

I de fleste ordinære kontraktsrevisjonene vil det være naturlig å ha en åpen dialog mellom kjøper, leverandør og kontraktsrevisor, og i forlengelsen av det også dele revisjonsrapporten og be om tilbakemelding fra leverandøren på de funnene som er gjort. Mange av funnene kan være åpenbare feil som man fort enes om og korrigerer, mens andre kan være av mer prinsipiell art som krever ytterligere analyser, juridiske vurderinger og forhandlinger.

Vår erfaring er at full åpenhet rundt revisjonsprosessen, funnene som gjøres og endelig rapport alltid er en fordel. Dette øker tilliten til prosessen og bidrar til at alle parter jobber for å komme frem til den mest mulig riktige totalkostnaden som skal belastes kunden. I denne fasen ser man igjen at det er verdifullt å ha en profesjonell tredjeperson som bistår fordi man lettere kan skape gode diskusjoner om vanskelige tema uten å ødelegge langsiktige forretningsrelasjoner.

Oppsummering

Det er vanskelig å måle gevinstene ved å gjennomføre en kontraktsrevisjon. Undersøkelser gjennomført internasjonalt (Bertrand, Schram, Vaassen 2013¹) viser imidlertid at kontraktsrevisjoner gir signifikant bedre priser for kjøperen og interessant nok viser undersøkelsen at gevinsten er størst i de tilfellene hvor revisjonsresultatene deles med leverandøren.

Våre erfaringer med kontraktsrevisjoner viser videre at disse – i gjennomsnitt – er svært lønnsomme for kjøperen. Bare de direkte monetære funnene er i snitt mange ganger større enn kostnaden med å gjennomføre revisjonen. I tillegg kommer gevinstene i form av innspill til forbedringer i internkontrollen og forbedringer i kontrakten. Den virkelige store verdien av en kontraktsrevisjon ligger nok likevel i det preventive. Det å få en revisjonsrett inn i kontrakten og

at det samtidig er en rimelig forventning til at revisjonsretten vil bli utøvd ved jevne mellomrom, gir etter vår erfaring en svært disiplinerende effekt. Hvis man vet man kan bli kontrollert, så ønsker man orden i sysakene.

For leverandører kan det også være en fordel at det gjennomføres kontraktsrevisjoner da etterlevelse av kontraktsforholdene kan bekreftes og uklarheter avklares. Dette vil gi et positivt grunnlag for videre reforhandlinger og et langvarig kunde-/leverandørforhold. Vårt klare råd til alle som jobber med innkjøp er derfor å sørge for å få inn en klausul om revisjonsrett i kontrakten, og dersom man allerede har en kontrakt med slik klausul, er rådet å ta denne i bruk. Først da får man sikret mest mulig riktig belastning under kontrakten med reduserte agentkostnader. Et gammelt orientalsk ordtak sier at enhver sak har tre sider – min side, din side og den riktige siden. Kontraktsrevisjon kan i mange tilfeller være verktøyet som bringer kontraktspartene nærmere riktige beløp.

¹ Robert M. M. Bertrand, Arthur J. H. C. Schram, Eddy H. J. Vaassen (2013) Understanding Contract Audits: An Experimental Approach. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: February 2013, Vol. 32, No. 1, pp. 1-31.

Skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt

Det foreslås å innføre opplysningsplikt om innenlandske og grenseoverskridende skattepakker for å hindre aggressiv skatteplanlegging. Forslaget er i tråd med regler fra OECD og EU. Advokaters strenge taushetsplikt er det vanskeligere å gjøre endringer i, men internadvokater skal ikke lenger være underlagt advokaters sterke taushetsplikt.



Seniorrådgiver
Harald Brandsås
Den norske Revisorforening

Utredningens innhold

Et regjeringsoppnevnt utvalg hvor jeg har vært medlem, har foreslått regler om skatterådgiveres opplysningsplikt og taushetsplikt. Utvalget har forsøkt å gjøre en balansegang mellom Skatteetatens behov for kontrollopplysninger

og skatterådgiverens behov for klientkonfidensialitet.

Utredningen inneholder en gjennomgang av hvilken opplysningsplikt og taushetsplikt de ulike skatterådgiverne har, herunder en grundig vurdering av advokaters taushetsplikt. Skatterådgivere er definert som personer som under sin yrkesutøvelse gir rådgivning om skattemessige forhold, herunder klargjør skattemessige konsekvenser av

ulike forhold og handlinger. Skatterådgivere inkluderer da i tillegg til advokater, revisorer og regnskapsførere, også finansforetak og rettshjelpere.

