at transaksjonen er grenseoverskridende, eventuelt også transaksjoner (restruktureringer) i utlandet, med indirekte virkning for norsk selskaps grenseoverskridende transaksjoner, vil begrense rekkevidden av opplysningsplikten betydelig.

Det er særlig ved grenseskridende transaksjoner at det oppstår risiko for uthuling av skattefundamentet i Norge. Et slikt vilkår vil dermed også være relativt treffsikkert i forhold til risikoområdet.

Beløpsmessige begrensninger

Det er naturlig å begrense rapporteringsplikten til transaksjoner av en viss størrelse. Det vises i denne sammenheng til at «14-90 boksen» i RF-1028 kun skal besvares med «ja» for transaksjoner av selskap som har hatt skatteposisjon som overstiger kr 1 million.

Beløpsbegrensningen på 1 million kan gi et utgangspunkt, særlig når man grensen opp mot antallet selskap som har rapportert slik transaksjon/omorganisering.

Vilkår om at skatterådgiver har bistått med både skatterådgivning og ved gjennomføringen av transaksjonen



notat

Side 30

Ettersom rapporteringsplikt for definerte transaksjoner primært ivaretar skatteetatens kontrollformål, synes det lite hensiktsmessig å få kontrollopplysninger om transaksjoner som ikke er gjennomført og dermed ikke har noen direkte relevans for skattefastsettelsen.

En slik begrensning av rapporteringsplikten synes videre å gi en vesentlig reduksjon i opplysningsplikten. Samtidig bør den være enkel å forholde seg til for den rapporteringspliktige.

Vilkåret medfører imidlertid risiko for relativt enkle tilpassinger for å unngå rapporteringsplikten. Det bør vurderes eventuelle identifikasjonsregler for at rapporteringsplikten ikke skal uthules,

6. Mottak og behandling av opplysninger

I dette punktet blir det illustrert noen konsepter for mottak og behandling av opplysninger som dekker tidligere beskrevet behov. Det er lite hensiktsmessig å gå mer detaljert til verks før man definerer nærmere hvilke behov man ønsker å se nærmere på, jf. punkt 5. Systemkostnadene for Skatteetaten for å dekke det enkelte behov vil i utgangspunktet ikke være avgjørende for om tiltaket bør iverksettes eller ikke. Likevel bør det være vesentlig nytte ved et tiltak for at det bør implementeres.

Det er normalt det enkelte behov og bruksområder som styrer hvordan opplysninger skal rapporteres til Skatteetaten. Typisk om opplysningene skal være forhåndsutfylt på selvangivelsen, brukes direkte til fastsetting, utveksles med andre land (CRS, land-for-land, spontant osv.), skal brukes til risikovurdering/kontroll av den skattepliktige. Viktige hensyn til valg av rapporteringsløsning er graden av automatisering i Skatteetaten, hos den opplysningspliktige og den byrden som rapporteringen pålegger. Ideelt sett ønsker man å hente inn opplysninger i den form de foreligger for å minimere denne byrden.

6.1 Egenrapportering

Der den skattepliktige selv skal rapportere opplysninger til Skatteetaten skjer dette normalt gjennom skattemeldingen etter nærmere definerte poster/skjema, men også som vedlegg eller fritekst. Behovene som tidligere er beskrevet er at opplysningene hentes inn som kontrollimpuls eller til analyse. I den grad opplysningene skal brukes til analyse må opplysningene struktureres typisk ved avhuking på spørsmål eller ved tallstørrelser i skjema, tekst dokumenter fordrer normalt sett manuell gjennomlesing og behandling noe som er ressurskrevende dersom omfanget er stort. Det er normalt ikke hensiktsmessig at alle opplysninger og dokumenter innhentes på fastsettingstadiet, men nok opplysninger til at Skatteetaten kan vurdere om de har behov for å hente inn ytterligere informasjon.

Rapportering fra den skattepliktige er best løst ved rapportering sammen med skattemeldingen og bruken vil da typisk være som en kontrollimpuls. Enten ved at Skatteetaten har en overordnet risikoanalyse (typisk på strukturert informasjon), hvor disse opplysningene også inngår eller ved en manuell vurdering.

