

SKATTEETATENS BEHANDLING AV TRANSOCEAN-SAKSKOMPLEKSET

Internevaluering gjennomført av Skatteetatens Internrevisjon
i samarbeid med Advokatfirmaet Grette AS

Innholdsfortegnelse

1	Innledende om evalueringen	5
1.1	Mandatet	5
1.2	Etatssamarbeidet	11
1.3	Grunnlaget for og betydningen av Samarbeidsavtalen og Instruksen	14
1.4	Fremsatt kritikk mot etatssamarbeidet og Skatteetaten	16
2	Sammendrag og anbefalinger	17
2.1	Lignings-, klage og domstolsbehandling	17
2.2	Samarbeidet med Økokrim	17
3	Oversikt over sakskomplekset	18
4	Ligningsarbeid før igangsetting av samarbeidet med Økokrim	25
4.1	Polar Pioneer	25
4.2	Ligningsarbeid våren 2004	26
4.3	Vurdering	27
5	Igangsetting av samarbeidet mellom Skatteetaten og Økokrim	28
5.1	Opprettelse av kontakt med Økokrim	28
5.2	Skatteetatens taushetsplikt	29
5.2.1	Innledning	29
5.2.2	Uvedkommende	31
5.2.3	Unntak fra taushetsplikten – Til bruk i straffesak	32
5.2.4	Vurdering	36
5.3	Selvinkriminering	37
5.3.1	Innledning	37
5.3.2	Vernet mot selvinkriminering	38
5.3.3	Vurdering	41
5.4	Dobbeltstraff	41
5.4.1	Innledning	41
5.4.2	Riksadvokatens retningslinjer om dobbeltstraff	43
5.4.3	Vurdering	44
5.5	Anbefaling	44

6	Skatteetatens deltakelse i etterforskningen	46
6.1	Innledning	46
6.2	Ransaking, beslagsgjennomgang og arbeidsmøter	46
6.3	Etterforskningsbistanden	48
6.4	Rammene for Skatteetatens involvering i etterforskning av straffesaker	49
6.4.1	Objektivitetsplikten	49
6.4.2	Fornærmet	50
6.4.3	Rettspraksis om Skatteetatens deltakelse i etterforskning	52
6.4.4	NOU 2016: 24 <i>Ny straffeprosesslov</i>	54
6.4.5	Avtale om samarbeidet på etterforskningsstadiet.....	55
6.5	Vurdering	56
6.6	Anbefaling	58
7	Lignings-, klage- og domstolsbehandling	59
7.1	Oversikt over sakene	59
7.2	Kvalitetsstyring.....	65
7.2.1	Bakgrunn.....	65
7.2.2	Overordnet om kvalitetssikringen i Transocean-saken	67
7.2.3	Ledelseshåndtering	68
7.2.4	Kontradiksjon enkeltsaker.....	69
7.2.5	Involvering av Økokrim i ligningsbehandlingen	73
7.2.6	Vurdering	74
7.3	Saksbehandlingstid.....	75
7.3.1	Generelt om saksbehandlingstid	75
7.3.2	Særskilte krav ved avgjørelser om tilleggsskatt, jf. EMK art. 6 nr. 1	76
7.3.3	Oversikt over sakene	76
7.3.4	Anførsel om passivitet	77
7.3.5	Saksbehandlingstid ved ileggelse av tilleggsskatt.....	78
7.3.6	Håndtering av innsynsbegjæringer	80
7.3.7	Vurdering	88
7.4	Skattesaker basert på usikker eller omdiskutert rett	88
7.5	Habilitet	90
7.5.1	Regler om habilitet	90
7.5.2	Habilitetsinnsigelser	91
7.5.3	Vurdering	94
7.6	Anbefaling	94
8	Skatteetatens deltakelse i forberedelse og gjennomføring av straffesaken.....	95



Skatteetaten

8.1	Innledning	95
8.2	Bistanden fra Skatteetaten	95
8.3	Rammene for Skatteetatens involvering i forberedelse og gjennomføring av straffesaker	98
8.3.1	Objektivitetsplikten	98
8.3.2	Samarbeidsavtale og Instruks	98
8.3.3	Innspill til tiltaler	98
8.3.4	Rettspraksis - skatteetatens ansatte som bisitter under straffesak	100
8.3.5	Rettspraksis – Skatteetatens rådgiver som aktor under straffesaken	102
8.4	Balanse mellom aktorat og forsvar	107
8.5	Betaling av kostnader til medaktorene	108
8.6	Vurdering	110
9	Erstatningskrav i Konsernbidrags-forholdet	112
9.1	Innledning – evalueringen av erstatningskravet	112
9.2	Saksgangen	112
9.3	Vurdering	117
9.3.1	Sakens opplysning	117
9.3.2	Bruk av negative karakteristikker	118
9.3.3	Håndtering av de saksøktes innsigelser mot ansvarsgrunnlaget	118
9.3.4	Beslutningen om ikke å anke	118
9.4	Anbefaling	118
10	Skatteetatens bistand til Økokrim i forbindelse med forberedelsene til ankebehandlingen	119
10.1	Bistand fra Skatteetaten	119
10.2	Vurdering	120
10.3	Anbefaling	120

1 Innledende om evalueringen

1.1 Mandatet

I perioden fra 2000 til 2017 har Skatteetaten hatt det såkalte Transocean-sakskomplekset under behandling. Transocean-konsernet, som historisk har hatt registrerings- og virksomhetsmessig tilknytning til Norge, er en internasjonal leverandør av offshore boretjenester basert på mobile borerigger.

Skatteetaten har behandlet flere saker overfor forskjellige Transocean-selskaper hvor det har blitt foretatt etterligning og ileggelse av tilleggsskatt samt gjennomført rettssaker for domstolene for avklaring av skatteplikt.

Parallelt, fra årsskiftet 2004/2005 til begynnelsen av 2016 har Økokrim gjennomført etterforskning, tatt ut tiltaler og fremmet straffesak overfor tre selskaper og tre personer i tilknytning til det samme sakskomplekset.

Transocean-sakskomplekset har fått oppmerksomhet av mange årsaker. Særlig kan nevnes at involverte verdier har vært store, sakene har pågått lenge og flere av skattesakene har endt med dom i skattyternes favør. Andre årsaker er frifinnelsen av alle de tiltalte i straffesaken og i erstatningskrav fra staten fremmet overfor de tiltalte i straffesaken. I tillegg kommer at Skatteetaten i en tiårs-periode bisto Økokrim i etterforskningen og iretteføringen av straffe- og ankesaken. Hver for seg er ikke dette veldig spesielle forhold sett hen til Skatteetatens totale virksomhet. Vurdert samlet har imidlertid Transocean-sakskomplekset vært ekstraordinært for Skatteetaten.

Transocean-sakene i Skatteetaten har gitt følgende resultater:

Sak	Periode	Endring skatt	Tilleggs-skatt	Resultat (betalt skatt)
Polar Pioneer-forholdet	2000-2004	Beskatning av gevinst på 689 mill. kroner.	Tilleggs-skatt 45 %	Rettskraftig dom i Stavanger tingrett. Staten fikk medhold i gevinstbeskatning, tilleggsskatt satt ned fra 45 % til 30 %. Resultat 245 MNOK
Utbytte-forholdet	2004-2017	Utbytte på 1,6 mrd. kroner ilagt kildeskatt med 25 %	Tilleggs-skatt på 30 og 60 %.	Vedtak om tilleggsskatt opphevet av tingrett og kildeskatt av lagmannsrett. Resultat 0
Konsernbidrag-forholdet - ligningsvedtak	2004-2009	Inntekts-forhøyelse 5,5 mrd. kroner	Tilleggs-skatt 60 %	Transocean AS oppløst i 2001. Ligningsvedtak ikke påklaget. Forsøk på innkreving (2009-11) fra konsern førte ikke frem. Skatten ikke betalt. Resultat 0

Kildeskattsak	2004	Utbytte på kr 6,4 mill. kroner ilagt kildeskatt med 25 %.		Vedtak fra overligningsnemnda. Skattekravet er betalt.
Kildeskattsak	2005	Utbytte på kr 12,8 mill. kroner ilagt kildeskatt med 25 %.	Tilleggs-skatt 15 %	Vedtak fra ligningsnemnda. Skattekravet er betalt.
Konsernbidrag-forholdet – Erstatningskravet	2012-2014			Erstatningskrav på 1,863 mrd. kroner fremmet i forbindelse med straffesak. De saksøkte frifunnet. Resultat 0
Valuta-forholdet - kildeskatt på utbytte	2006-2016	Inntekts-økning i Transhav AS i 1999 på 99 mill. kroner. Kildeskatt ilignet med 15 %.	Tilleggs-skatt 60 %	Borgarting lagmannsrett fastholdt vedtaket om kildeskatt, mens skattyter fikk medhold i at det ikke var hjemmel for å ilagge tilleggsskatt. Begge parter anket til HR. Høyesterett kom til at lagmannsrettens avgjørelse i saken ble stående. Resultat 15 MNOK
Valuta-forholdet - Tapsfradrag	2006-2009	Inntektsforhøyelse 99 mill.	Tilleggs-skatt 60 %	Selskapet oppløst i 2001. Ligningsvedtak ikke påklaget. Skatten ikke betalt.
Arcade-forholdet	2007-2013	Endringsligningen medførte en inntektsøkning for 2001 med kr 71 mill. og for 2002 med kr 2,3 mrd. kroner.		Oslo tingrett avsa dom i den sivile skattesaken i mars 2013. Skattyter fikk medhold. Anket av Staten, men senere trukket. Resultat 0
Straffesaken	2005-2016			De tiltalte frikjent. Økokrims anke trukket.

Oversikten viser at flere av ligningsvedtakene ikke er påklaget av skattyter, og hvor selskapet var oppløst på vedtakstidspunktet. I disse tilfellene er skatten heller ikke betalt. Av ligningsvedtakene som ble underlagt domstolsbehandling, vant staten frem i Polar Pioneer-forholdet, og delvis i Valuta-forholdet (LB-2013-112760 og HR-2016-1179-A) der retten fastholdt vedtaket om kildeskatt, mens den opphevet vedtaket om tilleggsskatt. Ingen av partene ble tilkjent sakskostnader for noen instanser.

Staten fikk imidlertid ikke medhold i Utbytte-forholdet. Staten ble av lagmannsretten (LB-2014-176629-3) ikke ilagt saksomkostninger for den del av saken som gjaldt gjennomskjæringsspørsmålet som følge av at rettens tvil om dette spørsmålet ikke hadde vært ubetydelig, mens saksøker fikk tilkjent saksomkostninger for den delen som gjaldt tilleggsskatt. Lagmannsretten besluttet også at staten måtte erstatte TOL/TOIVLs saksomkostninger for tingretten knyttet til spørsmålet om tilleggsskatt og renter. Her var anken allerede trukket av staten som følge av Høyesteretts avgjørelse av tilleggsskattespørsmålet i Valuta-forholdet.

Staten fikk heller ikke medhold i Arcade-forholdet. Tingretten (TOSLO-2010-147861) fant saken svært tvilsom, og hver av partene måtte bære egne saksomkostninger.

Skattedirektøren har uttrykt at Skatteetaten også i fremtiden skal håndtere store, kompliserte skattesaker som Transocean-komplekset. I en kronikk i Ukeavisen Ledelse har skattedirektøren uttalt følgende:

"De kompliserte, langvarige sakene kan være ressurskrevende og utmattende, ikke minst for berørte skattytere, men også for ansatte hos oss. Det er viktig at vi er våkne, og benytter anledningen til å lære av disse sakene. For det første kan rettslige prosesser gi avklaringer i juridiske gråsoner. For det andre kan sakene belyse uklarheter og svakheter i eksisterende lovgivning som bør rettes opp. For det tredje bør vi alltid vurdere de veivalg og de prosessene vi har hatt i saken, for å se hva vi kunne gjort bedre. Med den type læring er ikke de store sakene kun en påkjønning for de berørte. De er også en anledning til å bli bedre i den jobben vi er satt til å gjøre."

Skattedirektøren har i den forbindelse besluttet å foreta en evaluering av forannevnte sakskompleks. Skattedirektøren ga 19. mai 2017 følgende evalueringsoppdrag til Skattedirektoratets Internrevisjon ("Mandatet"):

Har den forvaltningsmessige håndteringen av sakskomplekset, sett i lys av samarbeidet med politi-/påtalemyndighet i parallell straffesak, vært i samsvar med god forvaltningsskikk? Herunder skal blant annet følgende forhold vurderes:

- *Har det vært tilstrekkelig informasjonsdeling mellom skattekontor og politiet i Skatteetatens oppgaveløsning?*
- *Er taushetsplikt mellom myndighetene ivaretatt?*
- *Er håndtering av innsynskrav tilfredsstillende ivaretatt?*

Har Skatteetatens interne håndtering av Transocean-saken vært hensiktsmessig og tilstrekkelig? Herunder skal blant annet følgende forhold vurderes:

- *Har ledelsesinvolvering vært tilstrekkelig?*
- *Ble Transocean saken tilstrekkelig håndtert og forankret av overordnet myndighet (Skattedirektoratet)?*
- *Har Skatteetaten hatt tilstrekkelige ressurser og kompetanse til å håndtere saken på en god måte?*

For områder med forbedringspotensial skal det vurderes om det kan gis anbefalinger for en hensiktsmessig organisering og saksbehandling av fremtidige lignende sakskompleks."

Internrevisjonen har i samarbeid med Advokatfirmaet Grette AS gjennomgått vedtaksdokumenter, dokumentasjon fra rettssakene om skattekrav og straffe- og ankesaken samt erstatningskravet fra staten. Videre er kommunikasjon av relevans for Transocean-sakskomplekset og Mandatet gjennomgått, og det er gjennomført samtaler med nåværende og tidligere ansatte i Skatteetaten, Økokrim og representanter for skattytere og tiltalte.

Mandatet forutsetter en såkalt hendelsesbasert undersøkelse der Skatteetatens arbeid med Transocean-sakskomplekset skal kartlegges og vurderes opp mot aktuelle rettsregler. I tråd med alminnelige prinsipper for undersøkelser som dette, er det oppstilt kriterier for arbeidet. Vi har i tråd med Mandatet som etterspør vurdering opp mot god forvaltningsskikk, lagt til grunn den alminnelige forvaltningsrettslige forståelse av dette begrepet, og anvendt dette slik det kommer til uttrykk i alminnelige forvaltningsrettslige prinsipper, lov og forskrift, forarbeider, rettspraksis, forvaltningens egne retningslinjer, juridisk teori og reelle hensyn.

Samtidig forutsetter Mandatet en systemorientert tilnærming med vekt på organisatorisk læring. I den utstrekning vi har funnet grunnlag for å gi anbefalinger, presiseres det at disse ikke er å forstå som pålegg eller presise løsninger, men som innspill og utgangspunkt for Skatteetatens videre arbeid.

Arbeidet med utredningen har vært underlagt kvalitetskontroll så vel fra Skattedirektoratets Internrevisjon som av Advokatfirmaet Grette AS. Evalueringen er gjennomført i overensstemmelse med de internasjonale standardene for profesjonell utøvelse av internrevisjon (International Standards for the Professional Practice of internal Auditing) og Advokatforeningens Retningslinjer for private granskninger (2011).

Vi understreker at det er gått lang tid siden arbeidet med Transocean-komplekset begynte i Skatteetaten. Det er vanskelig for involverte å huske så langt tilbake i tid, og det kan derfor hefte usikkerhet med hensyn til de spørsmål som vi og andre nå har tatt opp med involverte i Skatteetaten og andre involverte personer. Vi har derfor, der det kan være tvil om faktiske forhold, måttet legge vesentlig vekt på tidsnære skriftlige dokumenter.

Videre vil vi påpeke at våre vurderinger og konklusjoner er basert på forhold fra 2004 og fremover i tid, og at de funn og konklusjoner som fremkommer i denne rapporten ikke nødvendigvis er representative for dagens saksbehandling i Skatteetaten.

Endelig understreker vi at Mandatet ikke legger opp til noen fullstendig gjennomgang av arbeidet med Transocean-sakskomplekset. Gjennomgangen er derfor basert på et utvalg av enkelthendelser og enkeltteksempler. I tråd med alminnelige prinsipper for operasjonell revisjon er sentrale perioder og oppgaver i Skatteetatens behandling av Transocean-sakskomplekset identifisert og kartlagt med sikte på mer inngående undersøkelse av sentrale enkeltspørsmål. I de valg som vi her har måtte gjøre har vi særlig vektlagt spørsmål, innspill og synspunkter fra alle de involverte som vi har hatt samtaler med underveis i undersøkelsesprosessen. Dette har vi deretter holdt opp mot skriftlig dokumentasjon vi har hentet fra Skatteetatens eget dokumenthåndteringssystem og fra andre kilder. Det er tilstrebet å underlegge alle aktuelle forhold en nøytral, saklig vurdering utfra relevante rettslige kilder. Vi har fått tilgang til all ønskelig og etterspurt informasjon og dokumentasjon fra Skatteetaten,

uten at det er lagt restriksjoner mht. videreformidling i rapportformatet, bortsett fra rådgivningen fra Regjeringsadvokaten overfor Skatteetaten knyttet til fremsettelsen av erstatningskravet overfor de tiltale i straffesaken. Her har Skattedirektøren valgt å følge retningslinjene fra Statsministerens kontor med hensyn til ikke å gi innsyn i Regjeringsadvokatens rådgivning overfor forvaltningen (*Foreleggelse av saker for Regjeringsadvokaten, Retningslinjer SMK 2011*).

På dette grunnlag mener vi at rapporten lest i sammenheng gir et dekkende og forsvarlig svar på de spørsmål som er fremsatt i Mandatet, og et godt grunnlag både for videre læring og utvikling i Skatteetaten og for samarbeidet med andre statsetater.

Mandatet gjelder "*Skatteetaten*". Det er for evalueringen lagt til grunn at dette omfatter Skatteetaten regionalt, men også sentralt, herunder Skattedirektoratets arbeid i saken. Evalueringen omfatter ikke direkte andre etater, heller ikke Økokrim. Vi har merket oss de forhold som er tatt opp og vurdert av utvalget nedsatt av Riksadvokaten i dets rapport avgitt den 1. juni 2017 *Transocean-saken* (Riksadvokatens skriftserie 2/2017). Vi har imidlertid ikke funnet det naturlig som en del av evalueringen bredt å vurdere eller eventuelt kommentere forutsetninger, konklusjoner eller anbefalinger i Riksadvokat-utvalgets rapport, som i det vesentligste relaterer seg til Økokrim som sådan. Bare der det er direkte relevant for besvarelsen av Mandatet vil problemstillinger tatt opp i Riksadvokat-utvalgets rapport behandles. Tilsvarende vil evalueringen i utgangspunktet ikke omfatte Skatteetatens overordnede organ, Finansdepartementet. Imidlertid behandles Finansdepartementets særskilte bevilgning til finansiering av deler av Økokrims kostnader med saken.

I henhold til Mandatet skal det vurderes om den *forvaltningsmessige håndteringen* av sakskomplekset har vært i samsvar med "god forvaltningsskikk". Eksempler på forhold som uttrykkelig skal vurderes er om det har vært tilstrekkelig informasjonsdeling mellom skattekontor og politiet i Skatteetatens oppgaveløsning, om taushetsplikten mellom myndighetene er ivarettatt og om innsynskrav er tilfredsstillende håndtert. Det følger av dette at vurderingen både skal skje i henhold til grunnleggende prinsipper for god forvaltningsskikk, men også i henhold til spesialregler i forvaltningsretten som taushetspliktbestemmelser og innsynsbestemmelser.

Regler om god forvaltningsskikk skal bidra til at forvaltningen utøver sin virksomhet, herunder statens betydelige makt, på en for borgerne betryggende måte. Slik sett skal reglene trygge borgerens rettsikkerhet. Mot dette hensynet gjelder et krav om at forvaltningen skal være effektiv, og reglene om god forvaltningsskikk er utviklet i ovennevnte kryssende hensyn.

Hovedtyngden av reglene om forvaltningens saksbehandling er fastsatt i forvaltningsloven, i andre særlover og i forskrifter. På skatterettens område ga tidligere ligningsloven, og nå skatteforvaltningsloven, regler om god forvaltningsskikk. Reglene suppleres av ulovfestede krav til god forvaltningsskikk som er utviklet gjennom forvaltnings- og rettspraksis. Prinsipper for god forvaltningsskikk kan ses på som en rettslig standard, og dens innhold vil derfor variere over tid. Kravene til god forvaltningsskikk vil som utgangspunkt gjelde den virksomhet som drives av forvaltningsorganer, slik som skattekontorene og Skattedirektoratet.

Av sentrale forvaltningsrettslige prinsipper nevnes kravet om at inngrep overfor borgerne må ha hjemmel i lov (legalitetsprinsippet) og at myndighetsutøvelsen ikke må være i strid med lov (lex

superior-prinsippet). Myndighetene må derfor ikke i strid med lov videreformidle opplysninger underlagt taushetsplikt. Det gjelder videre et krav om forsvarlig saksbehandling som innebærer at saksbehandleren skal være habil, og at forvaltningen må utrede og opplyse saken tilstrekkelig. Kravene til saksopplysning innebærer blant annet at parter skal varsles, og at før vedtak treffes må partene gis tilstrekkelig informasjon slik at de skal kunne ivareta sine interesser i saken. I forlengelsen av dette gjelder et prinsipp om kontradiksjon, det vil si at partene gis adgang til å uttale seg i saken, og at avgjørelser skal begrunnes. På skatteforvaltningsområdet er utgangspunktet at myndighetene kan basere seg på de opplysninger som man har mottatt fra skattyter. God forvaltningsskikk innebærer videre at forvaltningen ikke kan basere sine avgjørelser på utenforliggende hensyn, det vil si hensyn som ikke er i samsvar med lovens formål og at avgjørelsene er saklige. I forvaltningen gjelder også et likhetsprinsipp som innebærer et forbud mot usaklig forskjellbehandling.

Kravet til god forvaltningsskikk innebærer også at tyngende vedtak som fattes overfor borgerne skal være forholdsmessige (krav til proporsjonalitet), det vil si at vedtaket må være egnet til å oppfylle lovens formål samtidig som det ikke finnes mindre tyngende måter for å oppnå formålet.

Til slutt kan nevnes offentlighetsprinsippet som fastslår at forvaltningens virksomhet er offentlig. Dette innebærer at enhver kan kreve innsyn i saksdokumenter (som ikke er underlagt taushetsplikt), samt at sakens parter kan kreve partsinnsyn i egen sak.

Mandatets oppgave er således å undersøke om skattemyndighetenes håndtering av sakskomplekset er utført på en forvaltningsmessig forsvarlig måte. Dette vil gjelde behandlingen av ligningsvedtakene, klagesakene, erstatningskravet samt samarbeidet med Økokrim.

Mandatet omfatter ikke å vurdere eller ta stilling til rettmessigheten eller gyldigheten av ligningsvedtak eller erstatningskrav; dette er endelig avgjort ved forvaltningsmessige vedtak eller rettskraftige avgjørelser fra domstolene. Mandatet omfatter heller ikke å ta stilling til om skattyter fikk innsyn i saksdokumenter i samsvar med gjeldende rett. Når det gjelder disse beslutningene vil vi vurdere om saksbehandlingsreglene er fulgt, eksempelvis om partene er gitt adgang til kontradiksjon, og om innsynsbegjæringer er behandlet innen gjeldende frister.

I henhold til mandatet skal det også vurderes om Skatteetatens interne håndtering av Transocean-saken har vært hensiktsmessig og tilstrekkelig. Eksempler på forhold som skal vurderes er om ledelsesinvolvering har vært tilstrekkelig, om Transocean-saken ble tilstrekkelig håndtert og forankret av overordnet myndighet (Skattedirektoratet) og om Skatteetaten har hatt tilstrekkelige ressurser og kompetanse til å håndtere saken på en god måte. Problemstillingene i denne del av mandatet vil også være relevante i forbindelse med vurderingen av den forvaltningsmessige håndteringen av sakskomplekset. Vi har derfor valgt å ikke skille ut de ulike punktene i mandatet som selvstendige vurderingspunkt, men omtalt disse der de naturlig hører hjemme i rapporten.

Nedenfor i punkt 1.2 redegjøres nærmere for Mandatets særlige forutsetning om vurdering i lys av "*samarbeidet med politi-/påtalemyndighet i parallell straffesak*".

1.2 Etatssamarbeidet

Skattedirektøren har i Mandatet spesifisert – og vi oppfatter dette som en uttrykkelig forutsetning – at det er Skatteetatens sakshåndtering "*sett i lys av samarbeidet med politi-/påtalemyndighet i parallell straffesak*" som skal undersøkes. Dette refererer til det såkalte etatssamarbeidet, nedfelt skriftlig i 2005 etter at det fra politisk hold gjennom 1990-tallet og blant annet i Regjeringens handlingsplan for økonomisk kriminalitet for 2004-2007 ble understreket behov for ytterligere innsats for bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Samarbeid mellom statsetater, herunder politiet og Skatteetaten, er ikke nytt. En avtale om samarbeid mellom statsetater for bekjempelse av økonomisk kriminalitet ble imidlertid første gang nedfelt i et felles dokument den 15. august 2005 av Riksadvokaten, politidirektøren, sjefen for Økokrim og skattedirektøren ("Samarbeidsavtalen"). Et tilhørende utdypende dokument ble utarbeidet og datert den 24. oktober 2006 ("Instruksen"). Den gjeldende Samarbeidsavtalen og den gjeldende Instruksen er datert 24. mars 2010 og omfatter også NAV. I tillegg til Instruksen er det inngått lokale samarbeidsavtaler mellom politidistrikter og skatteregioner.

Samarbeidsavtalen og Instruksen er elementer i et bredt tverretatlig samarbeid, ledet av Det sentrale samarbeidsforum, jf. avtale inngått 30. juni 2016. Samarbeidet omfatter Samarbeidsavtalen, Instruksen, Retningslinjer for arbeid som bistandsrevisor av 6. juli 2006, Instruks for nasjonalt tverretatlig analyse- og etterretningssenter ved Økokrim av 30. juni 2016 samt Felles handlingsplan 2016 mellom Arbeidstilsynet, NAV, politiet og Skatteetaten for styrket innsats mot arbeidsmarkedskriminalitet.

Tiltak mot skattekriminalitet

I Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet punkt 2.2.3 "*Øke kompetansen*" fremkommer at

"For effektivt å bekjempe økonomisk kriminalitet er det viktig å ha kunnskap om kriminalitetsutviklingen, og hvilke krav til kompetanse og samarbeid dette fordrer i det enkelte politidistrikt. Det er derfor viktig at økoteamene, innenfor de til enhver tid gjeldende rammer, har et bevisst forhold til kompetanse, samarbeid og prioriteringer. Økoteamene skal ha planer for hvilken kompetanse de trenger og hvordan de kan tilegne seg denne, hvilke interne og eksterne samarbeidsstrukturer som kan være hensiktsmessige i arbeidet, og hvordan disse kan utvikles. Det er også viktig at de benytter tilgjengelig informasjon og foretar analyser av hvordan saker skal prioriteres. [...]"

Videre fremkommer i handlingsplanen punkt 3.1 "*Politiet og påtalemyndighetene og kontrolletatene*"

"En forutsetning for å få størst mulig effekt ut av den samlede innsatsen mot økonomisk kriminalitet er et godt samarbeid internt i kontrolletatene, mellom de ulike kontrolletatene (bl.a. skatte- og avgiftsmyndighetene, og NAV), samt mellom kontrolletatene og politiet og påtalemyndigheten. Mangel på samarbeid kan være et større hinder for effektiv bekjempelse av økonomisk kriminalitet enn mangel på regelverk og sanksjonsmuligheter.

I alle de fire tidligere handlingsplanene mot økonomisk kriminalitet har samarbeid, på ulike nivå og mellom ulike etater, blitt løftet frem som avgjørende for en vellykket innsats på dette kriminalitetsområdet. En følge av dette er at det i dag eksisterer mange former for samarbeid – noen etablerte og regelmessige og noen mindre formaliserte – mellom berørte myndigheter.

[...] Av samarbeid mellom kontrolletater og politiet og påtalemyndigheten, er samarbeidet mellom Skatteetaten og politiet og påtalemyndigheten det mest formaliserte. Dette samarbeidet baserer seg på en skriftlig avtale fra 2005 mellom Riksadvokaten, politidirektøren, sjefen for ØKOKRIM og skattedirektøren. Det er utarbeidet prinsipper som legges til grunn for samarbeidet sentralt og regionalt. Videre er det utarbeidet en egen «Instruks for operativt samarbeid mellom politi/påtalemyndighet og Skatteetaten», som ble iverksatt i 2007. Hensikten med instruksjonen er å sikre en effektiv og god håndtering av straffesaker på skatte- og avgiftsområdet. Fra 2009 er også Arbeids- og velferdsetaten (NAV) med i dette Samarbeidet.

[...] Riksrevisjonen har i sin undersøkelse av myndighetenes innsats mot økonomisk kriminalitet (Dok. 3:3 2008-2009) pekt på at samarbeidet mellom politiet (økoteamene) og kontrolletater kan bli bedre. Samarbeid med andre etater og berørte parter sikrer gjensidig utveksling av kompetanse og gode samarbeidsrelasjoner. Dette kan bidra til en mer effektiv innsats mot økonomisk kriminalitet. Slikt samarbeid bør derfor være en prioritert oppgave i alle berørte etater. Det er også viktig at økt ressursinnsats på de ulike områdene samordnes i best mulig grad. Potensialet i en sterk satsing på en kontrolletat kan vanskelig bli fullt ut effektivt dersom ikke politiet har kapasitet til å behandle de anmeldelser som satsingen resulterer i. Dette gjelder i særlig grad ved satsinger på å avdekke grove overtredelser."

Informasjonsdeling og samarbeid mellom kontrolletater og påtalemyndigheten er også omtalt i andre sammenhenger. I 2015 la regjeringen fram sin strategi mot arbeidslivskriminalitet. Strategien trekker opp to hovedretninger for innsatsen: Et bredt og vedvarende samarbeid mellom alle aktører i det organiserte arbeidslivet og en bedret koordinering mellom de offentlige etatene slik at deres felles innsats blir så slagkraftig som mulig. Regjeringen la 13. februar 2017 fram sin reviderte strategi mot arbeidslivskriminalitet. Under hovedområder i strategien "Kontroll og oppfølging" fremkommer at:

"Arbeidslivskriminaliteten er sammensatt og må bekjempes gjennom felles innsats fra politiet, Skatteetaten, Arbeidstilsynet, NAV og andre offentlige etater. Dette samarbeidet er blitt styrket og gjort mer systematisk på nasjonalt, regionalt og lokalt nivå. Bedre deling av informasjon er nødvendig for å sikre effektiv oppfølging fra offentlige myndigheter. Det er viktig at etatene benytter sine samlede sanksjonsmuligheter på en effektiv måte, at anmeldelser følges opp og at alvorlige saker så raskt som mulig kommer opp for domstolene. [...]"

NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser

"4.1.2.2 Skatteetaten

[...] I forhold til politi og påtalemyndighet finnes det flere samarbeid. I denne sammenheng nevnes samarbeidsavtalen mellom politi og påtalemyndighet og skatteetaten av 15. august 2005. Riksadvokaten, politidirektøren, sjef for Økokrim og skattedirektøren har her utarbeidet prinsipper som legges til grunn for samarbeidet sentralt og regionalt mellom de to etatene. I forlengelsen av denne samarbeidsavtalen er det utarbeidet en egen «Instruks for operativt samarbeid mellom politi/påtalemyndighet og skatteetaten» som ble iverksatt fra februar 2007. Hensikten med instruksen er å videreutvikle samarbeidet mellom etatene for å sikre en effektiv og god håndtering av straffesaker. Videre er det også opprettet en egen «Kompetansegruppe for politiet/påtalemyndigheten og skatteetaten i EMK-spørsmål». Kompetansegruppen skal behandle felles problemområder knyttet til Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen (EMK) med sikte på - så vidt mulig - å finne fram til felles oppfatninger av rettslige og operative spørsmål, for eksempel tolkningsspørsmål knyttet til selvinkriminering, inhabilitet, dobbeltstraff m.m. Det kan også nevnes at skatteetaten i 2007 ble tilført midler til utvidelse av bistandsrevisorordningen, slik at det nå er en landsdekkende ordning med bistandsrevisorer i alle fylker, og i noen fylker også flere. Bistandsrevisorordningen – hvor skatterevisorer arbeider i politiet/påtalemyndigheten med straffesaker hovedsakelig på skatteområdet - har kommet i stand for å bidra til kompetanseheving og en mer effektiv saksbehandling hos politiet/påtalemyndigheten. Inn under denne ordningen har det også vært etablert et prøveprosjekt med bistandsjurist i Østfold. Riksadvokaten har ansvaret for evaluering og oppfølging av dette prosjektet."

En bistandsrevisor arbeider på politiets hjemler og er derved en polititjenestemann innenfor rammen av den aktuelle stillingshjemmel.

I Samarbeidsavtalen er det overordnede mål med samarbeidet angitt til "å styrke bekjempelsen av økonomisk kriminalitet, hovedsakelig innenfor skatte, avgift- og trygdeområdet. [...] Gjennom samarbeidet skal sikres at felles generelle problemer drøftes og løses og at etatene utveksler generell informasjon av betydning for kriminalitetsbekjempelsen." Samarbeidsavtalen omhandler diskusjon og erfaringsutveksling i det sentrale samarbeidsmøte mellom etatslederne og gjensidig orientering på et overordnet nivå i de regionale samarbeidsmøtene mellom regionlederne i etatene.

Instruksens formål er "å gi praktiske retningslinjer for det operative samarbeidet mellom politi, påtalemyndighet, Skatteetaten og NAV på lokalt eller regionalt nivå. Målsettingen er å videreutvikle og styrke relasjonene mellom etatene for å sikre høy kvalitet, effektivt samarbeid og enhetlig praksis." Instruksen er mer detaljert enn Samarbeidsavtalen og omhandler bl.a. løpende kontakt utenfor straffesak for at etatene på et overordnet nivå skal ha nødvendig kjennskap til hverandre, tverrfaglighet og ansvarsområder samt løpende orientering om saker som kan være aktuelle for etterforskning. I forbindelse med åpning av etterforskning fremkommer videre av Instruksen at det skal gjøres en foreløpig vurdering av valg av spor (administrativ sak, straffesak eller kombinasjon) samt at det skal tas stilling til hvorvidt det er aktuelt med bistand fra Skatteetaten til politiet, og videre at det skal være en aktiv informasjonsutveksling mellom etatene under etterforskning. Det

fremkommer av Instruksen at Skatteetaten skal stille nødvendige ressurser til disposisjon i den enkelte straffesak etter nærmere avtale. I forbindelse med påtale fremkommer at Skatteetaten om mulig bør konsulteres før det treffes påtalevedtak og på samme måte fremkommer at Skatteetaten bør gis anledning til å uttale seg om hvorvidt dommer bør ankes.

