

Finansdepartementet
via høringsportal

Vår dato: 02.12.2019
Deres dato: 02.09.2019
Vår referanse: em/hes
Deres referanse: 19/2875

Høring – NOU 2019: 15 Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt

Det vises til Finansdepartementets høringsbrev av 2. september 2019 vedrørende NOU 2019: 15 om skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt, herunder et eget forslag om opplysningsplikt om skattearrangement.

- NHO er enig med utvalget i at opplysningsplikten om skatteforhold i hovedsak bør ligge på den skattepliktige selv, og at advokaters taushetsplikt ikke bør begrenses som følge av myndighetenes behov.
- Vi støtter ikke utvalgets forslag om en endring av taushetsplikten for internadvokater.
- Det er positivt at utvalget verken foreslår utvidet opplysningsplikt for skatterådgivere når det gjelder formålet med finansielle transaksjoner eller om konsernstrukturer.
- NHO støtter ikke den måten utvalget foreslår å implementere den særskilte opplysningsplikten om såkalte skatteplanleggingspakker på.

Våre kommentarer utdypes i det følgende, med referanser til de ulike punktene i utredningen.

9.3 Utvalgets vurdering av grensen for egentlig advokatvirksomhet – behov for å gjøre unntak i advokaters taushetsplikt

9.3.2 Innsynshindring ved bruk av skatterådgivere – grensen for egentlig advokatvirksomhet

Etter mandatet skal utvalget blant annet "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 beskatningen når advokater har vært konsultert".

Utvalget reiser spørsmål ved om det er behov for å trekke en klarere grense mellom "egentlig advokatvirksomhet" og annen virksomhet advokater driver. Fire medlemmer av utvalget mener at grensen er tilstrekkelig klar i dag, mens fire andre medlemmer mener at en klarere grense er nødvendig.

Det er en fordel at lover og regler er så klare som mulig. Det øker forutberegneligheten for alle som skal forstå reglene. Advokatlovutvalgets vurderinger viser at det er vanskelig å formulere en tilstrekkelig klar grense mellom for eksempel "egentlig advokatvirksomhet" og annen advokatvirksomhet.

De fire medlemmene som ønsker en slik grensedragning, peker på at oppdrag som tilbys av også andre profesjoner ikke bør regnes som egentlig advokatvirksomhet. Også andre typer virksomhet bør være unntatt, etter en konkret vurdering. Videre må avgrensningen se hen til "hvilket omfang av juridisk bistand og rådgivning som skal til" for at noe regnes som egentlig advokatvirksomhet.

Også disse forslagene illustrerer at det er vanskelig å formulere grensene tilstrekkelig klart, noe de fire medlemmene heller ikke har gjort i utredningen. Et slikt forslag kan derfor ikke tas inn i en eventuell proposisjon uten forutgående høring.

Når det gjelder unntak fra taushetsplikten, mener fire utvalgsmedlemmer at "det ... ikke er grunnlag for å pålegge advokater opplysningsplikt om enkelte opplysninger som inngår som elementer i oppdrag som anses som egentlig advokatvirksomhet". De mener at unntak fra taushetsplikten vil bryte med den linjen som er beskrevet av Høyesterett og at det i liten grad er påvist forhold som tilsier behov for unntak. Vi regner med at disse medlemmene mener at de hensynene bak taushetsplikten som fremgår av punkt 6.1.2, veier tyngre enn skattemyndighetenes behov.

Selv om grensen for egentlig advokatvirksomhet ikke blir gjort tydeligere, mener fire andre utvalgsmedlemmer 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".

Advokaters taushetsplikt er beskrevet i punkt 6.1.2 og i advokatlovutvalgets utredning kapittel 15. Det skal svært sterke grunner til for å gjøre unntak fra advokaters taushetsplikt. Taushetsplikten er sentral i garantien for rettssikkerhet. Skattemyndighetene har riktignok behov for opplysninger, og vi er enig i at skattemyndighetene trenger opplysninger for å løse sine oppgaver. Vi mener likevel at advokatenes taushetsplikt ikke bør vike for disse behovene.

De fire medlemmene som mener at taushetsplikten skal begrenses, har ikke formulert et forslag til lovtekst. Forslaget kan derfor ikke følges opp i en eventuell proposisjon uten forutgående høring.

9.3.3 *Bruk av interne rådgivere*

9.3.3.4 Utvalgets vurderinger og forslag

Utvalget har behandlet internadvokaters advokatvirksomhet atskilt fra annen advokatvirksomhet. Slik vi leser utvalgets vurderinger og konklusjoner, mener de at det ikke skal være mulig å drive advokatvirksomhet med arbeidsgiver som eneste klient. Dette gjelder enten arbeidsgiver er en bedrift, staten, kommunen eller en annen virksomhet eller organisasjon. En konsekvens av dette er ifølge forslaget at internadvokater i det minste skal være unntatt fra den taushetsplikten som vanligvis gjelder for advokater. Utvalget nevner også som en mulighet helt å "unnta bistand til arbeidsgiver" fra definisjonen av advokatvirksomhet, med andre ord at internadvokater ikke skal regnes som advokater.

Det unntaket fra taushetsplikten utvalget går inn for, er ikke basert på det mandatet gikk ut på, nemlig "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 beskatningen når advokater har vært konsultert". En slik avveining har utvalget egentlig ikke foretatt. De vurderingene utvalget i stedet har valgt å gjøre, ville

antagelig vært basert på bedre innsikt hvis utvalget også hadde hatt representanter for dem som blir berørt, nemlig bedriftene.

Vi er uenig i utvalgets vurderinger og konklusjoner, som også er de motsatte av advokatlovutvalget, som vurderte spørsmålene grundig. Etter vår vurdering kan en internadvokat være uavhengig.