6.2 Tredjepartsrapportering



notat

Side 31

Behovene som skal dekkes av tredjepartsrapportering er til dels forskjellig og fordrer ulike løsninger. Den største gevinsten ved å innføre rapportering av skattepakker antas å være at Norge vil motta tilsvarende informasjon fra utlandet, eller at slike skattemotiverede pakker vil opphøre når transparens innføres.

Arbeidet med BEPS tiltak 12 vil medføre at det er behov for å utveksle opplysninger på tvers av landegrensene der opplysningspliktig og den skattepliktige tilhører forskjellige jurisdiksjoner. Det foreligger i dag to regimer for slik utveksling, automatisk utveksling og spontanutveksling.

6.3 Automatisk utveksling av opplysninger med utlandet

Det er ennå ikke laget noen standard for innhold og hvordan ordningen skal se ut. Det internasjonale samfunnet har de siste årene innført 3 slike automatiske utvekslinger. To av disse Standardene kommer som BEPS initiativer og gjelder land-for-land rapportering (country by country Reporting- CBC) og (Exchange of tax rulings ETR). Den siste ordningen er CRS hvor kontoopplysninger utveksles.

I den grad man antar at opplysningene som skal utveksles har et stort omfang vil det være naturlig at OECD utvikler en standard for utveksling av BEPS tiltak 12 opplysninger. Med den erfaringen man har gjort seg de siste årene vil det å etablere en slik ordning kunne skje raskt når man er enige om hva som skal rapporteres. Tredjeparter som rammes av opplysningsplikten må innrapportere opplysningene på et strukturert skjema (XML) via Altinn til Skatteetaten. Skatteetaten må så sende opplysningene som mottas til riktig land gjennom et internasjonalt meldingsnavn (Common Transmission System – CTS), hvor mottaker landet må hente ned filer. Denne løsningen er kryptert og sikker. Mottakende skatteadministrasjoner av slike opplysninger vil typisk ha systemer på sin side som enten tilrettelegger opplysningene for saksbehandler eller for analyse via en datavarehus løsning. Et svært løselig anslag over hva en enkel ordning uten omfattende tilrettelegging for bruk i Skatteetaten vil koste er rundt 3-5 millioner kroner. For tredjeparter vil byrden avgjøres av omfang, hvor lett tilgjengelige opplysningene er datasystemer og om de må hente inn ekstra opplysninger de ikke alt besitter, for eksempel utenlandsk identifikator (Tax identification number) på de skattepliktige.

6.4 Spontanutveksling med utlandet

De ulike lands skatteadministrasjoner har et avtaleverk som regulerer hvordan ulike opplysninger kan/skal utveksles. F.eks. der man ser at opplysningene er nyttige for mottakerlandet eller der det er avtalt at slik utveksling skal skje. Dette avtaleverket setter normalt ikke noe krav til form på opplysningene som utveksles slik at byrden med å strukturere informasjonen er liten og er godt egnet til å utveksle informasjon, papirdokumenter eller datafiler. Der skatteetaten får innrapportert opplysninger eller på annen måte kommer over spesifikke skattepakker vil spontanutveksling være godt egnet for utveksling. Også generiske skattepakker kan utveksles på denne måten, men i den grad disse berører svært mange skattepliktige vil et regime med automatisk utveksling kunne bli utviklet av OECD.

I den grad omfanget av skattepakkene som skal rapporteres i Norge er begrenset vil det nok være hensiktsmessig at tredjepart varsler Skatteetaten på egnet måte. Dette vil typisk kunne være i brev/e-post. Der omfanget er større kunne det være aktuelt å utvikle et strukturert skjema i Altinn som beskriver hva som rapporteres, med evt. vedlegg av dokumentasjon.