Samarbeidsavtalen og Instruksen oppfordrer til samarbeid i form av informasjonsutveksling, konsultering i forbindelse med etterforsknings- og påtalebeslutninger og bistand fra Skatteetatens kompetansepersoner i konkrete straffesaker. Samarbeidsavtalen og Instruksen oppstiller ingen uttrykkelige begrensinger eller rammer for etatssamarbeidet, annet enn henvisninger til at slikt samarbeid ikke endrer "etatenes primæransvar" og at "[a]nsvaret for etterforskningen og påtalespørsmål herunder bruk av rettsmidler, tilligger påtalemyndigheten, mens ansvaret for forvaltningssak og -vedtak tilligger Skatteetaten."

Ønsket om samarbeid mellom forskjellige offentlige etater med forskjellige oppgaver og kompetanse er basert på en oppfatning om at dette er samfunnsmessig effektivt. Mandatet omfatter ikke en vurdering av om dette effektivitetsønsket hensiktsmessig oppnås gjennom samarbeidet. Imidlertid forutsetter vurdering av den forvaltningsmessige håndteringen av sakskomplekset en avklaring av det rettslige fundamentet for Samarbeidsavtalen og Instruksen, se nedenfor punkt 1.3.

1.3 Grunnlaget for og betydningen av Samarbeidsavtalen og Instruksen

Samarbeidsavtalen er et uttrykk for statens ønske om samarbeid mellom statsetater. At etatene har utarbeidet et sett dokumenter betegnet som "avtale" innebærer imidlertid ikke noen alminnelig løftevirkning etatene imellom. Etatene har hverken anledning til overfor hverandre å binde sin myndighet seg i mellom eller for den saks skyld seg i mellom å regulere sitt forhold til omverdenen.

Samtidig er Samarbeidsavtalen og Instruksen ved flere tilfeller henvist til i rettspraksis, og det har i den forbindelse vært hevdet at domstolene må anses for å ha godkjent etatssamarbeidet som sådan. I Høyesteretts kjennelse inntatt i Rt 2013 s 9 som gjaldt spørsmål om innsynsrett i den skriftlige kommunikasjonen mellom Skatteetatens ansatte avgitt til Økokrim og Økokrim under Transocean-etterforskningen, fremkommer det at:

"Samarbeidet mellom Skatteetaten og politiet i saka no har såleis klare likskapar med situasjonen i Rt-2012-1481, der det også var eit samarbeid basert på samarbeidsavtalen og der dei tilsette i Skatteetaten hadde vore under instruks frå påtalemakta. Fleirtalet viser til at samarbeidsavtalen er omhandla i Rt-2009-1109, Rt-2012-1227 og altså i Rt-2012-1481, utan at det i noko av avgjerdene er stilt spørsmål ved bruken av slik avtale."

Videre, i en annen høyesterettsavgjørelse fra 2013, også den relatert til Transocean-saken og inntatt i Rt 2013 s 917, fremgår at:

"Det arbeidet [Skatteetatens utlånte saksbehandler] gjorde for Økokrim, må ses i sammenheng med den samarbeidsavtalen som 15. august 2005 ble inngått mellom politi/påtalemyndighet og Skatteetaten, sist revidert 24. mars 2010, da også NAV ble med, og instruks av 24. mars 2010, utstedt av de samme etater. Etter instruksens punkt 2.4 og 2.5 skal ansatte i Skatteetaten kunne bistå politi og påtalemyndighet i etterforskningen. Det følger

av instruksen at den strafferettslige etterforskningen og den ligningsmessige behandlingen kan skje parallelt. Samarbeidsavtalen har vært omhandlet i flere avgjørelser av Høyesterett uten at det er stilt spørsmål ved bruken av denne, jf. Rt-2013-9 avsnitt 33."

I førstnevnte sak fant flertallet i Høyesteretts ankeutvalg at det ikke kunne gis innsyn i korrespondansen når de aktuelle Skatteetatens ansatte hadde inngått i etterforskningsteamet og var underlagt instruksjon fra påtaleansvarlig i Økokrim. De aktuelle dokumentene var da å anse som interne og derfor unntatt fra innsynsrett. Det ble lagt til grunn at det ikke var formkrav til en tilslutning til etterforskningsteamet, og at

"det avgjørende [vil] være om de aktuelle ansatte i Skatteetaten etter enighet mellom Skatteetaten og politi/påtalemyndighet reelt har inngått i etterforskningsteamet og vært undergitt instruksjon fra etterforskningsleder/påtaleansvarlig."

Den andre uttalelsen fremkom i forbindelse med Høyesteretts vurdering av et innsynskrav knyttet til merknader en saksbehandler ansatt i ligningsetaten oversendte til ligningsetaten mens vedkommende deltok i Økokrims etterforskningsteam, og der retten fant at merknadene derfor måtte betraktes som innhentet fra Økokrim, det vil si utenfor ligningsforvaltningen. Hverken denne eller uttalelsen fra Høyesterett referert til ovenfor kan nødvendigvis tas til inntekt for at Høyesterett ved dette på generelt grunnlag har vurdert og godkjent samarbeid mellom statsetater i den form og under de vilkår som fremkommer i Samarbeidsavtalen og Instruksen. Selv om det (i Rt 2013 s 9) ble lagt til grunn at samarbeidet i saken var ledd i *"et generelt samarbeidsopplegg mellom politi/påtalemyndighet og Skatteetaten"*, baserte Høyesterett seg som nevnt på at det ikke er formkrav til en slik avtale, og *"såleis kan også ein avtale med avvikande innhald gi grunnlag for å sjå på samhandlinga som gjennomført av ei etterforskningsgruppe."* Det var altså ikke Samarbeidsavtalen eller Instruksen som sådan, men den konkrete relasjonen og forståelsen mellom etatene som avgjorde spørsmålet om innsynsrett, basert på den alminnelige regel om unntak for interne dokumenter og opplysninger. Vurderingen vil forutsetningsvis kunne falle annerledes ut for andre spørsmål som kan reise seg i forbindelse med samarbeid mellom etater, og heller ikke der vil eksistensen av Samarbeidsavtalen eller Instruksen i seg selv være avgjørende.

Det er på dette grunnlag ikke treffende å vise til Samarbeidsavtalen eller Instruksen som hjemmelsgrunnlag for etatssamarbeid, og man kan i liten, om noen, grad utlede rettslige konsekvenser av disse dokumentene som sådan.

Det er dermed naturlig å se dokumentene, og særlig gjelder dette Instruksen, som regulære etatsinterne regulerings- eller styringsverktøy. Vi vil således besvare Mandatet på grunnlag av de til enhver tid gjeldende alminnelige regler som gjelder Skatteetatens forvaltningsvirksomhet, herunder kravene til god forvaltningsskikk.

I Transocean-sakskomplekset er det over tid fremkommet synspunkter og krav som relaterer seg til Skatteetatens forvaltningsmessige håndtering. Vi har i evalueringen søkt, funnet frem til og vurdert kritikk rettet mot Skatteetaten og dens deltakelse i etatssamarbeidet med Økokrim, se nedenfor punkt 1.4.

1.4 Fremsatt kritikk mot etatssamarbeidet og Skatteetaten

Etatenes forskjellige oppgaver og rammer medfører at et samarbeid kan by på utfordringer, hvilket det også har vært politisk forståelse for. Dette fremkommer bl.a. i ovenfor nevnte handlingsplan fra regjeringen hvor det i punkt 4.2 heter at:

"Regjeringen vil også vurdere nødvendige regelverksendringer for å sikre funksjonelle rammebetingelser for innhenting og utveksling av informasjon. I denne forbindelse må det gjennomføres prinsipielle drøftelser knyttet til balanseringen av hensynene til effektiv kontroll og personvern."

I tillegg finner vi at etatssamarbeid blant annet kan reise spørsmål om bruk av politiets straffeprosessuelle tvangsmidler i sivile skattesaker, ivaretagelse av selvinkrimineringsvernet, taushetsplikt mellom etatene, skattyteres innsynsrett og habilitet. Det har fra flere hold blitt fremsatt til dels sterk kritikk overfor samarbeidet mellom Økokrim og Skatteetaten i forbindelse med behandlingen av Transocean-sakskomplekset. Det er blant annet fra skattyter- og tiltaltesiden fremkommet synspunkter om at Økokrim har overlatt store deler av etterforskningen og påtalespørsmålet til Skatteetaten, at det som er omtalt som aggressive skattevedtak har dannet grunnlag for erstatningskrav og tiltale i straffesak, og endelig at det ikke har vært nødvendig objektivitet og habilitet både i Økokrim og i Skatteetaten.

Disse problemstillingene vil bli kartlagt og drøftet i den løpende beskrivelse av samarbeidet mellom Skatteetaten og Økokrim slik det ble igangsatt i 2004 (punkt 5 nedenfor) og videreført i forbindelse med igangsettelsen av Økokrims etterforskning i 2005 (punkt 6 nedenfor). Også relatert til Skatteetatens egen saksbehandling av endringsvedtak og illeggelse av tilleggsskatt oppstod det problemstillinger knyttet til samarbeidet med Økokrim (punkt 7 nedenfor). Deretter behandles aktuelle spørsmål knyttet til Skatteetatens deltakelse i forberedelse til og gjennomføring av straffesaken (punkt 8 nedenfor) og særlig Skatteetatens krav om erstatning fremsatt i forbindelse med straffesaken (punkt 9 nedenfor). Skatteetaten deltok også i arbeidet i forbindelse med forberedelsen av lagmannsrettsbehandlingen av påtalemyndighetens anke, og enkelte problemstillinger av relevans for Mandatet i den forbindelse behandles kort (punkt 10 nedenfor).

Skatteetatens ansatte har arbeidet med Transocean-sakskomplekset i mer enn 15 år. Vi har i tråd med Mandatet vurdert organiseringen av oppgavene utført av Skatteetaten (punkt 7 nedenfor).

2 Sammendrag og anbefalinger

2.1 Lignings-, klage og domstolsbehandling

Undersøkelsen har vist at skattesakene ble godt opplyst, og at skattyter ble gitt adgang til kontradiksjon. Skattevedtakene er omfattende, begrunnet og skattyters anførsler ble behandlet i vedtakene. Gjennomgangen viser også at det har vært kvalitetssikring ved at det er benyttet flere saksbehandlere samt at ledere, Skattedirektoratets spesialutreder, nemndsenheter i tillegg til at eksterne eksperter, departement og Regjeringsadvokaten ble involvert. Etter vår vurdering har ligningsvedtakene vært forvaltningsmessig forsvarlig behandlet.

Samtidig har undersøkelsen vist at det er forhold som Skatteetaten kan ta læring av:

1) Behandling av innsynsbegjæringer

Undersøkelsen har vist at behandlingen av innsynsbegjæringer ikke oppfylte kravene til hurtig behandling; dette gjelder spesielt klagebehandlingen. Skatteetaten må sikre at innsynssaker behandles raskt.

2) Ledelsesinvolvering i vurdering av store og prinsipielle saker

Undersøkelsen har vist at den formelle involveringen av Skattedirektoratets øverste ledelse i Transocean-komplekset først skjedde i 2013, men også at det internt i Skattedirektoratet de senere år har vært en tettere oppfølging fra ledelsen i prinsipielle saker fra regionene. Skatteetaten må sikre etterlevelse av rutinene for involvering av etatsledelsen i prinsipielle saker.

3) Saksutredning av erstatningskravet

Undersøkelsen har vist at vurderingen av å fremme, og å ikke anke, erstatningskravet på ca 1,8 mrd overfor de saksøkte i straffesaken skjedde i løpet av kort tid. Særlig når det gjelder behandlingen av fremsettelse av erstatningskravet er dokumentasjonen av beslutningsprosess ikke fullstendig. Beslutninger om å fremme, og eventuelt å anke krav om erstatning i forbindelse med straffesaker bør forankres i rutiner som sikrer og dokumenterer saksbehandlingen.

2.2 Samarbeidet med Økokrim

Undersøkelsen har vist at det generelt ikke er grunn til å kritisere Skatteetatens samarbeid med Økokrim under etterforskning og i forbindelse med tiltaler og iretteføringen av straffesak. Samarbeid er forutsatt i lovgivningen og akseptert av domstolene. Motsatt av hva Riksadvokat-utvalget konkluderer med, finner vi det akseptabelt at saksbehandlere som har deltatt i ligningsbehandlingen bistår politi og påtalemyndighet i straffesak.

Samtidig har undersøkelsen vist at det er forhold tilknyttet samarbeidet mellom Skatteetaten og Økokrim i Transocean-sakskomplekset som Skatteetaten kan ta læring av. Dette er særlig knyttet til rettsregler som regulerer forhold av betydning for etatssamarbeid.

4) Objektivitet og saklighet

Undersøkelsen har avdekket tilfeller av korrespondanse og annen kontakt mellom ansatte i Skatteetaten og Økokrim som er egnet til å reise spørsmål ved om vedkommende har hatt nødvendig distanse og objektivitet. Skatteetaten må sikre at alle representanter for Skatteetaten opptrer slik at det ikke etterlates tvil om deres nøytralitet og saklighet.

5) Involvering av Økokrim i ligningsbehandlingen

Undersøkelsen har vist at Økokrim ble involvert i ligningsbehandlingen av Transocean-komplekset. Etter vår vurdering bør Skatteetaten i samarbeid med påtalemyndigheten nærmere vurdere og fastlegge rammene for samarbeid mellom Skatteetaten og påtalemyndigheten som vedrører ligningsbehandlingen. Dette for å sikre en forvaltningsmessig forsvarlig håndtering, effektiv utnyttelse av det offentliges samlede ressurser og samtidig ivaretagelse av påtalemyndighetens objektivitetsplikt.

6) Samarbeidet

Samarbeidsavtalen og Instruksen forutsetter at skatte- og straffesak kan behandles parallelt. Undersøkelsen har vist at etatssamarbeidet har medført en felles utredning av skatte- og straffespørsmål. Samarbeidsavtalen og den tilhørende Instruksen bør gjennomgås og utbygges slik at rammene for etatssamarbeid avklares.

7) Taushetsplikt

Undersøkelsen har vist at Skatteetaten overholdt taushetsplikten i forbindelse med igangsettingen av samarbeidet med Økokrim. Undersøkelsen har samtidig etterlatt inntrykk av at ikke alle Skatteetatens ansatte har hatt et tilstrekkelig bevisst forhold til egen taushetsplikt opp mot politi og påtalemyndighet. Skatteetaten må sikre at taushetsplikten er kjent av alle ansatte og eksternt engasjerte.

3 Oversikt over sakskomplekset

Transocean-komplekset besto av flere skattesaker, et erstatningskrav og en straffesak:

Den første saken i Transocean-komplekset omtales som *Polar Pioneer-forholdet* og gjaldt spørsmål om gevinstbeskatning i forbindelse med konserninternt salg av riggen Polar Pioneer i 1999. Skattesaken gjaldt spørsmål om norsk beskatning skulle følge reglene om uttaksbeskatning eller gevinstbeskatning, og om norsk beskatning var i strid med skatteavtalen med USA. Saken endte med dom i Stavanger tingrett avsagt i 2005 med at alminnelig inntekt ble økt fra NOK 172 489 827, som oppgitt i selvangivelsen, til NOK 988 817 900 og tilleggsskatt på 30 %.

Arcade-forholdet gjaldt opphørsbeskatning i forbindelse med utflytting av selskapet Arcade Drilling AS. Skatt vest økte selskapets skattepliktige inntekt for årene 2001 og 2002 med NOK 2,6 mrd., hovedsakelig basert på et syn om at urealiserte gevinster skulle beskattes i Norge før utflytting. Oslo Tingrett fant at skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia ga Storbritannia beskatningsretten og at ligningen av Arcade for 2001 og 2002 måtte oppheves.

Utbytte-forholdet gjaldt spørsmål om gjennomskjæring og tilordning med illeggelse av kildeskatt og tilleggsskatt knyttet til utbytte fra selskapet Transhav AS til det danske holdingselskapet Transocean Offshore Holding APS ("TOHA"), som var eiet av Transocean Offshore International Ventures Ltd ("TOIVL") og Transocean Offshore Limited ("TOL"), som begge var registrert på Cayman Islands. Det mottatte utbytte ble videredistribuert av TOHA til eierselskapene og Skatteklagenemnda kom til at det var grunnlag for gjennomskjæring, og alternativt direkte tilordning av utbyttet. Oslo tingrett fant Skatteklagenemndas vedtak gyldig for såvidt gjaldt illeggelse av kildeskatt, men kom til at det ikke var grunnlag for å legge tilleggsskatt. I motsetning til tingretten kom Borgarting lagmannsrett til at grunnvilkåret for gjennomskjæring ikke var oppfylt. Lagmannsretten kom også til at utbytte ikke skulle tilordnes andre enn den formelle eier, det danske holdingselskapet, og skatteklagenemndas vedtak ble opphevet. Anke til Høyesterett ble ikke tillatt fremmet.

Konsernbidrag-forholdet gjaldt spørsmål om et konsernbidrag fra Transocean AS til Transhav AS i 2001 var ulovlig og om vilkårene for fradrag var oppfylt. Det ble truffet endringsvedtak om inntektsforhøyelse på NOK 5,5 mrd. og 60 % tilleggsskatt. Vedtaket ble ikke påklaget da selskapet på vedtakstidspunktet var oppløst. De saksøkte ble i forbindelse med straffesaken frifunnet for erstatningskrav på 1,863 mrd. kroner knyttet til dette forholdet, som følge av at retten fant at konsernbidraget var lovlig.

Valuta-forholdet var to saker som begge knytter seg til skattemessig klassifisering av overføring fra Transhav AS til morselskapet Transocean Inc, foretatt i forbindelse med effektuering av kapitalnedsettelse. Transhav AS anså en merutbetaling på ca. 99 mill. som et valutatap på en dollarforpliktelse og krevde skattemessig fradrag for tapet. Skatt vest anså utbetalingen skattemessig som utbytte og nektet Transhav AS fradrag. Vedtaket ble ikke påklaget av Transhav AS da selskapet på vedtakstidspunktet var oppløst. Skatt vest fattet vedtak om illeggelse av kildeskatt på 15 % på utbyttet og tilleggsskatt med 60 % for mottaker Transocean Inc. Borgarting lagmannsrett fant at utdelingen til Transocean Inc var skattbart utbytte. I motsetning til tingretten kom lagmannsretten til at det ikke var adgang til å legge tilleggsskatt. Høyesterett forkastet ankene.

Straffesaken gjaldt overtredelse av ligningsloven § 12-1 om skattesvik knyttet til opplysningssvikt, og omfattet Konsernbidrag-forholdet, Utbytte-forholdet, Polar Pioneer-forholdet og Arcade-forholdet. Sakene omfattet samtlige tiltalte, med unntak av Polar Pioneer-forholdet og Arcade-forholdet hvor én av rådgiverne ikke var tiltalt. Arcade Drilling AS var kun tiltalt i Arcade-forholdet. I tillegg var Transocean Inc og Transocean Offshore Deepwater tiltalt for brudd på regnskapsloven.

I tilknytning til Konsernbidrag-forholdet fremmet staten v/Finansdepartementet et erstatningskrav på NOK 1,863 milliarder mot fem av de tiltalte hvor staten påstod dem solidarisk ansvarlige. Kravet mot Transocean Inc ble frafalt under hovedforhandlingen.

Tingretten frifant de tiltalte på alle punkter.

Nedenfor gis en kronologisk oversikt over enkelte sentrale hendelser og forhold i sakskomplekset. Oppstillingen tar ikke sikte på å være uttømmende. Se for øvrig også saksfremstilling samt oversikt over de ulike skattesakene i punkt 6.1 og straffesaken i punkt 7.1 nedenfor.

2000	Hendelser
11.05.00	Polar Pioner-forholdet: Første brev fra Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) til TONI med spørsmål vedrørende Polar Pioneer for inntektsåret 1999.
10.10.00	Polar Pioneer-forholdet: Varsel om endring av ligning for inntektsåret 1999 ble sendt i brev datert 10.10.2000. Ved ordinær ligning ble TONIs alminnelig inntekt økt med ca. 127 MNOK til ca. 300 MNOK. I varselet ble selskapet orientert om at SFU også vurderte ytterligere økning av inntekten med 689 MNOK.
15.12.00	Polar Pioneer-forholdet: Skattyter påklaget ligningen

2001	Hendelser
18.10.01	Polar Pioneer-forholdet: Vedtak fra ligningsnemnda – TONIs alminnelige inntekt økt fra ca. MNOK 300 til MNOK 989 og selskapet ble ilagt 45 % tilleggsskatt.
10.12.01	Transocean AS besluttet oppløst

2002	Hendelser
14.01.02	Transhav AS besluttet oppløst
29.05.02	Transocean AS endelig oppløst
03.06.02	Transhav AS endelig oppløst

2003	Hendelser
17.02.03	Polar Pioneer-forholdet: Vedtak fra overligningsnemnda, samme resultat som ligningsnemnda med unntak av at inntekten som dannet grunnlag for beregning av tilleggsskatt ble redusert med ca. MNOK 127.

2004	Hendelser
Våren 04	SFU gjennomførte kontroll i Transocean-selskaper
Våren 04	SFU innhentet opplysninger fra danske skattemyndigheter
August/ september 04	Møte mellom SFU og Stavanger ligningskontor vedr. opplysninger som fremkom i kontrollen/var innhentet fra Danmark.
22.09.04	Utbytte-forholdet: Varsel til Transhav AS om at ligningen for inntektsåret 2001 vil bli tatt opp til endring med iligning av kildeskatt på utbytte. Varsel om at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt.
November 04	Årlig møte mellom SFU og Økokrim. Økokrim ble orientert om varslet endringssak og andre pågående undersøkelser knyttet til Transocean-konsernet.
04.11.04	Utbytte-forholdet: Tilsvar fra skattyter.
25.11.04	Notat fra Stavanger ligningskontor til Økokrim med en kort beskrivelse av Utbytte-forholdet.
Desember 04	Møte hos Økokrim med representanter for Skatteetaten
13.12.04	Brev fra Stavanger ligningskontor til Økokrim angående Utbytte-forholdet
14.12.04	Konsernbidrag-forholdet: Transocean AS v/ avviklingsstyrets leder varslet om at ligningskontoret ville ta opp saken vedrørende forholdene rundt angivelse av konsernbidrag fra Transocean AS til Transhav AS.

16.12.04	Utbytte-forholdet: Nytt varsel sendt til Transhav AS /v avviklingsstyrets leder. Innholdet av tidligere varsel ble gjengitt og opprettholdt.
----------	---

2005	Hendelser
16.01.05	Saksinntak av Utbytte-forholdet hos Økokrim
04.02.05	Polar Pioneer-forholdet: Dom fra Stavanger tingrett - Overligningsnemndas vedtak opprettholdt med unntak av en reduksjon av tilleggsskatt fra 45 % til 30 %.
16.02.05	Økokrim begjærte ransaking
17.02.05	Konsernbidrag-forholdet og Utbytte-forholdet: Tilsvar fra skattyter
11.03.05	Med bistand fra Skatteetaten gjennomførte Økokrim ransaking på åtte ulike steder.
Mars 05	Møte på Stavanger politikammer – orientering om videre prosedyre. Økokrim, SFU, Stavanger ligningskontor og skattyter til stede.
14.03.05	Beslagsgjennomgangen påbegynt hos SFU
August 05	Møte hos SFU angående beslagsgjennomgangen med representanter fra Økokrim
11.10.05	Økokrim oversender etterforskningsmål til SFU for bruk i beslagsgjennomgangen
04.11.05	Møte hos Økokrim etter forespørsel fra skattyter, representanter fra Skatteetaten til stede.
11.11.05	Uanmeldt kontroll hos Transocean Drilling Company Inc ("TDCI")

2006	Hendelser
07.03.06	Uten bistand fra Skatteetaten gjennomførte Økokrim tredjemannsransaking.
22.03.06	Med bistand fra Skatteetaten gjennomførte Økokrim ransaking i fjernarkiv i Stavanger.
06.04.06	Valuta-forholdet: Varsel om endring av ligningen for 1999 sendt til Transhav AS/ v avviklingsstyrets leder
10.04.06	Konsernbidrag-forholdet: Ytterligere varsel til Transocean AS v/ avviklingsstyrets leder, også varsel om mulig tilleggsskatt
24/25.04.06	Felles arbeidssamling med representanter for Skatteetaten og Økokrim
03.05.06	Utbytte-forholdet: Tredje varsel sendt til Transhav AS v/ avviklingsstyrets leder. Ligningskontoret redegjorde for sitt syn på hvor stor del av utbytte som ev. kan anses som tilbakebetaling av innbetalt kapital.
19.05.06	Økokrim innhentet back-up datafiler fra skattytere.
Juni 06	Transocean-selskapene protesterte mot at ligningskontoret hadde tilgang til beslaget.
25.09.06	Økokrim ber retten avgjøre om beslaget kan overlates til ligningskontoret
Desember 06	Møte avholdt angående Valutatap-forholdet med representanter for Skatteetaten og Økokrim

2007	Hendelser
15.03.07	Møte hos Økokrim med representanter for Skatteetaten.
8. - 10.05.07	Felles arbeidssamling med representanter for Skatteetaten og Økokrim
29.05.07	Med bistand fra Skatteetaten gjennomførte Økokrim ransaking og beslag i Aberdeen.
21./22.08.07	Arbeidssamling med representanter for Skatteetaten og Økokrim
Uke 39 07	Møte vedrørende Utbytte-forholdet med representanter for Skatteetaten og Økokrim

03./04.10.07	SFU gjennomgikk frigitte dokumenter fra Aberdeen
15.10.07	Møte Stavanger ligningskontor med Økokrim
29.-31.10.07	Møte hos Økokrim med representanter for Skatteetaten.
19./21.11.07	Møte hos Økokrim med representanter for Skatteetaten.
03.12.07	Arcade-forholdet: Varsel til Arcade om at ligningskontoret hadde tatt opp selskapets ligning for inntektsårene 2001-2006 til endring.

2008	Hendelser
01.02.08	Dom fra Høyesterett (Rt 2008 s. 158): Økokrim fikk medhold i at ligningskontoret kunne gis tilgang til beslaget for å treffe ligningsvedtak.
27.02.08	Utbytte-forholdet: TOIVL varslet om man vurderte å fatte vedtak om iligning av kildeskatt på utbytte fra Transhav AS i 2001.
28.02.08	Utbytte-forholdet: TOL varslet om man vurderte å fatte vedtak om iligning av kildeskatt på utbytte fra Transhav AS i 2001.
08./09.04.08	Møte hos Økokrim angående Arcade-forholdet med representanter for Skatteetaten.
14.04.08	Valuta-forholdet: Utkast til vedtak sendt til TO-gruppens fullmektig i Norge og til TINC i Houston. Samtidig ble det varslet om kildeskatt og fastsettelse av tilleggsskatt på unndratt kildeskatt.
22.-23.05.08	Møte hos Skatt vest (Stavanger) med Økokrim
12.09.08	Arcade-forholdet: Utkast til vedtak oversendes Arcade–samtidig varsles om at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt.
22.-25.09.08	Felles arbeidssamling med representanter for Skatteetaten og Økokrim
07.10.08	Utbytte-forholdet: Ligningskontoret fatter vedtak med slutning om at kildeskatt ilegges med 25 % på utdelt utbytte og tilleggsskatt med 60 %.
04.11.08	Møte om Arcade-forholdet i Oslo med representanter for Skatteetaten og Økokrim.

2009	Hendelser
02.03.09	Økokrim gjennomførte ransaking hos skattyter i Oslo.
03.-06.03.09	Felles arbeidssamling med representanter fra Skatteetaten og Økokrim
18.03.09	Valuta-forholdet: Endringsligning– merutbetalingen på ca. MNOK 99 skattemessig bedømt som utbytte og fradrag nektet for utdelende selskap. Tilleggsskatt på 60 %. Spørsmålet om fastsettelse av kildeskatt på utbytte ble foretatt i et eget vedtak som også er datert 18. mars 2009
31.03.09	Økokrim gjennomførte ransaking hos skattytere.
14.04.09	Konsernbidrag-forholdet: Skattekontorets endringsvedtak hvor inntekten ble forhøyet med ca. 5,5 mrd. og tilleggsskatt ilagt med 60 %.
03.-05.06.09	Felles arbeidssamling med representanter for Skatteetaten og Økokrim.
21.12.09	Konsernbidrag-forholdet: Forhåndsvarsel – Krav om betaling av skatt utlignet på Transocean AS for inntektsåret 2001 sendes til TOIVL og TOL.

2010	Hendelser
22.03.10	Arcade-forholdet: Endringsligning for Arcade for årene 2001 og 2002 hvor det ble lagt til grunn at Selskaps utflytting skjedde den 19. desember 2002 og at

	selskapet som følge av utflyttingen fikk en selskapsrettslig likvidasjonsplikt. Tilleggsskatt ble varslet, men ikke endelig ilagt.
--	--

2011	Hendelser
12.04.11	Utbytte-forholdet: Skattekontoret fastsatte frist for skattyter til 31.05 for kommentarer til beslag mottatt fra Økokrim – senere forlenget til 30.09.2011
09.06.11	Økokrims tiltalebeslutning mot to av rådgiverne
20.06.11	Økokrims tiltalebeslutning TInc og TODDI
13.10.11	Økokrims tiltalebeslutning mot den tredje rådgiveren
13.10.11	Økokrims tiltalebeslutning mot Arcade
09.12.11	Valuta-forholdet: Vedtak fra Skatteklagenemnda - utbetaling av ca. MNOK 99 fra Transhav AS til Transocean Inc ble klassifisert som utbytte. Transocean ble ilagt kildeskatt av beløpet samt tilleggsskatt på 60 % av den unndratte skatten.
Des. 11	Konsernbidrag-forholdet: Retten setter frist til 30. januar for å fremme et borgerlig rettskrav.

2012	Hendelser
26.01.12	Konsernbidrag-forholdet: Begjæring fra Skattedirektoratet til Økokrim vedrørende fremsettelse av erstatningskrav
30.01.12	Konsernbidrag-forholdet: Erstatningskravet fremmet av Økokrim
02.02.12	Konsernbidrag-forholdet: Regjeringsadvokaten avsto anmodning fra Økokrim om å prosedere den materielle siden av erstatningskravet som del av aktoratet iht strpl § 427
24.02.12	Utbytte-forholdet: Vedtak fra Skatteklagenemnda mot TOL og TOIVL – Skattekontorets vedtak opprettholdes med det unntak at 60 % tilleggsskatt ilegges på ca. MNOK 710 og 30 % tilleggsskatt ilegges på ca. MNOK 937.
15.-16.05.12	Felles arbeidssamling med representanter for Skatteetaten og Økokrim
23.05.12	Konsernbidrag-forholdet: Økokrim anmoder Skattedirektoratet å fremme kravet etter straffeprosessloven § 428
Juni 12	Arcade-forholdet: EFTA-domstolen behandler spørsmål i Arcade-forholdet
29.-31.08.12	Felles arbeidssamling med representanter for Skatteetaten og Økokrim
05.07.12	Finansdepartementet beslutter at Økokrims kostnader til dekning av medaktorer kan belastes skatteregnskapet
10.07.12	Staten v/ Finansdepartementet v/Regjeringsadvokaten fremmet erstatningskravet i forbindelse med straffesaken og avløste kravet fremsatt av Økokrim den 30. januar 2012.
06.11.12	Konsernbidrag-forholdet: Regjeringsadvokaten fremsatte prosesskriv hvor saksøktes anførsler om at erstatningsansvar forutsatte kvalifisert klander ble imøtegått
05.12.12	Oppstart hovedforhandling i straffesaken i Oslo tingrett

2013	Hendelser
01.03.13	Arcade-forholdet: Dom fra Oslo tingrett (TOSLO-2010-147861) – endringsvedtaket var ugyldig og måtte oppheves

19.04.13	Valuta-forholdet: Dom Oslo tingrett (TOSLO-2012-97674) – Tingretten opprettholdt ligningsnemndas vedtak.
18.09.13	Avsluttet hovedforhandling i straffesaken i Oslo tingrett

2014	Hendelser
26.06.14	Utbytte-forholdet: Dom fra Oslo tingrett (TOSLO-2012-135791) - tingretten fant grunnlag for gjennomskjæring og tilordning til TOL og TOIVL og at selskapene var skattepliktige for kildeskatt på 25 %. Retten fant ikke grunnlag for tilleggsskatt.
02.07.14	Dom i straffesak, tingretten frifant alle de tiltalte på alle tiltalepunkter
Jul. 14	Konsernbidrag-forholdet: Skattedirektoratet besluttet å ikke anke erstatningskravet til Borgarting lagmannsrett
14.07.14	Økokrim anket tre av forholdene i straffesaken til Borgarting lagmannsrett
31.10.14	Konsernbidrag-forholdet: En av rådgiverne fremsetter erstatningskrav i Transocean-saken for påstander fremsatt i begjæringen av 26. januar 2012 om borgerlig rettskrav
Des. 14	Konsernbidrag-forholdet: En av rådgiverne tilkjennes erstatning NOK 650.000 for påstander fremsatt i begjæringen

2015	Hendelser
Jan. 15	Konsernbidrag-forholdet: De øvrige saksøkte tilkjennes erstatning for påstander fremsatt i begjæringen
01.06.15	Valuta-forholdet: Dom Borgarting lagmannsrett (LB 2013-112760). Skatteklagenemndas vedtak av 9. desember 2011 for Transocean Inc opphevet så langt det gjaldt tilleggsskatt.
21.12.15	Inhabilitetsanførsel fra tiltaltesiden i ankesaken overfor påtaleansvarlig

2016	Hendelser
13.01.16	Økokrim trakk anken i sin helhet
14.01.16	Borgarting lagmannsrett avsa frifinnende dom i straffesaken (LB-2014-197809-2)
03.06.16	Valuta-forholdet: Dom Høyesterett (HR-2016-1179-A). Ankene forkastet

2017	Hendelser
09.01.17	Utbytte-forholdet: Dom Borgarting lagmannsrett (LB-2014-176629-3). I motsetning til tingretten kom lagmannsretten til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring eller at utbytte skulle tilordnes andre enn den formelle eier – skatteklagenemndas vedtak ble opphevet. Anke til Høyesterett ikke tillatt fremmet.