Bedrifter er blant etterspørerne av advokattjenester, og de engasjerer advokater fordi de ønsker advokatråd med "advokatstandard" (se NOU 2015: 3, for eksempel punkt 9.2.5), både når de bruker eksterne advokater og når de ansetter internadvokater.

Noen tall kan belyse denne etterspørselen: De 20 største advokatfirmaene i Norge omsatte visstnok for mer enn ti milliarder kroner til sammen i 2018. Vi regner med at en vesentlig del av omsetningen kommer fra norske og utenlandske bedriftsklienter. I tillegg bruker bedriftene penger på å ha ansatte internadvokater. Norske bedrifter har altså stort behov for advokatråd. Bedriftene benytter også juridisk kompetanse hos eksterne rådgivere og ansatte som ikke er advokater.

En del virksomheter og organisasjoner – private så vel som offentlige – har ansatt advokater, såkalte internadvokater. For virksomheter og organisasjoner er det en fordel at internadvokatene kjenner både bransje og virksomhet, slik at de raskere enn andre kan sette seg inn i de omstendighetene som skal gi grunnlag for rådgivningen. Denne innsikten øker sannsynligheten for at klienten mottar rådgivning med høy kvalitet, på en kostnadseffektiv måte.

Flere bedrifter fremhever internadvokatenes særlige rolle i arbeidet med å etterleve lover og regler (*compliance*). En virksomhet som ønsker å sikre etterlevelse, vil ha behov for en funksjon som kan gi uhildede råd om hva slags atferd som er lovlig og etisk. En internadvokat vil ha gode forutsetninger for å rådgi arbeidsgiver tids- og kostnadseffektivt. Internadvokat vil være omfattet av et regelverk som nettopp setter vedkommende i stand til å være lojal overfor lovverket, selv om det skulle begrense virksomhetens atferd. Det vil være dyrere å bruke eksterne advokater i et slikt arbeid. Vi mener at muligheten til å ansette internadvokater dermed øker sjansen for etterlevelse av lover og regler, samtidig som det bidrar til mer effektiv beskyttelse av virksomhetens verdier. Det reduserer risiko for tvister. Ordningen kommer altså både samfunnet og virksomhetene til gode.

Advokatens særlige stilling er gjerne begrunnet med at de tilbyr kvalifisert rettshjelp under betryggende og kontrollerte forhold. Det rettslige rammeverket for advokater skal sikre dette.

Aspektene ved en advokats uavhengighet kan variere med typen av oppdrag og klient. Uavhengigheten kan bli påvirket fra ulike hold. En forsvarsadvokat må passe på å være uavhengig av politi og påtalemyndighet. En forretningsadvokat må være varsom i saker som har stor betydning for advokaten eller firmaets økonomi eller som det er knyttet stor prestisje til å behandle. En internadvokat må være beskyttet mot sanksjoner fra arbeidsgiver. En organisasjonsadvokat må være beskyttet mot instruksjon fra arbeidsgiver. Dette er bare eksempler, som viser at påvirkningene kan være vesensforskjellige, men ofte like mye gradforskjellige: Alle advokaters uavhengighet kan være utsatt for press.

Ingen advokater er uavhengige *per se*. Poenget må være at regelverket legger til rette for at advokater blir satt i stand til å opptre uavhengig. Det gjelder uansett hvilke forhold som kan påvirke uavhengigheten, og dermed uansett hva slags advokatvirksomhet det er snakk om.

Utvalget peker på at det er "problematisk at internadvokater som følge av sitt ansettelsesforhold hos klienten ikke vil ha mulighet til å oppfylle kravet til fullstendig uavhengighet". Utvalget trekker frem særlig to forhold som gjør at det er et avhengighetsforhold mellom advokaten og arbeidsgiveren, som igjen gjør at advokaten er særlig utsatt for press fra arbeidsgiveren:

- Advokaten er "underlagt klientens styringsrett og lønns- og rammebetingelser".
- Advokaten og arbeidsgiveren vil kunne ha "sammenfallende interesser i at bedriften går lønnsomt og har fremgang".

Utvalget viser til "kravet til fullstendig uavhengighet". Vi tar utgangspunkt i det gjeldende kravet til uavhengighet i regler om god advokatskikk og forslagene fra advokatlovutvalget.

Utvalget er ikke enig i at forslagene fra advokatlovutvalget sikrer internadvokaters uavhengighet. For det ene problematiserer utvalget forslaget om at en internadvokat skal kunne instrueres av en overordnet advokat. Dette er langt på vei den situasjonen ansatte advokater står i overfor oppdragsansvarlig advokat i advokatfirmaer, slik advokatlovutvalget beskriver (NOU 2015: 3 punkt 10.3.4). Overordnet advokat vil i sin tur være beskyttet mot instruksjon fra arbeidsgiver.

Utvalget mener videre at en internadvokat er henvist til å si opp jobben hvis han eller hun er uenig med arbeidsgiveren. Vi er ikke enig i dette. Instruksjonsforbudet, også slik advokatlovutvalget har foreslått å lovfeste det, innebærer at internadvokaten nettopp er beskyttet mot styring og instruksjon. Ved å ansette en person som internadvokat, gir arbeidsgiveren avkall på styringsrett: Advokaten verken kan eller skal instrueres. Respekterer arbeidsgiver ikke forbudet, vil det utgjøre et kontraktsbrudd fra arbeidsgivers side, i ytterste fall en usaklig endringsoppsigelse. Det normale ved kontraktsbrudd er misligholdsbeføyelser – ikke oppsigelse – fra advokatens side. Forøvrig kan og skal også en internadvokat si fra seg oppdrag i situasjoner der vedkommende ikke kan være uavhengig, for eksempel hvis det involverer vurderinger av nære kollegaer eller advokaten ikke har tilstrekkelig faglig innsikt på det aktuelle rettsområdet.