Figur 1.31

Vedlegg 2

Skattedirektoratets notat 6. juni 2018

Notat Skattedirektoratet 6. juni 2018

Opplysningsplikt om definerte transaksjoner

Det vises til Skattedirektoratets notat som ble oversendt lovutvalget ved/Finansdepartementet den 23. mars 2018. I notatets punkt 4 redegjøres det for skatteetatens opplysningsbehov for transaksjoner på enkelte risikoområder, mens det i punkt 5.5 vises til at eventuell innføring av BEPS tiltak 12 om opplysningsplikt for skattepakker for nærmere definerte transaksjoner, kan avhjelpe opplysningsbehovet. Skattedirektoratet uttalte at en eventuell opplysningsplikt for skatterådgivere (tredjepart) bør inneholde klare begrensninger slik at opplysningsplikten ikke blir for omfattende, både av hensyn til den opplysningspliktige og skatteetaten. Det ble derfor angitt noen mulige generelle avgrensninger, men ikke redegjort nærmere for eventuelle avgrensninger knyttet til forhold ved transaksjonen som skal medføre opplysningsplikt. Vi har mottatt en forespørsel om vi kan redegjøre for slike forhold ved transaksjonen og vil i det følgende komme med innspill til mulige avgrensninger.

Skattedirektoratet understreker at redegjørelsen kun gjelder i forhold til "definerte transaksjoner", det vil si at vi ikke omtaler opplysningsplikt for skatterådgivning med generiske kjennetegn. Videre er formålet med redegjørelsen/innspillet ikke å gi en utfyllende avgrensning av definisjoner på transaksjoner under punkt 4 fra skatteetatens side. Slike avgrensninger må settes av personer med særskilt skattemessig fagkompetanse på området. Videre vil opplysningsbehovet for transaksjoner innenfor risikoområder være dynamisk og avhengig av de til enhver tid gjeldende skatteregler. Formålet med redegjørelsen/innspillet er derfor å illustrere eksempler på avgrensninger av rapporteringspliktige transaksjoner og at det er mulig å foreta gode avgrensninger som dekker både skatteetatens behov for opplysninger og byrden som pålegges den opplysningspliktige, foruten hensynet til å begrense omfanget av uønsket "overskuddsinformasjon". Direktoratet anser at det heller ikke er naturlig at lovutvalget skal gi noen uttømmende avgrensninger for eventuell opplysningsplikt om definerte transaksjoner.

Vi viser til notatet som ble oversendt for vår redegjørelse og begrunnelser for opplysningsbehovet. Som det fremgår av notatet punkt 4 og 5 er opplysningsbehovet særlig knyttet til å identifisere transaksjoner der det er stor risiko for feil i den skattepliktiges egenfastsetting. Dette gjelder særlig når når det skatterettslige følgen av transaksjonen er usikker.

Skattereglene på risikoområdene er gjerne basert på en totalvurdering av flere underliggende momenter og innslag av rettslig skjønn. Det er således en glidende overgang mellom de transaksjoner der skattepliktiges rettsanvendelse ligger innenfor skattereglene og transaksjoner hvor myndighetene har en avvikende rettsanvendelse (gjørne omtalt som "ulovlig" skattemessig). Skatteetatens opplysningsbehov er særlig knyttet til transaksjoner som ligger i grenslandet mellom den lovlige skattetilpasningen og "ulovlige" skattemessige disposisjoner. Typisk eksempler er transaksjoner som rammes av omgåelsesreglene, transaksjoner der det er usikkerhet rundt skattemessig status (for eksempel "hjemmehørende") og spørsmål om prising i TP-transaksjoner. Det som kjennetegner transaksjoner i dette grenslandet er at det må foretas en relativt komplisert og omfattende vurdering av et sammensatt faktum. Ved slike sammensatte vurderinger vil det normalt være opplagt for både skattepliktige selv, dennes rådgiver og skattemyndighetene om man er i "grensland", uten at det enkelt kan gis en spesifikk generell definisjon av det/de enkeltforholdene som eventuelt medfører stor risiko at transaksjonen ikke gir den pretenderte skatteeffekt for den skattepliktige.