4 Ligningsarbeid før igangsetting av samarbeidet med Økokrim

4.1 Polar Pioneer

I 2000, i forbindelse med ligningsbehandling ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) av konserninternt salg av riggen Polar Pioneer fra Transocean Offshore Norway Inc (TONI) i 1999, oppsto spørsmål om gevinstbeskatning. Ved ordinær ligning ble TONI lignet for en alminnelig inntekt på kr. 299 715 200, mens inntekten oppgitt i selvangivelsen var kr. 172 489 827. I varselet om inntektsøkningen ble selskapet også orientert om at SFU vurderte ytterligere økning av inntekten med NOK 689 102 700 gjennom full gevinstbeskatning av riggsalget. Ligningen ble påklaget. I 2001 kom Ligningsnemnda til at TONI var skattepliktig for hele gevinsten selskapet oppnådde ved salget av boreriggen, og alminnelig inntekt ble økt med NOK 689 102 700, til NOK 988 817 900. Videre ble selskapet ilagt 45 % tilleggsskatt av den skatt som kunne vært unndratt. I 2003 kom Overligningsnemnda til samme resultat som ligningsnemnda med hensyn til gevinstbeskatningen, men ga klager medhold i at inntekten som danner grunnlag for beregning av tilleggsskatt skulle reduseres med NOK 127 225 373 i forhold til hva Ligningsnemnda la til grunn.

Stevning i saken innkom Stavanger tingrett 11. august 2003, og i dom 4. februar 2005 ble Overligningsnemndas vedtak opprettholdt med den endring at ilagt tilleggsskatt ble satt til 30 %. Dommen ble påanket av skattyter, men senere trukket. Dommen ble dermed rettskraftig.

Polar Pioneer-forholdet

Transocean Offshore Norway Inc. (TONI) eide boreriggen Polar Pioneer fra 1994 og frem til 21. mai 1999 kl. 00.01. Fra 24. april 1999 var riggen til periodisk vedlikehold på Ågotnes. 20. mai ble riggen tauet fra Ågotnes tilbake til Trollfeltet hvor Polar Pioneer i tidsrommet 20. mai 1999 kl. 16.45 til 21. mai 1999 kl. 01.01 befant seg i britisk territorialfarvann. Mens riggen befant seg i britisk territorialfarvann ble den overdratt til Transocean Offshore Limited (TOL). Polar Pioneer ble umiddelbart videresolgt til Transocean Offshore Europe Ltd (TOEL), og deretter til Transocean International Drilling Inc (TIDL). Polar Pioneer ble så leid tilbake fra TIDL til TOEL. Avtalene trådte i kraft 21. mai kl. 00.01.

Riggen var før og etter overdragelsen utleid til Norsk Hydro Produksjon AS (Hydro) for boring på Trollfeltet. Kontraktsforholdet mellom TONI og Hydro opphørte 20. mai 1999 kl. 23.59 i henhold til avtale signert av Hydro og TONI henholdsvis 19. og 20. mai 1999. Ny leiekontrakt mellom TOEL og Hydro, tilnærmet lik den kansellerte kontrakten, ble signert av partene 19. og 20. mai 1999, og trådte i kraft 21. mai 1999 kl. 00.01. I selvangivelsen for TONI for 1999 ble det opplyst at *"On 21 May 1999 the rig was sold while the rig was located outside Norway and Norwegian tax jurisdiction. The sale is thus not subject to Norwegian taxation."*

Spørsmålet i saken var om salget av Polar Pioneer var gjenstand for beskatning i Norge, eller om skatteavtalen med USA innebar at det ikke forelå skatteplikt i Norge.

Ved ordinær ligning ble TONI lignet for en alminnelig inntekt på kr. 299 715 200, mens inntekten oppgitt i selvangivelsen var kr. 172 489 827. Endringen besto i at differansen mellom lineære

avskrivninger og saldoavskrivninger for hele riggen ble ført til inntekt etter sktl. § 44b. I varselet om inntektsøkningen ble selskapet også orientert om at SFU vurderte ytterligere økning av inntekten med NOK 689 102 700 gjennom full gevinstbeskatning av riggsalget. Ligningen ble påklaget.

18. oktober 2001 kom Ligningsnemnda til at TONI var skattepliktig for hele gevinsten selskapet oppnådde ved salget av boreriggen. Etter nemndas oppfatning måtte riggen anses realisert før den ble tatt ut av norsk beskatningsområde. Alminnelige inntekt ble økt med NOK 689 102 700, til NOK 988 817 900. Videre ble selskapet ilagt 45 % tilleggsskatt av den skatt som kunne vært unndratt.

7. februar 2003 kom Overligningsnemnda til samme resultat som ligningsnemnda med hensyn til gevinstbeskatningen, men ga klager medhold i at inntekten som danner grunnlag for beregning av tilleggsskatt skal reduseres med NOK 127 225 373 i forhold til hva Ligningsnemnda la til grunn: "Tilleggsskatt ilegges med 45 % av 192 948 779, for øvrig beholdes ligningen uendret."

4. februar 2005 fikk staten medhold i Stavanger tingrett for gevinstbeskatningen, mens tilleggsskatt ble satt ned fra 45 % til 30 %. Hver av partene bar egne saksomkostninger. Dommen ble anket av skattyter, men anken ble senere trukket.

Saken førte til økt skatteproveny med ca. NOK 245 mill. inkl. renter og tilleggsskatt.

Polar Pioneer-forholdet var som nevnt ovenfor i utgangspunktet ikke forelagt for Økokrim og var ikke endel av Økokrims innledende etterforskning. Forholdet ble endel av Økokrims etterforskning som følge av gjennomgang av dokumenter innhentet i ransakingene 11.03.05.

4.2 Ligningsarbeid våren 2004

Våren 2004 gjennomførte SFU kontroll i Transocean-selskaper. Basert på denne gjennomgangen fant man grunn til å innhente opplysninger fra danske skattemyndigheter. I august/september 2004 ble det avholdt møte mellom SFU og Stavanger ligningskontor vedrørende opplysninger som fremkom i kontrollen og som var innhentet fra Danmark.

22. september 2004 varslet Stavanger ligningskontor Transhav AS om at ligningen for inntektsåret 2001 vil bli tatt opp til endring med iligning av kildeskatt på utbytte. I varselet ble det blant annet vist til at i henhold til selskapets årsberetning, hadde TOHA ikke hatt noen form for drift utover å eie Transhav AS, og at mottatt utbytte fra Norge i realiteten var overført til Cayman Island. Det ble videre gitt uttrykk for at TOHA var benyttet som et gjennomstrømningsselskap for å unngå kildeskatt, og at reglene om skattemessig tilsidesettelse kom til anvendelse. Det ble derfor varslet om illeggelse av 25 % kildeskatt på utbetalt utbytte på kr. 2 599 920 558.

Av ovennevnte brev fremkom at illeggelse av tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 ble vurdert, noe som forutsatte at skattyter hadde gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og hvor opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler.



Skatteetaten

Opplysningssvikten var relatert til manglende opplysninger om det danske selskapet TOHA og TOHAs overføring av mottatt utbytte til Cayman Island.

4.3 Vurdering

I vår undersøkelse av ligningsarbeidet før igangsetting av samarbeidet med Økokrim har vi ikke funnet forhold som strider mot kravene til god forvaltningsskikk.

5 Igangsetting av samarbeidet mellom Skatteetaten og Økokrim

5.1 Opprettelse av kontakt med Økokrim

I november 2004 ble det avholdt et årlig møte mellom SFU og Økokrim. Transocean-komplekset var ikke på møteagendaen, men ansatte ved Stavanger ligningskontor var til stede for å orientere om en annen sak. I avslutningen av møtet ble Økokrim orientert om saker det ble arbeidet med på ligningskontoret, herunder funnene som SFU hadde gjort i bokettersynet hos Transocean-konsernet.

Utbytte-forholdet ble presentert av ansatte i SFU som kort tid før dette ble kalt ned til møtet for å orientere om saken. Hensikten med orienteringen skal ha vært å vise hvordan internasjonale selskaper organiserte seg for å spare skatt. Under orienteringen skal det ha blitt videreformidlet informasjon om størrelsen på utbyttet, nærmere om selskapsorganisasjonen og navnene på de ulike selskapene ble benyttet. Opplysningene som ble videreformidlet skal ha kommet fra skattyters selvangivelse, informasjon innhentet i forbindelse med bokettersynet, samt informasjon innhentet fra danske myndigheter.

Økokrim ble også informert om likvideringen av Transocean AS og Transhav AS, som skattemyndighetene på det tidspunktet hadde begynt å undersøke. Informasjonen som ble gitt skal ha vært på et mer overordnet nivå.

I våre undersøkelser er det fremkommet at Økokrim fattet interesse for utbyttesaken under møtet i november 2004. Økokrim skal etter dette skal ha bedt Stavanger ligningskontor utarbeide et notat om saken.

Et notat datert 25. november 2004 ble sendt fra Stavanger ligningskontor til Økokrim med en beskrivelse av bl.a. Utbytte-forholdet. I notatet var det inntatt både informasjon fra årsberetninger, informasjon fremkommet i skattyters tilsvarende til ligningskontorets varsel om endret ligning og tilleggsskatt, og fra Transhav AS' selvangivelser i 1999 og 2000. Det fremkom videre av notatet at ligningskontoret vurderte det slik at reglene om skattemessig tilsidesettelse etter ulovfestede skatterettslige prinsipper kom til anvendelse. Av notatet fremkom videre at Stavanger ligningskontor i brev datert 22. september 2004 hadde varslet Transhav AS at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt, men at man i etterkant var kommet til at man ikke kunne ilegge tilleggsskatt da Transhav AS ikke var skattesubjektet.

13. desember 2004 ble det sendt et nytt brev til Økokrim fra Stavanger ligningskontor vedrørende Utbytte-forholdet. I brevet fremkom at Stavanger ligningskontor fant det riktig å orientere Økokrim om at dersom det danske selskapet var benyttet som et gjennomstrømningsselskap for å unngå kildeskatt, ville det i tilfelle være tale om store beløp som eventuelt kunne være forsøkt unndratt fra beskatning i Norge, samt at selskap i skatteparadis var involvert i de konserninterne transaksjonene. Vedlagt brevet var kopi av selvangivelser med vedlegg for Transhav AS og Transocean AS for perioden 1996 til 2002:

Stavanger ligningskontor har nå i ettertid gjennomgått selskapenes selvangivelser på ny, for årene 1996 -2002, og har oppdaget at det i løpet av disse årene har vært foretatt en rekke

konserninterne transaksjoner. Dette reiser spørsmål om transaksjonene utløser skatteplikt i større grad enn opplyst i selskapenes oppgaver til ligningsmyndighetene.

Stavanger ligningskontor finner dernest grunnlag for å reise spørsmål om det utdelte utbytte i realiteten må anses overført fra Norge til Cayman Island, slik at det danske selskapet er benyttet som et gjennomstrømningsselskap for å unngå kildeskatt.

Da det i dette tilfellet er tale om store beløp, som ev. kan være forsøkt unndratt fra beskatning i Norge samt at selskap i skatteparadis er involvert i de konserninterne transaksjonene, finner Stavanger ligningskontor det riktig å orientere Økokrim om saken.

13. desember-brevet ble også sendt til Økokrim 21. desember 2004, men da med flere adressater.

Senere i desember 2004 inviterte Økokrim Skatteetaten til et nytt møte. Her deltok representanter fra Stavanger ligningskontor, SFU og Skattedirektoratet, herunder representanter fra innkreivingsavdelingen. I dette møtet ble utbytte- og konsernbidragssaken og problematikken rundt at TO-selskapene var avviklet diskutert mer konkret. Diskusjonen gjaldt blant annet om det danske selskapet TOHA var et rent gjennomstrømningsselskap, eller om selskapet måtte anses som virkelig rettighetshaver etter den nordiske skatteavtalen. Til møtet hadde Økokrim utarbeidet en presentasjon over selskaps- og transaksjonsstrukturer vedrørende Transocean-konsernet samt enkelte rettslige problemstillinger.

14. desember 2004 ble det sendt et varsel til Transocean AS ved avviklingsstyrets leder vedrørende forholdene rundt avgivelse av konsernbidrag og oppløsningen av selskapet.

Den 16. desember 2004 sendte Stavanger ligningskontor et nytt varsel om endring av ligning til Transhav AS v/avviklingsstyrets leder. I varselet ble innholdet av det tidligere varselet av 22. september 2004 gjengitt og opprettholdt. Det ble samtidig varslet om at Skatteetaten ønsket å se nærmere på forholdene rundt avgivelsen av konsernbidrag fra Transocean AS til Transhav AS sett i sammenheng med den påfølgende oppløsningen av Transocean AS. Tilsvaret ble mottatt i brev av 17. februar 2005.

16. februar 2005 fremsatte Økokrim en begjæring til Stavanger tingrett om ransaking i Transocean-saken. Det ble fremholdt at det forelå skjellig grunn til mistanke om overtredelse av ligningsloven § 12-1, jf. ligningsloven § 6-11 for forsettlig eller grovt uaktsomt å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstod eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Begjæringen ble tatt til følge.

5.2 Skatteetatens taushetsplikt

5.2.1 Innledning

Et spørsmål som melder seg i forbindelse med oppstarten av samarbeidet mellom Skatteetaten og Økokrim er om Skatteetaten overholdt taushetsplikten. I 2004 fremkom hovedregelen om taushetsplikt av § 3-13 første ledd i lov 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven):

"Enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til ligningsforvaltningen, skal hindre at uvedkommende får adgang eller kjennskap til det han i sitt arbeid har fått vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag skal avgi skriftlig erklæring om at han kjenner og vil overholde taushetsplikten."

Tilsvarende bestemmelse er videreført i § 3-1 lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven). Det som fremkommer nedenfor vedrørende ligningsloven vil også være relevant for skattemyndighetene for vurdering av taushetsplikt etter skatteforvaltningsloven.

Det fremgikk av ligningsloven § 1-2 at forvaltningsloven ikke gjaldt for behandling av saker om skatt på formue og inntekt og tonnasjeskatt etter skatteloven. Forvaltningslovens bestemmelser om taushetsplikt regulerte derfor ikke skattemyndighetenes taushetsplikt i Transocean-saken. Lignende bestemmelse fremkommer i dag av skatteforvaltningsloven § 1-3.

Taushetsplikten gjelder for enhver. Den er knyttet til den enkelte person, og vedkommende kan ikke dele taushetsbelagt informasjon videre med uvedkommende – heller ikke uvedkommende innen Skatteetaten. Taushetsplikten hindrer ikke at skattemyndighetene bruker opplysningene til det de ble innhentet for – dvs. at opplysningene deles med dem de vedkommer. Taushetsplikten gjelder bare for opplysninger man har fått kjennskap til gjennom arbeid, slik at opplysninger man blir kjent med som privatperson ikke omfattes.

De opplysningene som omfattes av taushetsplikten er noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold. Av Ot.prp.nr.29 (1978-1979) *Om ligningslov og endringer i andre lover* fremgår at taushetsplikten ikke er til hinder for å gi opplysninger som er alminnelig kjente eller lett tilgjengelige andre steder, eller som gis i en slik form at de ikke kan føres tilbake til noen enkelt person, bedrift e.l., f.eks. statistiske opplysninger om en tilstrekkelig stor gruppe.

Taushetsplikten innebærer en aktivitetsplikt – man skal hindre at andre får adgang eller kjennskap til taushetsbelagte opplysninger. Det innebærer et forbud mot aktiv deling, men også et krav om rimelig aktivitet for å beskytte at opplysningene blir kjent for uvedkommende.

Taushetsplikt

Ansatte i Skatteetaten har taushetsplikt for det de i tjenesten får vite om noens formues- eller inntektsforhold eller andre økonomiske, bedriftsmessige eller personlige forhold, jf lov av 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) § 3-1. Taushetsplikten gjelder ikke for opplysninger som er alminnelig kjente eller lett tilgjengelige andre steder.

Ansatte i Skatteetaten kan dele taushetsbelagte opplysninger med politi og påtalemyndighet når påtalemyndigheten ikke anses uvedkommende og "til bruk i straffesak". I henhold til straffeprosessloven starter en straffesak ved etterforskning når det som følge av anmeldelse eller andre omstendigheter er rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold.

- Taushetsplikten er ikke til hinder for at Skatteetaten politianmelder for brudd på skattelovgivningen.

- Taushetsplikten er heller ikke til hinder for at Skatteetaten deler taushetsbelagte opplysninger etter at politiet har startet sin etterforskning/saksinntak. Skatteetaten kan derfor i slike tilfeller videreformidle taushetsbelagte opplysninger på forespørsel fra politi og påtalemyndighet uten å benytte anmeldelse, og uten at det foreligger saksinntak.
- Taushetsplikten er heller ikke til hinder for at Skatteetaten av eget tiltak videreformidler taushetsbelagte opplysninger "til bruk i straffesak". Forutsetningen for at slike opplysninger skal kunne deles må imidlertid være at det foreligger mistanke om brudd på lovgivningen som kan medføre en straffesak.

Finansdepartementet uttalte i Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) at straffesaksvilkåret tolkes vidt og at det er tilstrekkelig at forholdet kan utvikle seg til å bli en straffesak i fremtiden.

5.2.2 Uvedkommende

Etter § 3-13 første ledd gjaldt taushetsplikten bare overfor uvedkommende. I Ot.prp.nr.12 (1983-1984) side 4 ble det vist til at:

"[...] påtalemyndigheten ikke faller inn under betegnelsen «uvedkommende» i paragrafens nr. 1. Dette medfører at når ligningsmyndighetene anmelder en skattyter for overtredelse av skattelovgivningen, kan påtalemyndigheten uten hinder av taushetsplikten få opplysninger vedrørende den aktuelle skattyter. Denne løsning blir lagt til grunn også i skatteloven. Departementet antar likeså at taushetsplikt ikke foreligger for ligningsmyndighetene når det unntaksvis igangsettes etterforskning vedrørende antatte overtredelser av skattelovgivningen uten at foranledningen er en anmeldelse fra ligningsmyndighetene. Departementet forutsetter da at det dreier seg om undersøkelsesmateriale med tilknytning til den mistenkte skattyter, og at opplysningene er begrenset til overtredelser av skattelovgivningen."

Påtalemyndigheten ble derfor ikke ansett som uvedkommende når ligningsmyndighetene anmeldte en skattyter for overtredelse av skattelovgivningen. Heller ikke der etterforskning var igangsatt uten forutgående anmeldelse ble påtalemyndigheten ansett som uvedkommende. Forutsetningen her var imidlertid at det som ble videreformidlet fra skattemyndighetene var undersøkelsesmateriale med tilknytning til den mistenkte skattyter, og at opplysningene var begrenset til overtredelser av skattelovgivningen. I Ot.prp.nr.21 (1991-1992) *Endringer i skatteloven m.fl.* ble det i punkt 4.6.3 redegjort for de enkelte forslag. Om "Hovedregelen om taushetsplikt" heter det i 4.6.3.1:

"Finansdepartementet foreslår å opprettholde § 3-13 nr. 1 slik som den er i dag. Det er et sentralt element i bestemmelsen at taushetsplikten gjelder overfor «uvedkommende». Dette innebærer at det ikke er behov for positive unntak når den som vil ha ligningsopplysninger ikke er «uvedkommende». Om innholdet av begrepet «uvedkommende» viser en til punkt 4.3.2.3 foran."

I redegjørelsen for hovedregelen i § 3-13 heter det følgende i 4.3.2.3 om hvem som er uvedkommende:

"Påtalemyndigheten er heller ikke «uvedkommende» når straffesaken angår skatt. Dette var også løsningen etter skatteloven § 129. Det er ikke noe krav at ligningsmyndighetene skal ha anmeldt en overtredelse."

Som det fremkommer over ble politi- og påtalemyndighet ikke ansett som uvedkommende når straffesaken gjelder skatt, ved politianmeldelse på skattelovgivningen område, eller der det er igangsatt etterforskning uten slik anmeldelse der det dreier seg om undersøkelsesmateriale med tilknytning til den mistenkte skattyter vedrørende overtredelser av skattelovgivningen. Dette vil være tilfellet der påtalemyndigheten har besluttet saksinntak. I henhold til påtaleinstruksen (2004) § 7-4 skal etterforskning foretas når det som følge av anmeldelse eller andre omstendigheter er rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold som forfølges av det offentlige. I Transocean-saken besluttet Økokrimsjefen saksinntak 16. januar 2005, og informasjon relevant for straffesaken gitt fra skattemyndighetene til påtalemyndighetene etter dette tidspunkt er i samsvar med § 3-13 nr. 2 bokstav f).

5.2.3 Unntak fra taushetsplikten – Til bruk i straffesak

I Ot.prp.nr.21 (1991-1992) *Endringer i skatteloven m.fl.* ble det fremmet forslag om endringer i skattelovgivningen. Det fremkom etter dette av ligningsloven § 3-13 nr. 2 bokstav f første punktum at taushetsplikten ikke var til hinder for at taushetsbelagte opplysninger ble gitt til politi eller påtalemyndighet "til bruk i straffesak". Denne ordlyden er vid nok til å omfatte ovennevnte tilfeller der påtalemyndigheten ikke ble ansett som uvedkommende etter hovedregelen om taushetsplikt etter § 3-13 første ledd. Dette ble også omtalt i punkt 4.6.3.2 om unntak fra taushetsplikten:

"§ 3-13 nr. 2 inneholder lovbestemte unntak fra taushetsplikten. Til de organene som er nevnt i bestemmelsen, kan opplysninger gis uhindret av taushetsplikten. Det understrekes at opplysningene ikke nødvendigvis skal overleveres. Dette må bero på mottakerens saklige behov og praktiske hensyn. Utformingen av unntakene i nr. 2 er slik at de også omfatter en del tilfeller der mottakeren av opplysningen egentlig ikke er «uvedkommende» etter nr. 1. Strengt tatt er det overflødig å gjøre unntakene så vide, men praktiske og pedagogiske hensyn taler for det. På en del typeområder for utveksling av ligningsopplysninger er det en klar fordel at unntaket fra taushetsplikt følger av en uttrykkelig lovbestemmelse, istedenfor av en fortolkning av begrepet «uvedkommende». Sammenhengen mellom nr. 1 og nr. 2 gjør også at en ikke kan trekke noen motsetningsslutning av nr. 2. Hvis et konkret tilfelle faller utenfor området for nr. 2, må ligningsmyndighetene likevel vurdere nøye om den eventuelle mottaker kan gis opplysningene etter nr. 1 fordi han egentlig ikke er «uvedkommende»."

Mottaker må følgelig ha et saklig behov for opplysningene. I redegjørelsen for unntak fra taushetsplikten fremkommer av punkt 4.6.3.2 at departementet i § 3-13 nr. 2 bokstav f samlet forslagene om unntak fra taushetsplikten overfor politi og påtalemyndighet. Problemstillingen blir dermed hvilken adgang denne bestemmelsen gir for at skattemyndighetene deler taushetsbelagt informasjon med politi og påtalemyndighet utover de tilfellene politi og påtalemyndigheten ikke anses som uvedkommende.

Som det fremkommer i punkt 5.1 nedenfor delte skattemyndighetene informasjon om Transoceankonsernet og Utbytte-forholdet på et tidspunkt hvor det verken forelå anmeldelse, saksinntak eller igangsatt etterforskning. Det må derfor vurderes om de opplysningene som ble videreformidlet var "til bruk i straffesak", jf. § 3-13 nr. 2 f første punktum.

Vilkåret synes ikke i seg selv til å være til hinder for at taushetsbelagt informasjon videreformidles også i tilfeller hvor det ikke foreligger anmeldelse, saksinntak eller igangsatt etterforskning. I den forbindelse gir straffeprosessloven femte del regler om saksbehandlingens enkelte ledd. Saksbehandlingen av en straffesak starter ved etterforskning når det som følge av anmeldelse eller andre omstendigheter er rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold som forfølges av det offentlige, jf. strpl. § 224. Ser man hen til straffeprosessloven, bør skattemyndighetene kunne dele informasjon når det er *rimelig grunn* til å undersøke om det foreligger straffbart forhold som forfølges av det offentlige.

Forarbeidene til bestemmelsen drøftet ikke denne situasjonen. Av punkt 4.1 i Ot.prp.nr.21 (1991-1992) fremkommer at forslaget innebærer en utvidelse av ligningsmyndighetenes mulighet til å gi opplysninger videre til andre offentlige myndigheter, især påtalemyndigheten. Bakgrunnen for forslaget var blant annet at påtalemyndigheten hadde oppfattet de relativt strenge taushetspliktbestemmelsene i ligningsloven som en begrensende faktor ved etterforskningen av mange sakstyper. Departementet uttalte i den forbindelse at

"Utgangspunktet bør være at taushetsplikten ikke skal legge urimelige hindringer i veien for etterforskning av straffbar handlinger. Dette er særlig viktig fordi internasjonalisering av norsk økonomi gjør etterforskningen av økonomisk kriminalitet spesielt vanskelig."

Et krav om at skattemyndighetene i et slikt tilfelle blir nødt til å politianmelde, vil kunne innebære en urimelig hindring for etterforskning av straffbare handlinger.

I punkt 4.6.3.2 gir departementet anvisning på hvordan § 3-13 nr. 2 f er å forstå:

"I utkastet § 3-13 nr. 2 f har departementet samlet forslagene om unntak fra taushetsplikten overfor politi og påtalemyndighet. Som nevnt har arbeidsgruppen i sin innstilling foreslått en viss oppmyking i forhold til Finansdepartementets praksis. Departementet har i forslaget lagt dette til grunn."

Første punktum i nr. 2 f er hovedunntaket fra taushetsplikten ved overlevering av ligningsopplysninger i straffesak. Første punktum gjelder ubeskåret ved straffesaker på Skatteetatens eget forvaltningsområde, det vil si i første rekke straffesaker om skatte- og avgiftsunndragelse m.v. etter ligningsloven, folketrygdloven, merverdiavgiftsloven og investeringsavgiftsloven. I slike saker kan alltid opplysninger legges fram, noe som er i samsvar med ligningsloven § 3-13 nr. 2 f slik den er fortolket i dag."

Etter vårt syn må denne uttalelsen tas til inntekt for at skattemyndighetene er gitt en vid adgang til å dele opplysninger "til bruk i straffesak", og at dette da også må kunne gjøres i tilfeller der det ikke foreligger anmeldelse, saksinntak eller igangsatt etterforskning.

Hvor sterk mistanken om noe straffbart må være gir ordlyden ingen direkte anvisning på. Tar man utgangspunkt i straffeprosesslovens regler, kreves rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold som forfølges av det offentlige. At en mistanke må foreligge er også lagt til grunn av arbeidsgruppen nedsatt av Finansdepartementet forut for Ot.prp.nr.21 (1991-1992). I punkt 4.4.2 fremkommer at:

"Arbeidsgruppen har foreslått å endre ligningsloven § 3-13 slik at det lovfestes at påtalemyndigheten ikke er «uvedkommende» i saker hvor det foreligger mistanke om straffbar overtredelse av skattelovgivningen. Forslaget er en presisering av gjeldende rett som er viktig av hensyn til lovens brukere fordi det har vært usikkerhet om denne tolkningen."

Mot dette kan anføres at for deling av taushetsbelagte opplysninger til politi og påtalemyndighet utenfor Skatteetatens forvaltningsområde, ble det fastsatt i loven at opplysninger bare kan gis når det foreligger *skjellig grunn til mistanke* om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder, jf. § 3-13 nr. 2 bokstav f. annet punktum. Når et slikt krav ikke fremkommer etter første punktum, er spørsmålet om det da ikke gjelder et krav om mistanke.

Etter vårt syn kan § 3-13 nr. 2 bokstav f. første punktum ikke forstås på denne måten. Som nevnt over var hensikten med § 3-13 nr. 2 f å samle bestemmelsene om når politi og påtalemyndighet ikke var uvedkommende. Arbeidsgruppen knyttet dette til saker hvor det foreligger mistanke om straffbar overtredelse av skattelovgivningen. I vurderingen av hvilke opplysninger som kan gis og som vil være relevante for etterforskningen, vil det typisk måtte inngå en vurdering av om de aktuelle opplysningene gir grunnlag for en mistanke om at et lovbrudd foreligger slik at opplysningene er til bruk i straffesak.

I forlengelsen av dette vises det til at reglene om taushetsplikt mellom skattemyndighetene og politiet baserer seg på en avveining av hensynet til beskyttelse av opplysninger skattyter har gitt til skattemyndighetene og hensynet til bekjempelse av kriminalitet. Fra punkt 4.4.1 og punkt 4.6.2 i Ot.prp.nr.21 (1991-1992) hitsettes:

"Finansdepartementet har i sin praksis alltid lagt til grunn at taushetsplikten er en viktig beskyttelse av skattyter. Den skal verne skattytere og andre mot at opplysninger som de gir til ligningsmyndighetene skal bli kjent av uvedkommende. Rimelighetshensyn tilsier også at de som er nødt til å gi opplysninger for å kunne vareta sine interesser eller fordi de er pliktig til det, til gjengjeld beskyttes av taushetsplikt. Ligningsforvaltningen har en bred kontaktflate mot allmennheten, og er avhengig av et åpent og tillitsfullt forhold til den. Taushetsplikten er viktig for å opprettholde et slikt tillitsforhold."

På den annen side bør ikke taushetsplikten gi beskyttelse mot undersøkelse av viktige ansvarsforhold. Ligningsopplysninger må - når de først er samlet inn av ligningsmyndighetene - kunne brukes også til enkelte andre samfunnsviktige formål, ikke minst avdekking av økonomisk kriminalitet."

Grunnlagsopplysninger fra ligningsmyndighetene vil være særlig viktige i saker om økonomisk kriminalitet, men de er også viktige for etterforskningen av annen grov kriminalitet. Utgangspunktet bør være at taushetsplikten ikke skal legge urimelige hindringer i veien for

etterforskning av straffbar handlinger. Dette er særlig viktig fordi internasjonalisering av norsk økonomi gjør etterforskningen av økonomisk kriminalitet spesielt vanskelig.

(...)

Departementet har lagt til grunn for arbeidet med denne proposisjonen at ligningsmyndighetene fortsatt skal ha en alminnelig og reell taushetsplikt. Departementet mener at skattyters krav på vern med hensyn til opplysninger ligningsmyndighetene har om dem, blir tilstrekkelig ivaretatt ved det forslaget som nå fremlegges, selv om det på enkelte punkter innebærer en viss oppmykning i forhold til i dag. Skattyterens rettssikkerhet svekkes ikke ved en mer rasjonell bruk av ligningsopplysninger i blant annet strafferettspleien. Departementet vil også peke på at den oppmyking som foreslås, vil være i samsvar med rettsutviklingen i andre nordiske land."

Avveiingen tilsier at taushetsbelagte opplysninger først deles med politi- og påtalemyndighet når skattemyndighetene selv har gjort en vurdering av om det foreligger en mistanke om et straffbart forhold. I et slikt tilfelle vil delingen både ha til hensyn å bekjempe kriminalitet, og delingen vil være egnet til å kunne bidra til dette. Vilkåret til bruk i straffesak bør derfor leses med en slik begrensning.

Forutsetningen for at opplysningene kan benyttes i straffesak vil være at de er av en slik art at politiet kan vurdere saksinntak, dvs. at det er rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold som forfølges av det offentlige. Kravet om at opplysningene skal være til bruk i straffesak, må derfor innebære at skattemyndighetene i det minste må ha en mistanke om at et straffbart forhold foreligger, og at videreformidlingen av opplysningene gir politiet rimelig grunn til å undersøke om det foreligger straffbart forhold som forfølges av det offentlige – og ved at man ved dette bidrar til å bekjempe økonomisk kriminalitet.

At straffesaksvilkåret er tolket vidt fremkommer av Ot.prp. nr. 31 (2007–2008) *Om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.* Her uttaler departementet (s. 43):

"Ligningsloven § 3–13 nr. 2 bokstav f første punktum fastsetter at ligningsmyndighetene kan gi politi eller påtalemyndighet opplysninger til bruk «i straffesak» (straffesaksvilkåret) innenfor eget ansvarsområde. Straffesaksvilkåret tolkes i denne sammenheng vidt. Det er lagt til grunn at det er tilstrekkelig at forholdet kan utvikle seg til å bli en straffesak i fremtiden."

I Nasjonal veileder for informasjonsdeling mellom kontrolletatene, politiet og private for å bekjempe kriminalitet (Økokrim 2015) er det også vist til dette.

Uttalelsen i forarbeidene nevnt ovenfor gjengir det departementet beskriver som gjeldende rett, men proposisjonen gjelder ikke direkte - og foreslo heller ikke - endringer i § 3–13 nr. 2 bokstav f første punktum ("til bruk i straffesak"). Uttalelsen kan synes å gi uttrykk for at taushetsplikten ikke er til hinder for at ligningsmyndighetene deler taushetsbelagte opplysninger i alle de tilfeller man ikke kan utelukke en senere straffesak. Det er ikke vist til relevante rettskilder som underbygger at det er riktig å forstå bestemmelsen på denne måten. Verken Ot.prp.nr.21 (1991-1992) eller en avveiing av de legislative hensyn gir støtte til en slik fortolkning. Unntaket "til bruk i straffesak" bør leses med den begrensning at det i det minste foreligger en mistanke om et straffbart forhold.

5.2.4 Vurdering

Etter det vi har kunnet bringe på det rene ble Økokrim første gang informert om Transocean-saken i november 2004 i møtet mellom SFU, Stavanger ligningskontor og Økokrim. På dette tidspunktet forelå det ingen anmeldelse eller igangsatt etterforskning.

Under orienteringen skal det som nevnt ha blitt videreformidlet informasjon om størrelsen på utbyttet, om selskapsorganisasjonen, og navnene på de ulike selskapene ble benyttet. Opplysningene som ble videreformidlet skal ha kommet fra skattyters selvangivelse, informasjon innhentet i forbindelse med bokettersyn, samt informasjon innhentet fra danske myndigheter. Dette må anses for å være informasjon skattemyndighetene i sitt arbeid har fått vite om noens økonomiske og bedriftsmessige forhold, og derfor informasjon som kan være omfattet av taushetsplikt.

Hvorvidt opplysningene var "til bruk i straffesak" beror på en vurdering av om at det i det minste forelå en mistanke om et straffbart forhold, eksempelvis om det forelå mistanke om skattesvik. Dette ville i så fall knyttet seg til en mistanke om at noen forsettlig eller grovt uaktsomt hadde gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger som han forstod eller burde forstått kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler, jf. ligningsloven § 12-1.

Innledningsvis må det konstateres at vi på bakgrunn av gjennomførte samtaler ikke sikkert kan fastslå at vilkåret til bruk i straffesak var oppfylt da informasjon om Utbytte-forholdet og Transocean-saken ble delt med Økokrim i møtet i november 2004. Dette skyldes dels at forholdet ligger langt tilbake i tid, men også at vi ikke har holdepunkter for at de som konkret videreformidlet informasjonen hadde vurdert om informasjonen lovlig kunne deles med Økokrim. Våre vurderinger er derfor basert på hva vi anser mest sannsynlig.