Utvalget går ikke nærmere inn på advokatlovutvalgets øvrige forslag som skal sikre uavhengighet. Vurderingene er derfor inadekvate. Advokatlovutvalget foreslår for eksempel at internadvokater ikke skal lønnes på en måte som kan gå ut over uavhengigheten. Forslagene fra advokatlovutvalget gjenspeiler forøvrig langt på vei innholdet i Advokatforeningens anbefaling for internadvokater.

Også med henvisning til AM&S og Akzo i EU-domstolen mener utvalget tilsynelatende at det ikke er mulig for en internadvokat å være uavhengig. Avgjørelsene gjelder Kommisjonens innsynsrett i konkurransesaker de har adgang til å etterforske, altså på EU-nivå. Vi er enig med advokatlovutvalget i at rekkevidden av avgjørelsene er uklare. Advokatvirksomhet er ulikt regulert i ulike land. Styrken i uavhengigheten vil bero på disse reguleringene. Vi mener at verken de to avgjørelsene eller annet hindrer at internadvokater blir regnet som uavhengige i det norske rettssystemet, så lenge norske reguleringer sørger for uavhengighet, selv om den ikke skulle bli akseptert i EUs konkurransesaker.

EU legger forøvrig nå til grunn at man som ansatt kan være uavhengig av arbeidsgiver, blant annet fordi man er vernet mot sanksjoner. Personvernforordningen artikkel 38 nr. 1 om personvernombud bestemmer nettopp at man skal sikre "at personvernombudet ikke mottar instruksjoner om utførelsen av nevnte oppgaver [i forordningen]. Vedkommende skal ikke avsettes eller straffes av den behandlingsansvarlige eller databehandleren for å utføre sine oppgaver". I veiledningen fra tidligere artikkel 29-gruppen er sanksjonsforbudet utdypet slik:

"Penalties may take a variety of forms and may be direct or indirect. They could consist, for example, of absence or delay of promotion; prevention from career advancement; denial from benefits that other employees receive. It is not necessary that these penalties be actually carried out, a mere threat is sufficient as long as they are used to penalise the DPO on grounds related to his/her DPO activities."

Et personvernombuds (*DPO*) rolle er ikke fullt ut sammenlignbar med en internadvokats. Reguleringen i artikkel 38 illustrerer likevel at EU nå legger til grunn at et ansettelsesforhold ikke utelukker uavhengighet mellom arbeidsgiver og arbeidstaker når det er truffet foranstaltninger som nettopp beskytter uavhengigheten.

Utvalget beskriver reguleringen av internadvokater i Norge som "markant" annerledes enn "internadvokaters stilling og forholdet til advokaters sterke taushetsplikt" i noen andre land, nemlig Sverige, Danmark og Finland. Utvalget viser videre til at Norge har "flest praktiserende advokater" av de fire landene. Det er uklart hvilken betydning dette har for utvalgets konklusjoner. Vår vurdering er at andre lands reguleringer ikke i seg selv utgjør eksempler til etterfølgelse. Norske reguleringer bør være tilpasset norske forhold.

Utvalget går inn for at internadvokaters taushetsplikt – angivelig i alle fall den sterke – "bør reguleres generelt, slik at den vil være lik på alle rettsområder". Vi regner med at referansen til "de opplysningspliktige" gjelder alle rettsområder der klienten – arbeidsgiveren – kan tenkes å ha en opplysningsplikt, overfor offentlige tilsynsmyndigheter eller andre, herunder domstolene. I praksis er det vanskelig å se for seg rettsområder som ikke er omfattet av dette. Begrunnelsene for utvalgets anbefaling om en generell regulering er også "hensynet til symmetri i regelverket" og behovet for forutberegnelighet for de opplysningspliktige. Utvalget har imidlertid ikke vurdert øvrige konsekvenser – verken fordeler eller ulemper – av en innskrenket taushetsplikt på andre rettsområder. Vi mener derfor at utvalgets vurderinger ikke er anvendelige for andre rettsområder. Hensynet til "symmetri" er for øvrig sjelden noe tungt argument for like regler for ulike rettsområder, og forutberegnelighet er vanligvis knyttet til at regler er *klare*, og i mindre grad *hvor like* reglene er.

Vurderingene som gjelder for andre rettsområder enn skatteforvaltning, er utenfor utvalgets mandat.

De reguleringsmåtene utvalget regner opp, vil føre til at virksomheter ikke kan skaffe seg advokatråd fra internadvokater, fordi vedkommende ikke vil være underlagt vanlig advokatregulering. En nærliggende konsekvens av dette er at virksomheten i stedet skaffer seg advokatråd fra eksterne advokater, som etter forslaget fra i alle fall deler av utvalget skal beholde taushetsplikten. Vi tror derfor det er stor sannsynlighet vil utvalgets forslag vil føre til at verken skattemyndigheter eller andre får noe mer informasjon enn i dag.

Realiteten i forslaget fra utvalget er – noe paradoksalt – at virksomheter kan skaffe seg akkurat de samme rådene som i dag, med like omfattende taushetsrett og taushetsplikt, men til en høyere kostnad, fra eksterne advokater.

Vurderingene av de økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget er etter vår vurdering klart ikke tilfredsstillende.

Opplysningsplikt om skattearrangementer (del IV kap 14)

Utredningen del IV omhandler gjennomføring av BEPS-tiltak 12 i norsk rett. Utvalget foreslår en ny § 7-11 i skatteforvaltningsloven. Tilbyderen av et skattearrangement skal pålegges en særskilt opplysningsplikt. Den som inngår avtalen og/eller skal benytte arrangementet selv, skal ha en sekundær opplysningsplikt. I det følgende benyttes betegnelsene kunden, skattyter og selskapet om hverandre dersom ikke annet fremgår.

