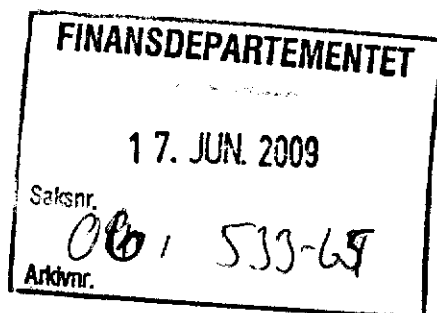


Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo

Oslo, 11. juni 2009



**Advokatfirmaet  
PricewaterhouseCoopers AS**  
Postboks 748 Sentrum  
NO-0106 Oslo  
Telefon: 02316 (+47 95260000)  
Telefaks: (+47) 23 16 03 00  
Org. nr.: 988 371 084  
advokatfirmaet.pwc@no.pwc.com

Medlemmer av DNA

Oslo Bergen Førde Kristiansand  
Stavanger Trondheim Tromsø

## NOU 2009:4 - Tiltak mot skatteunndragelser

Vi viser til utredningen og høringsbrevet, og vil med dette gi våre innspill til høringsnotatet. Etter vår oppfatning er utredningen ubalansert og ikke i tilstrekkelig grad faglig basert.

### 1 Manglende formelle hjemler – er det et problem?

Ved vurderingen om det er behov for ytterligere formelle hjemler for tiltak mot skatteunndragelser, bør hovedtemaet for analysen være hvorvidt eksisterende hjemmelsgrunnlag er tilstrekkelig eller ikke. Dette temaet er ikke analysert i utredningen. Derimot utredes omfanget av skatteunndragelser på en overfladisk måte, og det opplyses om eksempler på at det har skjedd unndragelser og vises til Drosjesaken som et enkeltstående eksempel på en regnskapsfører som har bidratt til skatteunndragelser.

Utvalgets vurderinger på dette punkt er ikke tilstrekkelig inngående. Det trekkes slutninger fra det faktum at det er en meget begrenset rettspraksis knyttet til medvirkning til skattyters opplysningssvikt. Utvalget har ikke underbygget at advokater, revisorer m.v. grovt uaktsomt eller forsettlig medvirker til at skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger i et slikt omfang at det representerer et samfunnsproblem i dag. Dette har sammenheng med utvalgets syn om at det kan være et problem at gjerningsbeskrivelsen i de aktuelle bestemmelser ikke dekker "bredt" nok (uten at utvalget foreslår endringer på dette punkt). Utvalget har også gitt uttrykk for at større sanksjonsrisiko for medvirkere også vil kunne virke preventivt når det gjelder uønsket skatterådgivning. Samlet gjør dette at innstillingen er uklar med hensyn til hva medvirkning som problem faktisk går ut på i dag og dermed blir det også uklart hva rekkevidden av en administrativ sanksjonsmulighet reelt sett skal ramme i forhold til medvirkning til at skattyter gir "uriktige eller ufullstendige opplysninger".

Vi vil bestride hypotesen om at det kan være behov for ytterligere hjemler for tiltak i unndragelsessaker. Tvert om er det vår erfaring at skattemyndighetene har omfattende – og kanskje for vide – fullmakter til å følge opp skattesaker. Dette gjelder både for informasjon som innhentes, pålegg som gis, vedtak som fattes og innkreving før et vedtak er rettskraftig.

I kjennelsen i Rt 2008 s 158 er det nå endog klart at det kan tas beslag i taushetsbelagte dokumenter, basert på en mistanke om medvirkning. Dommer Skoghøy uttalte i sitt votum følgende:

*En slik undergraving av taushetsplikten for advokater faller utenfor det som kan aksepteres i et demokratisk rettssamfunn.*

I praksis viser det seg at "mistanke" er et lavt nivå. Den foreligger gjerne på et tidlig stadium av en skattesak, der hvem som mistenkes for hva er lite presist avklart. Vi har også observert at den brukes

som grunnlag for etterforskning i situasjon der skattesaken primært handler om rettslige avklaringer. Et eksempel er fengslingen av Knut Berg i Søderlund og Berg-saken nevnt under punkt 3.