Som det fremkommer ovenfor skal hensikten med møtet i 2004 ha vært gjensidig orientering om saker man arbeidet med. Våre samtaler med de involverte gir intet klart bilde av hvilken mistanke som på dette tidspunktet forelå med hensyn til om det skulle foreligge noe straffbart i sakene. Enkelte har gitt uttrykk for at en slik mistanke ikke forelå, mens andre igjen har uttrykt at til grunn for orienteringen lå en forestilling om at det kunne foreligge noe straffbart som følge av at saken gjaldt store beløp, at såkalte skatteparadis var involvert og at det forelå spesielle transaksjoner.

At en slik mistanke må ha foreligget, understøttes imidlertid av at det allerede 22. september 2004 var sendt varsel til Transhav AS om mulig tilleggsskatt, det vil si at det forelå en mistanke om at skattyter hadde gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, og hvor opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Opplysningssvikten var som nevnt relatert til manglende opplysninger om TOHA og om overføringen av mottatt utbytte fra Norge til Cayman Islands. Selv om dette ikke ble forfulgt videre overfor Transhav AS, ble Transocean Offshore Ltd og Transocean Offshore International Ventures Ltd senere ilagt tilleggsskatt for forholdet, et vedtak som senere ble opphevet av Oslo tingrett. Det var denne opplysningssvikten som også dannet grunnlaget for Økokrims begjæring til Stavanger tingrett 16. februar 2005, som var basert på at det var skjellig grunn til mistanke om at de siktede forsettlig eller grovt uaktsomt hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger når vedkommende forsto eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Gitt den likhet det var mellom vilkårene for å legge tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 og straff for overtredelse av ligningsloven § 12-1, er det rimelig å anta at under møtet i november 2004 forelå informasjon som tilsa at det var gitt mangelfulle

opplysninger i saken. Basert på at mulig tilleggsskatt allerede var varslet, må det også hos skattemyndighetene ha foreligget en mistanke om at det kunne foreligge et straffbart forhold.

Det er i vår dialog med involverte i saken også antydnet overfor oss at grunnen til at Transocean-saken ikke sto på agendaen for møtet i november 2004, skyldtes at man ville unngå brudd på reglene om dobbeltstraff. Dette må i så fall være knyttet til at ligningsmyndighetene vurderte illeggelse av tilleggsskatt for opplysningssvikten, og at man ville unngå at Økokrim straffeforfulgte samme forhold. Dette taler i så fall for at man hadde en mistanke om at det kunne foreligge noe straffbart i saken.

Vi er etter dette kommet til at det må anses overveiende sannsynlig at det på tidspunktet for informasjonsdelingen forelå mistanke hos skattemyndighetene om at det var gitt mangelfulle opplysninger om TOHA og overføringen av mottatt utbytte fra Norge til Cayman Island, og at det dermed kunne foreligge et straffbart forhold. Vilkåret *"til bruk i straffesak"* var i så fall oppfylt, og taushetsplikten ble ikke brutt.

Denne konklusjonen underbygger at oversendelsen av notatet datert 25. november 2004, og brevet av 13. desember til Økokrim heller ikke innebar noe brudd på taushetsplikten. I den anledning er det også av betydning at Økokrim hadde bedt ligningskontoret om å utarbeide notatet og å oversende det til påtalemyndigheten. Vi har ikke vurdert om oversendelsen av selvangivelser med vedlegg for Transhav AS og Transocean AS for perioden 1996 til 2002 i sin helhet var relevant for etterforskningen av forholdet.

Det er over konkludert med at det ikke foreligger brudd på taushetsplikten. Med forbehold om at disse forholdene ligger langt tilbake i tid, har gjennomgangen av saken imidlertid etterlatt et inntrykk av at ikke alle Skatteetatens ansatte har hatt et tilstrekkelig bevisst forhold til egen taushetsplikt opp mot politi- og påtalemyndighet. Denne vurderingen er basert på informasjonsdelingen som fant sted høsten 2004, og sier derfor ikke noe om hvilken bevissthet den enkelte ansatte har til taushetsplikten i dag. Det er likevel rimelig å anta at bevisstheten om taushetsplikt i samarbeidet mellom myndighetene er større i dag. Det vises i denne forbindelse til at det ved opprettelsen av de tverrfaglige a-krimsentrene ble foretatt en særskilt gjennomgang av reglene om taushetsplikt og utarbeidet en *"Nasjonal veileder for informasjonsdeling mellom kontrolletaten, politiet og private for å bekjempe kriminalitet"* (Økokrims skriftserie nr 21, 2015).

Det anbefales uansett at skattemyndighetene sikrer at enhver som har eller har hatt verv, stilling eller oppdrag knyttet til skattemyndighetene gjøres kjent med taushetsplikten og plikten til å overholde denne. Dette vil samtidig sikre overholdelse av skatteforvaltningsloven § 3-1 nr. 1 andre punktum som bestemmer at den som tiltrer verv, stilling eller oppdrag, skal gi skriftlig erklæring om at vedkommende kjenner og vil overholde taushetsplikten.

5.3 Selvinkriminering

5.3.1 Innledning

Gjennomgangen ovenfor viser at det rent faktisk har vært videreformidlet informasjon fra Skatteetaten til Økokrim, men også motsatt vei.

Det er et grunnleggende rettsstatsprinsipp at den som er mistenkt for en straffbar handling, har rett til å forholde seg taus og ikke har noen plikt til å bidra til egen straffelse. Dette omtales gjerne som vernet mot selvinkriminering. Hugo P. Matre har i en artikkel i Skatterett nr. 4 2012 *Samarbeid mellom Skatteetaten og politietaten* gitt uttrykk for at når saker håndteres i fellesskap mellom Skatteetaten og politietaten, oppstår spørsmål som hvordan vernet mot selvinkriminering skal anvendes når Skatteetaten ber om informasjon etter å ha innledet et samarbeid med politiet med tanke på oppfølging av eventuelle straffbare forhold. I henhold til Mandatet blir spørsmålet om den forvaltningsmessige håndteringen av sakskomplekset har bidratt til at selvinkrimineringsvernet er ivaretatt.

Problemstillingen gjelder både egen bruk og videreformidling av opplysninger til bruk i straffesak som er innhentet av skattemyndighetene før det i det hele tatt forelå en straffesak. Den gjelder videre situasjonen hvor informasjon innhentes til bruk i sak om tilleggsskatt og hvor informasjonen som er innhentet under saken videreformidles til påtalemyndigheten. I denne saken har Skatteetaten innhentet informasjon blant annet i forbindelse med selvangivelser, gjennom varsel om endring av ligning – herunder varsel om tilleggsskatt – samt gjennom Økokrims beslag etter begjæring 16. februar 2005.

5.3.2 Vernet mot selvinkriminering

Vernet mot selvinkriminering fremkommer av FN-konvensjonen av 16. desember 1966 om sivile og politiske rettigheter artikkel 14 nr. 3 bokstav g som bestemmer at:

"Enhver har ved behandlingen av en siktelse mot ham for en straffbar handling, rett til følgende minimumsgarantier, uten forskjellsbehandling [...] g) Ikke å bli tvunget til å vitne mot seg selv eller til å erkjenne seg skyldig."

Vernet er også innfortolket i EMK artikkel 6 nr. 1. om rettferdig rettergang, jf Rt. 1999 side 1269. Både konvensjonen og EMK er en del av norsk rett, jf menneskerettsloven § 2 og straffeprosessloven § 4. Også før disse ble del av norsk rett, har det vært et grunnfestet prinsipp for norsk straffeprosess at den som er mistenkt for en straffbar handling, ikke har noen forklaringsplikt. Det er imidlertid ikke noe i veien for at den som er siktet for en straffbar handling frivillig gir selvinkriminerende opplysninger eller erkjenner seg skyldig, jf. bruken av tilståelsessaker i strafferetten.

Kjerneområdet for bestemmelsen er den typiske straffesak. Vernet er grunnlovsfestet i Grl § 95. Vernet mot selvinkriminering kommer direkte til uttrykk i straffeprosessloven § 90 hvor det fremkommer at siktede ikke har plikt til å forklare seg for retten, selv om det kan tale mot ham at han ikke gjør det. Tilsvarende gjelder for mistenkte under etterforskningen etter straffeprosessloven § 232. Vernet innebærer et forbud mot å bruke selvinkriminerende forklaringer som bevis i straffesak mot den som er blitt tvunget, men også å fremtvinge slike forklaringer fra mistenkte. Vernet er imidlertid ikke absolutt, og om en fremtvungen forklaring kan benyttes som bevis i straffesak, eller forklaringer kan fremtvinges til slik bruk, beror på en totalbedømmelse av kravet til rettferdig rettergang. Dette er blant annet kommet til uttrykk i Rt. 2007 side 932 (premiss 22):

"Etter EMDs syn berodde spørsmålet om hvorvidt vernet mot selvinkriminering var krenket, på den måten forklaringene var brukt. Domstolen fant at forklaringene i Saunders' tilfelle var brukt «in a manner which sought to incriminate the applicant» (avsnitt 72). Den fremhevet i

avsnitt 74 at det dreide seg om «such a marked departure from one of the basic principles of a fair procedure». Kravet til rettfærdig rettergang var derfor krenket."

Rekkevidden av vernet er blant annet omtalt i Rt. 2011 side 800 hvor Høyesterett la til grunn at vernet også gjelder for juridiske personer:

"(57) Jeg nevner her at det er sikker rett at omfanget av beskyttelsen etter artikkel 6 avhenger av de konkrete omstendigheter. I EMDs dom 29. juni 2007 i saken O'Halloran og Francis mot UK (EMD-2002-15809) heter det i avsnitt 53: «While the right to a fair trial under Article 6 is an unqualified right, what constitutes a fair trial cannot be the subject of a single unvarying rule but must depend on the circumstances of the particular case."

Dette hovedsynspunktet er også anvendt vedrørende selvinkrimineringsvernet. I dom 11. juli 2006 i saken Jalloh mot Tyskland (EMD-2000-54810) uttales det i avsnitt 117:

"In order to determine whether the applicant's right not to incriminate himself has been violated, the Court will have regard, in turn, to the following factors: the nature and degree of compulsion used to obtain the evidence; the weight of the public interest in the investigation and punishment of the offence in issue; the existence of any relevant safeguards in the procedure; and the use to which any material so obtained is put."

I 2002 kom Høyesterett til at også bruk av ordinær tilleggsskatt (lav sats) falt inn under virkeområdet for EMK artikkel 6 nr. 1, se Rt. 2002 side 509 (side 522). Det er ikke klart hvor langt vernet rekker ved ileggelse av forvaltningssanksjoner som er å regne som straff. Som i straffesaker beror dette på en totalbedømmelse av type sanksjon og dens innhold. Mens tidligere skattelovgivning ikke hadde uttrykkelige bestemmelser vedrørende forbudet, gir § 14-9 i skatteforvaltningsloven nå regler om taushetsrett mv.:

"I sak om tilleggsskatt eller overtredelsesgebyr skal skattemyndighetene, så langt det er nødvendig for at en part kan ivareta sine interesser i saken, veilede skattepliktig og tredjepart om rekkevidden av retten til ikke å svare på spørsmål eller utlevere dokumenter eller gjenstander når svaret eller utleveringen kan utsette vedkommende for tilleggsskatt, overtredelsesgebyr eller straff."

Utgangspunktet etter bestemmelsen er følgelig at skattepliktig og tredjepart skal veiledes om retten til ikke å svare på spørsmål. Rettssubjektet for tilleggsskatt vil normalt måtte anses som siktet fra vedkommende har fått varsel om tilleggsskatt, se punkt 5.2 i Ot.prp.nr.82 (2008-2009) *Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)*. Plikten gjelder imidlertid bare så langt det er nødvendig. For at vernet av skattyter skal bli reelt er det avgjørende at vedkommende orienteres om retten til å nekte å forklare seg. En slik veiledningsplikt må antas å ha foreligget også under ligningsloven.

I varsel om endring av ligning 22. september 2004 ble Transhav AS varslet om at det kunne bli aktuelt å ilegge tilleggsskatt etter ligningslovens § 10-2 nr. 1. Det ble i varselet orientert om at varselet kunne føre til at selskapet fikk formelle rettigheter etter EMK artikkel 6 i forbindelse med saksbehandlingen av tilleggsskattesaken. Ligningskontoret ba avslutningsvis om eventuelle merknader til varselet innen en gitt frist. Det ble i varselet ikke gitt noen veiledning om retten til å ikke svare på spørsmål. På den annen side var skattyter ikke pålagt noen forklaringsplikt, og forholdet anses ikke for å være i strid med vernet mot selvinkriminering.

Spørsmålet er så om hvilken gjennomslagskraft vernet mot selvinkriminering har med hensyn til opplysninger skattyter har vært pålagt å gi tidligere i en forvaltningssak - det vil si før det fantes en straffesak. Ser man isolert på ordlyden i artikkel 14 nr. 3 bokstav g – gjelder bestemmelsen først ved behandlingen av en siktelse mot ham for en straffbar handling – og da skal vedkommende ikke bli tvunget til å vitne mot seg selv eller til å erkjenne seg skyldig.

I Rt. 1994 s. 610 vurderte retten om tiltaltes forklaring til Prisdirektoratet i en tidligere forvaltningssak kunne brukes som bevis i en etterfølgende straffesak, eller om det ville være i strid med forbudet mot selvinkriminering. Fra dommens side 619 hitsettes:

"Under enhver omstendighet finner jeg ikke grunnlag i domstolens knappe begrunnelse i Funke-saken for, slik de tiltalte vil gjøre, å trekke den slutning at det skulle være i strid med påbudet om "fair trial" å bruke de forklarings sammendrag vår sak gjelder, som bevis i straffesaken. Enn mindre kan det utledes at selve forklaringsplikten etter pris- og konkurranselovgivningens regler skulle være konvensjonsstridig. Det ville være å tillegge avgjørelsen vidtgående - og etter min mening uoversiktlige - virkninger i norsk intern rett."

Høyesterett kom følgelig til at vernet mot selvinkriminering ikke var til hinder for at tiltaltes forklaring til Prisdirektoratet i en tidligere forvaltningssak kunne brukes som bevis i en etterfølgende straffesak. Som følge av EMDs avgjørelse i Saunders vil vurderingen bero på en totalbedømmelse av kravet til rettferdig rettergang, herunder om forklaringene er gitt under straffesanksjonert forklaringsplikt, og om forklaringene utgjør en betydelig del av bevisene.

Utgangspunktet er at tidligere innhentede opplysninger kan benyttes i sak om tilleggsskatt. Slike opplysninger må også som det klare utgangspunkt kunne videreformidles til påtalemyndigheten til bruk i straffesak.

Vernet mot selvinkriminering er heller ikke ansett å være til hinder for at skattytere som har mottatt varsel om tilleggsskatt pålegges av ligningsmyndighetene å medvirke til gjennomsyn av arkiv etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b, jf Rt. 2011 s. 487. Denne saken gjaldt en begjæring om midlertidig forføyning mot et pålegg av ligningsmyndighetene til skattytere om medvirkning til gjennomsyn av arkiv etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b. Skattyter anførte at det vil være i strid med forbudet mot selvinkriminering om selskapet måtte medvirke til undersøkelser etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b, da selskapet er varslet om tilleggsskatt forut for pålegget om medvirkning til arkivundersøkelse. Høyesteretts ankeutvalg kom til at ligningsmyndighetene hadde adgang til å gjennomgå en skattyters elektroniske lagrede arkiv. Plikten skattyteren har etter § 4-10 nr. 1 bokstav b til å gi adgang til arkivmateriale, rammes ikke av forbudet mot plikt til selvinkriminering. Retten uttalte:

"(35) Forbudet mot plikt til selvinkriminering - som er nedfelt i Den internasjonale konvensjon om sivile og politiske rettigheter artikkel 14 nr. 3 bokstav g og innfortolket i EMK artikkel 6 nr. 1 - retter seg først og fremst mot å fremtvinge selvinkriminerende forklaringer fra siktede og mot å bruke slike forklaringer som bevis i straffesak mot ham. Avhengig av tvangens karakter og grad kan forbudet etter omstendighetene også ramme fremtvingelse eller bruk av fremtvungne selvinkriminerende dokumentbevis eller andre former for realbevis, men terskelen for at fremtvingelse eller bruk av slike bevis skal rammes, er relativt høy, se Jon Fridrik Kjølbro, Den europæiske menneskerettighedskonvention - for praktikere, 3. udgave, 2010, side 493 ff. og Ørnulf Øien, Vernet mot selvinkriminering i straffeprosessen, 2010, side

125 ff., jf. side 218 ff. For at fremtvingelse eller bruk av fremtvungne selvinkriminerende realbevis skal rammes, må tvangen være umenneskelig eller på annen måte ha karakter av overgrep mot siktede. Hvorvidt forbudet mot plikt til selvinkriminering kan påberopes av juridiske personer, er ikke avklart, jf. Øien, op.cit. side 357 ff. Dersom forbudet kan påberopes av juridiske personer, blir det spørsmål om de bare kan påberope tvang som myndighetene har utøvd mot den juridiske personen som sådan, eller om de også kan påberope tvang mot deres representanter."

5.3.3 Vurdering

Gjennomgangen viser at vernet mot selvinkriminering først og fremst gjelder ved fremtvingelse av forklaringer fra siktede. Selv om slike forklaringer er fremtvunget, vil de kunne benyttes dersom man etter en totalbedømmelse finner at det foreligger en rettfærdig rettergang. Ved fremtvingelse av realbevis, vil dette bare anses å stride mot vernet dersom tvangen anses umenneskelig eller på annen måte har karakter av overgrep mot siktede. Tilsvarende må det antas at terskelen for å avskjære bruk av forklaringer som er avgitt forut for sak om tilleggsskatt/straffesak er høy.

I vår gjennomgang av sakskomplekset er vi ikke kommet over forhold som skulle tilsi at vernet mot selvinkriminering ikke er overholdt av skattemyndighetene. De opplysninger som ble videreformidlet høsten 2004, var enten innhentet før det var innledet sak om tilleggsskatt, eller før det var etablert en straffesak.

5.4 DobbelStraff

5.4.1 Innledning

Punkt 2.3 i Instruks for operativt samarbeid mellom politi/påtalemyndighet og Skatteetaten gir regler for håndtering av nye mulige straffesaker:

"Det skal etableres møteplasser på operativt nivå (fylkesskattekontor/OLK og aktuelt politidistrikt), hvor begge etater skal være tverrfaglig representert. Her skal Skatteetaten løpende orientere om saker de anser aktuelle for etterforskning og det kan foretas drøfting av den videre behandling av saker, herunder en foreløpig vurdering av valg av spor (administrativ sak, straffesak eller kombinasjon). En slik foreløpig drøfting endrer ikke etatens primæransvar."

Det har i forbindelse med våre undersøkelser fremkommet opplysninger om at for å unngå å komme i strid med reglene om dobbelstraff, var enkelte ansatte i Skatteetaten noe tilbakeholdne med å ville informere Økokrim om de forhold som var avdekket. Det er vesentlig at reglene om dobbelstraff er kjent og forstått slik at samarbeidet med politi- og påtalemyndighet ikke påvirkes unødige.

Menneskerettsdomstolen har i en rekke saker akseptert at det for samme forhold både nedlegges et administrativt vedtak om straff, og at vedkommende også dømmes i en straffesak. På skatteområdet vil dette blant annet gjelde ved at vedkommende både ilegges tilleggsskatt og dømmes for skattesvik. Forbudet mot dobbelstraff fremkommer av artikkel 4 nr. 1 i tilleggsprotokoll 7 til EMK, der det fremkommer:

"Ingen skal kunne bli stilt for retten eller straffet på ny i en straffesak under den samme stats domsmyndighet, for en straffbar handling som han allerede er blitt endelig frikjent eller domfelt for i samsvar med loven og rettergangsordningen i straffesaker i denne stat."

Det har knyttet seg tolkningstvil til bestemmelsen de siste 20 årene. Både norsk rettspraksis og rettspraksis fra EMD har imidlertid avklart vesentlige tolkningsspørsmål, se også kapittel 5 i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) *Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt)*.

Flere kumulative vilkår må være oppfylt for at avgjørelse i en sak skal sperre for en ny sak. Begge saker må innebære straffeforfølgning etter artikkel 4. De må videre gjelde samme straffbare forhold, og første avgjørelse må dessuten være endelig. Er den første saken endelig, sperrer dette ikke for en ny sak dersom det foreligger såkalt parallell behandling. Begge saker må også rette seg mot samme rettssubjekt.

Det første spørsmål er hva som regnes som *straff* etter bestemmelsen. Det er klart at straffebegrepet etter konvensjonen favner videre enn hva som anses som straff etter norsk rett. Det har lenge vært klart at tilleggsskatt med høy sats (60 %) anses som straff etter artikkel 4. Høyesterett har også i flere avgjørelser ansett ordinær tilleggsskatt (30 %) som straff, jf. Rt. 2004 side 645, Rt. 2006 side 1409 og Rt. 2010 side 1121. Ilagt tilleggsskatt vil dermed kunne stenge for senere straffesak.

Videre blir spørsmålet hva som anses som *samme straffbare forhold*. Det var tidligere en vanlig oppfatning at kravet inneholdt både rettslige og faktiske bestanddeler. En ny straffesak ville i dette tilfellet vært regnet som samme forhold som en tidligere administrativ sak om tilleggsskatt bare hvis det i begge tilfeller både dreide seg om samme faktum og innholdet i de aktuelle nasjonale bestemmelser i hovedsak gjelder de samme grunnleggende elementer, se eksempelvis Rt. 2006 side 1409 hvor retten kom til at bestemmelsen om ordinær tilleggsskatt ikke inneholdt de samme grunnleggende elementer som straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1. Mens sistnevnte krevde forsett eller grov uaktsomhet, ble ordinær tilleggsskatt ilagt på tilnærmet objektivt grunnlag. EMD tok imidlertid i 2009 stilling til spørsmålet i storkammer i saken Zolotukhin mot Russland (nr. 14939/03), hvor det også fremkom at det nå var behov for rettsavklaring (avsnitt 78). Retten uttalte (avsnitt 82):

"Accordingly, the Court takes the view that Article 4 of Protocol No. 7 must be understood as prohibiting the prosecution or trial of a second 'offence' in so far as it arises from identical facts or facts which are substantially the same. (...)"

Om samme straffbare forhold foreligger skal etter dette basere seg på en vurdering av de faktiske forhold. Dette er senere fulgt opp av Høyesterett, se Rt. 2010 side 72 og side 1121. Dette er også lagt til grunn av Riksadvokaten og Skattedirektoratet, se side 26 i Ot.prp. nr. 82 (2008-2009). Dette innebærer at vedtak om tilleggsskatt grunnet opplysningssvikt og dom for skattesvik grunnet den samme opplysningsplikten er å anse som samme straffbare forhold.

Når det gjelder straffedom har EMD lagt til grunn at denne er *endelig* når den er rettskraftig, dvs. at det ikke foreligger ytterligere ordinære rettsmidler etter nasjonal rett, se Rt. 2010 side 1121 (avsnitt 46). Gjelder saken et ligningsvedtak, har dette reist spørsmål om vedtaket er endelig når klagefristen er ute eller først når søksmålsfristen utløper. Legges det siste til grunn kan vedtaket ikke anses

endelig før det foreligger rettskraftig dom. Høyesterett uttalte at den beste løsning var å la klagefristen på tre uker være avgjørende (avsnitt 47).

Mens en endelig avgjørelse er til hinder for gjentatt forfølgning, er en endelig avgjørelse i henhold til EMDs praksis ikke hinder for såkalt *parallel behandling*, se eksempelvis premiss nr. 142 i EMDs avgjørelse 15. november 2016 i sakene 24130/11 og 29758/11. Vilåret for dette er at det foreligger en tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom sakene. Dette er også lagt til grunn av Høyesterett, se Rt. 2010 side 1121 premiss (53) og (54). I denne saken var skattyter ilagt ordinær tilleggsskatt i vedtak truffet 24. november 2008, og dømt for skattesvikt for overtredelse av ligningsloven § 12-1 nr. 1 a jf. § 12-2 i dom avsagt 2. mars 2009. Det ble vist til at de to sakene hadde sitt grunnlag i samme faktiske forhold, det vil si mangelfulle opplysninger i innsendte selvangivelser som førte til for lav utlignet skatt. Det ble videre vist til at sakene ble behandlet parallelt, og at skattyter ikke hadde noen beskyttelsesverdig forventning om å bli gjenstand for kun én forfølgning.

Ovennevnte forhold ble behandlet av EMD i ovennevnte avgjørelse av 15. november 2016. EMD kom til at det forelå tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom sakene. EMD aksepterte at ulike formål med å sanksjonere brudd på opplysningsplikten ble fulgt opp parallelt i en administrativ sak og i en straffesak, når dette var forutberegnelig for skattyter. Det ble også vektlagt at sakene ble håndtert parallelt og at de var forbundet med hverandre. Med hensyn til forholdsmessigheten av den totale straffen, ble det vektlagt at man ved straffeutmålingen tok hensyn til den ilagte tilleggsskatten.

5.4.2 Riksadvokatens retningslinjer om dobbeltstraff

Riksadvokaten gav i brev av 3. april 2009 til statsadvokatene og politimestrene nye retningslinjer om dobbeltstraff. Behovet for nye retningslinjer er særlig begrunnet i EMDs avgjørelse i saken Zolotukhin mot Russland. Riksadvokaten fremholdt at for at avgjørelse i en sak skal sperre for ny sak, må følgende kumulative vilkår være oppfylt:

"[...]

- *begge saker må i konvensjonens forstand innebære straffeforfølgning (straffebegrepet)*
- *begge saker må gjelde samme forhold (identitetsbegrepet)*
- *begge saker må rette seg mot samme rettssubjekt (subjektiv rettskraft)*
- *vedtaket i den første saken må innebære en endeligfrinnelse eller domfellelse*
- *forfølgningen i sak 2 må innebære en gjentatt forfølgning (fortsatt forfølgning i samme saker tillatt; det er også parallell forfølgning)."*

Det kan være verdt å merke seg at rutinen gir uttrykk for at når det

"[...] dreier seg om massesaker, vil det bli for komplisert å basere en rutine på parallellforfølgning i forvaltningssporet og straffesakssporet. En annen sak er at det i enkelttilfeller - der forholdene ligger til rette - kan inngås avtaler med sikte på parallellforfølgning."

For nye saker, det vil si saker som 3. april 2009 ikke var avgjort i ligningsforvaltningen, fremgår det av retningslinjen at ligningsforvaltningen skal vurdere på selvstendig grunnlag om overtredelsen er så alvorlig at den skal politianmeldes. Deretter fremkommer:

"Hvis anmeldelse velges, ilegges ikke tilleggsskatt. Hvis tilleggsskatt ilegges, anmeldes ikke saken."

Ovennevnte kan bli påberopt som grunnlag for å hevde en forventning om bare å bli gjenstand for en forfølgning. Synspunktet ble gjort gjeldende av tiltalte i Rt. 2010 side 1121 (se premiss 56). Høyesterett avviste dette blant annet ved å vise til at retningslinjene viste til at det kan inngås avtaler med sikte på parallellforfølgning.

5.4.3 Vurdering

I Transocean-komplekset har sakene om tilleggsskatt og straffesaken gjennomgående vært rettet mot ulike rettssubjekter. I Polar Pioneer var det Transocean Offshore Norway Inc (TONI) som ble ilagt tilleggsskatt, mens TONI ikke var tiltalt i straffesaken. Vedrørende Utbytte-forholdet, var det TOIVL og TOL som ble frikjent for å betale tilleggsskatt, mens disse ikke var tiltalt i straffesaken. I konsernbidrags-forholdet var det Transocean AS som ble ilagt tilleggsskatt, mens disse ikke var tiltalt i straffesaken.

I Arcade-forholdet var ligningsvedtaket rettet mot Arcade Drilling AS som også var tiltalt i straffesaken. I Arcade-forholdet ble det varslet tilleggsskatt, men denne ble aldri ilagt. Det ble følgelig ikke fattet vedtak i saken som er å anse som straff etter EMK artikkel 4, og reglene om dobbeltstraff kom derfor ikke til anvendelse på forholdet.

Hadde sakene om tilleggsskatt og straffesaken vært rettet mot de samme rettssubjekter, ville begge sakene vært å anse som straffefølgning etter EMK artikkel 4. Uavhengig av om tilleggsskatten var ilagt med lav eller høy sats, ville begge saker gjelde samme straffbare forhold.

I Polar Pioneer må det legges til grunn at saken om tilleggsskatt var endelig avgjort før straffefølgningen startet. En etterfølgende straffesak mot TONI ville følgelig kunne innebære et brudd på reglene om dobbeltstraff. For de øvrige sakene måtte man vurdert om det var adgang til parallell behandling, det vil si om det forelå en tilstrekkelig saklig og tidsmessig sammenheng mellom sakene.

5.5 Anbefaling

Undersøkelsen har vist at Skatteetaten overholdt taushetsplikten i forbindelse med igangsettingen av samarbeidet med Økokrim. Undersøkelsen har samtidig etterlatt inntrykk av at ikke alle Skatteetatens ansatte har hatt et tilstrekkelig bevisst forhold til egen taushetsplikt opp mot politi og påtalemyndighet. Skatteetaten må sikre at taushetsplikten er kjent av alle ansatte og eksternt engasjerte.

Etter vårt syn bør også skattemyndighetene vurdere om det er behov for en fornyet overordnet og mer detaljert gjennomgang av skattemyndighetenes taushetsplikt. Dette skyldes dels den tid som er gått siden reglene sist var gjenstand for grundig behandling. Det skyldes videre at uttalelsene i

Ot.prp.nr.21 (1991-1992) med fordel kunne vært klarere. Behovet for en oppdatert vurdering følger endelig av det økte samarbeidet mellom myndighetene som har funnet sted de siste 15 årene.

Gjennomgangen over er basert på at skattesubjektene var selskaper. For privatpersoner vil særlige skranker for deling av taushetsbelagt informasjon følge av Grunnloven § 102, herunder EMK artikkel 8 om beskyttelse av privatlivet, samt nyere rettspraksis vedrørende Grunnloven 113 (legalitetsprinsippet) og de krav Høyesterett har stilt til klar hjemmel for integritetskrenkelser, se eksempelvis Rt. 2014 s. 1105. Den senere rettsutviklingen taler derfor også for en ny gjennomgang av skattemyndighetenes taushetsplikt.

6 Skatteetatens deltakelse i etterforskningen

6.1 Innledning

Skatteetatens bistand til Økokrim under etterforskningen av Transocean har medført kritikk blant annet fra forsvarerhold i form av påstander om "samrøre". Kritikken er relatert til habilitets- og objektivitetsspørsmål, bl.a. at det har vært en sammenblanding av roller, og det er i den forbindelse vist til at saksbehandlerne som arbeidet med skattesaken i Skatteetaten også var en del av Økokrims etterforskningsteam. Videre har kritikken knyttet seg til at Skatteetaten som fornærmet i skatteunndragelsessaker ikke har noen plass i en uavhengig etterforskning, men derimot skal behandles på linje med enhver annen fornærmet som avhøres som vitne og på den måten bidrar med informasjon til politiet. Kritikken synes altså å forutsette at Skatteetatens ansatte har utført eller påvirket oppgaver som tilligger påtalemyndigheten.

Riksadvokat-utvalget har anbefalt at "[p]åtalemyndigheten må sørge for å holde personer fra andre myndigheter som har selvstendig interesse i saken, utenfor etterforskningen og iretteføringen av saken." (anbefaling nr 9, rapporten s 111).

Utførelsen av etterforsknings- og påtalemessige oppgaver tilligger politi og påtalemyndigheten, og allerede i en artikkel i Lov og Rett 1997 (s 193-4) fremmet dr. juris Bjørn Stordrange på generelt grunnlag et synspunkt om at:

"[s]traffesaksfremmed personale har fått en altfor dominerende posisjon innenfor Økokrim. Såkalte spesialister, som stort sett er økonomer og revisorer, står ofte helt sentralt i etterforskningen. De har ikke politi- eller juristutdannelse, og de savner dermed den opplæring og trening i objektivitet, kontradiktorisk behandling og respekt for rettssikkerhetsgarantier som politifolk og jurister i kraft av sin utdannelse skal ha."

Kritikken vedrørende habilitet, objektivitet og samrøre rammer således først og fremst påtalemyndigheten. Imidlertid, og særlig av to årsaker, er det relevant for Skatteetaten å få klarlagt om det er grunnlag for den kritikk som er fremsatt rundt samarbeidet. For det første er Skatteetaten, slik det er lagt til grunn i Ot.prp.nr.21 (1991-1992) *Endringer i skatteloven m.fl* punkt 4.4.1, avhengig av et åpent og tillitsfullt forhold til allmennheten. Dette forutsetter at Skatteetaten i forbindelse med avståelse av personell til andre etaters virksomhet ikke opptrer i strid med lov eller alminnelige prinsipper for offentlig myndighetsutøvelse. For det andre, og i den grad Skatteetatens ansatte er underlagt Skatteetatens arbeidsgiveransvar når de er avgitt til påtalemyndigheten, er det et spørsmål om de ansattes handlinger, dersom disse er i strid med lov eller alminnelige prinsipper for offentlig myndighetsutøvelse, kan danne grunnlag for ansvar for Skatteetaten.

Nedenfor gjennomgås og vurderes kritikken mot samarbeidet mellom Skatteetaten og Økokrim på etterforskningsstadiet.

6.2 Ransaking, beslagsgjennomgang og arbeidsmøter

Skatteetatens bistand i etterforskningen startet ved at Økokrim i begynnelsen av 2005 kontaktet ligningsmyndighetene og informerte om at det var besluttet å igangsette etterforskning. Økokrim traff inntaksbeslutning den 16. januar 2005. Ransaking og beslag ble begjært for Stavanger tingrett av

Økokrim den 16. februar 2005. Det ble fremholdt at det forelå skjellig grunn til mistanke om overtredelse av ligningsloven. I korte trekk var det straffbare forholdet beskrevet som at det overfor norske ligningsmyndigheter var opplyst at Transocean Offshore Holding ApS (TOHA) var aksjonær, mens det ikke ble opplyst at TOHA var et gjennomstrømmingsselskap der reell mottaker av utbytte var bakenforliggende selskap registrert på Cayman Islands. Det ble derfor fremholdt at det ikke var mulig for ligningsmyndighetene - ut fra de opplysninger Transhav AS gav i selvangivelsen for 2001 - å oppdage at reell mottaker var bakenforliggende selskap. På dette grunnlag ble avviklingsstyrets leder og en av rådgiverne siktet for overtredelse av ligningsloven § 12-1, jf. ligningsloven § 6-11 for forsettlig eller grovt uaktsomt å ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger når han forstod eller burde forstått at dette kunne føre til skatte- eller avgiftsmessige fordeler. Begjæringen ble tatt til følge.