Den nye lovbestemmelsen skal regulere vilkårene. En rekke forhold –herunder definisjoner, frister og hvilke opplysninger som skal gis – foreslås regulert i skatteforvaltningsforskriften. Forskriftene vil ha stor betydning for det reelle innholdet i en eventuell opplysningsplikt. Dersom bestemmelsen blir innført, er det viktig at forslag til forskrifter blir sendt på høring.

Formålet (14.2)

Utvalget drøfter først hva som menes med aggressiv skatteplanlegging. Slik planlegging kjennetegnes ifølge utvalget ved at den befinner seg i grensen mot ulovlig skatteplanlegging, i en gråsoner. Utvalget uttaler at det "ikke har sett mange eksempler på at norske skatterådgivere har tilbudt arrangement som utgjør risiko for aggressiv skatteplanlegging" (side 173).

Utvalget kommer likevel til at det i norsk rett bør innføres en opplysningsplikt for tilbydere av såkalte skattearrangementer som utgjør risiko for aggressiv skatteplanlegging. Forslaget er basert på BEPS 12 fra OECD/G20s plan og EUs rådsdirektiv DAC 6.

Den foreslåtte opplysningsplikten er etter NHOs oppfatning svært omfattende og dessuten uklart på en rekke punkter. Vi mener det verken er nødvendig eller hensiktsmessig å innføre en slik særskilt opplysningsplikt i norsk rett.

Utvalget har lagt 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 opplysninger om skattearrangement vil kunne gi skattemyndighetene bedre analysegrunnlag, som kan gi nyttig informasjon om uønskede tilpasninger til skattereglene.

Bestemmelsen foreslås med andre ord innført blant annet for å imøtekomme internasjonale forventninger og for å følge en internasjonal trend, samt innhente informasjon på et mer generelt grunnlag for analyseformål.

Norge er medlem av OECD, og Finansdepartementet er aktiv deltaker i OECDs skattearbeid. NHO støtter OECD-sporet i utviklingen av internasjonal skatterett, i motsetning til unilaterale tiltak. Hensynet til en bred og felles internasjonal utvikling vil være et argument for at Norge normalt bør følge anbefalinger man er blitt enige om i OECD.

NHO kan selvfølgelig likevel være grunnleggende uenig i et forslag som OECD-landene er blitt enige om. Innføring av en særskilt opplysningsplikt om skattearrangementer er et eksempel på et slikt forslag. Vi mener at hensynene bak OECDs anbefaling kan og bør ivaretas på en annen måte enn å implementere opplysningsplikten i norsk rett slik utvalget foreslår.

I tillegg til disse generelle formålene skal det også være et formål å sørge for at skattemyndighetene får tidlig informasjon om arrangement som potensielt kan være aggressive. Vi forstår dette formålet slik at det er knyttet til det konkrete opplegget og eventuell skatteplikt for den konkrete skattyter. Dette kommenteres i avsnittene nedenfor.

Videre antar utvalget at opplysningsplikten kan ha en avskrekkende effekt – altså ytterligere et formål – fordi både tilbydere og brukere må ta hensyn til at arrangementet kan være opplysningspliktig.

Hvis den avskrekkende – preventive – effekten innebærer at selskapene unnlater å innhente råd i forbindelse med transaksjoner eller annet som kan defineres som et arrangement fordi ulike alternativer har ulike skattemessige konsekvenser, så har man etter NHOs syn oppnådd noe som ikke er ønskelig. Selskapene vil neppe og bør heller ikke slutte å innhente slike råd.

Selv om kunden – normalt skattyter – har en sekundær opplysningsplikt, kan det være skattytere som vil tenke at det er enklere å unngå opplysningsplikten om de utvikler skattearrangementet selv.

Den viktigste preventive effekten vil være om det blir færre såkalte aggressive skattearrangementer. Spørsmålet er om den beste metoden er å pålegge omfattende opplysningsplikter, eller om de materielle reglene i så fall heller bør strammes inn (for eksempel skatteloven §§ 13-2 og 14-90). Vi mener det ville være ryddigere om departementet utredet og foreslo endringer i grensene for lovlige og ulovlige skattearrangementer, dersom man mener det er behov for det.

Det er etter vårt syn ikke gitt at det blir færre uønskede skattearrangement med den foreslåtte opplysningsplikten.

Etter vår vurdering er det en ganske stor sannsynlighet for at tilbyderne og brukerne av "ekte" skattepakker i liten grad kommer til å oppfylle opplysningsplikten. Realiteten ved innføring av nye rapporteringsplikter er dessverre ofte at det blir en ny byrde på de seriøse aktørene som uansett ikke har hatt til hensikt å unndra skatt, mens de som bevisst unndrar skatt slipper unna. Vi mener at det å forebygge og avdekke skatteunndragelser fortsatt må skje primært ved kontroller.

Informasjon for analyseformål kan innhentes på mange måter. Det er oppsiktsvekkende om et slikt formål skal begrunne innføring av en omfattende opplysningsplikt om konkrete arrangementer, i tillegg til de opplysningsforpliktelser som foreligger allerede i dag. Et mindretall i utvalget uttaler at hensynet til informasjonsutveksling mellom land er avgjørende for at de er enige i å følge BEPS 12 og DAC 6, (side 193). De legger til grunn at norske myndigheter ikke kan forvente å få opplysninger om slike arrangementer fra andre land dersom Norge ikke selv har et regelverk på plass for å innhente slike opplysninger. Det er et hensyn man kan ha forståelse for. NHO vil imidlertid påpeke at Norge har informasjonsutvekslingsavtaler med en rekke land. Det er ikke slik at det vil bli stopp i all informasjonsutveksling om Norge ikke innfører denne svært omfattende og spesielle opplysningsplikten.