Et alternativ er å angi en skjønnsmessig vilkår for opplysningsplikt. Som nevnt over vil normalt både skatterådgiver (og derigjennom den skattepliktige) og skatteetaten raskt vurdere hvilke transaksjoner som er i "grensland". Dette gjøres ut fra en overordnet betraktning av alle forholdene knyttet til den

Figur 2.1

aktuelle transaksjonen. Det er også kjent at skatterådgivere opererer med grader av risiko for avvikende skatterettslig behandling i sin rådgivning. Ut fra et rent kontrollperspektiv vil det være en fordel å legge innslaget for opplysningsplikt på transaksjoner der skattepliktige (eller dennes rådgiver) anser at transaksjonen har en stor grad av risiko for avvikende rettsanvendelse fra myndighetene. Skattepliktige er uansett nødt til å ta stilling til disse vanskelige spørsmålene ved egenfastsettingen og tar i prinsippet en kalkulert risiko for egen rettsanvendelse om det ikke gis tilleggsopplysninger. Vi oppfatter også at BEPS tiltak 12 kan legge opp til at rapporteringsplikt legges opp mot en totalvurdering om rådgivningen medfører bruk av gunstige beskatningsregler mv.. Skattedirektoratet ser imidlertid også at det er klare utfordringer med en opplysningsplikt basert på skjønsmessig vurderinger og da særlig når det gjelder sanksjonssiden. Vi vil ikke omtale dette nærmere i denne omgang.

Vi legger til grunn at en opplysningsplikt gjelder for definerte transaksjoner som angir transaksjonstyper med gitte objektive kjennetegn. Utfordringen er at det ikke siles på bakgrunn av reell risiko for den aktuelle transaksjonen, slik at det nødvendigvis må innrapporteres flere transaksjoner enn de mest risikoutsatte. Formålet med avgrensingen er i størst mulig grad å avgrense overskuddsinformasjon.

Den skattepliktiges opplysningsplikt etter gjeldende regler

Den skattepliktige har i dag rapporteringsplikt gjennom skattemeldingen med vedlegg, jf. skatteforvaltningsloven kapittel 8. Som nevnt i vårt notat av 23. mars 2018 omfatter opplysningsplikten alle relevante forhold av betydning for fastsetting av skattegrunnlaget. Skattemeldingen for aksjeselskaper inneholder videre flere poster med avkryssing for å identifisere risikotransaksjoner.

Skatteetaten har videre utarbeidet et eget skjema (RF-1123) for "Kontrollerte transaksjoner og mellomværender" som er et pliktig vedlegg til skattemeldingen og selskapsmeldingen. Skjemaet og rettleddningen følger vedlagt (lenker; RF-1123

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/skjema/2017/rf-1123b.pdf> Rettleddning RF-1123

<https://www.skatteetaten.no/globalassets/skjema/2017/rettleddning/rf-1124b.pdf>).

Som det fremgår av dette skjemaet etterspør skatteetaten den skattepliktige om ulike detaljinformasjon knyttet til transaksjoner mellom nærstående selskaper. Skatteetatens behov for informasjon fra den skattepliktige selv, som redegjort for i notatet av 23. mars 2018 punkt 4, kan dekkes gjennom utvidelse av dette skjemaet eller utarbeidelse av egne skjemaer.

Videre gir reglene om såkalt "land for land rapportering" (CBC) fra 2018 et godt eksempel på opplysninger som er egnet til å identifisere transaksjoner innenfor risikoområder. Rapporteringen gjelder alle konsern med 6,5 mrd eller mer i omsetning. Et alternativ kan være å innføre tilsvarende opplysningsplikt ved lavere omsetning.

I praksis vil spørsmål om særskilte opplysninger i vedlegg til selvangivelsen være en totalavveining mellom den merverdi opplysningene gir til kontrollformål, den byrden som pålegges den skattepliktige og spørsmål om begrensning i overskuddsinformasjon.

Som redegjort for i vårt notat av 23. mars 2018, anser Skattedirektoratet det som problematisk at eventuelle sanksjoner for opplysninger forutsetter at opplysningen medfører en skattefordel. Skatteetatens behov for opplysninger gjelder som nevnt alle transaksjoner i risikoområdet, uavhengig av endelig skatterettslig resultat.