Utvalgets vurderinger og forslag er i stor grad basert på det informasjonsbehovet Skatteetaten har oppgitt. Utvalget mener at informasjonsbehovet i en viss grad allerede er tilfredsstillende dekket. Utvalget ble ledet av professor Morten Kinander ved Handelshøyskolen BI.

Grensen mellom opplysningsplikt og taushetsplikt

Utvalget drøfter grensene mellom opplysningsplikten og taushetsplikten, og forsøker å sette klarere grenser. Utvalgets flertall foreslår ikke generelle begrensninger i skatterådgiveres taushetsplikt på skatteområdet, men fire utvalgsmedlemmer anbefaler en utvidet opplysningsplikt om enkelte transaksjoner.

Utvalget foreslår å gjennomføre OECD/G20s BEPS-prosjekt (Base Erosion and Profit Shifting) tiltak 12 om opplysningsplikt for skatterådgivere og kunder om aggressiv skatteplanlegging i norsk rett. Utvalget foreslår å gjøre dette ved å innføre EUs rådsdirektiv 2018/822/EU («DAC 6»). Det foreslås å innføre opplysningsplikt om skattearrangement for skatterådgivere og kunder i tråd med EUs direktiv.

Skatterådgiveres opplysningsplikt

Med unntak for såkalte «skattearrangement» (se nedenfor), mener utvalget at opplysningsplikten bør legges på den skattepliktige selv og ikke på rådgiverne. Opplysningene skal gis uoppfordret. Det er ikke naturlig å pålegge rådgiverne plikt til å gi opplysninger før den skattepliktige.

Utvalget anbefaler at det foretas en helhetlig utredning av skattepliktiges rapportering av konsernforhold. Det gis allerede omfattende opplysninger om eierforhold gjennom noter til regnskapsloven og til ulike etater. Skatteetaten bør vurdere om man kan benytte opplysningene som rapporteres i regnskapet. Opplysningsplikten bør samordnes slik at opplysninger om eierforhold rapporteres ett sted og deles med de som har behov for opplysningene. Selv om det er nyanser i hva som rapporteres, bør det som allerede rapporteres, dekke Skatteetatens behov.

Forslaget til lovfesting av omgåelsesregelen som ble fremmet i Prop. 98 L (2018–2019) innebærer en objektivisering av normen. Utvalget mener det derfor ikke er behov for å få opplyst den skattepliktiges formål med finansielle transaksjoner, slik skatteetaten har meldt inn som ønske.

Advokaters taushetsplikt

Revisorere har en streng regulering av taushetsplikt i revisorloven § 6–1 første ledd. Advokaters taushetsplikt er betydelig strengere enn revisors. Dette følger av regler om taushetsplikt og bevisforbud i straffeloven og tvisteloven og har vært gjenstand for flere saker i Høyesterett. Taushetsplikten etter bevisforbudene er vernet av Grunnloven § 102 og EMK artikkel 8. EMK er Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) og er gjennom menneskerettsloven § 2 gjort til norsk rett, med forrang foran annen norsk lovgivning. Når Grunnloven og EMK regulerer noe så klart, blir det vanskelig å endre reglene om advokaters taushetsplikt. Det har påvirket utvalgets vurderinger.

Det kan synes merkelig at omfanget av advokats og revisors taushetsplikt om samme forhold hos en klient, skal være så forskjellig. Det gjør at Skatteetaten og påtalemyndigheten vil kunne ha lettere tilgang til klienters opplysninger ved å gå til revisor.

Utvalget er delt i vurderingen av om veiledningen som rettskildene gir om advokaters taushetsplikt, er tilstrekkelig. De fire medlemmene som kommer fra offentlig sektor, anbefaler at det i forbindelse med oppfølgingen av Advokatlovutvalgets utredning (NOU 2015: 3) gis tydeligere føringer enn det Advokatlovutvalget foreslo. Disse fire utvalgsmedlemmene mener også at det er rom for å pålegge opplysningsplikt om gjennomføring av transaksjoner, selv om de inngår i oppdrag som egentlig er advokatvirksomhet. De øvrige fire medlemmene, advokatene Cecilie Amdahl og Kaare Shetelig, utvalgslederen og undertegnede, mener at de omfattende rettskildene som finnes, gir tilstrekkelig veiledning.