Det er etter vårt syn åpenbart at komplekse skattespørsmål bedre finner sin avklaring ved vanlig saksgang og behandling for domstolene enn ved mistenkeliggjøring og tilsidesettelse av vanlige rettssikkerhetsgarantier.

## 2 Bistand til skatteunndragelser – er det et problem?

Vi vil på det sterkeste bestride at den implisitte hypotesen om at skatterådgiverne medvirker til skatteunndragelser i noe omfang av betydning. Omfanget av slik medvirkning er ikke forsøkt kvantifisert eller estimert i utredningen. Etter mange år i bransjen kan vi konstatere at det er mange som henvender seg til oss med sikte på legitim skatteplanlegging innen gjeldende rett, og som får svar ut fra vår beste forståelse av gjeldende rett. Derimot har vi ingen erfaring med å påta oss oppdrag med sikte å unndra skatt.

Omfanget av det påståtte problem med at skatterådgivere medvirker til at et annet rettssubjekt (skattyter) gir "uriktige eller ufullstendige opplysninger" er ikke forsøkt konkretisert eller nærmere eksemplifisert (bortsett fra med den universelle henvisningen til drosjesaken). Det er høyst uklart hva utvalget sikter til når det under skatterådgiveres medvirkning siktes til "uønsket skatterådgivning" når den straffbare handling er å gi "uriktig og ufullstendig informasjon" fra skattyters side. Utvalget synes å blande sammen materiell skatterådgivning og skattyters opplysningssvikt, og kan misforstås dithen at administrativ straffereaksjon også er tenkt anvendt på materiell skatterådgivning.

## 3 Uriktige skattevedtak som problem

Et perspektiv som er utelatt i utredningen, og som vi ser et betydelig omfang av i vårt arbeide, er uriktige ligningsvedtak som gir grunnlag for uriktig innkreving og endog til tider uriktige beskyldninger og tilleggsskatt. I disse sakene er skattyternes rettsposisjon helt prekær, ettersom skatten innkreves uten at det foreligger rettskraftig dom. Dette skjer endog i relasjon til tilleggsskatt, som etter omfattende praksis nå erkjennes å være et straffetiltak som skal være vernet av EMK. I denne situasjonen mener vi det er feil å tillate innkreving av tilleggsskatt uten at vedtakene er rettskraftige, ettersom det innebærer fullbyrdelse av straffen før den er endelig.

Det er grunn til å minne om at det opp gjennom tidene har vært fremsatt beskyldninger om skatteunndragelse fra Statens side, med påfølgende fengsling og store tiltaler fra myndighetenes side, der det ikke var grunnlag for det. Som eksempel kan det vises til CEKA-saken (Rt 1985 s 977) og Søderlund & Berg (Rt 1985 s 957) I det siste tilfellet ble Berg, som eier, pågrepet og fengslet, og tiltalen ble først frafalt etter at skattesaken var vunnet i lagmannsretten. Det hører med til historien at bedriften Søderlund og Berg gikk konkurs som følge av skattemyndighetenes reaksjoner. Det er dermed ikke bare en illusorisk mulighet at det kan skje overgrep fra skattemyndighetenes side, men en reell og nærliggende mulighet i flere saker.

Det er videre vår observasjon at omfanget av uriktige skattevedtak er sterkt økende. Temaet var 31. mai 2008 gjenstand for artikkel av advokat Thor Leegaard i Finansavisen, med tittel "*Illojale skattemyndigheter*". Artikkelen tar opp det problem at "*skattemyndighetene ikke viser den lojalitet i forhold til skattesystemet som burde forventes overfor lovlidige skattytere*", med særlig referanse til at EØS-rettslige forpliktelser har blitt neglisjert lenge etter at det var klart at skatteinnkreving var rettsstridig. Dette har medført at mange skattytere i Norge og utenlands har lidd rettstap, og et stort antall erstatnings saker pågår fremdeles.

Det er også etter hvert mange eksempler på at skatte- og avgiftsmyndighetene uriktig beskylder skattytere for illojale omgåelser, uten at det er grunnlag for det. Av siste tids viktige avgjørelser kan nevnes

- Telenor Rt 2006 s 1232
- Reitan Handel Rt 2008 s 1510
- Conoco Rt 2008 s 1537

Felles for disse var vedtak om svært store skattebeløp, som krevdes innbetalt uten dom, og beskyldninger om illojal omgåelse. Felles var også at Høyesterett ga klare dommer som opphevet vedtakene.