I forbindelse med den planlagte ransakingen anmodet Økokrim Skatteetaten om ressurser til gjennomføring av denne. Anmodningen ble etterkommet ved at personer fra Stavanger ligningskontor og SFU bistod Økokrim med arbeid i forbindelse med ransakinger.

Den 11. mars 2005 ble de første ransakingene i straffesaken gjennomført åtte ulike steder. Også i senere ransakinger deltok ansatte i Skatteetaten under instruksjon av Økokrim.

De fysiske beslagene som ble foretatt i Stavanger ble løpende gjennomgått av ansatte i Skatteetaten, etter hvert som de ble frigjort, fra mars 2005. Det fysiske beslaget lå i et eget beslagsrom hos Skatteetaten hvor kun de som jobbet med dokumentgjennomgangen skal ha hatt tilgang. Senere ble beslaget flyttet til Økokrim.

Beslaget ble gjennomgått dels med tanke på eventuelle endringsvedtak og dels med tanke på eventuell straffesak. I forbindelse med gjennomgangen av beslaget som ledd i Økokrims etterforskning var det en løpende dialog, i stor grad muntlig, om hva slags dokumenter en skulle ta ut for en nærmere vurdering. Høsten 2005 ble det gitt en skriftlig instruks fra Økokrim til Skatteetatens personer i forbindelse med dokumentgjennomgangen. I instruksene og i dialogen forøvrig fremkom bl.a. at det var særlig viktig å få frem dokumenter som kunne tale til fordel for skattyter og andre involverte. Videre bad Økokrim om at en så etter dokumenter som kunne vise oppfølging av intensjoner og hvem som visste hva på skattytersiden. I beslagsgjennomgangen ble det funnet dokumenter som ble ansett interessante i et ligningsperspektiv, og hvor funnene ble presentert for Økokrim.

I 2006 ble det reist spørsmål fra skattytersiden om berettigelsen av ligningsmyndighetenes tilgang til beslaget for eventuell endringsligning og fastsettelse av tilleggsskatt. Det ble fremholdt at det beslaglagte materialet var omfattet av påtalemyndighetens taushetsplikt etter straffeprosessloven og ikke uten hjemmel i lov kunne utleveres til ligningsmyndighetene for eventuell endringsligning og fastsettelse av tilleggsskatt. Skattyter mente prinsipielt at ingen del av beslaget kunne utleveres til ligningsmyndighetene med et slikt formål, og subsidiært at Stavanger ligningskontor ikke kunne få tilgang til beslaglagte dokumenter omfattet av advokaters taushetsplikt. Skattyters synspunkter bygget bl.a. på at Økokrims påberopelse av ligningsvedtak som nødvendig eller hensiktsmessig for forberedelse av straffesaker åpnet for undergraving og omgåelse av den lovbestemte forskjell mellom etatenes rett til dokumentinnsyn, hvilket etter skattyters syn var i strid med lovgivers forutsetning. Økokrim fremmet 25. september 2006 begjæring for Oslo tingrett om kjennelse for at

utlevering til ligningsmyndighetene kunne skje med sikte på vurdering av endringsligning og eventuell illeggelse av tilleggsskatt.

Oslo tingrett og Borgarting lagmannsrett ga Økokrim medhold. Høyesteretts flertall kom i dom av 1. februar 2008 (Rt 2008 s. 158) til at straffeprosessloven gav hjemmel til å utlevere beslaglagt materiale til ligningsmyndighetene, herunder materiale som er undergitt taushetsplikt, og som påtalemyndigheten har fått tilgang til i medhold av straffeprosessloven når dette skjer i påtalemyndighetens interesse. Videre kom Høyesteretts flertall til at utlevering under denne forutsetning også kunne skje med sikte på behandling og eventuelt vedtak om etterligning og tilleggsskatt.

Også Økokrims senere beslag i perioden 2006 til 2009 ble gjennomgått av Skatteetatens ansatte.

I perioden 2005 til 2013 ble det avholdt en rekke møter og arbeidssamlinger mellom representanter for Skatteetaten og Økokrim. Møtene ble avholdt både før og etter at det forelå endringsvedtak og før og etter det ble tatt ut tiltale i straffesaken. Møtene ble i stor grad gjennomført hos Økokrim i Oslo eller hos Skatteetaten i Stavanger. Arbeidssamlingene forgikk vanligvis over flere dager på ulike konferansesteder. Til arbeidsmøtene ble det utarbeidet møteagendaer og deltakerne fra Skatteetaten og Økokrim forberedte presentasjoner og gjennomgang av ulike problemstillinger knyttet til de enkelte saksforholdene.

I følge agendaer, oppfølgingsnotater og møtereferater fremlagt for oss, ble bl.a. koordinering og utførelse av oppgaver, arbeidsform, forholdet mellom subjektive og objektive straffbarhetsvilkår og strafferettslige konsekvenser av forholdet mellom opplysningsplikt og materiell skatterett diskutert og behandlet i arbeidsmøtene. Også sakstilskjæring, fremdrift, fordeling av arbeidsoppgaver, tidsfrister og ansvar ble behandlet under disse samlingene.

I tillegg foregikk kommunikasjon mellom Skatteetaten og Økokrim per telefon og e-post. En stor del av kommunikasjonen mellom Skatteetaten og Økokrim skal ha gått ut på å forklare ansatte i Økokrim hva endringsvedtakene gikk ut på.

De Skatteetatens ansatte førte tid på Økokrim i timeregistreringssystemet når de arbeidet for Økokrim og ikke Skatteetaten. Lønnskostnadene til Skatteetatens ansatte har hele perioden blitt belastet Skatteetaten, mens Økokrim ble fakturert for reiseutgifter og faktiske utlegg i tilknytning til møter og arbeidssamlinger.

6.3 Etterforskningsbistanden

I forbindelse med bistanden til Økokrim har flere av Skatteetatens ansatte overfor oss uttrykt at deres oppgaver har vært begrenset til å vurdere skatterettslige problemstillinger, og at de ikke har utført oppgaver knyttet til strafferettslige forhold eller andre oppgaver som tilligger påtalemyndigheten. Skatteetatens ansatte har opplyst at de la til grunn samme metodikk som i arbeid for Skatteetaten, ettersom de uansett kun vurderte de skatterettslige problemstillingene. De har oppfattet at Økokrim konsentrerte seg om de subjektive straffbarhetsvilkårene, og hvem som var involvert og hadde kjennskap til de ulike forholdene, mens Skatteetatens ansatte konsentrerte seg om det skatterettslige og hva som faktisk var gjort.

De ansatte i Skatteetaten har understreket at de ikke har vært med på vurderingene av hvorvidt det var grunnlag for tiltale og øvrige strafferettslige vurderinger. De opplever å ha bidratt med faktumoppklaring og jus knyttet til skattespørsmålene, og skillet mot straffbarhetsvilkår har ikke vært opplevd som problematisk.

Også av agendaer fra arbeidsmøter mellom Skatteetaten og Økokrim fremkommer det hovedinntrykk at Økokrim la opp til at Skatteetatens ansatte var tillagt oppgaver knyttet til rent skatterettslige vurderinger, mens Økokrims ansatte hadde ansvar for skyldvurderingen knyttet til de enkelte skatterettslige forholdene.

Samtidig er det på det rene, hvilket også fremkommer blant annet av presentasjoner fra felles arbeidsmøter og annen korrespondanse mellom Økokrims og Skatteetatens ansatte, at Skatteetatens ansatte også bidro i strafferettslige tema og at Økokrims ansatte deltok med presentasjon av og i diskusjon om skatterettslige forhold. Samtidig ble Skatteetatens ansatte i beslagsgjennomgangen uttrykkelig bedt av Økokrim om å lete etter dokumenter som skulle belyse skyldspørsmål.

Undersøkelsen viser at arbeidet med ligningssakene og etterforskningen av de straffbare forholdene foregikk samtidig og var gjenstand for behandling på flere samlinger, med deltakelse fra både Skatteetaten og påtalemyndigheten, også i perioden før endringsvedtakene ble truffet. Etterforskningen av straffesaken og saksbehandlingen av ligningsvedtakene skjedde med betydelig informasjonsutveksling med hensyn til faktum og juss, og hvor de involverte var samlet i flere dager. Forberedelsen av ligningsvedtakene og straffesaken synes dermed å ha foregått i en prosess hvor ansatte i Skatteetaten har bistått påtalemyndigheten i etterforskningen av straffesaken, samtidig som representanter for påtalemyndigheten har diskutert skatterettslige spørsmål av betydning for ligningsvedtakene med de som arbeidet med ligningsvedtakene.

Uavhengig av om Skatteetatens ansatte har blitt tildelt eller har utført oppgaver knyttet til vurdering av strafferettslige spørsmål, må det altså legges til grunn at de har deltatt og hatt en rolle i den strafferettslige etterforskningen.

At påtalemyndigheten har behov for og innhenter sakkyndig bistand i forbindelse med etterforskningen av enkeltsaker er forutsatt i straffeprosessloven § 148. Det gis innenfor ulike forvaltningsområder bistand til politi og påtalemyndighet, og dette er som behandlet ovenfor lagt til grunn for Samarbeidsavtalen og Instruksen.

6.4 Rammene for Skatteetatens involvering i etterforskning av straffesaker

6.4.1 Objektivitetsplikten

Straffeprosessloven § 55 fjerde ledd bestemmer at

"Påtalemyndighetens tjenestemenn skal opptre objektivt i hele sin virksomhet, herunder på etterforskningsstadiet, når det treffes påtalevedtak og ved irettføring av saken."

Bestemmelsen innebærer at påtalemyndigheten skal ha for øye både det som taler til gunst for mistenkte, og det som kan tale for straffansvar og ev. skjerpet reaksjon. Bestemmelsen er ikke annet enn en kodifisering av den generelle objektivitetsplikten som følger av god påtaleskikk. Et utslag av denne plikten er f.eks. § 226 tredje ledd.

I Riksadvokatens rundskriv 3/1999 fremkommer at etterforskning er et rettslig begrep som særlig har betydning for hvem som har ansvaret for virksomheten og hvilke regler som regulerer virksomheten. Under etterforskningen gjelder straffeprosessloven, påtaleinstruksen og instruksene og retningslinjer fra overordnet påtalemyndighet. Det fremgår i Riksadvokatens rundskriv at:

"Straffeprosessloven § 226 første ledd danner det naturlige utgangspunkt for enhver etterforskning:

"Formålet med etterforskningen er å skaffe til veie de nødvendige opplysninger for avgjørelsen av spørsmålet om tiltale, og å tjene som forberedelse for sakens behandling ved retten."

Etterforskning er ikke en mer eller mindre tilfeldig innsamling av fakta, men en formålsstyrt virksomhet. Den faktainnsamling som etterforskningen består i, skjer med rettslige normer som bakgrunn, ramme og mål. Det er bare rettsrelevante fakta som er av interesse. Målet for innsamlingen er å etablere grunnlag for at påtalemyndigheten (og eventuelt senere retten) kan vurdere om en straffebestemmelse er overtrådt, og om gjerningsmannen fyller de tre øvrige hovedvilkår for straff: kravet til subjektiv skyld (forsett, uaktsomhet m.v.), kravet om tilregnelighet og at det ikke foreligger noen straffrihetsgrunn (for eksempel nødverge eller nødrett)."

6.4.2 Fornærmet

Spørsmålet er imidlertid om Skatteetaten som part i de underliggende sivile sakene må anses som fornærmet i straffesaken og hvorvidt dette er til hinder for Skatteetatens deltakelse i etterforskningen. Dette spørsmålet er i ulike sammenhenger formulert dithen at objektivitets- og uavhengighetskravet i strafferettspleien kan komme i fare om fornærmede gis en rolle i etterforskningen. Bl.a. ble dette synet fremmet av skattytersiden i Borgarting lagmannsretts sak LB 2012-185529 hvor det ble anført at *"det ligger i bestemmelsens natur at staten er fornærmet i en straffesak om overtredelse av ligningsloven § 12-1."*

Om begrepet fornærmede, og fornærmedes rolle i etterforskningen, fremkommer det i Ot.prp. nr. 11 (2007-2008) *Om lov om endringer i straffeprosessloven mv. (styrket stilling for fornærmede og etterlatte)* s. 32 at:

"Etter gjeldende rett regnes ikke alle som blir utsatt for en straffbar handling som «fornærmet» i straffeprosessuell forstand. [...] Det er ikke alle straffebestemmelser som har en fornærmet. Dette er tilfellet dersom straffebestemmelsen hovedsakelig er ansett for å verne offentlige interesser. Overtredelser av vegtrafikkloven er et slikt eksempel. Personer som blir skadet i trafikksaker som pådømmes etter vegtrafikkloven, har ikke status som

fornærmet og dermed heller ikke automatisk de prosessuelle rettighetene som de fornærmede har. De kan imidlertid fremme erstatningskrav i forbindelse med straffesaken, jf. straffeprosessloven § 3 første ledd og blir i så fall likestilt med fornærmede i de fleste av lovens bestemmelser som bruker uttrykket fornærmede, jf. straffeprosessloven § 3 siste ledd."

Videre heter det i NOU 2016:24 Ny straffeprosesslov, s 225 at:

"Straffeprosessloven definerer ikke hvem som er fornærmet i en straffesak. Oppfatningen i teori og praksis har tradisjonelt vært at fornærmede er den som er

"innehaver av en slik interesse som vedkommende straffebud er ment å beskytte".

Den som rammes av en straffbar handling, vil vanligvis bare bli ansett som fornærmet i prosessuell forstand dersom straffebudet først og fremst er satt til vern om private interesser."

Fastleggelsen av fornærmedebegrepet er altså til en viss grad avhengig av skillet mellom offentlige og private interesser. Skatteetaten ivaretar det offentliges interesser ved beregning og innfordring av skatt, og vil dermed som utgangspunkt ikke anses som fornærmet i straffeprosesslovens forstand.

I Ot.prp. nr. 11 (2007-2008) s. 25 fremgår at:

"Utvalget [NOU 2006:10] går ikke inn for å gi fornærmede eller etterlatte en formell prosessuell partsstatus. Dette følger av utvalgets prinsipielle utgangspunkt om at staten bør ha eneansvar for strafforfølgningen. [...] Påtalemyndigheten er best egnet til på samfunnets vegne å avgjøre om det faktiske og rettslige grunnlaget for å gå til straffesak foreligger. Strafforfølgning bør finne sted etter en objektiv og konsekvent linje, der hensynet til likebehandling må tillegges sterk vekt. Verken siktede eller rettsvesenets knappe ressurser bør belastes med straffesaker som påtalemyndigheten ikke finner grunnlag for å reise. I dette perspektivet får fornærmedes syn på straffespørsmålet i den enkelte sak mindre vekt."

De samme synspunkter ble lagt til grunn og utdypet i NOU 2016: 24 Ny straffeprosesslov, s 226:

"Utvalget mener det er staten ved påtalemyndigheten som fullt ut bør ha ansvaret for å forfølge straffbare forhold, og anser det ikke som aktuelt å rokke ved dette grunnleggende utgangspunktet. Spørsmålet om straffeforfølgning bør vurderes av et offentlig organ uten egen interesse i saken, og som er forpliktet til å opptre objektivt. Fornærmedeutvalgets flertall uttalte om dette [NOU 2006:10]:

«Påtalemyndigheten er best egnet til på samfunnets vegne å avgjøre om det faktiske og rettslige grunnlaget for å gå til straffesak foreligger. Strafforfølgning bør finne sted etter en objektiv og konsekvent linje, der hensynet til likebehandling må tillegges sterk vekt. Verken siktede eller rettsvesenets knappe ressurser bør belastes med straffesaker som påtalemyndigheten ikke finner grunnlag for å reise. I dette perspektivet får fornærmedes syn på straffespørsmålet i den enkelte sak mindre vekt.»

Straff forstås gjennomgående som samfunnets strengeste reaksjon mot uønsket adferd. Om og på hvilken måte det skal straffes, bør etter utvalgets syn være statens anliggende. En kan vanskelig forvente at en som har vært utsatt for et lovbrudd, kan inneha den nødvendige objektivitet og upartiskhet i forbindelse med eventuell straffeforfølgning av overtrederen. Justis- og politidepartementet argumenterte langs de samme linjer i vurderingen av om ordningen med påtalebegjæring fra fornærmede burde oppheves. Det ble trukket frem at straffeforfølgningen vanskelig kan være objektiv og konsekvent om den skal være avhengig av fornærmedes standpunkt."

Det er således ikke tvilsomt at private fornærmede med interesse i saken ikke skal ha noen rolle i etterforsknings- og påtalearbeid ettersom dette vil rokke ved den forutsatte uavhengighet og selvstendighet hos politi og påtalemyndighet. Samtidig synes det klart forutsatt at de samme betenkelighetene ikke gjør seg gjeldende der det er offentlige interesser som berøres, slik som i skattesviksaker.

6.4.3 Rettspraksis om Skatteetatens deltakelse i etterforskning

Objektivitets- og habilitetsinnsigelser rekker kun så langt som de baseres på en mistanke om at det for den offentlige myndighetsutøvelsen, enten den er i regi av skatteetat eller politi/påtalemyndighet, baserer seg på utenforliggende hensyn. Som det fremgår av mindretallets votum i Rt 2008 s. 158, og som senere lagt til grunn av Borgarting lagmannsrett i LB 2012-185529, ivaretar Skatteetaten og politi den samme samfunnsinteresse. I Rt 2008 s 158 uttalte mindretallet at:

"Formålet med en straffesak for brudd på forvaltningslovgivningen er å håndheve vedkommende forvaltningslovgivning. I forhold til straffeprosessloven § 61c første ledd nr. 2 kan derfor en straffesak for brudd på ligningslovgivningen ikke sies å ha noe eget formål. Det har ikke noen egenverdi å straffe samfunnsborgerne. Når politi og påtalemyndighet håndhever forvaltningslovbrudd, er det med sikte på å realisere formålet med vedkommende forvaltningslov."

Borgarting lagmannsrett uttalte i LB 2012-185529:

"En straffesak for brudd på forvaltningslovgivning har ikke noe annet formål enn å realisere formålet med den aktuelle forvaltningslovgivningen. Forholdet mellom forvaltning og politi/påtalemyndighet blir derfor et annet enn forholdet mellom to forvaltningsorgan. Politi/påtalemyndighet i straffesaken og Skatteetaten i ligningssaken skal alle arbeide for å klarlegge om ligningslovgivningen er fulgt."

At Skatteetaten blir involvert i straffesaksbehandling innebærer således i seg selv ingen utenforliggende hensyn. Skatteetatens bistand til Økokrim har tidligere vært omtalt i saker for domstolene.

I Rt 2009 s. 1109 som gjaldt sak om blant annet skatte- og avgiftsunndragelser, bedrageri, underslag og brudd på regnskaps-, bokførings- og matlovgivningen anførte skattyter bl.a. at det var en

saksbehandlingsfeil at saken i så stor grad hadde "blitt etterforsket av fornærmede i saken, Oslo Fylkesskattekontor, og ikke av politiet og påtalemyndigheten."

Høyesterett uttalte at:

"Det anføres for det første at de sakkyndige revisorene var inhabile til å delta i etterforskningen og til å oppnevnes som sakkyndige vitner, jf. straffeprosessloven § 148, og de kunne derfor heller ikke være til stede under hele hovedforhandlingen i tingretten, jf. § 149. Ankeutvalget bemerker at revisorenes deltakelse i etterforskningen var i samsvar med gjeldende rutiner for samarbeid mellom påtalemyndigheten og Skatteetaten. Utvalget kan ikke se at straffeprosessloven § 148 er til hinder for at revisorene bistår påtalemyndigheten som sakkyndige vitner under etterforskningen og iretteføringen av saken, herunder er til stede ved hovedforhandlingen, jf. § 149."

I Rt. 2013 s. 9 vedrørende krav om dokumentinnsyn i Arcade-forholdet uttalte ankeutvalgets flertall at det ikke kunne gis innsyn i korrespondansen mellom påtalemyndigheten og ansatte i Skatteetaten når de aktuelle ansatte hadde inngått i etterforskningsteamet og var underlagt instruksjon fra påtaleansvarlig (avsnitt 29 til 32).

I saken (avsnitt 34) anførte forsvarerne bl.a. at "det strir mot habilitetsreglane at ein og same person deltek både i den strafferettslege etterforskinga og i den sivilrettslege skattebehandlinga, og at dette må gjere at dokument ikkje kan vere tilgjengelege for dei tiltala men vere interne i påtalemakta." Høyesterett uttalte at:

"Lagmannsretten viser også til at føresetnaden i samarbeidsavtalen nettopp er ei slik dobbeltrolle, og at det er først ved denne det kan oppnåast vesentleg effektivisering og kvalitetsheving. I Rt-2009-1109, som gjaldt mellom anna skatte- og avgiftsunndraging, var det gjort gjeldande at revisorar frå skattestyresmaktene, som var krenka i saka, var inhabile til å delta i etterforskinga. Synsmåten førte ikkje fram, jf. avsnitta 15 og 44. Spørsmålet er ikkje direkte omtala i Rt-2012-1481, men det går klart fram at dei tilsette i Skatteetaten i ein periode arbeidde om lag halvparten av tida hos politiet og med det den andre halvparten hos Skatteetaten. Om dei arbeidde med likninga i same sak er ikkje sagt. Det følgjer likevel av dette at tilsetjingshøve og arbeid hos Skatteetaten parallelt med etterforskning hos politiet normalt er greitt. Ein tilsett ved ein kontrolletat må såleis kunne delta i vidare forfølging av eit mogeleg strafflagt tilhøve ved å gå inn i ei arbeidsgruppe i politiet. Det er såleis etter utvalsfleirtalet sitt syn heller ikkje her nokon feil ved lagmannsrettens lovtolking."

I Borgarting lagmannsretts avgjørelse i samme sak (LB 2012-185529) er det referert til anførsel fra tiltaltesiden om at:

"Politi og påtalemyndighet har en objektivitetsplikt. Normalt innebærer samarbeidet mellom politi/påtalemyndighet og Skatteetaten at Skatteetaten avgir en bistandsrevisor. En åpenbar forutsetning må være at bistandsrevisoren ikke samtidig ivaretar Skatteetatens interesser som fornærmet i saksbehandlingen i Skatteetaten. Vedkommende vil i så fall være inhabil til å delta i etterforskningen. ØKOKRIM har i støtteskriv til anken opplyst at ansatte som har

arbeidet med ligningssaken også har bistått med etterforskningen. I så fall foreligger graverende saksbehandlingsfeil."

Videre ble det anført at:

"Verken samarbeidsavtalen fra 2005 eller Instruks om operativt samarbeid av 24. mars 2010 kan tas til inntekt for at en ansatt som saksbehandler saken i en etat som er fornærmet i straffeprosessuell forstand også kan stilles til disposisjon for bistand til påtalemyndigheten i samme sak."

Endelig ble det anført at:

"I denne saken har åpenbart mye av etterforskningen skjedd ved bruk av inhabile etterforskere, noe som svekker tilliten til at påtalemyndigheten har gjort selvstendige vurderinger."

Borgarting lagmannsrett la deretter følgende til grunn for sin avgjørelse i saken:

"[...] samarbeidsavtale og instruks bygger på den klare forutsetning at en og samme ansatt kan arbeide parallelt med ligningen og med etterforskningen, jf. instruksen punkt 2.4 andre ledd. Det kan vanskelig oppnås vesentlig effektivisering og kvalitetsheving dersom Skatteetaten bare kan avgi andre ansatte enn de som arbeider med de samme spørsmålene i ligningssaken."

6.4.4 NOU 2016: 24 Ny straffeprosesslov

Det fremgår av NOU 2016: 24 Ny straffeprosesslov side 196:

"Utvalget finner det klart at en ny straffeprosesslov bør inneholde en uttrykkelig regulering av objektivitetsplikten, jf. utkastet § 2-3 første ledd, som er basert på ordlyden i straffeprosessloven § 55. Gjeldende presisering om at objektivitetskravet gjelder både på etterforskningsstadiet, når det treffes påtalevedtak, og ved iretteføring av saken, anses imidlertid overflødig. Dette følger klart nok av at påtalemyndigheten skal opptre objektivt «i hele sin virksomhet».

Objektivitetsplikten under etterforskningen bør reguleres særskilt. Sentralt er at objektivitetsplikten på dette stadium strekker seg utover en plikt for påtalemyndigheten, idet den gjelder for enhver som utfører etterforskning på påtalemyndighetens vegne."

Det fremgår her en forutsetning om at den som bistår påtalemyndigheten og utfører etterforskning på dennes vegne skal opptre med samme objektivitet som påtalemyndigheten selv.

6.4.5 Avtale om samarbeidet på etterforskningsstadiet

Som det fremgår ovenfor ble det avgitt ressurser fra Skatteetaten til Økokrim i forbindelse med etterforskningen. Totalt har det i perioden frem til 2012 vært åtte personer fra Skatteetaten som mer eller mindre bistod Økokrim.

I forbindelse med oppstart av samarbeidet mellom Skatteetaten og Økokrim i begynnelsen av 2005 ble det ikke inngått noen avtaler om utøvelsen, innholdet eller omfanget av samarbeidet. På dette tidspunktet forelå det ingen samarbeidsavtale eller instruks knyttet til etatssamarbeid, og det var dermed heller ingen uttalte eller forutsatte krav om format for inngåelse av avtale ved etterforskningsbistand.

Heller ikke da Samarbeidsavtalen ble inngått i august 2005 ble det fastsatt formelle krav til dokumentasjon av etablering av samarbeid mellom etatene. Først da Instruksen ble utarbeidet i 2006 ble det i punkt 2.4 fastsatt at ved etterforskningsbistand fra Skatteetaten skal det "*inngås gjensidig avtale om organisering, ressursbruk og fremdrift.*"

Det fremgår ikke av Instruksen noe uttrykkelig krav om inngåelse av skriftlig avtale mellom Skatteetaten og Økokrim eller på annen måte dokumentering av organisering, ressursbruk og fremdrift i samarbeidet. Samtidig kan det ut fra en betraktning av formålet med Instruksens tekst i punkt 2.4 som nevnt ovenfor være naturlig å se det slik at det til grunn for Instruksens bestemmelse ligger en underforstått forutsetning om at en avtale som nevnt i Instruksen skal gjøres skriftlig, eller formulert på en annen måte, formaliseres.

Under lagmannsrettssaken i 2012 om innsynsrett i saksdokumenter i Transocean-saken (LB-2012-185529) utarbeidet Økokrim et notat av 12. november 2012 fremlagt for retten med nærmere beskrivelse av bistanden Økokrim til da hadde mottatt fra Skatteetaten. Senere, i forbindelse med ankebehandlingen, ble det i oktober 2014 utarbeidet et notat fra Skatt vest til Økokrim angående avståelsen av ressurser fra Skatt vest. I notatet fremkommer at seks saksbehandlere ble avgitt til Økokrim i henhold til Samarbeidsavtalen og Instruksen. Det heter videre i notatet at det er opp til Økokrim å tilordne de enkelte ressurser til de ulike arbeidsoppgavene i forbindelse med ankesaken samt å avgjøre i hvilken utstrekning Økokrim skulle benytte seg av ressursene.

Til forståelsen av Instruksens punkt 2.4 uttalte Borgarting lagmannsrett i nevnte avgjørelse om dokumentinnsyn (LB -2012-185529) i Transocean-saken at:

"Som nevnt, kan lagmannsretten ikke se at samarbeidsavtalen/instruksen forutsetter at en avtale skal være skriftlig. Det må imidlertid foreligge en avtale, i den forstand at henholdsvis Skatteetaten og politi/påtalemyndighet som selvstendige organ har tatt standpunkt til hvordan samarbeidet skal gjennomføres, herunder om noen av de ansatte - og i så fall hvem - skal bistå politiet i etterforskningen og være underlagt instruksjon fra påtaleansvarlig. Det må være åpenbart at bistand i det omfanget og over så lang tid som det er tale om i denne saken ikke kan ha skjedd uten at henholdsvis Skatt vest og Skattedirektoratet på den ene siden og ØKOKRIM på den andre siden har vært enige om det. Samtidig må ordningen være såpass strukturert at det lar seg påvise om ansatte i Skatteetaten rent faktisk har inngått i etterforskningsteamet, og ikke bare gitt opplysninger fra den ligningsmessige behandlingen av saken. Ut fra det som er opplyst om formen på samarbeidet i særlig første og siste

kulepunkt i ØKOKRIMs redegjørelse, legger lagmannsretten til grunn at de aktuelle ansatte har inngått i etterforskningsteamet og har vært underlagt instruksjon fra påtaleansvarlig. [...]"

Dette standpunktet ble fulgt opp av Høyesterett i Rt 2013 s 9 der det i avsnitt 33 fremgår at:

"Det må vere rett når lagmannsretten legg til grunn at det ikkje er formkrav til ein slik avtale, såleis kan også ein avtale med avvikande innhald gi grunnlag for å sjå på samhandlinga som gjennomført av ei etterforskningsgruppe."

Instruksen punkt 2.4 stiller altså ikke krav til at avtaler om bistand fra Skatteetaten til politi/påtalemyndighet skal gjøres i skriftlig form. Lagmannsretten uttalte imidlertid videre at:

"Lagmannsretten finner grunn til å legge til at det, særlig når ansatte i Skatteetaten ikke er samlokalisert med politiet under etterforskningen, er god grunn til å sikre klarhet i at de aktuelle ansatte reelt er tilsluttet etterforskningsteamet for hele eller deler av stillingen og underlagt instruksjon fra politi/påtalemyndighet. De skatteetatsansattes tiltredelse til etterforskningsteamet bør entydig formidles til de siktede og/eller deres forsvarere for å unngå misforståelser."

6.5 Vurdering

Det går uttrykkelig frem av avgjørelsene gjengitt under punkt 6.4.3 at Skatteetaten kan bistå Økokrim i etterforskning uten at domstolene har funnet grunn til å problematisere dette, men tvert om er det vist til nærheten mellom de to etatene og institusjonaliseringen av Skatteetatens bistand til politi og påtalemyndighet gjennom Samarbeidsavtalen og Instruksen og endelig at begge etatene har det samme overordnede formål, nemlig å gjennomføre forvaltningslovgivningen på skatteområdet. Dette tilsier at de generelle og prinsipielle innvendingene mot å involvere fornærmede/skadelidte i etterforskningen ikke gjør seg gjeldende for Skatteetaten i straffeskattesaker.

Avgjørelsene må videre forstås slik at ansatte fra Skatteetaten, også de som har jobbet med ligningen i samme sak, kan inngå i påtalemyndighetens etterforskningsteam og hvor de er underlagt påtaleansvarligs instruksjonsmyndighet. Arbeid hos Skatteetaten parallelt med etterforskning hos politiet ble normalt ansett som greit, og den ansatte måtte kunne delta i den videre forfølgningen av et mulig straffbart forhold. Personer som har vært direkte involvert i dette arbeidet, vil ha gode forutsetninger for effektivt å kunne bistå påtalemyndigheten. Det må ut i fra dette legges til grunn at ansatte i Skatteetaten, når de involveres i påtalemyndighetens etterforskning og straffesaksbehandling, kan gis oppgaver som går utover den rene formidling av de faktiske og rettslige vurderinger som ligger til grunn for ligningsvedtaket.

Etter vår vurdering må det samme legges til grunn i saker hvor det i straffesaken fremmes et krav om erstatning i den hensikt å avbøte manglende innbetaling av skatt av et endelig ligningsvedtak. Selv om et erstatningskrav ikke er det samme som et ligningsvedtak, trer erstatningskravet i stedet for ligningsvedtaket. Skattemyndighetenes interesse i erstatningssaken er dermed tilsvarende den interesse som er knyttet til ligningsvedtak. Skattemyndighetene må derfor også kunne bistå påtalemyndigheten i straffesaker hvor det er fremmet et slikt erstatningskrav.

Det er etter dette ikke fremkommet forhold som på generelt grunnlag tilsier kritikk av at Skatteetaten bistod Økokrim i etterforskningen av Transocean-sakskomplekset.

Som fremhevet i Riksadvokat-utvalgets rapport finner vi det uheldig at samarbeidet ikke ble dokumentert skriftlig før i 2014. Ovennevnte avgjørelser, der dokumenterbarheten av hvorvidt Skatteetatens ansatte hadde blitt deltakere i Økokrims etterforskningsteam eller ikke ble avgjørende for innsynsrett i kommunikasjon mellom Økokrim og Skatteetaten, tilsier klart at bistand av denne type mellom etater blir gjort notorisk i form av utarbeidelse av skriftlig samtidisdokumentasjon. For øvrig er det ikke kontroversielt å legge til grunn at en skriftlig formalisering av samarbeid mellom to statsetater som Skatteetaten og Økokrim som i Transocean-saken, i regelen vil være hensiktsmessig. Dette helt uavhengig av formuleringer eller forutsetninger i dokumenter som Samarbeidsavtalen eller Instruksen mellom statsetatene.

Samtidig er det på det rene at den kritikk som er fremkommet mot samarbeidet nok likevel ville kunne ha vært fremmet, uavhengig av om bistanden fra Skatteetaten til Økokrim hadde vært nedfelt skriftlig på et tidligere stadium i saksgangen. Det vises i denne forbindelse til at mye av kritikken har vært rettet mot at det i stor grad var de samme personene i Skatteetaten som arbeidet med skattesakene og straffesaken, og at det er anført at det da er vanskelig å ha en slik distanse til saken som den straffeprosessuelle objektivitetsplikten krever. Synspunkter om manglende objektivitet overfor Skatteetatens ansatte vil imidlertid etter vår vurdering kunne være like gyldige eller ugyldige uavhengig av om det utarbeides skriftlig dokumentasjon som konkretiserer og gjør notorisk hvilke personer som er del av etterforskningsteam, de aktuelle personers stillingsprosenter hos de respektive statsetater og i hvilken utstrekning og form disse personene eventuelt er underlagt instruksjon fra politiet/påtalemyndigheten.

Basert på ovennevnte gjennomgang er det etter vår vurdering heller ikke grunnlag for Riksadvokat-utvalgets anbefaling nr 9 om at "[p]åtalemyndigheten må sørge for å holde personer fra andre myndigheter som har selvstendig interesse i saken, utenfor etterforskningen og iretteføringen av saken." (anbefaling nr 9, rapporten s 111).

Riksadvokat-utvalget synes å legge til grunn at Skatteetatens ansatte vil være tilbøyelige til å forsvare sitt tidligere arbeid i forbindelse med vedtakene, og at det er uheldig for straffesaken. Synspunktet må forutsetningsvis hvile på et premiss om at politi og påtalemyndighet baserer seg på Skatteetatens bidrag inn i straffesaken. At Skatteetaten bidrar i straffesaken er i samsvar med Instruksen der det fremgår at Skatteetaten skal bistå politi og påtalemyndighet, se Instruksens punkt 2.4 til 2.6. Instruksen eller samarbeidet for øvrig for den saks skyld, innebærer ikke at det grunnleggende utgangspunkt om at politi og påtalemyndighet må operere fritt og nøytralt overfor andre interesser fravikes i samarbeidstilfeller, se for eksempel Instruksens punkt 2.6 hvor det fremgår at påtalemyndigheten skal vurdere å konsultere Skatteetaten der påtalevedtaket bygger på et faktum som avviker vesentlig fra det anmeldte forhold – eller fra de forhold hvor det har vært etterforskningssamarbeid.