Utvalget anbefaler at internadvokater ikke lenger skal være beskyttet av advokaters sterke taushetsplikt. Internadvokater, for eksempel i et børsnotert selskap, har et ansettelsesforhold hos den skattepliktige og har ikke samme uavhengige stilling som andre advokater. Utvalget kan ikke se sterke grunner for hvorfor internadvokater må forholde seg annerledes til taushetsplikten enn

andre ansatte hos den skattepliktige. Internadvokater er i de fleste europeiske land ikke underlagt sterk taushetsplikt.

Forholdet mellom den skattepliktiges opplysningsplikt og advokatens taushetsplikt blir aktuelt når den skattepliktige påberoper seg advokatens taushetsplikt som grunn for ikke å gi opplysninger til skattemyndighetene. Det er behov for å avklare hvor langt advokaters taushetsplikt smitter over til den skattepliktige. Det som inngår som et integrert ledd i advokatens tjenester, er omfattet av taushetsretten. Det samme vil gjelde faktumbeskrivelser som den skattepliktige har gitt til advokaten. Den skattepliktige kan ikke sikre seg taushetsrett bare ved å gi opplysninger til en advokat.

Opplysningsplikt om skattearrangement (BEPS 12)

Utvalget foreslår å innføre opplysningsplikt om skattearrangement som utgjør risiko for aggressiv skatteplanlegging. Utvalget har vurdert andre begreper, som skattepakker og skatteplanleggingsopplegg, men mener arrangement er mer treffende. Arrangement benyttes også i internasjonal sammenheng.

OECD har på oppdrag av G20-landene utarbeidet handlingsplanen «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting» (BEPS). Gjennomføring og oppfølging av tiltakene i BEPS-prosjektet skjer gjennom en avtale hvor alle land som ønsker det kan delta. Avtalen forplikter landene til å gjennomføre minimumsstandardene i BEPS-prosjektet.

Utvalget foreslår å gjennomføre dette i Norge på samme måte som i EU-landene, ved å bygge på EUs rådsdirektiv 2018/822 (DAC 6). Forslaget gjelder i utgangspunktet både innenlandske og grenseoverskridende skattearrangement.

Skatteunndragelsesutvalget vurderte i 2009 om det burde innføres opplysningsplikt om standardiserte skattepakker basert på tilsvarende regler i USA, Canada og Storbritannia. Utvalget konkluderte med at ordningene ikke fremstår som særlig relevante for norske forhold. Utvalget kjente ikke til at skatterådgivere i

Norge i 2009 tilbød standardiserte skat-
tereduserende løsninger til flere klienter.

Skatterådgiuterutvalget i 2019 fant ikke
holdepunkter for at tilbudet av standar-
diserte skattepakker har økt i tiden etter
at Skatteunndragelsesutvalget la frem
sin utredning i 2009. Skatteplanlegging
er i Norge i hovedsak knyttet til kon-
krete disposisjoner, hvor skatteplanleg-
gingen tilpasses individuelt og er i liten
grad basert på standardiserte løsninger.

Utvalget foreslår likevel, i tråd med
regjeringens mandat, at det bør innføres
opplysningsplikt om arrangement som
utgjør risiko for aggressiv skatteplanleg-
ging. Det er viktig at Norge kan bidra
med informasjon i internasjonale fora,
og utveksle opplysninger om grense-
overskridende arrangement med andre
land. Uten slike norske regler vil andre
land ikke dele sine opplysninger med
norske myndigheter. Opplysningene vil
også kunne gi skattemyndighetene
bedre analysegrunnlag.

Det foreslås å innføre opplysningsplikt
om skattearrangement med nærmere
angitte kjennetegn, og bygger i stor
grad på DAC 6, men med tilpasninger
til norske forhold.

Hvilke opplysninger skal gis?

Utvalget mener plikten vil omfatte
enhver plan, opplegg eller overenskomst
som fanges opp av nærmere angitte
kjennetegn, og hvor hovedfordelen eller
en av hovedfordelene ved arrangemen-
tet er å oppnå en skattefordel.