Ettersom BEPS tiltak 12 også omfatter opplysningsplikt for den skattepliktige selv, er det hensiktsmessig å vurdere den skattepliktiges egen opplysningsplikt etter et slikt regelverk. En begrensning synes imidlertid å være at den skattepliktige har fått råd fra skatterådgiver før

Figur 2.2

opplysningsplikten inntreffer. Dette medfører igjen at alle transaksjoner den skattepliktige har vurdert og gjennomført på egenhånd, eventuelt med bistand fra interne skatterådgivere, ikke utenvidere kan omfattes av rapporteringsplikt? Ettersom behovet for opplysninger om transaksjoner på risikoområdet også gjelder for slike transaksjoner, er det hensiktsmessig å vurdere en egen utvidet rapporteringsplikt som følger av BEPS tiltak 12 (inkludert overtredelsesgebyr og av andre sanksjoner) i skatteforvaltningsloven kapittel 8, som gjelder generelt og uavhengig av ekstern rådgivning.

Definering av transaksjoner med rapporteringsplikt

Det bemerkes at detaljnivået i opplysningene som rapporteres ikke nødvendigvis bør være det samme for den skattepliktige selv (jf. dagens opplysningsplikt i skjemaer) og skatterådgivere. Vi har imidlertid ikke vurdert dette nærmere.

Vi har heller ikke vurdert nærmere om det bør innføres rapporteringsplikt for skatterådgivere, herunder advokater. Som nevnt i vårt notat av 23. mars 2018 er skatteetatens behov for (automatiske) opplysninger etter BEPS tiltak 12 i det vesentlige knyttet til "kontrollimpulser". Skatteetatens erfaringer tilsier at det er en betydelig underrapportering fra den skattepliktige selv. Hvorvidt tungtveiende samfunnshensyn knyttet til korrekt skattefastsetting, herunder skattefastsetting fra store aktører med tilpasningsmuligheter, bør slå gjennom ovenfor den byrden som pålegges og de sterke samfunnshensynene bak advokatfortroligheten, kommer vi heller ikke nærmere inn på i denne omgang. Vi har heller ikke vurdert spørsmålet om rapporteringsplikt kan pålegges andre aktører uten streng taushetsplikt som alternativ til innskrenking av advokaters taushetsplikt.

Nedenfor følger et forsøk på to eksempler på avgrensning av transaksjoner i risikoområdet. Eksempelene er kun til illustrasjon da den nærmere avgrensingen bør foretas av de personer med særskilt materiell skattekompetanse på det til enhver tid aktuelle området. Formuleringer må tilpasses til hvem som er innberetningspliktig (skatterådgiver eller klient).

Innberetning konsernselskap:

	Ja	Nei
Er selskapet et konsernselskap? [innta relevant konserndefinisjon, inklusiv nærstående? 50% eierskap, jf. RF-1123?] Hvis JA, skal alle spørsmålene under besvares Legg ved oversikt over konsernstruktur med angivelse av eierandeler i form av diagram/tegning (ev standarddiagram som alle skal benytte). For hvert selskap skal selskapets vurdering av effektiv skattesats og formell skattesats for hhv utbytter og virksomhetsinntekter i landet for det aktuelle selskapet angis (dvs både faktisk skattenivå for året og formelt nivå angis).	☐	☐
Har det i løpet av 2018 blitt gjennomført omorganisering av utenlandsk selskap i konsernet (eller selskap der konsernet har eierinteresser) og som har medført overdragelse av kontraktsparter for selskapet?	☐	☐
Har selskapet i løpet av 2018 gjennomført transaksjon som er siste transaksjon i en sammenhengende transaksjonsrekke og som har medført endret eierforhold i konsernet eller omklassifisering av betalinger til/fra selskapet og kontraktspart?	☐	☐

Figur 2.3

Har selskapet i løpet av 2018 utdelt utbytte som er utdelt videre i konsernet innen x måneder. Hvis Ja, angi tidspunkt for videre utdeling og endelig mottaker. Skal kun fylles ut for utbytte som er delt ut til selskaper som er eid med mer enn 50 % av selskap i samme konsern.	☐	☐
---	-----------------------	-----------------------

Eksempel opplysninger om utbytteutdelinger fra Norge (inneholder mange av de samme opplysningene i eksempelet over)

