

# Skatterådgiverens ansvar ved skatteunndragelse

**Mye tyder på at det vil bli økt fokus på medvirkeransvaret ved skatteunndragelser. Skatte- og avgiftsrådgivere kan derfor i større grad enn i dag bli holdt ansvarlige for råd og bistand i skatte- og avgiftssaker.**



Artikkelen er forfattet av:

Advokat  
Dag Harlem Stenersen  
Advokatfirmaet Grette DA

De siste årene har fokuset mot medvirkning i forbindelse med skatte- og avgiftsunndragelse økt. Det har særlig vært privatpersoners medvirkning, for eksempel ved kjøp av svarte håndverkertjenester, som har vært i fokus. Etter avgjørelsen i Rt. 2010 s. 422 er det nå utvilsomt at også ubetinget fengsel kan benyttes ifht. personer som medvirker til skatte- og avgiftsunndragelse ved kjøp av svart arbeidskraft. Fra neste år kan privatpersoner ved kjøp fra næringsdrivende på over 10 000 kroner i kontanter også gjøres medansvarlig selv om de ikke en gang visste at den de kjøper tjenester av hadde til hensikt å unndra skatt, trygdeavgift eller merverdiavgift. Det er vanskelig å se for seg at privatpersoners ansvar skal skjerpes ytterligere. Mye kan tyde på at fokuset nå vil rettes mot advokater og andre skatterådgivere. Skatte- og avgiftsrådgivere kan derfor i enda større grad enn tidligere bli gjort ansvarlig for råd eller bistand gitt en skatte- eller avgiftspliktig (medvirkningsansvar). Med medvirkningsansvar forstås at en tredjepart kan bli selvstendig ansvarlig for råd eller bistand.

## Skatterådgivere og det påståtte ansvaret for skatteunndragelser

Skatteetaten mener at skatterådgivere spiller en viktig og positiv rolle ved skattefastsettelsen ved å hjelpe skattytere å etterleve regler og unngå feil. Men det påstås likevel, med henvisning til ulike internasjonale undersøkelser, at «kriminelle får ofte bistand fra profesjonelle aktører som advokater, revisorer, finansielle tjenesteytere og

andre skatterådgivere» (Avdelingsdirektør Tone Kaarbø, SKD, på Konkursrådets konferanse – Leting etter midler i utlandet – skatteavtaler). Kaarbø legger i Dagens Næringsliv 28. januar 2009 en stor del av ansvaret for skatteunndragelser på rådgivere som advokater, revisorer og finansnæringen og uttaler: «Vi vurderer nå om disse har et medvirkeransvar til skatteunndragelser, og vil slå hardt ned på dem som går for langt i å medvirke til slike lovbrudd». Skatteunndragelsesutvalget er i NOU 2009:4 ikke like kategoriske i sine påstander, men kom likevel med flere forslag som medførte økt ansvar for advokater og andre skatterådgivere. Økokrim synes på sin side også å være skeptiske til skatte- og avgiftsrådgivere. I sin trendrapport for 2008–2009 påstås det i oversikten over kriminalitetsfremmende samfunnsfaktorer at «næringslivet benytter i stor grad fagekperter for å maksimere selskapets utbytte. Dette fører til at muligheter og smutthull utnyttes, samtidig som det utvikles kompliserte forretningsstrukturer og avtaler. Det er ressurskrevende for kontrollmyndighetene å følge opp dette, noe som kan gi rom for større grad av økonomisk kriminalitet og miljøkriminalitet.» Dette utdypes ikke nærmere i rapporten.

## Flere forslag – få endringer

På tross av det synet både Skatteetaten og Økokrim synes å forfekta, er mange av forslagene fra Skatteunndragelsesutvalget ikke vedtatt. Utvalget foreslo blant annet å innføre en hjemmel der skatterådgivere, inkludert advokater, plikter å legge frem opplysninger i samme utstrekning som skattyteren plikter å legge dem frem. Om advokater og skatterådgiveres taushetsplikt uttalte finansminister Sigbjørn Johnsen i Stortinget 25. mai i år at «advokater og skatterådgiveres taushetsplikt, må vurderes særskilt, for det er en veldig vanskelig og komplisert sak, der resultatet ikke uten videre er gitt på forhånd». Foreløpig synes

det derfor ikke å være politisk vilje til å innføre et slikt forslag. Samtidig er det i dag lite rettspraksis hvor medvirkeransvar er gjort gjeldende ifht. skatte- og avgiftsrådgivere. I den siste saken, Rt. 2008 s. 468, den såkalte drosjesaken, ble en regnskapsfører dømt til fengsel for organisert, omfattende og langvarig virksomhet med det formål å yte profesjonell bistand til å begå skattesvik. Saken har lite til felles med den virkelighet advokater og andre skatterådgivere møter i dag. Rådgiveren hadde blant annet bidratt til å utvikle et datasystem for produksjon av falske, men overbevisende og tilforlatelige skiftlapper. Slik «rådgivning» har lite å gjøre med den virksomheten det store flertallet av skatte- og avgiftsrådgivere driver med i dag.

## Medvirkningsbestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen

Både bestemmelsene i ligningsloven §§ 12–1 og 12–2, merverdiavgiftsloven § 72, tolloven § 16–1 og skattebetalingsloven §§ 18–1 og 18–2 omfatter medvirkning. Det er imidlertid ligningsloven §§ 12–1 og 12–2 som synes mest aktuell. Etter forarbeidene til bestemmelsene omfatter disse profesjonell rådgivning og bistand fra advokater, revisorer, regnskapsbyråer osv. i strid med skattelovgivningen. Det blir understreket at slik medvirkning er meget alvorlig, også om den ikke gjelder så store beløp. Det blir pekt på at ikke minst gjelder dette når den profesjonelle rådgiveren arrangerer skatteunndragelser mot vederlag og Finansdepartementet mener at både skattyteren selv og den profesjonelle medvirker bør kunne straffes strengere enn ellers når medvirkningen er av en slik karakter.

For å straffes for medvirkning må skatterådgiverens handling oppfylle det objektive gjerningsinnholdet i bestemmelsen, dvs. gi ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, utferdige et uriktig dokument eller på annen måte

## Lønn

### Mat og turer – ansatte og kunder og håndtering av lønnsområdet – eget AS

**Oslo:** tirsdag 12. oktober kl. 09.00 - 15.30

**Kursinnhold:** Kurset tar for seg problemstillinger knyttet til reiser, overtid og servering, utbetaling av lønn, naturalytelser og utgiftsgodtgjørelser fra selskap man selv er ansatt i. I tillegg vil vanlige utfordringer knyttet til kundepleie bli belyst – blant annet grense mot ikke-fradragsberettiget representasjon.

#### Oppdatering:

- **For autoriserte regnskapsførere:** 6 timer skatte- og avgiftsrett, 1 time RF/GRFS
- **For revisorer:** 6 timer skatterett, 1 time etikk
- **For advokater:** 7 timer oppdatering

**Forelesere:** Advokat Gry Nilsen og advokatfullmektig Mette Riise, Skattebetalerforeningen.

## Utlend

### Utenlandske arbeidstakere i Norge

**Oslo:** onsdag 13. oktober kl. 9.00 - 15.30

**Kursinnhold:** Ved bruk av utenlandske ansatte må både arbeidsgiver og arbeidstaker forholde seg til et komplisert regelverk. Kurset er en samlet gjennomgang av reglene som gjelder på området, og vil gjøre deltakerne i stand til å håndtere disse i praksis.

#### Oppdatering:

- **For autoriserte regnskapsførere:** 5 timer skatte- og avgiftsrett, 2 timer rettslære
- **For revisorer:** 5 timer skatterett, 2 timer annet
- **For advokater:** 7 timer oppdatering

**Forelesere:** Advokatfullmektig Rolf Lothe og advokat Gry Nilsen, Skattebetalerforeningen.

### Utenlandske næringsdrivende og selskaper i Norge

**Oslo:** torsdag 14. oktober kl. 9.00 - 15.30

**Kursinnhold:** Kurset tar for seg skatte- og avgiftsspørsmål når utenlandske selskaper og næringsdrivende etablerer seg i Norge. De formelle reglene, som plikt til registrering i Brønnøysundregistrene, vil bli gjennomgått.

#### Oppdatering:

- **For autoriserte regnskapsførere:** 6 timer skatte- og avgiftsrett, 1 time rettslære
- **For revisorer:** 6 timer skatterett, 1 time annet
- **For advokater:** 7 timer oppdatering

**Forelesere:** Advokatfullmektig Rolf Lothe, advokatfullmektig Joachim Johannessen og avgiftsrådgiver Hilde Alvsåker, Skattebetalerforeningen.

## pensjon

### Pensjonsreform

**Oslo:** onsdag 20. oktober kl. 9.00 - 15.30

**Kursinnhold:** Pensjonsreformen 2011 – alderspensjon fra folketrygden, bedriftens pensjonsordninger og AFP – en praktisk tilnærming.