NHO mener det også kan stilles spørsmål ved skatteetatens muligheter til faktisk å kunne håndtere og effektivt ta i bruk informasjon om skattearrangementer fra ulike hold. Det kan være en fare for at myndighetene vil "drukne" i opplysninger som det vil kreve økte administrative kostnader for å behandle, med påfølgende nedprioritering av andre oppgaver og metoder for avverging av skatteunndragelser. Vi minner om den tidligere plikten til å innlevere den såkalte «Utenlandsoppgaven» til Skattedirektoratet hvert år. Oppgaven påla skattyterne opplysningsplikt vedrørende nærmere angitt transaksjoner med utenlandske selskaper. I i anledning senere saker om rentefrie lån til utenlandske datterselskaper kom det frem at disse oppgavene i svært liten grad, om i det hele tatt, ble gjennomgått i direktoratet.

Utvalget påpeker at en opplysningsplikt vil føre til økte byrder for de opplysningspliktige og for skattemyndighetene. Det heter derfor at det er 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.

Etter NHOs vurdering er ikke forslaget utformet i tråd med disse hensynene. Vi kommenterer dette nærmere i det følgende.

Inngangsvilkåret (14.6.3) og aggressiv skatteplanlegging (10.2)

Strukturen i den foreslåtte lovbestemmelsen er slik at det såkalte inngangsvilkåret kommer i tredje ledd. Vilkåret er ifølge utvalget ment å være en slags terskel som skal begrense omfanget av opplysningspliktige arrangementer. Vi har funnet hensiktsmessig å behandle det her innledningsvis i gjennomgangen av lovteksten, også fordi det bør vurderes i sammenheng med utvalgets omtale av aggressiv skatteplanlegging i kapittel 10.2.

Utvalget har som inngangsvilkår valgt den såkalte main-benefit-testen, formulert slik i tredje ledd:

"For at et skattearrangement skal være opplysningspliktig, må hovedfordelen eller en av hovedfordelene ved arrangementet være å gi noen en skattefordel."

Utvalget uttaler at "En "skattefordel" etter inngangsvilkåret vil ... foreligge når arrangementet medfører en gunstigere skattemessig behandling enn alternative disposisjoner."

En alminnelig språklig forståelse av *skatteplanlegging* innebærer å velge én måte å gjøre noe på som er skattemessig gunstigere enn en annen. Det aller meste av slik skatteplanlegging er på alle måter lovlig. Det er lovlig i betydningen at det ikke vil bli satt til side av skattemyndighetene. Det er også lovlig i henhold til skatteforvaltningslovens alminnelige opplysningsplikt for skattyteren.

Aggressiv skatteplanlegging er ifølge utvalget også lovlig, men beveger seg i gråsonen av det lovlige. Vi er med andre ord på den riktige siden av de lovbestemmelsene i norsk skatterett som kan sies å definere grensene for akseptabel skatteplanlegging. Jf utredningens kapittel 10.4 om omgåelsesregelen (nå skatteloven §13-2), armlengdeprinsippet (§ 13-1), overføring av skatteposisjoner (§ 14-90), NOKUS (§§10-60 flg) og rentebegrensingsregelen (§6-41).

Den aggressive skatteplanleggingen i henhold til en slik forståelse, hvor man altså er på riktig side av grensen, har man ifølge utvalget ingen opplysningsplikt om i dag. Det er det etter vårt syn gode grunner til. Selskapene har omfattende opplysningsplikt etter dagens regler. Beskatning er et forvaltningsområde hvor klare grenser er viktig. Både skattene i seg selv, men også de administrative byrdene er store. I utformingen av skatteforvaltningsreglene er derfor hensynet til å ivareta skattefundamentet balansert mot skattyternes rettssikkerhet. Det å innføre nye rapporteringsplikter for sikkerhets skyld, må balanseres mot en uforutsigbarhet for skattyterne som risikerer å aldri informere godt nok.

Etter gjeldende rett er det en alminnelig opplysningsplikt i skatteforvaltningsloven § 8-1 og en opplysningsplikt via skattemeldingen i henhold til § 8-2. I tillegg har konsernselskaper plikt til å opplyse om transaksjoner og mellomværender med andre selskap i konsernet i henhold til § 8-11. Plikten omfatter også forhold mellom såkalte nærstående utenfor konsern. I tillegg følger en dokumentasjonsplikt etter annet ledd som er svært omfattende:

"Selskap eller innretning som nevnt i første ledd, skal utarbeide dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra skattemyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst ti år etter utgangen av skattleggingsperioden."

Skatteforvaltningsloven § 8-12 første ledd pålegger flernasjonale konsernselskaper å opplyse om fordeling av inntekt, skatt mv mellom aktuelle land:

"Morselskap som er hjemmehørende i Norge og har foretak i utlandet, skal levere melding for hvert regnskapsår med opplysninger om fordelingen av inntekt og skatt i de landene konsernet har foretak. Meldingen skal også inneholde en beskrivelse av konsernets økonomiske aktivitet i hvert enkelt land, samt opplysninger om hvert foretak i konsernet og den økonomiske aktiviteten foretakene driver."

Vi gjengir ikke her en fullstendig oversikt over gjeldende opplysningsplikt for selskaper, men ovennevnte bestemmelser, og særlig § 8-11, bør etter vår oppfatning allerede i dag gi skattemyndighetene så mye informasjon at innføring av enda en omfattende rapporteringsplikt om noe som *kan* være i en skattemessig gråsoner, ikke bør være nødvendig. Dersom myndighetene mener det er behov for nærmere opplysninger om for eksempel grenseoverskridende forhold, så bør det vurderes som eventuelle spesifikke utvidelser av gjeldende bestemmelser.