	JA	NEI
Har selskapet i løpet av 2018 utbetalt utbytte til utenlandsk mottaker som anses som nærstående intern part (beneficial owner, GAAR, LOB, transparente selskaper) ?	☐	☐
Hvis JA, redegjør nærmere for -relevant konsernstruktur for det aktuelle utbyttet -om utbyttet utdeles videre til selskaper lenger opp i kjeden -kildeskattesatser for det enkelte ledd i strukturen i.h.t. skatteavtale -tidspunkt for utdeling av utbytte, for det enkelte ledd -hvem som sitter i styret (samme styremedlemmer i begge selskaper eller ansatte i mor i styret) kan ha noe å si -kompetanse til styremedlemmene -Legg ved styrebeslutningen om å foreslå utbytteutdeling -hvilken substans det er i det mellomliggende selskapet og styret (andre aktiviteter, virksomhet, eller kun holding)		

Figur 2.4

Vedlegg 3

Skatteetatens notat 1. april 2019

Appendiks: Om bruk av konsernstrukturer til analysearbeid (1. april 2019)

Dette dokumentet er et appendiks til notatet fra Skattedirektoratet av 23. mars 2018 til lovverktøyet. På bakgrunn av utvalgets videre arbeid i etterkant av mottak av notatet, ble Skatteetaten v/Avdeling for Analyse bedt om å komme med noe utfyllende dokumentasjon.

Fokuset i dette appendikset er på konsernstrukturer for multinasjonale selskaper (som er beskrevet i avsnitt 4.5 i notatet), både hvordan opplysningene samles inn i dag, og hvordan disse opplysningene kan brukes til overordnet analysearbeid og strategisk utvelgelse av kontrollområder. Samtidig vil appendikset kunne fungere som ett eksempel på hva de ulike elementene som er nevnt i notatet kan brukes til for analyseformål.

Om innhenting av opplysninger om konsernstrukturer for multinasjonale selskaper i dag

De aller fleste multinasjonale selskaper er organisert i et konsern, og et konsern regnes som multinasjonalt dersom det har aktivitet i mer enn ett land. Konsernstrukturer for multinasjonale selskaper er spesielt utfordrende å innhente og sammenstille.

I de tilfellene der et morselskap i Norge med datterselskap i utlandet tilhører et konsern med andre selskaper i Norge, vil også alle disse selskapene i Norge regnes som multinasjonale/tilhørende et multinasjonalt konsern. I tillegg skal to norske selskap som tilhører samme utenlandsk konsern (har felles ultimate eier i utlandet) kunne kobles sammen. Det betyr at behovet for informasjon i mange tilfeller ikke dekkes ved å vite om hvert enkelt selskap er multinasjonalt. For å kunne knytte sammen flere norske selskaper når de inngår i ett multinasjonalt konsern, trenger vi kunnskap om konsernstrukturen til de enkelte selskapene i utlandet.

En slik fullstendig oversikt over konsernstrukturer eksisterer ikke idag.

Analyseavdelingen har derfor i flere tilfeller kartlagt ulike datakilder, både interne og eksterne, for å finne ut hvilke av disse som kan brukes til å identifisere multinasjonale selskaper i Norge. Hovedkonklusjonen er at alle de tilgjengelige datakildene har sine begrensninger, både når det gjelder dekning og kvalitet. De fleste analyser av multinasjonale selskaper baserer seg på sammenligning av nasjonale selskaper med multinasjonale selskaper. Dekning og kvalitet på informasjon om konsernstrukturer og hvilke selskaper som er multinasjonale er avgjørende for kvaliteten på analysene. Begrensningene i dagens datakilder medfører blant annet at:

- Konsernstrukturer med flere innganger til Norge, kan feilaktig bli sett på som uavhengige konserner
- De ulike kildene om konsernforhold som kan brukes i mange tilfeller har motstridende informasjon om selskapers knytninger til utlandet. Både på grunn av varierende kvalitet og forskjeller i definisjoner av konsern og knytninger til utlandet.
- Det er asymmetri i Skatteetatens kunnskap mellom strukturene til store og ikke fullt så store konsern. For eksempel har Skatteetaten mer og bedre informasjon om selskaper og konsern som har utvidet rapporteringsplikt gjennom krav om land-for-land-rapportering eller rapportering av konserninterne transaksjoner relativt til mindre selskaper.