#### Oppdatering:

- **For autoriserte regnskapsførere:** 2 timer skatterett- og avgiftsrett, 5 timer rettslære
- **For revisorer:** 2 timer skatterett, 5 timer annet
- **For advokater:** 7 timer oppdatering

**Forelesere:** Advokat Hilde Nordstoga, Steenberg Plahte AS, advokat Jan H. Bangen, Norges bondelag og advokat Gry Nilsen, Skattebetalerforeningen.

## Selskapsform

### Selskapsform, omdanning og generasjonsskifte med case

**Oslo:** Onsdag 27. - torsdag 28. oktober kl. 9.00 - 15.30

**Bergen:** Mandag 1. - tirsdag 2. november kl. 9.00 - 15.30

**Kursinnhold:** Praktisk kurs med vekt på selve gjennomføringen av etablering, stiftelse, registrering og omdannelse. Aktuelle spørsmål ved valg av selskapsform vil bli belyst med case. Fordeler med tidlig planlegging av generasjonsskifte vil også bli belyst.

#### Oppdatering:

- **For autoriserte regnskapsførere:** 7 timer skatterett- og avgiftsrett, 7 timer rettslære
- **For revisorer:** 7 timer skatterett, 7 timer annet
- **For advokater:** 14 timer oppdatering

**Forelesere:** Advokatene Peder Karlsson, Advokatfirmaet Harris DA, Marianne Killengreen, Grant Thornton Law Advokatfirma DA og advokat Trond Olsen, Skattebetalerforeningen.

## Moms

### MVA: Oppdatering og vanlige spørsmål

**Oslo:** Tirsdag 2. nov. kl. 9.00 - 15.30

**Bergen:** Tirsdag 9. nov. kl. 9.00 - 15.30

**Kursinnhold:** Kurset gir en oppdatering av nyheter og aktuelle problemstillinger. Sentrale emner: Moms på kultur og idrett, kompensasjonsordninger, samt nyheter for 2011 i statsbudsjettet. Andre del tar for seg fradrag for bil og telefon, utleie av fritidseiendom, tap på fordringer og sletting av virksomheter.

#### Oppdatering:

- **For autoriserte regnskapsførere:** 7 timer skatterett- og avgiftsrett
- **For revisorer:** 7 timer skatterett
- **For advokater:** 7 timer oppdatering

**Foreleser:** Avgiftsrådgiver Hilde Alvsåker, Skattebetalerforeningen.

## Regnskapsfører dagen (Oslo)

### God regnskapsførerskikk

Tidspunkt: **Torsdag 11. november** kl. 9.00 - 15.30

**Kursinnhold:** Utvalgte og aktuelle spørsmål innen etikk, god regnskapsførerskikk samt regnskap

#### Oppdatering:

- **For autoriserte regnskapsførere:** 3 timer RF/GRFS, 4 timer finansregnskap, (1 time bokføring)
- **For revisorer:** 3 timer etikk, 4 timer regnskap

**Foreleser:** Statsautorisert revisor Dag Ramsberg; Horwath revisjon AS

Se [Skatt.no](http://Skatt.no).

vesentlig overtre bestemmelser i ligningsloven. I de få sakene som har vært om medvirkeransvaret, synes det ikke å ha vært særlig tvil om at rådgiverens handling oppfylte dette gjerningsinnholdet. På den annen side må det være tillatt for advokater og andre skatterådgivere å bistå klienter med skatteplanlegging. Uavhengig av politisk ståsted er det klart at det rettslig sett er legitimt å innrette seg slik at skatteutgiftene blir lavest mulig. Rett og slett fordi skatt og avgift for næringsdrivende får betydning for konkurransevnen. Det å gi råd til klienter ifht. de mulighetene skatte Lovgivning og skatteavtalene gir, kan vanskelig anses som medvirkning til skatteunndragelse. Dermed er det grensdragningene i spennet mellom de handlinger som åpenbart oppfyller gjerningsinnholdet, og rådgiving som på den annen side like åpenbart må falle utenfor, som er det interessante. Og det har ikke vært slike saker i rettssystemet. Heller ikke rettsteorien synes å ha behandlet medvirkningsansvaret i skatte- og avgiftssaker spesielt. Ståle Eskeland viser til at det er særlig straffverdig at personer som advokater og revisorer som har statlig autorisasjon til å bistå i lovlige transaksjoner, misbruker den tilliten. Sammen med prevensjonshensynet mener han derfor at dette taler for et vidt medvirkningsansvar og at det ikke skal så meget til før en profesjonell rådgiver vil bli ansett som medvirker til hovedmannens straffbare handlinger (Strafferett, 2. utgave, s. 209). Men dersom dette ansvaret er såpass vidt, kan det fremstå noe underlig at det er så få saker om det all den tid både Skatteetaten og Økokrim gir uttrykk for å ha fokus på det.