Som utvalget skriver, vil det i praksis ikke foreligge noen særskilt opplysningsplikt om en omgåelsessituasjon før det er avgjort at vilkårene for skattlegging er tilstede. Ved innføring av en ny opplysningsplikt vil tilbydere og skattytere få opplysningsplikt også om potensielle omgåelsessaker, altså hvor vilkårene i § 13-2 *kan* være tilstede.

Skattytere tar imidlertid en risiko ved å la være å gi opplysninger om mulige omgåelsessituasjoner allerede etter gjeldende rett. Dersom det blir foretatt gjennomskjæring etter § 13-2, altså skattlegging i strid med skattyters forståelse og fremleggelse av saken, så vil det ofte være gitt ufullstendige opplysninger med konsekvenser for endringsfrister og tilleggsskatt. Derfor vil mange skattytere allerede i dag enten be om en bindende forhåndsuttalelse (BFU) eller gi tilleggsopplysninger for å unngå sanksjoner dersom skattemyndighetene skulle vurdere situasjonen annerledes enn skattytere med hensyn til § 13-2.

Sett i sammenheng med omgåelsesregelen i § 13-2, vil en etterlevelse av den foreslåtte nye opplysningsplikten innebære at man ber om at transaksjonen vurderes etter omgåelsesregelen. Inngangsvilkåret er til forveksling lik vilkåret i § 13-2, jf annet ledd:

"En omgåelse foreligger når det er foretatt en disposisjon eller flere sammenhengende disposisjoner som a) tilsier at formålet var å oppnå en skattefordel".

Slik vi ser det blir inngangsvilkåret ingen terskel eller begrensning i opplysningspliktens omfang. Det blir en inngang til en omgåelsessvurdering. Dermed kolliderer formålet om mer informasjon med formålet om avskrekking. Hvis selskapet er bekymret for opplysningsplikten, så vil det ha insentiv til å forsøke å unngå den. Dermed vil ikke skattemyndighetene motta den informasjon de ønsker, verken til analyseformål eller for å vurdere den konkrete skattesituasjonen.

Skattearrangement (14.6.2) og elleve mulige kriterier (14.6.4 – 14.6.11)

Utvalget har ikke definert «skattearrangement», men "mener dette vil omfatte enhver plan, opplegg eller overenskomst, for eksempel flere disposisjoner eller transaksjoner, som fanges opp av nærmere angitte kjennetegn, og hvor hovedfordelen eller en av hovedfordelene ved arrangementet er å oppnå en skattefordel" (fra utvalgets pressemelding). "Skattearrangement" er med andre ord definert gjennom den nye bestemmelsen og har ingen selvstendig betydning.

Den nye lovbestemmelsen har overskriften *Skattearrangement*. Utgangspunktet er annet ledd:

"Et skattearrangement er opplysningspliktig når det har minst ett av følgende kjennetegn:"

Deretter følger elleve mulige kriterier. Noen av punktene er typiske for det man normalt vil forstå som en "skattepakke", som for eksempel at tilbyderens honorar er direkte knyttet til at den forventede skattefordelen oppnås, eller at arrangementet i det vesentlige er standardisert. Som utvalget selv uttaler, så er slike "pakker" lite kjent i Norge.

Andre av punktene er imidlertid utformet slik at det vil kunne omfatte høyst ordinære transaksjoner. Det gjelder for eksempel f):

"arrangementet omfatter sirkulære transaksjoner hvor det benyttes mellomliggende foretak uten kommersiell hovedfunksjon eller transaksjoner som nøytraliserer eller opphever hverandre eller har lignende egenskaper"

Opplistingen er etter vår oppfatning i for stor grad direkte kopi av direktiv-teksten i DAC 6, og for lite gjennomarbeidet av utvalget selv. Dette vil kunne vanskeliggjøre god rettskildebruk ved eventuelle senere prosesser på dette området. På et slik grunnlag er det heller ikke mulig å gjennomgå alle kriteriene og gi meningsfulle merknader fra vår side. Det er imidlertid liten tvil om at svært mange situasjoner vil kunne bli omfattet av opplysningsplikten.

Tilbyder – opplysningspliktig (14.8)

Tilbyderen er definert i lovforslagets første ledd første punktum:

"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."

Dette omfatter i utgangspunktet enhver advokat eller annen rådgiver som bistår i en transaksjon der skatt er et element. Tilbyder skal ha den primære opplysningsplikten. Utvalget foreslår at kunden – normalt skattyter – skal ha en sekundær opplysningsplikt når det ikke er noen tilbyder, når tilbyderen er unntatt fra å gi opplysninger eller ikke driver næringsvirksomhet i Norge. Det heter i forslagetets første ledd annet punktum:

"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."

Både tilbyder og kunde skal defineres nærmere i skatteforvaltningsforskriften.

Utvalget konkluderer i sin hoveddel med at opplysningsplikten om skatteforhold i hovedsak bør ligge på den skattepliktige selv, og at advokaters taushetsplikt ikke bør begrenses som følge av myndighetenes behov. Utvalget foreslår i tråd med dette verken å utvide skatterådgivernes opplysningsplikt når det gjelder formålet med finansielle transaksjoner eller konsernstrukturer. Den særskilte opplysningsplikten står i klar kontrast til dette.

Kundens sekundære opplysningsplikt vil inntre når forholdene omfattes av advokaters sterke taushetsplikt. Utvalget drøfter grensene for advokaters taushetsplikt i kapittel 9.3, som vi har kommentert ovenfor. Fire medlemmer mener at det er behov for å trekke en klarere grense for den sterke taushetsplikten, mens fire medlemmer mener den er tilstrekkelig klar. Utvalget har med andre ord ikke kommet til enighet om denne avgrensingen samtidig som den legges til grunn som en sentral forutsetning i den forpliktelsen de foreslår å innføre. Etter NHOs oppfatning tilsier dette at innføring av en ny opplysningsplikt uansett ikke kan innføres før grensene for advokaters taushetsplikt og internadvokaters status er avklart.