I denne sammenheng, men uten at det er nødvendig eller avgjørende for vurderingen ovenfor, vil vi påpeke et annet forhold i forbindelse med i hvilken form og utstrekning Skatteetatens ansatte skal trekkes inn i etterforskning og iretteføringen av straffesaker. Det følger som nevnt av Instruksen at Skatteetaten skal bistå politi og påtalemyndighet. Det må legges til grunn at hensikten er at politi og påtalemyndighet skal settes i stand til på best mulig måte å ivareta sine oppgaver innen

strafferettspleien. Samarbeidsavtalen og Instruksen bygger på en forutsetning om at statens samlede ressurser skal benyttes best mulig. Det innebærer at opparbeidet kunnskap i én etat skal kunne benyttes av en annen. Samarbeidet muliggjør gjensidig utnyttelse av spesialkompetanse. I tillegg begrunnes samarbeid av tidligere tiders uheldige tilfeller av at statsetater, på grunn av manglende kommunikasjon, fattet motstridende vedtak i samme sakskompleks eller unnlot å følge opp andre statsetaters arbeid. På den måten kan samarbeidet bidra til å hindre uheldige beslutninger eller unnlatelser, dobbeltarbeid og samtidig at staten unødvendig må opparbeide og vedlikeholde dobbel kompetanse.

Samtidig er det ingen uttalt forutsetning for etatssamarbeidet at politi og påtalemyndighet generelt skal kunne basere seg på andre statsetaters ressurser. I den grad politi eller påtalemyndighet har varige kapasitetsmessige utfordringer som skyldes underfinansiering, forutsettes dette løst på annen måte enn gjennom avståelse av personell fra andre statsetater.

Påtaleansvarlig skal i forbindelse med at det vurderes tatt ut tiltale uansett foreta en egen vurdering av om vilkårene for straff er oppfylt og, i tråd med god påtaleskikk, også vurdere det dithen at en domstol vil komme til samme resultat. Påtalemyndigheten representert ved påtaleansvarlig skal gjøre en selvstendig vurdering av vilkårene for skyld og herunder gjøre en ny vurdering av det underliggende forvaltningsvedtak som premiss for straffeansvaret.

Synspunktet om at saksbehandlere og andre som har hatt befatning med ligningsvedtaket skal være diskvalifisert fra å bistå politi og påtalemyndighet, forutsetter etter vår vurdering at politi og påtaleansvarlig ikke forsvarlig ivaretar sitt etterforsknings- og påtalemessige ansvar. Denne forutsetningen kan vi ikke slutte oss til, og det vil utfra kunnskaps- og effektivitetshensyn være uheldig om politi og påtalemyndighet skal være forhindret fra å involvere saksbehandlere og andre ansatte i Skatteetaten med konkret kunnskap om ligningssakene i straffesaksbehandlingen.

6.6 Anbefaling

Samarbeidsavtalen og Instruksen forutsetter at skatte- og straffesak kan behandles parallelt. Undersøkelsen har vist at etatssamarbeidet har medført en felles utredning av skatte- og straffespørsmål. Samarbeidsavtalen og den tilhørende Instruksen bør gjennomgås og utbygges slik at rammene for etatssamarbeid avklares.

Undersøkelsen har videre vist at Økokrim ble involvert i ligningsbehandlingen av Transocean-komplekset. Etter vår vurdering bør Skatteetaten i samarbeid med påtalemyndigheten nærmere vurdere og fastlegge rammene for samarbeid mellom Skatteetaten og påtalemyndigheten som vedrører ligningsbehandlingen. Dette for å sikre en forvaltningsmessig forsvarlig håndtering, effektiv utnyttelse av det offentliges samlede ressurser og samtidig ivaretagelse av påtalemyndighetens objektivitetsplikt.

I saker der Skatteetaten i et visst kvalifisert omfang samarbeider med politi og påtalemyndigheten må det utarbeides skriftlig dokumentasjon for samarbeidets innhold og form.

7 Lignings-, klage- og domstolsbehandling

7.1 Oversikt over sakene

Parallelt med at Skatt vest bisto Økokrim med etterforskningen, pågikk arbeidet med ligningsvedtakene i Utbytte-forholdet, Konsernbidrag-forholdet, Arcade-forholdet og Valuta-forholdet. Polar Pioneer-forholdet ble, som det fremgår ovenfor i punkt 4.1, ligningsmessig ferdigbehandlet i 2003 før samarbeidet med Økokrim var opprettet.

Utbytte-forholdet

Transhav AS (Transhav) vedtok 6. juni 2001 utdeling av utbytte med NOK 2 599 920 588. Beløpet ble overført til aksjonæren i Transhav, Transocean Offshore Holding ApS (TOHA). TOHA var registrert i Danmark. TOHA var eiet av TOIVL og TOL, som begge var registrert på Cayman Island. TOHA vedtok på sin generalforsamling 19. juni 2001 å utdele utbytte til TOIVL og TOL på Cayman Island.

Skattemyndighetene viste til at etter skatteloven §§ 2-3 første ledd bokstav c og 10-13 skal det svares kildeskatt på utbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet. Unntak fra dette er gjort i den nordiske skatteavtale artikkel 10 nr. 3. Det følger av denne bestemmelsen at det under nærmere forutsetninger ikke skal beregnes kildeskatt ved utdelinger fra Norge til Danmark. Problemstillingen i saken gjelder tilordning av det utdelte utbyttet til riktig skattesubjekt. Spørsmålet er om det er berettiget å fravike den formelle pengestrømmen, slik at utbytteutdelingen for norske skatteformål behandles som om den var foretatt direkte fra Transhav AS til TOL og TOIVL. Konsekvensen av en slik tilordning blir i så fall at aksjonærene på Cayman Island ilegges 25 % norsk kildeskatt på mottatt utbytte.

22. september 2004 varslet Stavanger ligningskontor Transhav AS om at ligningen for inntektsåret 2001 ville bli tatt opp til endring, med iligning av kildeskatt på utdelt utbytte.

Etter at Høyesterett 1. februar 2008 hadde besluttet at ligningskontoret kunne gis tilgang til beslaget, fattet skattekontoret vedtak i saken 7. oktober 2008. Kildeskatt ble ilagt med 25 % på utdelt utbytte fastslått til NOK 1 647 241 672. Tilleggsskatt ble ilagt med 60 %. Skatteklagenemnda fattet vedtak i klagesaken 24. februar 2012. Vedtaket om kildeskatt ble stående uendret. Vedtaket om tilleggsskatt ble endret slik at tilleggsskatt ilegges med 60 % på skatten som faller på NOK 710 119 612 og med 30 % på skatten som faller på det resterende beløpet, NOK 937 122 060. Skatteklagenemndas vedtak redegjorde over ca. 25 sider for de faktiske forhold og skattyters anførsler. Skatteklagenemnda tok deretter stilling til de rettslige spørsmål over ca. 60 sider.

I dom av 26. juni 2014 fant Oslo tingrett Skatteklagenemndas vedtak gyldig forsåvidt gjaldt illeggelse av kildeskatt. Tingretten mente derimot at det ikke var grunnlag for å legge tilleggsskatt, og begrunnet dette i flere uavhengige og selvstendige grunnlag: (1) mangel på særskilt hjemmel, (2) TOL og TOIVL hadde ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger til ligningsmyndighetene, (3) det hadde gått urimelig lang tid fra arbeidet med kildeskattetemaet ble påbegynt og til det forelå

vedtak i Skatteklagenemnda (EMK artikkel 6 nr. 1), (4) norske skattemyndigheter hadde ikke hjemmel for å påføre utenlandske selskap det som regnes som straff, for hva det utenlandske selskapet med utenlandske ansatte har foretatt seg i annet land enn Norge, og (5) det ville vært uforholdsmessig å ilegge de to selskapene en tilleggsskatt på NOK 412 millioner.

Etter at Høyesterett avsa dom i Valuta- forholdet trakk staten sin anke vedrørende tilleggsskatt, og Borgarting lagmannsrett behandlet spørsmålet om kildeskatt. I dom av 9. januar 2017 kom rettens flertall til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring eller tilordning direkte til TOL/TOIVL, og vedtaket om kildeskatt ble opphevet. Staten ble delvis frikjent for å dekke saksomkostninger, men ilagt å dekke saksomkostnader knyttet til statens anke - samlet ca. 6,3 millioner kroner for ting- og lagmannsrett. Anken slapp ikke inn til prøving i Høyesterett.

I straffesaken kom Oslo tingrett i dom av 2. juli 2014 kom retten til at den ulovfestede regel om skattemessig gjennomskjæring ikke gir grunnlag for å sette utbytteutdelingen til TOHA til side.

Konsernbidrag-forholdet

I forbindelse med etterkontroll av Transocean-konsernets ligningsoppgaver, herunder bokettersyn foretatt i annet Transocean-selskap av SFU, ble Transocean AS v/avviklingsstyrets leder i brev av 14. desember 2004 varslet om at ligningskontoret ville ta opp saken vedrørende forholdene rundt avgivelse av konsernbidrag fra Transocean AS til Transhav AS, sett i sammenheng med den påfølgende oppløsning av Transocean AS.

Etter at ligningsmyndighetene hadde gjennomgått deler av de beslaglagte dokumentene ble det sendt et ytterligere varsel til selskapet datert den 10.april 2006.

14. april 2009 fattet Skatt vest endringsvedtak rettet mot Transocean AS for ligningene 2001 og 2002. Av vedtaket fremkommer at inntekten forhøyes med kr 5 583 659 200 og at tilleggsskatt ilegges med 60 %. I tillegg skulle renter beregnes med 7 % for 6 år. Skattekontorets vedtak var på over 90 sider, og hvor skattekontoret i tillegg til å redegjøre for faktum, drøftet skattyters anførsler og de spørsmål saken reiser over ca. 40 sider.

I vedtaket ble det vist til at 28. mai 2001, dagen før avviklingen av Transocean AS (TAS), besluttet generalforsamlingen i selskapet å utbetale et konsernbidrag på NOK 5 583 659 200 til Transhav AS (THAV). Bidraget fremkom av vedlegg til selskapets selvangivelse for 2001. Av vedtaket fremkom videre at selskapet 2. januar 2002 lånte ut USD 542 500 000 til sitt heleide datterselskap Transocean Drilling Company Inc. (TDCI), Panama, og at pengene ble utlånt videre til konsernspissen, Transocean Sedco Forex Inc. (TSF), Cayman Island, 3. januar 2002 etter en på forhånd fastsatt plan.

Skatt vest viste til at konsernbidrag kun kan ytes innenfor rammen av fri egenkapital, jf. aksjeloven og allmennaksjeloven (aksjelovene) § 8-5, jf. §§ 8-1 til 8-4, og skatteloven §§ 10-2 til 10-4. For ligningsmyndighetene var spørsmålet i saken hvorvidt det lån Transocean AS gav til sitt datterselskap TDCI, i realiteten skulle anses for å være ytt til fordel for konsernspissen TSF. Videre var spørsmålet om dette medførte at selskapets frie egenkapital til utdeling av utbytte og/eller

konsernbidrag skulle vært redusert med det lånte, da morselskapet er hjemmehørende i land utenfor EØS-området, jf. aksjelovene § 8-7, jf. § 1-4. Dersom dette er tilfelle, vil det avgitte konsernbidraget være i strid med aksjeloven, og derved ikke tilfredsstillende vilkårene for skattemessig fradrag i henhold til skatteloven § 10-2 (1).

Selskapet ble oppløst i 2002, og ovennevnte vedtak ble ikke påklaget. Ilignet skatt ble heller ikke innbetalt.

I 2012 fremmet staten, som et borgerlig rettskrav under straffesaken, et erstatningskrav på kr 1,86 mrd. mot TInc, TODDI og de tre rådgiverne. 2. juli 2014 kom Oslo tingrett til i rettskraftig dom i straffesaken at konsernbidraget var lovlig. De saksøkte ble derfor frifunnet for erstatningskravet og tilkjent sakskostnader vedrørende erstatningskravet som samlet for alle de fem saksøkte utgjorde noe over 41 millioner kroner.

Arcade-forholdet

Selskapet Arcade Drilling AS (heretter Arcade) ble stiftet og registrert i Norge i 1990 og var på dette tidspunktet en del av Reading & Bates konsernet (R&B). Arcade eide riggene, Paul B Loyd (PBL) og Henry Goodrich (HG), som siden 1995 hadde opererte på henholdsvis britisk og kanadisk sokkel. Fra 1995 hadde Arcade ingen ansatte i Norge. Selskapets styre hadde to medlemmer bosatt i USA og to medlemmer bosatt i Norge. Arcade beholdt et forretningskontor som ble administrert av en norsk advokat. Enkelte styremøter og årlige generalforsamlinger ble avholdt i Norge.

31. januar 2001 ble Arcade kjøpt opp av Transoceankonsernet. De sentrale ansatte ved R&B's Aberdeenkontor sluttet i sine stillinger, og ansvaret for å følge opp Arcades virksomhet ble etter overtakelsen overtatt av Transoceankonsernets Aberdeenkontor. Samtidig ble det vedtatt å flytte Arcades hovedkontor fra Oslo til Stavanger (til Transoceans kontoradresse i Norge).

I selvangivelsene for 2001 og 2002 ble det gjort gjeldende at selskapets skatteplikt til Norge opphørte med virkning fra 1. januar 2001. For ligningen la Stavanger ligningskontor til grunn at Arcade kun har kontor i Norge og at forskjellen fra forrige år var at britiske skattemyndigheter anså selskapet for skattepliktig i Storbritannia fra 1. januar 2001 fordi driften foregikk der.

I 2005 ransaket Økokrim Arcade, samt selskapets rådgivere og revisorer, og i 2007 ble ytterligere ransaking ble gjennomført i Aberdeen.

Arcade ble i brev av 3.12.2007 varslet om at ligningskontoret hadde tatt opp selskapets ligning for inntektsårene 2001-2006 til endring.

Basert på en gjennomgang av dokumentene fra beslaget ble det 22. mars 2010 foretatt en endringsligning av selskapet som la til grunn at Arcades utflytting først fant sted 19. desember 2002. Ligningskontoret økte skattepliktig inntekt med ca. 2,6 milliarder kroner. Skattekontorets vedtak redegjorde over mer enn 50 sider for de faktiske forhold og skattyters anførsler, før skattekontoret tok stilling til de rettslige spørsmål over de neste 50 sidene.

22. mars 2010 ble det også sendt varsel om tilleggsskatt, men dette ble ikke endelig ilagt.

Saken reiste spørsmål om hvorvidt selskapet skal anses skattepliktig til Norge etter reglene i skatteloven, eller om selskapets skatteplikt til Norge har opphørt, herunder tidspunkt for eventuelt opphør. Videre dersom selskapet anses skattepliktig til Norge for hele eller del av perioden, hvorvidt det også skal anses skattepliktig til Storbritannia, hvoretter skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia i så fall vil kunne begrense Norsk beskatningsrett. Enn videre, dersom selskapets skatteplikt til Norge anses opphørt, hvorvidt dette utløser likvidasjonsbeskatning av selskapet på opphørstidspunktet. Selskapet hadde betydelige merverdier i to oljerigger.

20. september 2010 stevnet Arcade Skatt vest. Saken ble forelagt for EFTA-domstolen for å få en rådgivende uttalelse om likvidasjonsbeskatningen utgjør er restriksjon for etableringsfriheten. EFTA-domstolens uttalelse forelå den 3. oktober 2012.

Oslo tingrett kom til at selskapet var skattemessig hjemmehørende i Norge frem til 19. desember 2002, og senere måtte anses utflyttet til Storbritannia. Retten kom også til at selskapet også måtte anses skattemessig hjemmehørende i Storbritannia etter britisk skatterett. Etter skatteavtalens art 4 nr. 3 medførte dette at det var Storbritannia som fikk førsteretten til beskatningen fordi retten fant at det var mest sannsynlig at den virkelige ledelse på styrenivå befant seg i Storbritannia. Arcade fikk derfor medhold i at endringsligningen var ugyldig og måtte oppheves. Retten fant imidlertid saken svært tvilsom og staten ble fritatt for omkostningsansvaret i sin helhet.

Valuta-forholdet

Generalforsamlingen i Transhav AS besluttet den 24. juli 1998 å nedsette aksjekapitalen med NOK 4 641 895 000. Kapitalnedsettelsen skulle benyttes til tilbakebetaling til aksjonæren. Etter utløpet av kreditorfristen vedtok generalforsamlingen i Transhav AS den 29. desember 1998 å gjennomføre kapitalnedsettelsen. Samme dag ble nedsettelsesbeløpet utbetalt til aksjonær ved overdragelse og utstedelse av gjeldsbrev i USD.

29. desember 1998 utgjorde kapitalnedsettelsen USD 609 868 879 med en omregningskurs på 7,6113. Etter aksjeloven § 12-6 første ledd nr. 3 trer beslutningen om kapitalnedsettelse i kraft når melding om dette blir registrert i Foretaksregisteret. Etter bestemmelsen i aksjeloven § 12-6 nr. 4 kan utdeling til aksjonærene først finne sted når nedsettingen av aksjekapitalen er trådt i kraft. Beslutningen om å gjennomføre kapitalnedsettelsen ble registrert i Foretaksregisteret 28. april 1999. På registreringstidspunktet utgjorde kapitalnedsettelsen USD 597 143 500 med en omregningskurs 7,7735.

I selvangivelsen for inntektsåret 1999 krevde Transhav AS fradrag for valutatap med NOK 98 920 708. Ved ordinær ligningsbehandling ble fradrag gitt. 6. april 2006 varslet Stavanger ligningskontor om at ligningen for inntektsåret 1999 ville bli tatt opp til endring og at det ikke kunne aksepteres fradragsrett for det påståtte valutatapet.

Skattekontoret oversendte utkast til vedtak i saken vedrørende Transhav AS 14. mai 2008. Samtidig ble det varslet om at en konsekvens av at utbetalingen ble bedømt som utbytte, var at det skulle svares norsk kildeskatt.

Skatt vest traff 18. mars 2009 vedtak der Transhavs ligning for 1999 ble endret ved at valutatapet ikke ble godkjent som fradragsberettiget, men i stedet ble ansett som utbytte til morselskapet. Samme dag vedtok Skatt vest å ilegge Transocean Inc kildeskatt og tilleggsskatt som følge av utdelt utbytte. Transocean Inc. påklaget vedtaket til Skatteklagenemnda, som i vedtak 9. desember 2011 ikke tok klagen til følge. Summen av kildeskatt, tilleggsskatt og renter frem til 2009 utgjorde cirka 33 millioner kroner.

Transocean Inc. stevnet staten 11. juli 2012 for å få kjent Skatteklagenemndas vedtak ugyldig. I dom avsagt 19. april 2013 frifant Oslo tingrett staten. I ankesaken avsa Borgarting lagmannsrett dom, som 1. juni 2015 opphevet Skatteklagenemndas vedtak så langt det gjelder tilleggsskatt, mens vedtaket for den del som gjaldt kildeskatt dermed ble stående.

I dom av 3. juni 2016 kom Høyesterett til at Transhav AS hadde gitt uriktige opplysninger i forbindelse med kapitalnedsettelsen og valutatapet i selvangivelsen for 1999. 10-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 1 som fikk dermed anvendelse. Ligningsmyndighetene hadde følgelig adgang til å endre morselskapets ligning for 1999. Morselskapet kunne imidlertid ikke ilegges tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1, da det var datterselskapet som hadde gitt ligningsmyndighetene uriktige opplysninger. Høyesterett forkastet dermed ankene.

Det ble ikke tilkjent saksomkostninger i saken.

Følgende to skattesaker inngår også i Transocean-komplekset. Her ble sakene rettskraftig avgjort i henholdsvis ligningsnemnd og overligningsnemnd, og skattekravet ble betalt. Disse forholdene er ikke videre behandlet i rapporten:

Kildeskattesak – inntektsåret 2004

Et norsk selskap i Transocean-konsernet avsatte for inntektsåret 2003 kr 6 398 000 i utbytte til sitt morselskap, som var hjemmehørende på Cayman Islands. Utbytte ble overført til morselskapets norske filial, som krevde å komme inn under fritaksmetoden for mottak av utbytte.

Det utdelende selskapet solgte sin virksomhet i 1996 og det har ikke vært aktivitet i selskapet etter det. Selskapets inntekter besto av renter på fordring, som oppsto i forbindelse med virksomhetssalget, samt inntektsføring fra gevinst- og tapskonto og negativ saldo.

Det følger av sktl. § 10-13 at for utbytte som utdeles til aksjonær hjemmehørende i utlandet skal det svares kildeskatt til staten. For inntektsåret 2004 var satsen fastsatt til 25 %.

Fritaksmetoden ble innført på utbytte som ble innvunnet fra 1. januar 2004. Fra dette tidspunktet ville selskap som eide aksjer i andre selskap, kunne motta utbytte på disse aksjene uten



Skatteetaten

beskatning. Utbytte mottatt av norsk filial av utenlandsk foretak vil være omfattet av fritaksmetoden og dermed fritatt fra beskatning, jf. sktl. § 2-38 (1) jf. (2).

For at inntekt skal tilordnes filialen, og ikke hovedkontoret, må det være en sammenheng mellom driftsstedet og de inntekter som tilflyter driftsstedet. Dette følger av alminnelige tilordningsprinsipper.

Skattekontoret var av den oppfatning av det ikke var noen sammenheng mellom aksjeeierskapet i det utdelende selskapet og aktiviteten i den norske filialen og beregnet kildeskatt med 25 % på utdelt utbytte ved ordinær ligning.

Ligningen ble påklaget av selskapet, men ble fastholdt i ligningsnemndas og overligningsnemndas vedtak.

Kildeskattesak – 2005

I endringssak for 2005 var aktørene, saksforholdet og de skatterettslige problemstillinger tilsvarende som i overnevnte sak.

Ligningsnemnda fant i endringsvedtak at det ikke var noen sammenheng mellom aksjeeierskapet i det utdelende selskapet og aktiviteten i den norske filialen og beregnet kildeskatt med 25 % på utdelt utbytte på kr 12 800 000 fra det norske selskapet til morselskapet på Cayman Island.

Det ble også ilagt tilleggsskatt med 15 % av skatten på 12 800 000 jf. ligningsloven § 10-2. Ligningsnemnda fant at selskapet hadde gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger ved at skjemaet "Aksjonærbeskatningen – formular 4" ikke var innlevert. Dette skjemaet skulle inneholdt opplysninger om utbetalt utbytte, samt hvor aksjonær er hjemmehørende. Opplysninger om utbytte var heller ikke gitt i annet vedlegg til selvangivelsen.

Skattemyndighetene innhentet imidlertid selskapets regnskap for 2004 og 2005 fra enhetsregisteret, hvor det fremgikk at selskapet for inntektsåret 2004 avsatte kr 12 800 000 i utbytte til utbetaling i 2005.

Ligningsnemndas vedtak ble ikke påklaget.

7.2 Kvalitetsstyring

7.2.1 Bakgrunn

Mandatet omfatter ikke en materiell vurdering av de skatterettslige vedtakene, men hvorvidt vedtakene ble forsvarlig håndtert, og om Skatteetaten har hatt tilstrekkelig ressurser og kompetanse til å håndtere sakene på en god måte. I lys av dette er det naturlig å vurdere hvorvidt Skatteetaten har hatt en tilfredsstillende kvalitetsstyring i ligningsbehandlingen.

Kvalitetsstyring handler om å rettlede og styre en organisasjon når det gjelder kvalitet, herunder sikre minimumskrav til saksbehandling og krav til utforming av vedtak, samt planlegge, sikre og kontrollere og forbedre kvaliteten.

Tidligere ligningslov – og skatteforvaltningsloven av 2016 – inneholder en rekke regler om god forvaltningsskikk, herunder regler om taushetsplikt, varsel, partsinnsyn mv. Reglene suppleres av ulovfestede krav til god forvaltningsskikk som er utviklet gjennom forvaltnings- og rettspraksis.

Etter de samme lovene treffer skattekontoret/regionen vedtak i første instans, mens Skatteklagenemnda avgjør klagesaker, se skatteforvaltningsloven § 2-7 og ligningsloven § 2-1. Det følger av interne retningslinjer at andre enn opprinnelig saksbehandler skal behandle evt. klager. Klage knyttet til prosessuelle forhold blir avgjort av Skattedirektoratet.

Skattedirektoratet har instruksjonsrett overfor skattekontorene, og kontorene er bundet av direktoratets instruksjoner, avgjørelser, uttalelser og rundskriv. Skattedirektoratet kan imidlertid ikke instruere klagenemnder om hvilken lovforståelse de skal legge til grunn for en ligningsavgjørelse.

Skattedirektoratet har utarbeidet flere retningslinjer som skal bidra til å sikre en ensartet og samordnet saksbehandling ved skattekontorene. En av disse er *"Retningslinjer om saksbehandling på skatte- og merverdiavgiftsområdet"*, se Melding fra Skattedirektoratet, SKD 11/11, 8. sept. 2011. Retningslinjene vedrører kvalitet og likebehandling både når det gjelder saksbehandling og rettsanvendelse, og omhandler både taushetsplikt, partsinnsyn, habilitet, krav til varsel, prioritering av klager og saksbehandlingstider, begrunnelse i vedtak, behandling i saker der skattytere er representert ved en fullmektig, og forholdet mellom veiledende og kontrollerende virksomhet. Også Skattebetalingshåndboken som for første gang ble gitt ut våren 2010 er ment som et bidrag til å forenkle arbeidet og til å oppnå en mest mulig ensartet forvaltningspraksis.

Skattedirektoratet har utarbeidet *"Retningslinjer for regionenes kvalitetsstyring av rettsanvendelsen"*, som nettopp beskriver kvalitetsstyringssystemet i Skatteetaten. Retningslinjen i den formen den har nå ble første gang gitt med virkning fra 1. juli 2015, og var til dels en videreføring og bearbeiding av *"Retningslinjer for kvalitetsstyring av rettsanvendelsen i regionene"* av 16. september 2009. Retningslinjen er en overordnet instruks fra Skattedirektoratet om hvordan skattekontorene skal sikre rettsanvendelsen i saksbehandlingen. Retningslinjen gjelder for alle enheter og alle medarbeidere som arbeider med juridiske spørsmål, jf. retningslinjens pkt. 1.

Skatteetaten er hierarkisk oppbygd og følger en linje-struktur. Dette innebærer at instruksjoner osv. gis i linjen, at hovedansvaret for ivaretagelse av de ansatte følger linjen, og også at ansvaret for kvalitetsstyring ligger hos den enkelte leder. Linjelederne skal planlegge, sikre og kontrollere kvaliteten i egen enhet.

Retts- og nemndsenhetene som ble etablert i 2008 har for øvrig det overordnede ansvar for ensartet og korrekt rettsanvendelse i regionene og eier og forvalter regionenes kvalitetssystem for rettsanvendelsen, mens regiondirektøren har et særskilt ansvar for at retts- og nemndsenhetene settes i stand til å ivareta sin rolle i regionene. Ansvarsfordelingen er beskrevet i *Retningslinjer for regionenes kvalitetsstyring av rettsanvendelsen* i pkt. 3.

Prinsipielle spørsmål, spørsmål av allmenn betydning, saker som har betydelig provenymessige virkninger og saker som antas å kunne få stor medieoppmerksomhet skal alltid forelegges Retts- og nemndsenhetene som tar stilling til hvordan saken skal behandles. Rett- og nemndsenhetene skal informere Skattedirektoratet om saken. Dette er viktig for å sikre at Skatteetaten behandler like saker likt og for at etaten skal få nødvendige innspill til oppdateringer og endringer i regelverk og praksis, jf. også retningslinjen pkt. 5.

Retts- og nemndsenhetene i regionene

Retts- og nemndsenhetene, som ble etablert i 2008, har et overordnet ansvar for all rettsanvendelse på alle forvaltningsområder i regionene. I dette ligger at Retts- og nemndsenhetene skal veilede, støtte og føre kontroll med rettsanvendelsen. Dersom det er uenighet i regionen om et rettsspørsmål avgjøres spørsmålet i siste omgang av Retts- og nemndsenheten. Enheten har således det overordnende ansvaret for kvalitetsstyringen av rettsanvendelsen i regionen og for ensartet og riktig rettsanvendelse. Dette gjelder både for spørsmål som er avklart gjennom sentrale uttalelser mv. og for spørsmål som ikke er avklart sentralt. Retts- og nemndsenheten er regiondirektørens redskap for å sikre korrekt rettsanvendelse i avdelinger og enheter i regionen, og er regionens kontaktpunkt for fagdialogen om rettsanvendelse med Skattedirektoratet.

Det er også opprettet en rettsavdeling i Skattedirektoratet.

Rettsavdelingens rolle i direktoratet

Rettsavdelingen er ansvarlig for å forvalte regelverket på Skatteetatens forvaltningsområder. Rettsavdelingen tolker dagens regelverk, bidrar til regelverksutvikling og følger opp at etaten etterlever dagens regelverk for skatt, avgift, innkreving og folkeregister. Rettsavdelingen har også en rådgivende funksjon, som bl.a. ivaretas gjennom Skattedirektoratets spesialutredere.

Skattedirektoratet har en særlig kategori ansatte – spesialutrederne.

Spesialutreders rolle i forbindelse med fastsetting av skatt

Stortinget bevilget i St.prp.nr. 1 (1994-95) midler til tre spesialutrederstillinger i Skattedirektoratet, for å styrke Skatteetatens juridiske spisskompetanse til å håndtere spesielt kompliserte

skattesaker. Disse ble gitt en fri faglig stilling som rådgivere overfor den øvrige Skatteetaten. Rollen som spesialutreder ble opprettet fordi det var behov for kompetansepersoneer når saker berørte flere lokale kontorer og distrikter. Hensikten med stillingen var ikke utredning, men konkret håndtering på saksnivå. Spesialutreder hadde instruksjonsmyndighet og mulighet til å involvere seg i enkeltsaker.

I forbindelse med reorganiseringen av Skatteetaten i 2008 ble spesialutrederne innlemmet i Rettsavdelingen i Skattedirektoratet og underlagt avdelingens leder.

7.2.2 Overordnet om kvalitetssikringen i Transocean-saken

I Transocean-forholdet har kvalitetssikringen i ligningsbehandlingen først og fremst skjedd i den avdeling som var ansvarlig for saksbehandlingen. En eller to saksbehandlere forberedte vedtaket. Spørsmål som oppstod ble diskutert med andre saksbehandlere på skattekontoret. Utkast ble forankret hos og diskutert med nærmeste leder.

Gjennom håndteringen av sakskomplekset – fra 2004 til 2017 – var det spesialutreder i Skattedirektoratet [...] som sikret rettsanvendelsen ved gjennomgang av rettskildene og avklaringer i avdelingen. Saksbehandlerne opplevde at den faglige forankringen ble ivaretatt ved vedkommendes rolle som kvalitetssikrer og sparringspartner.

Det ble også innhentet vurderinger fra Regjeringsadvokaten, Finansdepartementet og fra annet eksperthold. Blant annet ble det søkt bistand fra vitenskapelig ansatt ved Universitetet i Bergen i to av sakene, og i Arcade-forholdet ble det konferert med Finansdepartementet.

Et eksempel på dette fremkommer av Rt. 2013 s. 917 (premiss 9 og 10):

"Fra 2008 innledet [saksbehandler] et samarbeid med spesialrådgiver [...] i Skattedirektoratet. Han hadde en av tre spesialrådgiverstillinger i direktoratet som var opprettet for å styrke Skatteetatens juridiske spisskompetanse til å håndtere spesielt kompliserte skattesaker, jf. St.prp. nr. 1 (1994–95) side 80. Disse var gitt en fri faglig stilling som rådgivere overfor den øvrige Skatteetaten. Samarbeidet besto i at [saksbehandler] sendte arbeidsnotater til [spesialutrederen] der hun drøftet ulike faglige problemstillinger. I tillegg forela hun for ham vedtaksutkast for kommentar eller forslag til endringer. Korrespondansen skjedde via e-post og hadde en uformell og problemorientert tilnærming. Dokumentene i gruppe III og IV gjelder begge denne korrespondansen, men slik at de dokumentene som omhandler faktiske opplysninger, sammendrag eller annen bearbeiding av faktum, er skilt ut i gruppe IV.

[Spesialutrederen] drøftet enkelte vanskelige skattespørsmål med [...] Skattelovavdelingen i Finansdepartementet."

I klagesakene ble sakene utredet av andre saksbehandlere enn de som hadde hatt ansvaret for skattekontorvedtaket. Arbeidet ble kvalitetssikret av nærmeste leder og Nemnds- og rettsseksjonen. Deler ble også gjennomgått av Regjeringsadvokaten før klagesaken ble forberedt av nye saksbehandlere på skattekontoret og deretter ble det truffet vedtak av Skatteklagenemnda.

Arbeidsmetoder skattekontorvedtak og skatteklagenemndsvedtak i Transocean-komplekset

- Skattekontorvedtak
 - 1-2 saksbehandlere forberedte vedtak
 - Problemstillinger drøftet med andre saksbehandlere på ligningskontor
 - Betenkning fra ekstern ekspert
 - Kvalitetssikring av leder
 - Kvalitetssikring og drøfting med Skattedirektoratet ved spesialutreder som forankret standpunkter internt i linjen.
- Skatteklagenemndsvedtak
 - To nye saksbehandlere utarbeidet innstilling i fellesskap
 - Kvalitetssikret av nærmeste leder
 - Kvalitetssikret av Nemnds- og rettsseksjonen
 - Deler gjennomgått av Regjeringsadvokaten
 - Vedtak truffet av en uavhengig Skatteklagenemnd

Arbeidsmetoder innsynsbegjæringer

- En-to saksbehandlere vurderte og traff vedtak
- Kvalitetssikret av nærmeste leder

7.2.3 Ledelseshåndtering

I henhold til mandatet skal det vurderes om Skatteetatens interne håndtering av Transocean-saken har vært hensiktsmessig og tilstrekkelig. I oppgaven inngår å vurdere om ledelsesinvolveringen har vært tilstrekkelig, og om sakskomplekset ble tilstrekkelig håndtert og forankret i Skattedirektoratet.

Med lederinvolvering menes her involvering fra alle ledernivå i etaten, fra nærmeste leder til og med skattedirektør.