## Skatteunndragelsesutvalgets forslag på medvirkningsområdet

Skatteunndragelsesutvalget har vurdert om det er behov for endring av de bestemmelsene som omfatter medvirkning blant annet ved å stille spørsmål ved om bestemmelsene dekker bredt nok. Utvalget viser til at det kan være en utfordring at gjerningsinnholdet i bestemmelsen ofte kun dekker direkte handlinger som for eksempel utfylling av oppgaver og dermed ikke omfatter de handlinger en rådgiver normalt bidrar med. Dette er i samsvar med Rt. 1996 s. 331 (Skatteadvokat-dommen) hvor Høyesterett ifht. dagjeldende § 12–2 i ligningsloven la til grunn at bestemmelsen omfattet bistand som direkte gjelder grunnlaget for og innholdet av regnskap og selvangivelse selv om rådgiveren ikke selv sendte inn resultatet av bistanden til ligningsmyndigheten. Sånn sett er det



*MEDVIRKNINGSANSVAR: Skatte- og avgiftsrådgivere kan i enda større grad enn tidligere bli gjort ansvarlige for råd eller bistand gitt en skatte- eller avgiftspliktig.*

klart at rådgiveren er skyldig i straffbar medvirkning når vedkommende fyller ut en selvangivelse som ikke er korrekt – selv om det er skattyteren som sender den inn. På samme måte må en rådgiver som utsteder en faktura til et selskap istedenfor en privatperson, i den hensikt at privatpersonen skal kunne spare mva, åpenbart kunne straffes. Skatteetaten synes å mene at dommen mot privatpersonen som ble dømt for medvirkning ved å betale håndverkeren svart, innebærer noe nytt. Men privatpersonens handling oppfyller merverdiavgiftsloven § 72 nr. 1 og 3 og ligningsloven § 12–1 nr. 1 a ved at håndverkeren dermed kunne sende inn feil oppgaver. Det nye i saken er vel derfor ikke at det er adgang til å dømmes for medvirkning dersom man medvirker til svart arbeid, men at privatpersoner kan dømmes til fengsel for dette. Dette er interessant i forhold til skatteadvokater og andre rådgivere fordi det heller ikke i forhold til disse er noe nytt at de kan dømmes for medvirkning til skatteunndragelse. Det er heller ikke noe nytt at rådgivere kan få fengselsstraff ved medvirkning. Det fremgår av tidligere omtalt rettspraksis. Det som er nytt er at fokuset på slike handlinger er økt. Men det at regelverket nå benyttes oftere, er i så fall noe helt annet enn at reglene for rådgiveres medvirkning strammes inn.

Dette er også i tråd med Skatteunndragelsesutvalget. Utvalget konkluderer nemlig med ikke å foreslå endringer i medvirk-

ningsbestemmelsene eller i strafferammene, men stiller mer spørsmål ved om hjemlene benyttes i tilstrekkelig grad. Utvalgets konklusjon synes å være at hjemlene ikke benyttes i tilstrekkelig grad og flertallet i utvalget foreslår derfor å innføre en administrativ sanksjon. Dette begrunnes med at det vil muliggjøre hyppigere sanksjonering av medvirkning. Å drøfte disse forslagene faller utenfor rammene for denne artikkelen.

## Økt fokus kan gi tydeligere regler

Den absolutte majoritet blant skatteadvokater og rådgivere deler nok Skatteetatens og Økokrims bekymring for rådgivere som medvirker til skatteunndragelse. Men etter undertegnede mening er det ikke riktig å hevde at det har skjedd noen innstramning hva gjelder hvilke handlinger som rammes av medvirkningsansvaret. Fokuset på dette dekker også over to viktige forhold. Det vil være både i rådgivernes og i det offentliges interesse å få en debatt om hva som er lovlig skattetilpasning. En tydeliggjøring er hensiktsmessig for rådgiverne, samtidig som Skatteetaten og Økokrim kan fokusere på saker som faktisk er straffbare. Videre vil det kunne bidra til at det blir et reelt fokus på hvor ressurskrevende det er å arbeide med slike saker. Utfordringen er ikke at straffebestemmelsene ikke er tydelige nok eller at strafferammene er for lave. Utfordringen er at det ikke er tilstrekkelig vilje til å prioritere ressurser til å arbeide med slike saker.