Utvalget viser til at taushetsplikten ikke vil gi kunden taushetsrett idet opplysningene vil gjelde faktiske opplysninger og ikke betrodd advokatkorrespondanse. "Dersom arrangementet er utviklet av internadvokat, anses det etter utvalgets vurdering som at det er kunden selv som har utviklet eller gjennomført arrangementet" (side 191/192).

Etter NHOs mening vil den foreslått opplysningsplikten pålegge skattyterne selv å gi opplysninger i et spesifikt format og med et innhold som går langt ut over gjeldende opplysningsplikt etter skatteforvaltningsloven kapittel 8. Det er lite hensiktsmessig med slik særskilt opplysningsplikt for enkeltstående transaksjoner. Det ville derfor vært ryddigere om man utredet og foreslo konkrete utvidelser i kapittel 8, eventuelt endringer i de materielle reglene.

Frist for opplysninger (14.9)

Flertallet foreslår å følge DAC 6. Det innebærer at fristen for å gi opplysninger skal være uavhengig av eventuell skatteplikt og ikke knyttet til skattemeldingen. Det gjelder tilbyderens primære plikt, men også kundens sekundære plikt. Mindretallet er også enig i at fristen for tilbyder skal følge DAC 6.

Fristen for tilbyderen foreslås dermed til "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 fortsatt. Det alternativet som inntreer først utløser fristen på 30 dager." Det nærmere innholdet i fristbestemmelsene skal reguleres i skatteforvaltningsforskriften.

Når det gjelder kunden, foreslår flertallet at opplysninger skal "gis innen 30 dager etter den dagen da arrangementet ble gjort tilgjengelig eller klart for gjennomføring, eller når det første skrittet i gjennomføringen blir tatt." Mindretallet påpeker at byrden for de opplysningspliktige bør gjøres så liten som mulig, og foreslår derfor at kunden skal kunne gi opplysningene sammen med skattemeldingen.

Etter NHOs syn vil en frist slik det her foreslås reise en rekke utfordringer. Selve fristberegningen er svært uklar. Opplysningsplikten har flere svært ulike formål og er byrdefull. Det gjør det i utgangspunktet vanskelig å utforme bestemmelsen og samtidig ivareta rettsikkerheten. Det blir viktig at forslaget til de nærmere detaljene sendes på høring. Dersom forslaget blir innført, er vi enig med mindretallet i at plikten for skattyter bør knyttes til skattemeldingen. Det er

skattemeldingen med tilknyttet frist som er skattyters hovedrapportering overfor skattemyndigheten. Det bør det fortsatt være. Innføring av en ny rapportering med variable frister avhengig av ulike forretningsmessige transaksjoner til enhver tid, vil bli svært ressurskrevende. Etter vårt syn vil det heller ikke være hensiktsmessig for å nå formålet med opplysningsplikten, jf ovenfor om formålet.

Formålet om å få nærmere informasjon for å kunne vurdere en eventuell konkret skatteplikt, gjør at opplysningsplikten også ved rapportering etter en 30-dagersfrist må ses i sammenheng med skattyters opplysningsplikt, som primært skjer ved skattemeldingen og pliktige tilleggsopplysninger, slik som § 8-11. Dersom det gis opplysninger om et arrangement etter det nye forslaget, så blir det helt nødvendig å få en tilbakemelding fra skattemyndighetene dersom skattyter skal kunne oppfylle sin alminnelige opplysningsplikt. I realiteten blir etterlevelse av opplysningsplikten som å be om en bindende forhåndsuttalelse (BFU). Det må forventes at skattekontorets respons følger de frister som gjelder for behandling av BFU'er, jf skatteforvaltningsforskriften. Det heter der at skattekontorets og oljeskattekontorets forhåndsuttalelser normalt bør avgis senest fire uker fra fullstendig anmodning er mottatt, mens Skattedirektoratets forhåndsuttalelser normalt bør avgis senest tre måneder fra fullstendig anmodning er mottatt.

Dette illustrerer hvor fremmed det vil være å pålegge skattyter en opplysningsplikt før arrangementet er gjennomført og før plikten til å levere skattemeldingen foreligger.

Hvilke opplysninger (14.10)

Det må gis opplysninger som identifiserer tilbyder og kunden, og hva som gjør arrangementet opplysningspliktig. Opplysningsplikten bør ifølge utvalget inkludere opplysninger om arrangementet som er relevant for skattefastsettingen. Ved grenseoverskridende arrangement bør det i tillegg kreves opplysninger om utenlandsk rett som er relevant for det ønskede utfallet av arrangementet. Innholdet i opplysningsplikten skal inntas i skatteforvaltningsforskriften.

Hvilke opplysninger som skal gis, sier i utgangspunktet seg selv. Beskrivelsen av opplysninger i 14.10 bekrefter hvor omfattende dette vil bli. Vi henviser igjen til en høringsrunde om forskriftene og de nærmere detaljene hvis en opplysningsplikt skulle bli vedtatt.

Sanksjoner (14.11)

Flertallet foreslår en ny bokstav i skatteforvaltningsloven § 14-7 om sanksjoner ved manglende oppfyllelse av opplysningsplikten. Mindretallet mener sanksjonering bør følge det alminnelige systemet med tvangsmulkt og overtredelsesgebyr, og eventuell tilleggsskatt der skattyter selv har opplysningsplikten. Vi er enige med mindretallet.