Overfor oss har saksbehandlerne i Transocean-sakene gitt uttrykk for at involveringen av ledelsen ved Stavanger ligningskontor og Skatt vest var god. Både nærmeste leder og ligningssjef (seksjonssjef etter 2008) i Stavanger var involvert i Transocean-sakene i hele perioden, både med hensyn til å legge til rette for tilstrekkelige ressurser og kompetanse, forsvarlig saksbehandling i tråd med etatens mål og resultatkrav, sikre informasjonsflyt samt nødvendig styring og oppfølging. Aktuelle spørsmål skal ha blitt diskutert med den lokale ledelsen i Stavanger, men det har overfor oss blitt understreket at ledelsen i mindre grad vurderte sakene skattefaglig.

Skattedirektoratet var gjennom spesialutreder involvert i den faglige kvalitetssikringen av Transocean-komplekset.

Skattedirektoratets retningslinjer for hvilke oppgaver som skal behandles i Skattedirektørens ledergruppe (SLG) uttaler at møtets formål blant annet er strategisk ledelse av Skatteetaten, vise retning og følge opp og sikre realisering av resultater. Saker som er strategisk viktige for etaten,

forhold knyttet til samarbeid med Økokrim, medieoppmerksomhet etc. vurderes derfor å være et tema for toppledelsen.

Transocean-saken var opprinnelig en ordinær skattesak ved Stavanger ligningskontor. Etter hvert, og parallelt med at Økokrim foretok etterforskning, utviklet saken seg i størrelse og kompleksitet, og den ble en av Norgeshistoriens største skattesaker. Gjennomgang av agendaer, møtereferater mv. viser at Transocean-sakene var tema for toppledelsen ved følgende anledninger:

- Halvårlige kontaktmøter mellom skattedirektøren og ØKOKRIM-sjefen, hvor også flere av topplederne i Skatteetaten var til stede. Status i Transocean-komplekset ble redegjort for i en rekke møter fra 2008.
- Direktør for Rettsavdelingen og direktør for Regionavdelingen ble invitert til møte i Bergen 14. august 2012 hvor Skatt vest orienterte om Transocean-komplekset.
- Transocean-komplekset ble omtalt for Skattedirektøren i Bergen 10. september 2013.
- Spesialutreder orienterte Skattedirektørens ledergruppe (SLG) om prinsipielle sider ved saken 10. oktober 2013.
- Spesialutreder orienterte SLG om status i skattesakene og straffesaken 25. september 2014.
- Riksadvokatens spørsmål som oppfølging av Riksadvokatutvalgets rapport ble behandlet i SLG 7. september 2017.

Selv om vår gjennomgang viser at Transocean-komplekset ble tatt opp som et eget punkt i SLG først i 2013, er Skatteetatens ledelse orientert om sakskomplekset tidligere, og vi har også fått bekreftet at saken har vært drøftet på ledelsesnivå ved ulike anledninger.

7.2.4 Kontradiksjon enkeltsaker

Gjennomgang av de enkelte skattevedtakene, viser at det har vært omfattende korrespondanse mellom skattyter og skattemyndighetene. Korrespondansen har dels hatt som formål å klargjøre de faktiske forhold. Videre har skattyter fått oversendt varsel og utkast til vedtak, og i flere omganger gitt muligheter til å kommentere og fremme sine anførsler i saken. Ligningsloven § 9-7 bestemte at når saken om endring er tatt opp på annen måte enn ved klage skal skattyteren varsles med en passende frist for å uttale seg før saken avgjøres. Tilsvarende regel fremgår nå av skatteforvaltningsloven § 5-6. Regelen er blant annet utslag av det alminnelige prinsippet på forvaltningsrettens område om kontradiksjon, jf. fvl. § 16.

Kontradiksjon

I forvaltningsretten er det et alminnelig prinsipp at partene og de interesserte skal ha adgang til å uttale seg før vedtak treffes. Før vedtak treffes, skal parten derfor varsles. Hensikten er at partene på forsvarlig vis skal kunne ivareta sine interesser i saken. Varselet må derfor redegjøre for saken og gi tilstrekkelige opplysninger til at parten kan fremme relevante opplysninger og anførsler. Dette vil gjelde de faktiske forhold, hjemmelen som påberopes og hvordan denne vurderes, samt det eller de utfall myndighetene ser for seg i saken. For enkeltvedtak følger retten til kontradiksjon av forvaltningsloven § 16.

Kontradiksjon i skattesaker

Beskatning i Norge bygger på et selvangivelsesprinsipp (ligningsloven § 4-1 flg.) hvor skattyter har en selvstendig plikt til å sørge for sakens opplysning hvorefter skattemyndighetene skal vurdere beskatning ut fra det mest sannsynlige faktum basert på de fremlagte, og eventuelt

innhentede, opplysningene (ligningsloven § 8-1). Veiledningsplikten i ligningsloven § 3-1 pålegger ikke skattekontoret plikt til å drive oppsøkende virksomhet, men det er likevel klart at ligningsmyndighetene også har en viss plikt til selv å ta initiativ med sikte på å få saken forsvarlig opplyst før vedtak treffes. I dom fra Høyesterett (Rt 2000 s 2014) uttaler førstvoterende med tilslutning fra de øvrige dommerne blant annet at *"ligningsstyresmaktene har ei plikt til, når dei opplysningane som ligg føre gir grunn til det, å gjennomføre undersøkingar for å sikre eit forsvarleg avgjerdsgrunnlag."*

Deler av kontradiksjonsprinsippet er lovfestet ved at skattyter gis en rett til å "bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning" etter ligningsloven § 3-4. Det er imidlertid i utgangspunktet opp til skattyter å kreve slikt innsyn – skattemyndighetene har ingen plikt til uoppfordret å stille dokumenter til skattyters disposisjon. Skattyters rett til innsyn er imidlertid ikke betinget av at han angir presist hvilke dokumenter han ønsker innsyn i, en generell begjæring om innsyn i sakens dokumenter er tilstrekkelig. Hvorvidt et krav til forsvarlig saksbehandling tilsa at skattyteren burde oppfordres til å uttale seg om innholdet og betydningen av bestemte dokumenter ble avgjort konkret. I ligningsloven § 8-3 og § 9-7 er imidlertid skattyters rett til å uttale seg uttrykkelig lovfestet og etter § 8-3 plikter også skattemyndighetene å gjøre skattyter *"kjent med rapport som foreligger om kontroll"*.

Ligningsmyndighetene skal etter §§8-3 og 9-7 gi skattyter varsel og en *"passende frist"* for *"uttalelse"*. Fristen for å gi svar må være lang nok til å gi skattyter rimelig anledning til å gi vedkommende en reell mulighet til å sette seg inn i saken og ivareta sine interesser ved å uttale seg. I Dokument nr. 4 2001–2002 s. 195 har Sivilombudsmannen uttalt seg om hvor lang svarfrist som bør gis i forbindelse med varsel om endring av ligning. Av Lignings-ABC fremgår det at fristen skal være minst 14 dager i enkle saker. I kompliserte saker skal det gis lengre frister. For illeggelse av tilleggsskatt bestemmer ligningsloven § 10-2 nr. 2 at skattyter alltid skal varsles med minst tre ukers frist for å uttale seg. Kravene til varselets innhold og redegjørelse vil være adskillig mindre enn kravene til begrunnelse for ligningsresultatet, men varselet må være så klart at skattyter får en oppfordring til å imøtegå ligningskontorets oppfatning av faktum for at vedtaket skal stå seg (Rt. 2000 s. 2014, Utv. 2000 s. 24).

I Utv 2003 s 917 gir SKD anvisning på at også innstilling til vedtak som hovedregel skal oversendes skattyter når denne ber om det med adgang til å inngi kommentarer. Skattyters innsynsrett ikke er ment som en utvidet klageomgang men Skattedirektoratet har presisert at det vil, både for skattyter og for ligningsmyndighetene, være en fordel at saken er best mulig opplyst slik at nemnda kan fatte en korrekt avgjørelse (Utv. 2003 s 1198).

For skattevedtak fremgikk reglene om varsel og rett til uttalelse blant annet av ligningsloven §§ 8-3 og 9-7 hvor det av sistnevnte bestemmelse fremkom at *"[s]kattyteren varsles med en passende frist for å uttale seg før saken avgjøres."* Reglene fremkommer i dag av skatteforvaltningsloven § 5-6:

"§ 5-6. Forhåndsvarsling

(1) Før enkeltvedtak treffes, skal den vedtaket retter seg mot varsles med en passende frist for å uttale seg om saken. Den som har klagerett etter § 13-2, skal varsles om vedtak som nevnt i denne bestemmelsen.

(2) Forhåndsvarselet skal gjøre rede for hva saken gjelder og ellers inneholde det som anses påkrevd for at den vedtaket retter seg mot, på forsvarlig måte kan ivareta sine interesser.

(3) Forhåndsvarsling kan unnlates dersom

a) varsling vil medføre fare for at vedtaket ikke kan gjennomføres

b) den vedtaket retter seg mot, ikke har kjent adresse, og ettersporing vil kreve mer tid eller arbeid enn rimelig sett hen til vedkommendes interesser og til betydningen av varselet eller

c) den vedtaket retter seg mot, allerede ved søknad, klage eller på annen måte har fått kjennskap til at vedtak skal treffes og har hatt rimelig foranledning og tid til å uttale seg, eller varsel av andre grunner må anses åpenbart unødvendig.

(4) Forhåndsvarsling skal unnlates ved vedtak som nevnt i § 9-2 tredje ledd.

(5) Er enkeltvedtak truffet uten at det er gitt pliktig varsel, kan den vedtaket retter seg mot, ved klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling.

(6) Er forhåndsvarsel sendt og det er klart at vedtak likevel ikke vil bli truffet, skal den som har mottatt varsel informeres om sakens utfall.

Nedenfor gis en forenklet oversikt over den kontradiksjon som har funnet sted i saken.

Utbytte-forholdet

22. september 2004 varslet Stavanger ligningskontor Transhav AS om at ligningen for inntektsåret 2001 ville bli tatt opp til endring. Tilsvaret ble mottatt 4. november 2004. Nytt varsel ble deretter sendt avviklingsstyret ved avviklingsstyrets leder 16. desember 2004. Tilsvaret ble mottatt 17. februar 2005. Nytt varsel om endring ble sendt 3. mai 2006, med tilsvaret 31. mai 2006. Etter at Høyesterett 1. februar 2008 hadde besluttet at ligningskontoret kunne gis tilgang til beslaget, ble varsel om endret ligning oversendt TOIVL og TOL henholdsvis 27. og 28. februar 2008. Tilsvaret ble mottatt 18. april 2008. Også etter dette tidspunktet var det korrespondanse mellom skattekontoret og skattyter, og hvor det ble avholdt et møte mellom Skatt vest og skattyter 19. juni 2008. Skattyter oversendte tilleggsopplysninger 27. juni 2008 og 19. september 2008. Skattekontoret traff vedtak i saken 7. oktober 2008.

Vedtaket ble påklaget 30. november 2008, og det ble oversendt tilleggsmerknader fra skattyter 14. september 2009. Skattyter kom etter dette med innspill til Skatteklagenemnda 23. november 2009 og 27. august 2010. Skattekontorets utkast til innstilling ble oversendt skattyter 20. september 2010, hvorpå skattyter oversendte sine merknader og tilleggsmerknader henholdsvis 1. desember 2010, 20. desember 2010, 28. desember 2010, 30. september 2011 og 21. februar 2012. Skatteklagenemnda fattet vedtak i klagesaken 24. februar 2012.

Konsernbidrag-forholdet

Transocean AS ble i brev av 14. desember 2004 varslet om at ligningskontoret ville ta opp saken vedrørende forholdene rundt avgivelse av konsernbidrag. Skattyter inngav tilsvar 17. februar 2005. Nytt varsel i saken forelå 10. april 2006 hvorpå tilsvar ble inngitt 23. juni 2006. Utkast til vedtak ble deretter oversendt 13. mars 2008 hvorpå tilsvar fra skattyter ble inngitt 16. mai 2008. Etter ytterligere korrespondanse mellom partene fattet Skatt vest 14. april 2009 endringsvedtak rettet mot Transocean AS for ligningene 2001 og 2002. Selskapet var oppløst i 2002, og ovennevnte vedtak ble ikke påklaget.

Arcade-forholdet

Etter gjentatt korrespondanse mellom Skatteetaten og skattyter, ble Arcade i brev av 3. desember 2007 varslet om at ligningskontoret hadde tatt opp selskapets ligning for inntektsårene 2001-2006 til endring. Selskapet ble bedt om å sende inn en rekke opplysninger samt redegjøre for ulike spørsmål. Skattyter besvarte henvendelsen i brev av 21. februar 2008, 2. juli 2008 og 11. august 2008. Utkast til vedtak ble deretter oversendt selskapet 12. september 2008. Kommentarer fra skattyter ble mottatt 15. desember 2008, og det var deretter gjentatt korrespondanse mellom skattemyndighetene og skattyter, sist ved skattyters brev av 12. mars 2010. 22. mars 2010 ble ligningen endret hvor det ble lagt til grunn at Arcades utflytting først fant sted 19. desember 2002. Ligningskontoret økte skattepliktig inntekt med ca. 2,6 milliarder kroner. I vedtaket fremkommer en omfattende dokumentoversikt hvor også ovennevnte korrespondanse fremkommer. Den 20. september 2010 stevnet Arcade Skatt vest.

Valuta-forholdet

Stavanger ligningskontor varslet 6. april 2006 Transhav AS om at endring av ligningen for inntektsåret 1999 ville bli tatt opp til endring. Tilsvar ble mottatt fra skattyter 3. juli 2006. Skattekontoret oversendte utkast til vedtak i saken vedrørende Transhav AS 14. mai 2008. Skattyter kommenterte utkastet i brev datert 16. juni 2008. Skatt vest traff 18. mars 2009 vedtak i saken.

Vedtaket ble påklaget av skattyterne 19. mai 2009. Skattyter oversendte tilleggsmerknader 14. september 2009 og 15. juni 2010. Utkast til utkast til vedtak i Skatteklagenemnda forelå 21. september 2010 hvorpå skattyter oversendte sine merknader 15. oktober 2010 og av 31. august 2011. Skatteklagenemnda traff vedtak 9. desember 2011 om ikke å ta klagen til følge.

Vår gjennomgang viser at skattyterne under behandlingen av ligningsvedtakene ikke fikk tilgang til dokumenter som Økokrim hadde beslaglagt hos skattyterne. Dette skal ha medført at dokumentasjon som skattyterne ikke lenger hadde innsyn i, eller kunnskap om, ikke kunne påberopes av skattyter. Et eksempel på dette er et håndskrevet notat fra styremøte i Arcade Drilling AS holdt 13. juni 2001 i Aberdeen. Skattyter har fremholdt at dokumentet viser at møtet hadde en styrende funksjon for Arcade Drilling AS, motsatt av det som ble lagt til grunn i ligningsvedtaket.

7.2.5 Involvering av Økokrim i ligningsbehandlingen

Påtaleansvarlig i Økokrim har overfor oss redegjort for arbeidet med ligningsvedtakene fra Høyesteretts avgjørelse i februar 2008 om ligningsmyndighetenes bruk av Økokrims beslag for egne ligningsvedtak og frem til vedtakene forelå. Han har understreket at Økokrim ikke skulle legge føringer for premissene og konklusjonene i vedtakene, men at det samtidig var stor grad av overlapp mellom vurderingene og dokumentanalysene som måtte foretas av ligningsmyndighetene i skattesaken og de vurderinger og beslutninger som måtte treffes av påtalemyndigheten i straffesaken.

Påtaleansvarlig fulgte imidlertid endringsprosessen i Skatt vest nært og har begrunnet dette blant annet med behovet for effektiv bruk av begrensede offentlige ressurser, for at Økokrim skulle lære sakene og se hvilket faktum ligningsmyndighetene la vekt på, hvilke skatterettslige problemstillinger saken reiste osv. Den tette kontakten mellom ligningsmyndighetene og Økokrim i vedtaksfasen var også begrunnet i behovet for tilstrekkelig fremdrift i straffesaken som var avhengig av ligningsvedtakene. Det var kontakt gjennom epost og telefon, men også gjennom en rekke fellesmøter over to til fire dager. Økokrims kontakt med ligningsmyndighetene mens vedtaksarbeidet pågikk skjedde i hovedsak gjennom påtaleansvarlig, og er opplyst å ha tatt den vesentligste del av hans tid (80 – 90 %).

Vår gjennomgang av epostkorrespondanse mellom Skatteetaten og Økokrim viser at utkast til ligningsvedtak ble forelagt påtaleansvarlig. Utkast til formuleringer ble også forelagt påtaleansvarlig med spørsmål om han var enig i det som var skrevet. Påtaleansvarlig har overfor oss tilbakevist kritikken fremsatt fra skattytersiden om at Økokrim ville påvirke innholdet i ligningsvedtakene. Han har understreket at Økokrim aldri la føringer for hva Skatteetatens vedtak skulle gå ut på. På samme måte er vi gjort kjent med saksdokumentasjon hvor Skatt vest overfor Skattedirektoratet, i forbindelse med behandling av innsynssaker, presiserte at Økokrim ikke hadde lagt føringer på hvilke dokumenter fra beslaget som kunne benyttes i ligningssaken.

I denne forbindelse finner vi grunn til å påpeke at det av saksdokumenter gjort tilgjengelig for oss fremkommer at det fra Skatt vest er opplyst at påtaleansvarlig hadde gitt skattekontoret et muntlig pålegg om ikke å bruke betenkning utarbeidet av professor dr. juris Fredrik Zimmer etter oppdrag fra Økokrim. Et annet eksempel er at før utsendelse av vedtak i Valuta-forholdet, ba spesialutreder påtaleansvarlig om å få diskutere spørsmålet om hjemmel for å anvende tilleggsskatt på kildeskatt med ham.

I Borgarting lagmannsretts sak LB-2014-176629-3 som gjaldt vurdering av habiliteten for saksbehandlerne i Skatt vest uttalte retten:

"Også en slik tett dialog med Økokrim om innholdet i vedtaksutkast i sakene som fremgår av e-post fra saksbehandler 3. april 2007, faktisk utdrag side 1522, kan fremstå som uheldig."

Uttalelsen relaterer seg til en epostoversendelse fra Skatt vest til spesialutreder i Skattedirektoratet, Regjeringsadvokaten og Økokrim, vedlagt blant annet flere utkast til endringsvedtak. Det fremgår av teksten i eposten at det var flere forhold som Skatt vest ønsket å diskutere med mottakerne før ferdigstillelse av endringsvedtakene.

7.2.6 Vurdering

Gjennomgangen viser at ligningsvedtakene ble kvalitetssikret både internt i Skatteetaten og med bistand fra eksterne eksperter. Undersøkelsen har også vist at ledelsen i Skatt vest var orientert om saken. Også Skattedirektoratet var informert om saken, selv om saken ikke ble formelt behandlet i Skattedirektørens ledergruppe (SLG) før i 2013. Etter vår vurdering viser gjennomgangen at sakene er godt opplyst, og at skattyter er gitt adgang til kontradiksjon. Skattevedtakene er omfattende, begrunnet og skattyters anførsler er behandlet i vedtakene. Gjennomgangen viser også at det har vært omfattende kvalitetssikring ved at det er benyttet flere saksbehandlere, involvering av ledere, Skattedirektoratets spesialutredere, nemdsenheter samt innhenting av råd både fra eksperter, departementer og Regjeringsadvokaten. Etter vår vurdering er ligningsvedtakene forvaltningsmessig forsvarlig behandlet.

Gjennomgangen viser for øvrig at skattyter ikke fikk fullt innsyn i dokumenter beslaglagt av Økokrim og gjennomgått av Skatteetaten til bruk i ligningsbehandlingen. Hensynet til opplysning av saken, samt hensynet til at skattyter gis adgang til kontradiksjon, er forhold som taler for at skattyter i et slikt tilfelle gis adgang til selv å vurdere hvilke dokumenter som er av betydning for saken. Dette gjelder helt generelt, men gjør seg særlig gjeldende i saker om tilleggsskatt hvor skattyter etter EKM artikkel 6 nr. 3 skal sikres tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar, se Rt 2013 s 221 og Rt 2010 s 512. Etter vår vurdering vil hensynet til at skattyter gis adgang til å ivareta sine interesser under saksbehandlingen gjøre seg sterkt gjeldende i saker hvor en fremtidig straffesak baserer seg på at ligningsvedtakene er korrekte.

Det fremgår at påtaleansvarlig gjennom saksbehandlingen ikke bare ble involvert i et læringsperspektiv, men også ble gitt anledning til å kommentere på utkast til ligningsvedtak, han besluttet at professor Zimmers betenkning ikke skulle benyttes i ligningsbehandlingen, og han ble anmodet om å være med å diskutere hjemmelsgrunnlaget for å ilegge tilleggsskatt på kildeskatt.

Det er ligningsmyndighetene som har materiell- og personell kompetanse til å fatte ligningsvedtak i samsvar med kravene til forsvarlig saksbehandling, jf. skatteforvaltningsloven § 2-1. Videre har påtalemyndigheten objektivitetsplikt. Samtidig forutsetter Samarbeidsavtalen og Instruksen et samarbeid mellom Skatteetaten og påtalemyndigheten. I den forbindelse vises til gjennomgangen i overnevnte punkt 6.4.3 som gjengir rettspraksis vedrørende Skatteetatens deltakelse i etterforskning, særlig Høyesteretts uttalelse Rt. 2013 s 9:

"Lagmannsretten viser også til at føresetnaden i samarbeidsavtalen nettopp er ei slik dobbeltrolle, og at det er først ved denne det kan oppnåast vesentleg effektivisering og kvalitetsheving. I Rt-2009-1109, som gjaldt mellom anna skatte- og avgiftsunndraging, var det gjort gjeldande at revisorar frå skattestyresmaktene, som var krenka i saka, var inhabile til å delta i etterforskinga. Synsmåten førte ikkje fram, jf. avsnitta 15 og 44. Spørsmålet er ikkje direkte omtala i Rt-2012-1481, men det går klart fram at dei tilsette i Skatteetaten i ein periode arbeidde om lag halvparten av tida hos politiet og med den andre halvparten hos Skatteetaten. Om dei arbeidde med likninga i same sak er ikkje sagt. Det følgjer likevel av dette at tilsetjingshøve og arbeid hos Skatteetaten parallelt med etterforskning hos politiet normalt er greitt. Ein tilsett ved ein kontrolletat må såleis kunne delta i vidare forfølging av eit

mogeleg strafflagt tilhøve ved å gå inn i ei arbeidsgruppe i politiet. Det er såleis etter utvalsfleirtalet sitt syn heller ikkje her nokon feil ved lagmannsrettens lovtolkning."

Det fremkommer av denne avgjørelsen at ansatte i Skatteetaten – samtidig som de jobber med ligningen i samme sak – kan inngå i påtalemyndighetens etterforskningsteam. Dette innebærer at slike ansatte gis mulighet til å påvirke etterforskningsarbeidet i straffesaken. Siden det ble akseptert at de kunne jobbe halvparten av tiden med ligningen, og halvparten av tiden med etterforskningen, må dette forutsetningsvis også innebære at den påvirkning disse ansatte utsettes for i forbindelse med etterforskningen, nødvendigvis også vil kunne påvirke ligningsbehandlingen. Selv om dette ikke er uttrykkelig drøftet i Høyesteretts avgjørelse, vil det være rimelig å forstå avgjørelsen på denne måten, jf rettens henvisning til lagmannsrettens uttalelse om at det er først ved en slik dobbeltrolle det kan oppnås "vesentlig effektivisering og kvalitetsheving."

Påtalemyndigheten ble ved dette gitt en indirekte mulighet til å påvirke ligningsbehandlingen. Høyesteretts avgjørelse gir imidlertid ingen direkte anvisning på om påtalemyndigheten kan involveres direkte i ligningsbehandlingen slik det skjedde i Transocean-skattesakene ved at utkast til vedtak ble oversendt påtalemyndigheten for uttalelse. En slik praksis ble som nevnt ansett uheldig av Borgarting lagmannsrett i den sivile Utbytte-saken (LB-2014-176629-3).

Etter vår vurdering bør Skatteetaten i samarbeid med påtalemyndigheten nærmere vurdere og fastlegge rammene for samarbeid mellom Skatteetaten og påtalemyndigheten som vedrører ligningsbehandlingen, både med hensyn til å sikre en forvaltningsmessig forsvarlig håndtering, effektiv utnyttelse av det offentliges samlede ressurser og samtidig ivaretagelse av påtalemyndighetens objektivitetsplikt.

7.3 Saksbehandlingstid

7.3.1 Generelt om saksbehandlingstid

Skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken uten ugrunnet opphold. Dette er nå lovfestet i skatteforvaltningsloven § 5-2, men fulgte tidligere av forvaltningsloven § 11. Hva som anses som ugrunnet opphold vil variere med sakens art, størrelse, kompleksitet og i hvilken grad parten selv bidrar til sakens opplysning. Imidlertid skal ligningsmyndighetene normalt behandle krav om partsinnsyn i saksdokumenter innen én til tre dager, jf. Sivilombudsmannens årsmelding 2008 side 69.

Det følger av domstolspraksis at skattemyndighetene sin endringsadgang etter skatteforvaltningsloven kapittel 12 (tidligere ligningsloven kapittel 9) kan tapes ved passivitet. Disse reglene gjelder i tillegg til § 5-2 og kommer til anvendelse etter at en sak er tatt opp innenfor fristreglene fastsatt i loven.

Rettspraksis viser at det skal mye til før endringsadgangen anses bortfalt. Vurderingen er knyttet til hva som har forårsaket den lange saksbehandlingstiden og vil være en avveining mellom den skattepliktiges opptreden og skattemyndighetens saksbehandling. I Rt. 1967 s.781 medførte en passivitet på ca. 5 år at endringsadgangen var bortfalt.

7.3.2 Særskilte krav ved avgjørelser om tilleggsskatt, jf. EMK art. 6 nr. 1

Tilleggsskatt er å regne som straff etter EMK, jf. Rt. 2000 s. 996 og Rt. 2010 s. 1121. Saker om tilleggsskatt må derfor avgjøres innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 6 nr. 1. I henhold til EMD-praksis vi spørsmålet om avgjørelsen er truffet innen rimelig tid bero på en vurdering av sakens kompleksitet, skattepliktiges atferd, myndighetenes håndtering av saken, og eventuelt også hva som står på spill for den skattepliktige.

Fristen begynner å løpe når personen regnes som "siktet". Dette er tilfellet når varsel om tilleggsskatt er gitt, se Rt. 2000 s. 996 (side 1020), men fristen kan etter en konkret vurdering starte å løpe også når et eventuelt foreløpig varsel mottas. Ordinære kontrolltiltak som bokettersyn vil normalt ikke legges til grunn som utgangspunkt for fristen. Fristen avbrytes når saken er endelig avgjort ved rettskraftig dom eller på annen måte, se Rt. 2000 s. 996 (side 1002). I saker som ikke prøves for retten vil fristavbruddet skje når endelig vedtak fra skattekontor eller skatteklagenemnd foreligger.

I henhold til praksis stilles det strengere krav til rask avgjørelse i de enklere sakene, se EMDs dom 23. september 1997, Robins mot Storbritannia. Der ble det lagt til grunn at artikkel 6 var brutt når myndighetene hadde brukt over fire år på en *"relatively straightforward dispute over costs"*, se avsnitt 34.

Et omfattende faktum, behov for kontakt med andre lands skattemyndigheter, juridisk kompliserte saker, og antall forvaltnings- og domstolsledd saken har vært behandlet i, er forhold som kan rettferdiggjøre at saken er avgjort innen rimelig tid, selv om det har gått mange år. I henhold til praksis er terskelen høy for at sakens kompleksitet alene kan begrunne lang saksbehandlingstid. Har det forekommet perioder med inaktivitet fra myndighetenes side, skal det særlig mye til for at kompleksiteten blir vektlagt overhodet, se Sonja Lidia Berg: *Rimelig saksbehandlingstid etter EMK i Skatterett* nr. 1 2017 side 41.

7.3.3 Oversikt over sakene

Saksbehandlingstiden i skattesakene kan oppsummeres slik:

- I Polar Pioneer-forholdet ble varsel til TONI sendt 10. oktober 2000, og vedtak ble truffet av overligningsnemnda den 17. februar 2003. Saken ble rettskraftig avgjort ved Stavanger tingretts dom 4. februar 2005,
- i Utbytte-forholdet ble varsel til Transhav AS sendt 22. september 2004. TOIVL og TOL ble varslet hhv 27. og 28. februar 2008. Vedtak ble truffet av Skatteklagenemnda den 24. februar 2012, og forholdet ble rettskraftig avgjort ved Borgarting lagmannsretts dom 9. januar 2017,
- i Konsernbidrag-forholdet ble varsel til Transocean AS sendt den 14. desember 2004, og endelig vedtak ble truffet av Skatt vest den 14. april 2009,
- i Arcade-forholdet ble varsel til skattyter sendt den 3. desember 2007, og endelig vedtak ble truffet av Skatt vest den 22. mars 2010. Forholdet ble rettskraftig avgjort ved Oslo tingretts dom 1. mars 2013, og
- i Valuta-forholdet varsel til skattyter sendt den 6. april 2006, og endelig vedtak ble truffet av Skatteklagenemnda den 9. desember 2011. Forholdet ble rettskraftig avgjort ved Høyesteretts dom 3. juni 2016.

7.3.4 Anførsel om passivitet

I valutasaken (sak LB-2013-112760) ble anførsel om passivitet fremmet av skattyter i lagmannsretten under henvisning til den såkalte Rodeløkken-dommen (Rt-1967-581) og Slørdahl-dommen (Rt-1995-1883). Skattyter anførte at ligningsvedtaket var ugyldig etter reglene om passivitet. Skattyter viste videre til:

"Det følger av disse dommene at en passivitetsperiode på 4-5 år avskjærer endringsadgang, mens passivitet på under to år ikke gjør det. Det avgjørende er når skattekontorets aktivitetsplikt oppstod. Primært er dette da skattekontoret fikk alle opplysninger. Skattyter har krav på at beslutning om ligningsmessig behandling deretter treffes innen rimelig tid. I dette tilfellet har skattekontoret hatt alle relevante opplysninger på bordet siden Transhavs selvangivelse ble innlevert i mai 2000. I tillegg fikk skattekontoret tilgang til Økokrims beslag fra 2005. I forhold til Transocean Inc. som skattyter for eventuell kildeskatt, ble det utvist fullstendig passivitet helt til mai 2008 da Transocean Inc. ble varslet. Vedtaket forelå i mars 2009. Siden er det gått ytterligere tid før klagenemnda traff sitt vedtak og før saken får sin avgjørelse for domstolene. Det er i dette tilfellet gått for lang tid i forhold til passivitetsreglene."

Til dette uttalte lagmannsretten at:

"[...] Ut i fra rettspraksis og juridisk teori, jf. blant annet Harboe m.fl. "Ligningsloven. Kommentirutgave" side 338-339, skal det mye til før endringsadgangen går tapt ved passivitet. I utgangspunktet er det lagt til grunn at det må være tale om en passivitetsperiode på 4-5 år, og at passiviteten er klanderverdig. Det er mulig at også den samlede saksbehandlingstiden alene kan være av en slik varighet at endringsadgangen av den grunn er gått tapt."

Lagmannsretten kan ikke se at det er grunnlag for å si at det foreligger en passivitet i et slikt omfang, eller av en slik klanderverdig karakter, at endringsadgangen er gått tapt. Ligningsmyndighetene sendte varsel om endring til Transhav i april 2006. Det kan hevdes at det var uheldig at det ikke ble sendt separat varsel om kildeskatt til Transocean Inc. før i mai 2008, men det er vanskelig å karakterisere dette som klanderverdig passivitet. Lagmannsretten kan ikke se at det er mye å utsette på den tiden som gikk frem til vedtaket i mars 2009. Deretter gikk det over to og et halvt år før vedtaket i Skatteklagenemnda forelå i desember 2011. Dette var isolert sett lang saksbehandlingstid. Men en vesentlig del av tidsbruken kan forklares med en tvist om Transocean Incs rett til dokumentinnsyn i perioden 2009-2010. Det var legitimt av Transocean Inc. å ta opp disse spørsmålene, men det hadde naturlig nok konsekvenser for fremdriften i saksbehandlingen hos Skatt vest. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er tale om passivitet over noen lengre periode. Den samlede saksbehandlingstiden fra varsel ble sendt til Transhav i 2006 og til vedtaket i Skatteklagenemnda forelå i desember 2011 kunne med fordel ha vært kortere. Særlig når tidsbruken vurderes i lys av at saken gjelder et avgrenset spørsmål. Lagmannsretten mener likevel ikke at det er tale om en passivitet - verken under saksbehandlingen eller samlet sett - som innebærer at endringsadgangen var tapt."

Lagmannsretten fant altså ikke at det forelå passivitet av en karakter som kunne tilsi tap av endringsadgang. Anke fra skattyterne til Høyesterett ble fremmet, men forkastet (HR-2016-1179-A).

Både for Valuta- og Utbytte-forholdet ble fremdriften i vedtaksprosessen påvirket av den rettslige behandlingen av Transoceans anførsel om at ligningskontoret ikke skulle få tilgang til de beslaglagte dokumentene til bruk i endringsvedtak. Som det fremgår ovenfor fremsatte Transocean i 2006 anførsler om at beslaget ikke kunne overlates til ligningskontoret. Økokrim fremsatte begjæring for Oslo tingrett den 25. september 2006 om å gi skattemyndighetene tilgang til beslaget, og Høyesteretts avgjørelse forelå 1. februar 2008. Totalt tok den rettslige prøvingen av utleveringsspørsmålet således mer enn 16 måneder.

7.3.5 Saksbehandlingstid ved illeggelse av tilleggsskatt

I Utbytte-saken ble spørsmål om saksbehandlingstid ved illeggelse av tilleggsskatt behandlet av Oslo tingrett (12-135791TVI-OTIR/08) hvor tingretten (s. 86) uttalte at:

"For det tredje er det gått urimelig lang tid fra arbeidet med kildeskattetemaet ble påbegynt og til det forelå vedtak i Skatteklagenemnda. Den europeiske menneskerettighetskonvensjon (EMK) artikkel 6 nr. 1 fastsetter at enhver har krav på rettergang "innen rimelig tid". EMK er etter menneskerettsloven 1999 norsk rett og går foran annen norsk lovgivning. Saken gjelder kildeskatt for utbytte avsatt i næringsoppgaven for inntektsåret 2000 og utbetalt i 2001. Allerede i 2001 ble det påbegynt et omfattende bokettersyn – den gang med utgangspunkt i temaet mer-verdiavgift. Det gikk først tre år fra selvangivelse, næringsoppgave og aksjonær-skjemaer ble sendt inn, til det ble rettet forespørsel til Danmark. Stavanger lignings-kontor ba i april 2004 Skattedirektoratet om bistand til å få innhentet opplysninger om TOHA fra Danmark og opplyste at man hadde hatt kontroll i Transhav og så på spørsmålet om kildeskatt. Svaret forelå i juni 2004. Den 22. september 2004 ble det første varselet om gjennomskjæring sendt til Transhav og meddelt at tilleggsskatt kan bli ilagt. Det gikk deretter nesten fire år til det ble fattet ligningsvedtak overfor Transhav. Til tross for beløpenes størrelse og utenlandsk aksjeeier synes det som om det i realiteten bare har vært én saksbehandler på saken, og hun hadde permisjon i deler av 2005 og 2006. I februar 2008 ble ligningsvedtaket fattet og sendt til Transhav. I oktober 2008 ble det fattet vedtak overfor TOL og TOIVL. Skatteklagenemndas vedtak er datert 24. februar 2012.