Den mest komplette informasjonen om konsernstrukturer i Norge fremkommer av Aksjonærregisteret. Det gir imidlertid svært begrenset informasjon om konsernstrukturen utenfor Norge. Opplysninger fra land-for-land rapportering gir en mer komplett oversikt over konsernstrukturer utenfor Norge for konsern med aktivitet i Norge. Men rapporteringen er avgrenset til de aller største konsern med konsolidert inntekt over 6,5 milliarder kroner i året, og gir ingen informasjon om eierskapsstrukturen

Figur 3.1

(eierandeler og nivåer). Den eksterne databasen Orbis inneholder opplysninger om konsern- og eierskapsstrukturer for over 120 millioner selskaper over hele verden, men studier som har sett nærmere på kvaliteten av opplysningene i Orbis, har avdekket at kvaliteten er best for de største konsern/selskaper, og at det er spesielt aktiviteten i skatteparadisland som er underrapportert i databasen.

Samlet sett har Skatteetaten informasjon om flere aspekter rundt konsernforhold i utlandet. Opplysningene er imidlertid ofte begrensede, rapportertes fragmentert, og ofte flere ganger. I tillegg er det ulik dekningsgrad i rapporteringen mellom store og små konsern, og i det er i stor grad kun morselskap/toppselskap som rapporteres inn – ikke hele konsernstrukturen i utlandet.

Hvordan opplysningene kan brukes til overordnet risiko- og analysearbeid

Analysearbeidet i Skatteetaten skal bidra med kunnskap om risiko for manglende etterlevelse, og risikovurdere og finne optimale tiltak for å forhindre manglende etterlevelse. Kontroll er ett mulig tiltak, men Skatteetaten har i tillegg andre ulike virkemidler tilgjengelige. Innrapportering av fullstendig konsernstrukturer vil være et viktig bidrag til Skatteetatens arbeid med å forstå og analysere omfanget av ulike modus som enten medfører at skatten i Norge blir feil eller utnytter svakheter i regelverket.

Ett av områdene som Analyseavdelingen arbeider med er Internasjonale transaksjoner. "Kartlegging av multinasjonale selskaper i Norge" er et av prosjektene på dette området, som har som mål å

1. Utvikle en oversikt over alle norske selskaper som er multinasjonale¹ og analysere utvikling over tid blant annet når det gjelder hvor stor andel av skatte- og avgiftsprovenyet de er ansvarlige for.
2. Analysere multinasjonale selskapers skatte- og avgiftstilpasninger og konsekvenser det har for skatteprovenyet.

Resultatene fra prosjektet skal gi en overordnet beskrivelse av risiko blant annet for overskuddsflytting og uthuling av skatte- og avgiftsfundamentet i Norge. Over tid vil også utviklingen i antallet multinasjonale selskaper og deres skatte- og avgiftstilpasninger være sentral i den overordnede risikovurderingen på området. Resultatene skal også bidra til å besvare forespørsler til Skatteetaten fra Finansdepartementet, internasjonale organisasjoner, samarbeidspartnere, og fra norske media, blant annet i forbindelse med BEPS-debatten. Prosjektets målsetning nummer 2 er tett knyttet opp mot BEPS Action 11 "Measuring and Monitoring BEPS", BEPS Action 13 "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting" og Action 7 "Preventing the artificial avoidance of permanent establishment status" men også andre typer tilpasning når det gjelder merverdiavgift og arbeidsgiveravgift.

Behovet for detaljert informasjon om norske selskapers multinasjonale strukturer er felles for flere miljøer i Skatteetaten. Det gjelder operative miljøer som jobber bygging av storbedriftsmanntallet, fastsetting av likning, spesialmiljøer for internprising grupper som jobber med andre risikoområder innenfor skatt og avgift for multinasjonale selskaper og for analyse.

¹ Et multinasjonalt selskap i Norge er et selskap som tilfredsstiller minst ett av disse kravene:

- Er direkte eller indirekte kontrollert med mer enn 50% eierandel av en utenlandsk aksjonær.
- Har et datterselskap i utlandet som selskapet kontrollerer med minst 50%.

I tillegg vil vår definisjon omfatte filialer i utlandet, som betyr at et selskap i Norge vil regnes som multinasjonalt dersom det er en filial av et utenlandsk selskap (har fast driftssted i Norge) eller har filial/fast driftssted i utlandet.