Mindretallets forslag innebærer at tilleggsskatt blir den eneste reaksjonen overfor skattyter, og forbeholdt tilfeller der skattyter i forbindelse med skattemeldingen har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger som kan føre til skattemessige fordeler. NHO mener at flertallets forslag om overtredelsesgebyr overfor skattyter kan komme i konflikt med forbudet mot dobbeltstraff i EMK i tilfeller der opplysningssvikt om samme forhold ved innlevering av skattemeldingen gjør at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt. Det vil også fremstå som urimelig å ilegge skattyter overtredelsesgebyr for brudd på den særskilte opplysningsplikten dersom vedkommende ved levering av skattemeldingen lojalt gir riktige og fullstendige opplysninger, og bruddet på opplysningsplikten derfor ikke kunne føre til noen skattemessige fordeler for skattyteren.

Register over reelle rettighetshavere (kap 9.2.2)

Et av medlemmene i utvalget har en egen merknad om terskelen i lov om register over reelle rettighetshavere og om forvalterregistrering. Selv om temaet er i randsonen av utvalgets mandat og av utredningen, vil vi knytte noen kommentarer til merknaden og til registeret. Det er ikke klart hvordan merknaden er ment å bidra til å løse de problemene som er angitt i utvalgets mandat.

Utvalgsmedlemmet viser for det ene til at registeret over reelle rettighetshavere skal gi informasjon om "blant annet bakenforliggende eier (reell eier)" og at registeret "kun gjelder for eiere med mer enn 25 prosent eierskap". Hun mener at denne siste terskelen bør senkes til 5 prosent.

Etter vår oppfatning bør registeret beskrives mer nyansert for å gi grunnlag for å vurdere endringer. Registeret skal inneholde opplysninger om "reelle rettighetshavere", som er fysiske personer som "i siste instans eier eller kontrollerer" en sammenslutning, blant annet aksjeselskaper. Hvem som skal regnes som en slik reell rettighetshaver, fremgår av hvitvaskingsloven § 14. For aksjeselskaper er det flere forhold som kan gi grunnlag for kontroll:

- Eierskap til mer enn 25 prosent av aksjene eller stemmene i selskapet
- Rett til å utpeke eller avsette mer enn halvparten av styremedlemmene
- Andre omstendigheter som gir kontroll, for eksempel aksjonæravtale

Registeret er dermed et register over fysiske personer som kontrollerer et selskap, herunder på grunnlag av mer enn 25 prosents eierskap. Registeret viser kontroll, ikke eierskap.

En eierandel som er så lav som for eksempel 5 prosent, vil etter vår vurdering vanskelig alene gi kontroll over et norsk selskap. Senker man terskelen i loven til 5 prosent, vil registeret derfor gi informasjon også om fysiske personer som ikke kontrollerer selskapet. En terskel på 5 prosent vil føre til at registeret angir inntil 19 fysiske personer som reelle rettighetshavere – mot 3 i dag. En slik senkning av terskelen vil derfor gjøre det vanskeligere for de rapporteringspliktige etter hvitvaskingsloven å finne den informasjonen de vil trenge for å identifisere reelle rettighetshavere – de fysiske personene som utøver kontroll. Det vil i sin tur gjøre kontrolltiltakene etter hvitvaskingsloven vanskeligere.

En begrunnelse for forslaget ser ut til å være at det bare er et fåtall eiere som vil bli registrert med den ordningen som er vedtatt. Det er riktig, men det er også hensikten. Uansett hvor stort tallet er, vil alle fysiske personer som kontrollerer selskaper vil fremgå av registeret.

Utvalgsmedlemmet viser videre til at en del av verdiene på Oslo Børs er registrert som forvaltere. Hun mener at forvalterkontoer bør være "åpne", slik at både forvalters og aksjeeiers navn bør inngå i aksjonærregisteret. Videre mener hun at "forvalterkjeder" bør begrenses.

Aksjeeiere skal registreres på navn i aksjonærregisteret og i aksjeboken. Det er unntak fra dette i allmennaksjeselskaper for utenlandske aksjeeiere, som kan la en forvalter godkjent av Kongen føres inn i aksjeeierregisteret. Aksjeeiere har (antagelig) ikke organisatoriske rettigheter, som stemmerett, så lenge de ikke selv er ført inn i registeret. Uansett kan de ikke stemme hvis ikke selskapet vet hvem de er.

Når det gjelder børsnoterte selskaper, må aksjeeiere – også på konsolidert basis – melde erverv og avhendelse av aksjer (og rettigheter til aksjer) som passerer 9 ulike terskler, der 5 prosent er den laveste. Overtredelser er belagt med straff og overtredelsesgebyr. Det er derfor stor sannsynlighet for at alle aksjeeiere som eier mer enn 5 prosent, er offentlig kjent.

Forslaget griper inn i en internasjonal praksis der aksjeeiere kan overlate til andre å oppbevare og forvalte aksjer eller føre verdipapirkontoer for dem. Norge bør ikke ha regler som hindrer en slik praksis, uten å gjennomgå konsekvensene først.

EU-direktiv 2017/828 bestemmer at selskapene skal ha rett til å vite hvem aksjeeierne er. En slik rett gjelder allerede for norske selskaper, se allmennaksjeloven § 4-10 tredje ledd. I høringsnotat 18. november 2019 fra Nærings- og fiskeridepartementet er det for øvrig foreslått at selskaper skal offentliggjøre opplysninger om sine aksjeeiere. Det er ikke foreslått at ordningen med forvalterregistrering skal opphøre. Vi vil besvare høringen, og vi regner med at departementet følger med på hvordan saken blir behandlet videre.

Med vennlig hilsen
NÆRINGSLIVETS HOVEDORGANISASJON

Ellen Mulstad
advokat område samfunnsøkonomi

Halvor E. Sigurdson
fagleder næringsjuridisk enhet

Dokumentet er signert elektronisk.