I tillegg til disse store sakene, er det et stort antall mindre saker, der skattyter påføres store belastninger som følge av uriktige beskyldninger fra skattemyndighetenes side. Ofte tillater ikke prosessøkonomien at disse sakene bringes inn for rettsvesenet. Skattyter som får et feilaktig vedtak mot seg, må være forberedt på at saken risikerer å måtte føres helt til Høyesterett.

Det var tilfellet for bl.a. Odd Habberstad, som fikk den tvilsomme gleden å bli prøveklut for skattemyndighetenes forståelse av fisjonsbegrepet, jf Rt 2008 s 438. Det var også tilfellet for Fjeld Eiendom AS, som måtte til Høyesterett for å få underkjent et uriktig vedtak om skattepliktig fisjon, til tross for lagmannsrettens uttalelse om at *"retten har i det hele tatt problemer med å forstå på hvilket grunnlag staten har kunnet fremsette en slik anførsel"*.

Høyesterett ga klare og utvetydige meldinger om at skattemyndighetene i disse sakene hadde tatt feil, og innkrevet skatt og avgift som ikke var rettmessig. De store nederlagene i 2008 var tema i en kommentar skrevet av Stig Sollund inntatt i Skatterett nr 1-2009, som oppsummerte situasjonen slik at skattemyndighetene ikke var å bebreide for å ha vært for aggressive i disse sakene.

Mange innen fagmiljøet vil være sterkt uenige i dette.

Det er ikke vår observasjon at skattemyndighetene generelt opptrer i strid med skattelovgivningen. Derimot viser eksemplene ovenfor at det i svært mange tilfeller rettes uriktige beskyldninger mot borgere, og at også skattemyndighetene kan gjøre feil.

Det er i disse situasjonene at rettssikkerhet er et nødvendig gode. Skattesaker kvalifiserer ikke til retts hjelp, og det er en svært tung oppgave for skattyter å sloss mot hele skatteetatens maktapparat og Regjeringsadvokaten. Om noe, viser vår erfaring at det er rettssikkerheten skattyterne har som må styrkes.

#### **4 Feil antagelse om vurderingstemaet i skattesaker – behov for klargjøring av regler**

Flere av de saker som betegnes som unndragelse i innstillingen, handler egentlig om behov for klargjøring av skattereglene.

Ett eksempel på dette er NOU'ens punkt 3.5.7.3 om utnyttelse av skatteavtaler. Ett tema her er anerkjennelse av holdingselskaper og substanskrav. Etter norsk intern rett gjelder det ikke et substanskrav for å anerkjenne holdingselskaper etter deres funksjon. Det er estimert at det i Norge er opprettet ca 50 000 holdingselskaper som utelukkende har til formål å dra fordel av fritaksmetoden. Dette gjør at aksjegevinster i liten grad kommer til beskatning så lenge midlene ikke deles ut til personlige aksjonærer. Dette er et regime som lovgiver har ønsket, og aktivt lagt til rette for ved overgangsregel E til skattelovens § 2-38 i skattereformen av 2005.

Ved lovendring fra 1.1.2008 ble det introdusert et substanskrav i de norske reglene om kildeskatt, fritaksmetoden og i forhold til NOKUS-beskatning for deltagelse i selskaper m.v. hjemmehørende i EØS-land. I flere saker har skattemyndighetene lagt til grunn at et slikt substanskrav skulle være gjeldende rett også før vedtagelsen av substanskravet. Denne handlemåten forutsetter at skattyterne skal måtte forutse fremtidige innstramminger i skattereglene, og innrette seg etter dem før de vedtas.

Hvordan skulle norske skattytere før lovendringen kunne gjette på at det skal gjelde et substanskrav for holdingselskaper utenlands og ikke i Norge?

## **5 Straff mot skatterådgivere bør ikke håndteres av skattemyndighetene**

Skattemyndighetene har i flere år ilagt og innkrevd tilleggsskatt. Før dette opphøyes til en norm for god oppfølging, bør det etter vårt syn analyseres hvor vellykket dette har vært.