Utvalgets flertall foreslår at det inn-
føres opplysningsplikt om skattearran-
gement som inneholder minst ett av
følgende kjennetegn:

- Kunden blir pålagt konfidensialitet
om fremgangsmåten for arrange-
mentet
- Tilbyderens honorar er knyttet til
at den forventede skattefordelen
oppnås
- Arrangementet er standardisert
med begrenset behov for individu-
ell tilpasning
- Arrangementet innebærer erverv av
hele eller deler av et foretak når:

- foretakets hovedvirksomhet
avvikles ved ervervet, og
- den som erverver utnytter fore-
takets underskudd påløpt før
ervervet
- Arrangementet innebærer at inn-
tekt omdannes til kapital, gave mv.
 - som skatlegges lavere enn inn-
tekt eller
 - som ikke skatlegges
- Arrangementet omfatter sirkulære
transaksjoner med mellomliggende
foretak uten kommersiell hoved-
funksjon eller transaksjoner som
nøytraliserer hverandre
- Arrangementet omfatter fradrags-
berettigede betalinger mellom to
eller flere tilknyttede personer når
 - mottakeren ikke er skattemessig
hjemmehørende i noe land,
 - mottakeren er hjemmehørende i
et land som har selskapsskatte-
sats på null eller tilnærmet null,
 - mottakeren er hjemmehørende i
et land som er på EUs eller
OECDs lister over ikke-samar-
beidende land,
 - betalingen er unntatt fra beskat-
ning i land hvor mottakeren er
skattemessig hjemmehørende, eller
 - mottakeren av betalingen nyter
godt av et fordelaktig skatte-
regime i det landet hvor ved-
kommende er skattepliktig.

Disse kjennetegnene er ikke spesielt
konkrete og lette å forholde seg til. De
er imidlertid lik de som følger av DAC
6. Utvalget kom til at det er bedre å ha
like regler enn å lage særnorske for-
tolkninger og praktiseringer av det
felles regelsettet. Deretter kan man
utvikle dette gjennom norsk og inter-
nasjonal praksis.

Det skal gi opplysninger om den opp-
lysningspliktige, herunder tilbydere og
kunder. Det skal gis en beskrivelse av
arrangementet som omfatter frem-
gangsmåten for å gjennomføre arran-
gementet. Dersom arrangementet
omfatter grenseoverskridende transak-
sjoner, skal det opplyses hvilke land
det gjelder. Skattefordelen som søkes
oppnådd, bør beskrives sammen med
tidspunkt for gjennomføring.

Hvem får opplysningsplikt?

Den som utvikler, tilbyr, tilrettelegger
eller gjennomfører skattearrangement
(tilbyderen), vil få den primære opplys-
ningsplikten om arrangementet. Kunden
vil i visse tilfeller få en sekundær opplys-
ningsplikt dersom tilbyderen ikke er i
samme land som kunden. Opplysnings-
plikt vil også oppstå dersom den som
skal benytte arrangementet selv har utvik-
let det. Opplysningsplikt for kunden vil
også inntreffe dersom tilbyderen er advo-
kat med taushetsplikt som ikke kan gi
opplysningen til skattemyndighetene.

Når skal opplysninger gis?

Fristen for å gi opplysninger av skat-
tearrangementet skal være 30 dager
etter at arrangementet ble gjort tiljen-
gelig for gjennomføring.

Et mindretall bestående av de to praktise-
rende advokatene og undertegnede mener
at det er tilstrekkelig at den skattepliktige
egen opplysningsplikt oppfylles først ved
levering av skattemeldingen, for å mini-
mere byrden for den skattepliktige.

Brudd på opplysningsplikten

Utvalgets flertall foreslår at brudd på
opplysningsplikten skal sanksjoneres
med tvangsmulkt og overtredelses-
gebyr. Flertallet foreslår at den skatte-
pliktige skal kunne sanksjoneres på lik
linje med tilbydere.

Et mindretall, de to praktiserende advo-
katene og undertegnede, mener at når
det er den skattepliktige som har plikt til
å gi opplysninger, er tilleggsskatt en
naturlig sanksjon. Det innebærer etter
vårt syn at sanksjon bare er aktuelt når
opplysningssvikten har eller kunne hatt
betydning for skatteplikten. Flertallets
forslag vil medføre sanksjon også når det
ikke har betydning for skatteplikten.

Oppfølging

Utredningen er nå på høring. Arbeidet
er igangsatt som oppfølging av et ved-
tak i Stortinget. Arbeidet med å vedta
nye regler må derfor antas å få en høy
prioritet. Et lovvedtak i 2020 anses
som sannsynlig.