Figur 3.2

Vedlegg 4

Merknad fra utvalgsmedlem Sigrid Klæboe Jacobsen om terskel for registrering i register over reelle rettighetshavere

Skatteetaten viser til at den mest komplette informasjonen om konsernstrukturer i Norge finnes i Aksjonærregisteret, men at registeret gir begrenset informasjon om konsernstrukturen utenfor Norge da registeret kun inneholder oversikt over selskapets aksjonærer (ett ledd) (se punkt 8.3.3). Utvalgsmedlem Jacobsen viser til at det vedtatte registeret over reelle rettighetshavere¹ skal gi informasjon om blant annet bakenforliggende eier (reell eier) og dermed kan bidra til større åpenhet om enkelte aksjonærer lengre bak i kjeden enn det aksjonærregisteret gjør. Dette medlem vil imidlertid trekke frem at registeret over reelle rettighetshavere kun gjelder for eiere med mer enn 25 prosent eierskap og at det dermed er et fåtall reelle eiere som vil bli registrert.

For de ti største børsregistrerte selskapene utgjør forvalterkonti 75 prosent av de 20 største

aksjonærene.² 22,8 prosent av verdiene på Oslo Børs er bak forvalterkonto, og forvalter-eierskap utgjør ca. to tredjedeler av alt utenlandsk aksjeeierskap i Norge.³ Disse står oppført som «ukjent» i Aksjonærregisteret.

Utvalgsmedlem Jacobsen foreslår at terskelen for registrering bør settes lavere enn 25 prosent eierskap, for eksempel 5 prosent. Forvalterkonti bør gjøres åpne, for eksempel ved at aksjonærer som benytter forvalterkonti, skal stå oppført med både forvalterens og eget navn i Aksjonærregisteret. Forvalterkjeder bør begrenses, for eksempel ved å kun tillate forvaltere i ett til to ledd bakover i kjeden.

¹ Lov 1. mars 2019 nr. 2 om register over reelle rettighetshavere

² Direkte og indirekte eierskap - Et oppslagsverk for identifikasjon av reelle rettighetshavere (Norsk Øko-forum, TJN Norge mfl., 2018)

³ Tall fra VPS, 2018 (Gjengitt i DN <https://www.dn.no/innlegg/finans/politikk/jus/borshemmeligholdet-fortsetter/2-1-524013>)

Norges offentlige utredninger

2018

Arbeids- og sosialdepartementet:

NOU 2018: 6 Varsling – verdier og vern

NOU 2018: 8 Grunnlaget for inntektsoppgjørene 2018

Barne- og likestillingsdepartementet:

NOU 2018: 18 Trygge rammer for fosterhjem

Finansdepartementet:

NOU 2018: 1 Markeder for finansielle instrumenter

NOU 2018: 3 Krisehåndtering i forsikrings- og pensjonssektoren

NOU 2018: 7 Ny lov om offisiell statistikk og Statistisk sentralbyrå

NOU 2018: 9 Regnskapsførerloven

NOU 2018: 10 Nye prospektregler

NOU 2018: 12 Energiaksjer i Statens pensjonsfond utland

NOU 2018: 17 Klimarisiko og norsk økonomi

Helse- og omsorgsdepartementet:

NOU 2018: 16 Det viktigste først

Justis- og beredskapsdepartementet:

NOU 2018: 14 IKT-sikkerhet i alle ledd

Kunnskapsdepartementet:

NOU 2018: 2 Fremtidige kompetansebehov I

NOU 2018: 13 Voksne i grunnskole- og videregående opplæring

NOU 2018: 15 Kvalifisert, forberedt og motivert

Landbruks- og matdepartementet:

NOU 2018: 11 Ny fjellov

Nærings- og fiskeridepartementet:

NOU 2018: 5 Kapital i omstillingens tid

Samferdselsdepartementet:

NOU 2018: 4 Sjøveien videre

Bestilling av publikasjoner

Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
www.publikasjoner.dep.no
Telefon: 22 24 00 00

Publikasjonene er også tilgjengelige på
www.regjeringen.no

Trykk: 07 Media AS – 06/2019