### **5.1 Prinsipielt uheldig å blande partsstilling og straffehjemmel**

Skattemyndighetene utøver partsstilling i disse sakene. Det må kunne innvendes på prinsipielt grunnlag at det gir en uheldig rolleblanding om de både skal fungere som part og som dommer i samme sak.

Historikken har også vist at det er svært vanskelig å skille disse rollene.

Strafferettslig forfølgning av medvirkning til skatteunndragelse hører nå under påtalemyndighetene. Det er ikke i utregningen tatt inn noe som tyder på at omfanget av medvirkning fra skatterådgivere er stort eller større enn hva politimyndighetene kan forfølge. Hensynet til å unngå rolleblanding på skattemyndighetenes side taler for å videreføre den nåværende ordningen.

### **5.2 Skatteadvokatene ivaretar skattyternes interesser ved feil i ligningsvedtakene**

Dersom skattemyndighetene skulle gis hjemmel til å straffe skatteadvokatene i pågående tvister, blir dette som en boksekamp der én part tillates slag under beltet, og den andre ikke.

Når vi argumenterer mot et uriktig skattevedtak, er dette et arbeide som er i samfunnets interesse. Samfunnet er ikke tjent med uriktige skattevedtak.

Bistand under en pågående skattetvist bør ikke under noen omstendighet kunne gi grunnlag for administrative straffesanksjoner.

### **5.3 Erfaringene med tilleggsskatt viser at lovfestede rettssikkerhetsgarantier ikke respekteres**

Historikken viser videre at det i Norge har vært ilagt tilleggsskatt i et betydelig omfang, og gjerne med svært store tall, uten at strafferettslige grunnprinsipper ivaretas, herunder prinsippet om forholdsmessighet. Selv etter at Høyesterett har fastslått at tilleggsskatt er straff og skal omfattes av rettssikkerhetsgarantiene i EMK, er det liten bedring å spore i en rekke av de saker vi ser i vårt arbeide. Dessverre ser vi ofte at mistenkeliggjøring får et for stort spillerom, på bekostning av en ryddig og saklig behandling av de spørsmål som reises. NOU'en har klare elementer av mistenkeliggjøring, formodentlig som utslag av utvalgets sammensetning.

Allerede hjemmelen for ileggelse av tilleggsskatt tilsier et behov for at strafferettslige rettssikkerhetsgarantier ivaretas. Dette har ikke vært gjort historisk, og søkes nå ivaretatt ved regelendringer foreslått i Ot prp nr 82 2008-09. Også organisatorisk er det behov for tilpasninger dersom skatteetaten skal fungere i tråd med EMK i tilleggsskattesaker. Her er etaten på etterskudd og på overtid.

Vår analyse – sett utenfra – er at skattemyndighetene ikke er organisert eller bemannet med sikte på straffesanksjoner. Også dette taler mot å tillegge skattemyndighetene den rollen å straffe skatterådgivere.

## 6 En bedre vinkling på tiltak mot skatteunndragelse

OECD har skrevet en rapport som omtaler samarbeidet mellom skattemyndigheter og skattyterne. Denne legger stor vekt på åpenhet, gjensidig tillit og samarbeide med sikte på å kartlegge omfanget av skatteplikten. Dette er etter vårt syn et godt utgangspunkt, ettersom de aller fleste skattytere har et ønske om å opptre lojalt. Her er perspektivet å skape ryddige forhold med sikte på å komme frem til en riktig ligning. Dette er innarbeidet i OECD's retningslinjer om internprising, der det heter:

*"I en vanskelig internprisingssak kan selv en skattyter med de beste intensjoner gjøre en utilsikket feil, fordi de faktiske forhold som skal vurderes er så vidt komplekse. Dessuten kan selv en ligningsmedarbeider med de beste intensjoner trekke feil konklusjon på basis av disse fakta. Skattemyndigheter oppfordres til å ta hensyn til denne observasjon ved utførelse av sine internprisingssaker."*

Tilsvarende vinkling har Sentralskattekontoret for Storbedrifter tatt, ved at arbeidsmåten der legger opp til utstrakt, ryddig og åpen dialog med skattyterne. Dette er en styrke for SFS, som kan tjene som eksempel på hvordan praksis bør være.

I relasjon til internasjonale forhold, må det legges betydelig innsats i arbeidet med å koordinere skatteregler slik at internasjonal virksomhet sikres mot dobbelt- og trippelbeskatning, og gis mulighet til å forutse sin skatteposisjon ved ryddig planlegging.

## 7 Dårlige forslag

Etter vårt syn er det lite å hente i form av skatteinntekter på å innføre de foreslåtte lovendringer. Vi vil derfor gå mot forslagene om

- å relativisere advokaters taushetsplikt,
- administrativ bøtelegging, og
- rapportering til Tilsynsrådet for Advokatvirksomhet

Forslaget om å gjøre skattyter ansvarlig for å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil i skatteoppgjøret bør ikke vedtas, fordi

- det er urettferdig at skattyterne skal holdes ansvarlig og endog kunne straffes for feil som begås av staten
- det er intet som tyder på at unnlatt opplysning om feil innebærer noe vesentlig tap av skatteproveny, og
- det er intet som tyder på at innskjørpelsen vil medføre økt skatteproveny.

Om noe, vil forslaget medføre en rekke saker der tvisten står om hva skattyter så eller burde ha sett. Dette blir feil diskusjon i relasjon til feil begått av ligningskontoret, der de selv åpenbart er nærmest til å oppdage og rette feil. Dette blir som Hermann Wessels epistel der man retter baker for smed.

## 8 Oppsummering og anbefaling

Spissformulert kan man si at utredningen bommer på analysen, stiller feil diagnose og gir feil medisin for så vidt gjelder forslagene som er fremmet.

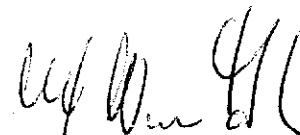
Forslagene om å styrke hjemmelsgrunnlaget for skattemyndighetenes undersøkelser og sanksjoner er fremmet uten at det er foretatt noen nærmere utredning eller vurdering om de vil kunne bidra til å avdekke skatteunndragelser. De fremmes ut fra et mer generelt synspunkt om at sterkere hjemler styrker arbeidet. Vi tror ikke det er grunnlag for dette synspunktet. I løpende arbeid med skattesaker

ser vi at det foreligger sterke virkemidler som myndighetene kan ta - og tar - i bruk, og det er ikke engang nevnt eksempler på situasjoner der sterkere hjemmelsgrunnlag ville styrket arbeidet mot skatteunndragelser. NOU 2009-4 gir dermed et utilstrekkelig beslutningsgrunnlag for de foreslåtte tiltak. I den grad det skal gjøres endringer, bør det som et minimum foreligge en bedre utredning av effektene av tiltakene, og hvilke byrder og ulemper de kan medføre.

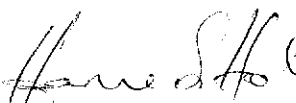
Vi går mot forslagene ut fra en erfaringsbasert observasjon om at de vil kunne motvirke et grunnleggende hensyn, som er å sikre riktig ligning. Arbeidet for å få til en riktig ligning utføres best ved et tillitsbasert samarbeide mellom skattyterne og ligningsmyndigheter, slik OECD anbefaler. I tvistesaker er det mest sannsynlig at et korrekt resultat kan oppnås dersom skattyters posisjon kan ivaretas av advokat i tråd med vanlige rettergangs- og rettssikkerhetsgarantier. Eksemplene i punkt 3 ovenfor viser at skattemyndighetene i mange og store saker har fremsatt beskyldninger om omgåelse og unndragelser uten at det var grunnlag for det. Vi oppfordrer til at det, for å få en forsvarlig behandling av de forslag Finansdepartementet eventuelt velger å gå videre med, overveies å gjennomføre en ny høringsrunde.

Vi har ikke hatt rammer som tillater en grundig analyse av samtlige tiltak innenfor høringsfristen. PwC har gitt innspill til Den norske Revisorforening og til Den Norske Advokatforening, og vil støtte deres høringsssvar. Vi legger til grunn at det også etter fristen vil kunne komme opp forhold som bør hensyntas.

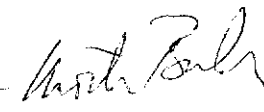
Med vennlig hilsen  
for Advokatfirmaet PricewaterhouseCoopers AS



Ulf Werner Andersen  
Advokat MNA (H)



Hanne Skaarberg Holen  
Advokat MNA (H)



Morten Beck  
Advokat MNA