Når det gjelder rimelig tid etter EMK, må det presiseres at det er noe annet enn fristbestemmelsene i ligningsloven. Rimelig tid er knyttet til saksbehandlingstiden, mens fristen etter ligningsloven gjelder når ligningsmyndighetene ikke lenger kan ta opp en tidligere foretatt ligning og begynne å behandle den på ny.

Forsvarlig ligningsarbeid ville – i en sak av denne dimensjon der ligningsmyndighetene visste at svært store beløp skulle ut av landet, og det kom begjæring om forhåndsligning – ha vært at arbeidet med kildeskattetemaet ble prioritert og da slik at det enten ble besluttet gjennomskjæring eller i hvert fall meldt et krav overfor selskapet med nødvendige forbehold, men med den følge at Transhav måtte holdt tilbake beløp for betaling av eventuell kildeskatt. Avviklingen av Transhav skjedde etter det som er opplyst i saken, i samsvar med aksjelovens bestemmelser. I tillegg til begjæringen om forhåndsligning har det skjedd et kreditorvarsel ved kunngjøring fra Brønnøysund. Det er ikke opplyst at mulig krav på kildeskatt ble meldt.

Etter praksis vedrørende EMK er det ikke slik at arbeidsbyrde eller ressurssituasjon kan rettferdiggjøre lang saksbehandlingstid. Økokrims arbeid med sider av saken har heller ikke særlig relevans for saksbehandlingstiden knyttet til den ligningsmessige siden av saken.

Ut fra sakens dokumenter må det kunne konstateres at en vesentlig del av perioden fra 2001 til 2012 har saken ligget uten å være gjenstand for aktiv behandling. Dette gjelder også i perioden fra ligningsmyndighetene hadde svar fra Danmark i 2004 og til ordinært vedtaket ble fattet i 2008, og i perioden fra det ordinære vedtaket i 2008 til det forelå vedtak i Skatteklagenemnda i 2012.

Etter en samlet bedømmelse av denne saken med vekt på sakens karakter og partenes atferd finner retten at det ikke foreligger avgjørelse innen rimelig tid og overtredelsen er så omfattende at det ikke grunnlag for illeggelse av tilleggsskatt."

Oslo tingrett fant altså at det var grunnlag for illeggelse av kildeskatt. Kravet om tilleggsskatt ble avvist av flere grunner, men også som følge av at saksbehandlingen ikke hadde skjedd innen rimelig tid.

Som det fremkommer ovenfor i punkt 7.3.2 begynner fristen å løpe når personen regnes som "siktet". Dette er tilfellet når varsel om tilleggsskatt er gitt, men fristen kan etter en konkret vurdering starte å løpe også når et eventuelt foreløpig varsel mottas. Ordinære kontrolltiltak som bokettersyn vil normalt ikke legges til grunn som utgangspunkt for fristen. I saken mottok TOIVL og TOL varsel om tilleggsskatt først i 2008.

Skatt vest inngav særskilt anke over tilleggsskattespørsmålet og anførte følgende om vurderingen av kravet om avgjørelsen innen rimelig tid i henhold til EMK:

"I punkt 8.3 konkluderer retten med at spørsmålet om illeggelse av tilleggsskatt ikke er avgjort innen rimelig tid, jf. EMK artikkel 6 nr. 1. Tingretten foretar ingen uttrykkelig drøftelse av hva som er fristens utgangspunkt. Fristen kan imidlertid vanskelig begynne å løpe før TOL og TOIVL ble varslet om at det var aktuelt å ilegge tilleggsskatt. Endring av selve ligningen er ikke skatt [skal være straff] i EMDs forstand. TOL og TOIVL ble i den foreliggende sak varslet om mulig tilleggsskatt i begynnelsen av 2008, mens vedtak i første instans forelå mot slutten av 2008. Dette er åpenbart innenfor rimelig tid. Behandlingen for Skatteklagenemnda tok flere år, men dette skyldes i stor grad hvordan skattyterne valgte å angripe saken. Staten kan ikke se at den er noe å bebreide for tidsforløpet i saken. Tingrettens drøftelse bærer sterkt preg av at dette er et grunnlag tingretten har funnet frem til på egenhånd."

Etter Høyesteretts avgjørelse i valutasaken (HR-2016-1179-A), hvor retten fant at det ikke var hjemmel i ligningsloven for å ilegge utenlandsk aksjonær uten opplysningsplikt til norske skattemyndigheter tilleggsskatt, trakk staten sin anke over tilleggsskattespørsmålet. Spørsmålet om saksbehandlingstiden ved illeggelse av tilleggsskatt ble dermed ikke prøvd i Borgarting lagmannsrett (LB-2014-176629-3).

På denne bakgrunn finner vi ikke grunnlag for å konkludere med at avgjørelsen ikke var fattet innen rimelig tid.

7.3.6 Håndtering av innsynsbegjæringer

Vi er bedt om å vurdere den forvaltningsmessige behandlingen av innsynsbegjæringer i Transocean-saken. Selv om Mandatet ikke omfatter en vurdering av hvorvidt avgjørelser rettslig sett er korrekte, men kun om saksbehandlingen har vært forvaltningsmessig forsvarlig, vil vi innledningsvis knytte noen generelle kommentarer til Skatteetatens vurdering av innsynsbegjæringer i Transocean-sakene.

Skattedirektoratet behandlet i vedtak av 2. juni 2010 klage over Skatt vests avslag på skattyters krav om innsyn av 11. november 2009. I vedtakets vurdering av om det skulle gis merinnsyn ble det vist til at innsyn var forhindret av straffeprosessloven § 61c annet ledd. Etter denne bestemmelsen kunne påtalemyndigheten pålegge enhver som utfører tjeneste eller arbeid for statlig eller kommunalt organ, taushetsplikt når opplysningene måtte holdes hemmelig av hensyn til etterforskningen i saken.

En tilsvarende bestemmelse er videreført i § 35 i lov 28. mai 2010 nr. 16 om behandling av opplysninger i politiet og påtalemyndigheten (politiregisterloven). Av § 11-5 i politiregisterforskriften fremkommer at et slikt pålegg alltid skal gis skriftlig, og det skal minst fremgå hva som er det rettslige grunnlaget for taushetsplikten og hvilke opplysninger som er omfattet av taushetsplikten.

Skatt vest uttrykte i epost av 18. januar 2011 at Skatteetaten ikke hadde mottatt noe formelt pålegg om taushetsplikt fra Økokrim i henhold til straffeprosessloven § 61c annet ledd. Det var imidlertid mottatt et muntlig pålegg om ikke å bruke betenkning utarbeidet av Zimmer etter oppdrag fra Økokrim. Det fremgår av saksdokumentasjon gjort kjent for oss at skattekontoret underforstått hadde oppfattet det slik at det ikke hadde anledning til å utlevere alle dokumenter som Økokrim hadde gjort tilgjengelig for skattekontoret, men som Skattekontoret ikke selv hadde lagt til grunn for endringsligningen.

Skattemyndighetene må foreta vurderinger av innsynsbegjæringer i henhold til eget regelverk. Bare der det foreligger et skriftlig pålegg gitt i henhold til politiregisterloven § 35 og politiregisterforskriften § 11-5 kan innsyn nektes på slikt grunnlag. I en situasjon som den foreliggende, der det er gjort beslag som hindrer skattyter tilgang til dokumenter vedkommende ellers ville hatt tilgang til, tilsier hensynet til sakens opplysning og partens adgang til kontradiksjon at innsyn gis så langt mulig, se vår vurdering under punkt 7.2.4 om kontradiksjon.

Gjennomgangen er gjort i et læringsperspektiv. Den er derfor begrenset til noen enkeltsaker, og har til hensikt å belyse mer generelt hvordan slike saker ble behandlet i Transocean-sakskomplekset. Krav om innsyn er også behandlet for domstolene, men disse vil bare i begrenset grad omtales her.

Vurderingen av den forvaltningsmessige behandlingen av innsynsbegjæringene er knyttet til behandling av innsynskrav etter ligningsloven § 3-4 hvor det fremkommer at skattyter har rett til å bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning. Bestemmelsen gir også regler om når innsyn kan utsettes til et senere tidspunkt, om når innsyn kan nektes, samt hvilke avgjørelser som kan påklages til Skattedirektoratet.

Krav til behandling av innsynssaker etter ligningsloven § 3-4 har vært behandlet av Sivilombudsmannen, se Sivilombudsmannens årsmelding 2008 s. 69. Han fremhevet viktigheten av at saker om dokumentinnsyn behandles hurtig. I korte trekk gjorde Sivilombudsmannen gjeldende at skattekontoret skal sende ut foreløpig svar med angivelse av forventet saksbehandlingstid i henhold til de ulovfestede prinsippene for god forvaltningsskikk ligningsforvaltningen er bundet av. Selv om § 3-4 ikke satte noen frist for behandling av innsynsbegjæringer, uttalte Sivilombudsmannen at ved en innkommet innsynsbegjæring var utgangspunktet at den burde avgjøres samme dag, og iallfall innen en til tre dager, med mindre det gjorde seg gjeldende særlige forhold som tilsa at et noe lengre tidsforløp kunne aksepteres. Når en klage over nektet innsyn ble behandlet i to instanser måtte det godtas at saksbehandlingstiden ble noe lengre. Sivilombudsmannen uttalte:

Skatt vests begrunnelse for den lange saksbehandlingstiden synes i hovedsak å være at saken har reist kompliserte rettslige spørsmål. På generelt grunnlag kan det at en innsynssak er komplisert eller omfatter en stor dokumentmengde, være forhold som legitimerer en lengre saksbehandlingstid enn de utgangspunkter som er antydnet ovenfor. Forutsetningen må likevel være at den lengre saksbehandlingstiden er nødvendig ut fra hensynet til et materielt riktig resultat på innsynsspørsmålet, og at forvaltningsorganet sørger for en rimelig fremdrift i saken. Det må i denne sammenheng også ses hen til partens interesse i å få avgjort innsynsspørsmålet i forvaltningen, bl.a. med tanke på å kunne bringe et eventuelt avslag inn for domstolene eller ombudsmannen.

Når det gjelder den konkrete vurderingen uttalte Sivilombudsmannen at:

"I As tilfelle gikk det over én måned fra avslaget på innsyn ble påklaget til Xs ligningskontor til klagen ble oversendt Hordaland fylkeskontor. Allerede dette må – i hvert fall som et utgangspunkt – antas å ligge i grenseområdet for hva som kan anses som forsvarlig saksbehandlingstid totalt sett. Det påfølgende tidsforløpet på over 18 måneder frem til Skatt vests endelige avgjørelse i saken må under enhver omstendighet anses å ligge langt utenfor grensene av det som med rimelighet kan anses som akseptabel saksbehandlingstid i innsynssaker."

Ved denne vurderingen så Sivilombudsmannen hen til saksbehandlingsbestemmelsene i offentlighetsloven, som nå er opphevet. I veileder fra Justis- og politidepartementet til den någjeldende offentleglova fremkommer at:

"innsynskravet skal avgjerast så snart som det er praktisk mogleg. Vanlege krav bør avgjerast same dag som dei er mottekne, eller i alle fall innan éin til tre verkedagar."

Fagdepartementet legger således til grunn samme forståelse som Sivilombudsmannen, og det må derfor forventes at Sivilombudsmannen ville kommet til samme konklusjon også etter at Offentleglova trådte i kraft 1. januar 2009. Etter Skatt vests interne rutiner skulle svar på innsynsbegjæringer gis innen tre dager.

Innsyn

I henhold til ulovfestede regler om god forvaltningsskikk, Sivilombudsmannens praksis samt Justis- og politidepartementet veileder til offentleglova følger at:

- Saker om dokumentinnsyn skal behandles hurtig.
- Ved en innkommet innsynsbegjæring er utgangspunktet at den bør avgjøres samme dag, og ikke senere enn innen tre dager. Tar det lenger tid skal Skattekontoret sende ut foreløpig svar med angivelse av forventet saksbehandlingstid.
- Gjør det seg gjeldende særlige forhold, og ved klage som behandles i to instanser, kan et noe lengre tidsforløp aksepteres.
- En måned må som et utgangspunkt antas å ligge i grenseområdet for hva som kan anses som forsvarlig saksbehandlingstid totalt sett.

Nedenfor gjennomgås Skatteetatens håndtering av innsynsbegjæring i tre av skattesakene, Arcade-, Utbytte- og Valuta-forholdet.

I Arcade-forholdet oversendte Skatt vest utkast til vedtak 12. september 2008. Skattyter kommenterte utkastet i brev datert 15. desember 2008. I brevets punkt 1 fremkommer:

"Vår hypotese vil kunne underbygges eller avkreftes ved en gjennomgang av styreprotokoller, generalforsamlingsprotokoller og årsoppgjør for årene forut for 2001. Ifølge beslagsprotokoll er disse dokumentene beslaglagt av Økokrim, og så vidt forstås gjort tilgjengelig for Skatt Vest. Vi mener dette er klart relevant informasjon, og at også denne bør gjøres tilgjengelig for oss som del av saksbehandlingen. Dette gjelder enn mer ettersom det i utkastet er lagt vesentlig vekt på et synspunkt om at det ikke skulle ha skjedd vesentlige endringer i selskapets ledelse fra 2000 til 2001."

Skattyter fikk aldri noen tilbakemelding vedrørende ovennevnte, og i arbeidet med rapporten er det fremkommet at ovennevnte ikke ble ansett som en klar innsynsbegjæring. Etter vårt syn er det rimelig å oppfatte ovennevnte som en innsynsbegjæring, og i den grad Skatt vest skulle være usikker med hensyn til om en innsynsbegjæring var fremsatt, kunne dette enkelt vært avklart med skattyter. Etter vårt syn er innsynsbegjæringen følgelig ikke behandlet innen de frister som gjelder for behandling av innsynsbegjæring.

Ovennevnte innsynsbegjæring ble fulgt opp epost av 24. september 2009 fra skattyter til Skatt vest:

"I vårt brev av 15. desember 2008 ba vi på vegne av Arcade Drilling AS om fullstendig innsyn i denne sakens dokumenter. Denne henvendelsen er fremdeles ikke besvart fra skattekontorets side. Ifølge Skatt Vests egne interne saksbehandlingsrutiner for behandling av innsynsbegjæring (referert i Sivilombudsmannens årsmelding 2008 s. 69), skal vi ha

svar innen 3 dager. Hvis svar ikke kan gis innen 3 dager, så skal vi ha beskjed om det umiddelbart. Et eventuelt avslag skal begrunnes."

Skatt vest avsto begjæringen i epost av 2. oktober 2009 hvor de la til grunn av utkastet til vedtak var vedlagt de dokumenter skattekontoret bygget på, og at det dermed allerede var gitt innsyn etter ligningsloven § 3-4:

"Spørsmål om innsyn i det samlede beslag som er gjort i saken, er et forhold som må tas opp direkte med Økokrim."

I brev av 7. oktober 2009 fra skattyter ble Skatt vest bedt om å begrunne avslaget, samtidig som skattekontorets beslutning om ikke å gi fullt innsyn i sakens dokumenter ble påklaget til Skattedirektoratet.

I brev av 19. oktober 2009 fra Skatt vest ble avslaget begrunnet med at beslaget som sådan var underlagt Økokrims rådighet. Spørsmålet om innsyn i beslaget måtte således tas opp med Økokrim. Videre la Skatt vest til grunn at de etterspurte dokumentene ikke var omfattet av innsynsretten etter ligningsloven § 3-4 nr. 1, og at klageretten som er oppstilt i ligningsloven § 3-4 nr. 4 ikke kom til anvendelse.

Skattyter tok samme dag kontakt med Skatt vest hvor det blant annet fremkom:

"Det ser ut til å bero på en misforståelse at vår klage er behandlet av skattekontoret og ikke Skattedirektoratet. Selv om vårt brev er stilet til dere, som det kontor som har fattet vedtaket om å ikke gi ytterligere innsyn, er det Skattedirektoratet som er klageinstansen. Det fremgår tydelig både av vårt brev og av sitater i svaret deres.

[...]

Kan du for ordens skyld bekrefte at vår klage er oversendt Skattedirektoratet som klageinstans for behandling?"

I brev 23. oktober 2009 fra Skatt vest ble klagen av 7. oktober oversendt til Skattedirektoratet ved Rettsavdelingen sammen med Skatt vests brev av 19. oktober. Skattyter ble orientert om oversendelsen.

I epost av 29. oktober 2009 fra skattyter til Skatt vest fremkommer:

"Vi arbeider med en utfyllende klage vedr. avslag på dokumentinnsyn, og ville sette pris på at klagebehandling avventer våre utfyllende kommentarer. Har du hørt noe nærmere om hvem som vil være saksbehandler hos Skattedirektoratet ennå?"

Utfyllende kommentarer fra skattyter ble oversendt Skattedirektoratet i brev av 1. november hvor det videre fremkom:

"Skatt vest har i e-post 2. oktober 2010 ("Vedtaket") avslått Arcade Drilling AS' begjæring om fullt dokumentinnsyn i skattesak som gjelder selskapet. Vedtaket ble påklaget ved vårt brev av 7. oktober, og klagen ble avslått av skattekontoret i brev av 19. oktober 2009. Etter gjentatt henvendelse fra vår side skal klagen ifølge Skatt vest være oversendt Skattedirektoratet som rett klageinstans."

I epost av 13. november 2009 ba Skattedirektoratet Skatt vest om nærmere opplysninger i saken. Tilbakemelding til Skattedirektoratet ble gitt i epost av 24. november 2009. Etter dette er det ikke fremkommet noen korrespondanse i saken før Skattedirektoratet fattet sitt vedtak i klagesaken 19. mars 2010 hvor Skatt vests avslag på krav om ytterligere innsyn i saksdokumenter ble stadfestet.

Kort oppsummert ble fornyet begjæring om innsyn fremsatt 24. september 2009, og denne begjæringen ble avslått 2. oktober 2009. Avslaget ble påklaget 7. oktober, og klagen ble videresendt klageorganet 23. oktober 2009. Etter å ha mottatt nærmere opplysninger fra skatt vest 24. november 2009, fattet Skattedirektoratet vedtak i klagesaken 19. mars 2010.

Innsynsbejæringen ble ikke behandlet innen fristen på tre dager. Det ble heller ikke gitt noe foreløpig svar innen denne fristen. Skattekontoret har vist til at skattyter ikke bare ba om overleverte dokumenter, men dokumenter skattekontoret hadde hatt tilgang til. Dette var i prinsippet hele beslaget, og ikke alt dette var tilgjengelig for skattekontoret. Etter vår vurdering må dette anses som et særlig forhold som tilsa at et noe lengre tidsforløp kunne aksepteres. Avgjørelsen som ble fattet 2. oktober 2009, det vil si etter åtte dager, bør etter vårt syn derfor kunne anses som forvaltningsmessig forsvarlig. En forsvarlig håndtering av de anførsler som var fremsatt i klagen av 7. oktober 2009 innebærer etter vårt syn at Skatt vests avgjørelse av klagen etter 11 dager, samt videresending av klagen etter 16 dager også kan anses for å ligge innenfor det som er forvaltningsmessig forsvarlig slik dette er uttrykt av Sivilombudsmannen. Gitt den tid som gikk, burde imidlertid klager vært gitt et foreløpig svar.

Behandlingen av innsynssaken tok i underkant av seks måneder. Fra skattedirektoratet mottok klagen, til den var ferdigbehandlet, gikk det fem måneder. Fra Skattedirektoratet mottok utfyllende opplysninger fra Skatt vest, til klagen var ferdigbehandlet gikk det ca. fire måneder. Skattemyndighetene har vist til at det i Transocean forelå et krav om innsyn i en nær udefinert dokumentmasse, at innsynskravet bl.a. rettet seg mot dokumenter som ikke var i Skatteetaten besittelse, og ethvert internt dokument i etaten, herunder alle e-poster mellom saksbehandlere. Innsynskravet ble derfor ansett som både faktisk og rettslig utfordrende. Etter vår vurdering kan ovennevnte forhold ikke sies å være av en slik art at det forsvaret en samlet saksbehandlingstid på seks måneder, jf. ovennevnte uttalelse fra Sivilombudsmannen.

Skattemyndighetene har videre vist til at det i saken ikke forelå klagerett, og at det derfor er spørsmål om saksbehandlingsrutinene i det hele tatt gjaldt for klagebehandlingen. Etter vår vurdering kan dette ikke få som konsekvens at tilbakemeldingen til skattyter først kommer etter flere måneder. Som Sivilombudsmannen har fremholdt må man se hen til partens interesse i å få avgjort innsynsspørsmålet i forvaltningen, bl.a. med tanke på å kunne bringe et eventuelt avslag inn for domstolene eller ombudsmannen. Selv om man skulle mene at klagerett ikke foreligger, må tilbakemelding i saken derfor gis hurtig slik at skattyter gis anledning til å bringe saken fremover på annen måte.

Etter vårt syn oppfyller den forvaltningsmessige håndteringen av klagen dermed ikke kravet til hurtig behandling, og en samlet saksbehandlingstid fra begjæringen ble fremsatt til avgjørelsen av klagen på ca. seks måneder må etter vår vurdering ligge utenfor grensene av det som med rimelighet kan anses som akseptabel saksbehandlingstid i innsynssaker.

I Utbytte-forholdet har det vært en rekke innsynsbegjæringer. I klage av 30. november 2008, stempelt som mottatt hos Skatteetaten 8. desember 2008 viste skattyter til ligningsloven § 3-4 og ba om innsyn samtlige dokumenter skattekontoret hadde hatt tilgang til ved behandling av saken. I brev av 11. desember gav Skatt vest slik tilbakemelding:

"Skattekontoret har gjort til kjenne overfor [...] at kontoret er av den oppfatning at ligningsmyndighetene uten godkjenning fra Økokrim ikke kan levere ut dokumenter som en mener ikke har betydning for saken.

Skattekontoret er kjent med at Økokrim har en dialog med [...] vedrørende spørsmålet om innsyn i beslaglagte dokumenter, og ber i den forbindelse om en redegjørelse fra Økokrim. Videre ber skattekontoret om Økokrims syn på kravet overfor skattekontoret om dokumentinnsyn."

I brev av 14. september 2009 fra skattyter til Skatt vest ble innsynsbegjæringen gjentatt:

"I klagen har vi gjort oppmerksom på at sentrale dokumenter i saken er beslaglagt av Økokrim. Til tross for gjentatte anmodninger har vi fremdeles ikke fått tilgang til disse dokumentene. Således er sakene fremdeles ikke i en fase der det skjer reell kontradiksjon.

Sakene synes på mange måter fastlåst, ved at Økokrim vil ha en avgjørelse av den enkelte skattesak før de går videre. Vi vil gjenta vår anmodning om dokumentinnsyn. Når slikt innsyn gis, forventer vi å kunne sende inn ytterligere dokumentasjon knyttet til sakene."

Skatt vest gav tilbakemelding i brev av 21. september 2009:

"De dokumentene skattekontoret har mottatt fra Økokrim vedrørende Transhav AS og utbytteforholdet er samlet i to ringpermer. Skattekontoret har ved endringsligningen bygget på relevante dokumenter fra disse ringpermer, og dokumentene er tidligere oversendt, jf. vedtak av 07.10.2008 side 106.

Skattekontoret finner nå å kunne oversende det resterende materialet i disse to permene. Skattekontoret har ikke anledning til å gi selskapet innsyn i de dokumentene som Økokrim har beslaglagt og som er i Økokrim sin besittelse. Spørsmål om innsyn i det samlede beslag som er gjort, er et forhold som må tas opp direkte med Økokrim."

Heller ikke i dette tilfellet ble innsynsbegjæringen behandlet innen fristen på tre dager. Det ble heller ikke gitt noe foreløpig svar innen denne fristen. Det forhold at dokumenter det ble bedt om innsyn i var overlevert fra Økokrim, må etter vår vurdering anses som et særlig forhold som tilsa at et noe

lengre tidsforløp kunne aksepteres. Tilbakemelding på innsynsbegjæringene ble i dette tilfellet gitt etter henholdsvis 11 dager og etter en uke, og dette bør som kunne anses som forsvarlig.

Vi er imidlertid ikke kjent med at Skatt vest orienterte skattyter om fremdrift i innsynssaken mellom 11. desember 2008 og 14. september 2009 da skattyter gjentok innsynsbegjæringen. Etter vårt syn burde slik orientering vært sendt. Etter vår vurdering må uansett en periode på mer enn ni måneder fra begjæringen ble fremsatt til innsyn ble gitt ligge klart utenfor grensene av det som med rimelighet kan anses som akseptabel saksbehandlingstid i innsynssaker.

Ny innsynsbegjæring ble fremsatt av skattyter i brev av 15. oktober 2009:

"Vi takker for mottatte opplysninger. Så vidt forstås har vi med dette fått innsyn i samtlige av de beslaglagte dokumenter fra Transhav AS som er oversendt fra Økokrim til Skatt vest i anledning saken.

Derimot er det ikke ennå gitt innsyn i sakens øvrige dokumenter. Vi tillater oss av den grunn å be om innsyn også i sakens øvrige dokumenter."

I brev av 4. november kom skattyter med tilleggskommentarer til begjæringen fremsatt 15. oktober. Dagen etter sendte Skatt vest foreløpig svar med angivelse av forventet saksbehandlingstid. Begjæringen ble avslått av Skatt vest i brev av 11. november 2009. Avslaget var dels begrunnet av hensyn til videre undersøkelser i saken og at dokumentene ikke ble ansett som saksdokument i den aktuelle sak.

Avslaget ble påklaget av skattyter i brev av 23. november 2009. Skatt vest fant ikke å kunne omgjøre vedtaket av 11. november 2009, og oversendte klagen dagen etter til Skattedirektoratet. Det fremkom ikke av oversendelsesbrevet hvorvidt skattyteres anførsler i klagen var vurdert av Skatt vest. I brev av 16. desember 2009 ba Skattedirektoratet skattekontoret om å kommentere anførselene som ble fremsatt i klagen. Tilbakemelding ble gitt to dager senere, 18. desember 2009. I vedtak av 2. juli 2010 fastholdt Skattedirektoratet i det aller vesentligste vedtaket av 11. november 2009.

Innsynsbegjæringen ble ikke behandlet innen fristen på tre dager. Det ble heller ikke gitt noe foreløpig svar innen denne fristen. Innsynsbegjæringens omfang må anses som et særlig forhold som tilsa at et noe lengre tidsforløp kunne aksepteres. I dette tilfellet gikk det nær fire uker før Skatt vest avslo begjæringen om innsyn, og saksbehandlingstiden var etter vår vurdering ikke i samsvar med Sivilombudsmannens uttalelser og heller ikke i samsvar med Skatt vests egne retningslinjer.

I klagesaken ble klagen oversendt klageorganet dagen etter den ble mottatt, og tilbakemelding til Skattedirektoratet vedrørende klagens anførsler ble gitt av Skatt vest etter to dager. Dette må isolert sett kunne anses som forvaltningsmessig forsvarlig. Fra Skattedirektoratet mottok Skatt vests merknader 18. desember gikk det imidlertid ca. seks og en halv måned før vedtak i klagesaken ble fattet. Samlet sett tok hele saken åtte og en halv måned før avgjørelse forelå. Med fradrag for den tid som skyldtes forhold på skattyters side, var samlet tidsbruk ca. åtte måneder. Etter vårt syn oppfyller den forvaltningsmessige håndteringen av klagen ikke kravet til hurtig behandling, og en samlet saksbehandlingstid fra begjæringen ble fremsatt til avgjørelsen av klagen på åtte måneder

må etter vår vurdering ligge langt utenfor grensene av det som med rimelighet kan anses som akseptabel saksbehandlingstid i innsynssaker.

Behandlingen av innsynsbegjæringer var også et tema i Borgarting lagmannsretts behandling av Valuta-forholdet, men der drøftet i forbindelse med skattyters anførsel om at endret ligningsvedtak var ugyldig etter reglene om passivitet, se punkt 7.3.4 ovenfor. Lagmannsretten uttalte:

"Lagmannsretten kan ikke se at det er mye å utsette på den tiden som gikk frem til vedtaket i mars 2009. Deretter gikk det over to og et halvt år før vedtaket i Skatteklagenemnda forelå i desember 2011. Dette var isolert sett lang saksbehandlingstid. Men en vesentlig del av tidsbruken kan forklares med en tvist om Transocean Incs rett til dokumentinnsyn i perioden 2009-2010. Det var legitimt av Transocean Inc. å ta opp disse spørsmålene, men det hadde naturlig nok konsekvenser for fremdriften i saksbehandlingen hos Skatt vest. Lagmannsretten kan derfor ikke se at det er tale om passivitet over noen lengre periode."

Den 14. september 2009 begjærte skattyter innsyn i dokumenter beslaglagt av Økokrim. Den 8. oktober 2009 stilte skattyter spørsmål om hvem som er saksbehandler i saken, samt minnet om at det var bedt om dokumentinnsyn. Den 13. oktober 2009 fikk skattyter oversendt dokumenter mottatt fra Økokrim. Heller ikke denne innsynsbegjæringen ble behandlet innen fristen på tre dager, og det ble ikke gitt noe foreløpig svar innen denne fristen. Det forhold at dokumenter det ble bedt om innsyn i var overlevert fra Økokrim, må kunne anses som et forhold som innebærer at et noe lengre tidsløp kunne aksepteres. I dette tilfellet gikk det mer enn fire uker før Skatt vest avsto begjæringen om innsyn. Selv om det skulle legges til grunn at det gjorde det seg gjeldende særlige forhold, er en så lang saksbehandlingstid etter vår vurdering ikke i samsvar med Sivilombudsmannens uttalelser og heller ikke i samsvar med Skatt vests egne retningslinjer.

Den 15. oktober 2009 begjærte skattyter innsyn i samtlige saksdokumenter, dokumenter utarbeidet av ansatte ved skattekontoret, navn på samtlige saksbehandlere og øvrige ansatte ved Skatt vest som har deltatt i arbeidet med saken, dokumenter utarbeidet av rådgivere og sakkyndige og øvrige dokumenter fra Økokrim, herunder referatet fra avhør. Begjæringen ble avslått 22. oktober 2009 hvor det ble gjort gjeldende at skattyter hadde fått innsyn i alle saksdokumenter, mens innsyn i andre dokumenter ble avvist. I epost av 23. oktober 2009 ble Økokrim ved påtaleansvarlig bedt om å ta stilling til deler av begjæringen. Økokrim avsto det vesentligste av begjæringen samme dag med grunnlag i straffeprosessloven § 242. Det ble imidlertid samtykket til at Skatt vest ga skattyter innsyn i innhentet ekstern ekspertbetenkning vedrørende Valuta-forholdet. Betenkningen ble oversendt skattyter 27. oktober 2009. Heller ikke her ble innsynsbegjæringen behandlet eller foreløpig svar gitt innen fristen på tre dager. Omfanget av innsynsbegjæringen bør imidlertid kunne anses som et forhold som innebærer at et noe lengre tidsløp kan aksepteres. Avslaget på begjæringen ble fattet etter syv dager, og det må etter vår vurdering anses som forvaltningsmessig forsvarlig.

Skatt vests vedtak av 22. oktober 2009 ble påklaget av skattyter 29. oktober 2009. Skattekontoret fastholdt sitt vedtak og oversendte saken til Skattedirektoratet 2. november 2009. Av oversendelsesbrevet fremkommer ikke om Skatt vest hadde vurdert skattyters anførsler i ovennevnte klage. Underinstansen begrenset seg til å vise til tidligere begrunnelse. Skattedirektoratet stadfestet Skatt vests avslag på innsyn i vedtak av 18. juni 2010.

Skatt vest oversendte klagen etter fire dager, og dette må etter vårt syn anses til å være forvaltningsmessig forsvarlig. Skattedirektoratets vedtak forelå først syv og en halv måned etter at klagen var oversendt fra Skatt vest. Selv om innsynskravet skulle være underlagt en grundig behandling i Skattedirektoratet, oppfyller den forvaltningsmessige håndteringen av klagen ikke kravet til hurtig behandling. Igjen må tidsbruken etter vår vurdering ligge langt utenfor grensene av det som med rimelighet kan anses som akseptabel saksbehandlingstid i innsynssaker.

I ovennevnte dom fra Lagmannsretten er en vesentlig del av tidsbruken forklart med den tid det tok å behandle innsynsbegjæringer fremsatt av Transocean Inc, med de konsekvenser for fremdriften i saksbehandlingen hos Skatt vest dette hadde. Lagmannsretten kunne ikke se at det var mye å utsette på den tiden som gikk frem til vedtaket i mars 2009.

7.3.7 Vurdering

Gjennomgangen av sakene viser at behandlingen av skattesakene har tatt lang tid. De mer enn 16 månedene det tok å behandle kravet om utlevering, skyldtes skattytersidens innsigelser til bruken av beslaget. Tidsbruken kan etter vår vurdering derfor ikke gi grunnlag for kritikk overfor Skatteetaten.

Vi er for øvrig av den oppfatning at mye av tidsbruken skyldes uforholdsmessig lang behandlingstid av innsynsbegjæringer, særlig tilknyttet klagebehandlingen.

Gjennomgangen over viser at det skal mye til før endringsadgangen er tapt så lenge skattemyndighetene kan begrunne saksbehandlingstiden i saklige forhold. God forvaltningsskikk tilsier likevel at endringsvedtak og klageprosesser behandles raskt. Selv om det skal mye til å tape endringsadgangen, bør man likevel bestrebe seg på å sikre en rask håndtering av saken.

Med hensyn til illeggelse av tilleggsskatt vil en saksbehandling som går utover det som kan anses som rimelig tid i henhold til EMK artikkel 6 nr. 1 medføre at kravet går tapt. Det er ikke mulig å generelt angi hva som vil være rimelig tid. Selv om domstolene synes å akseptere relativt lang saksbehandlingstid, må fremdriften i saken kunne forklares i saklige forhold som begrunner den tid som er gått med frem til avgjørelse foreligger. Blir sakene liggende uten grunn, må det forventes at domstolene finner at vilkåret om rimelig tid ikke er oppfylt.

7.4 Skattesaker basert på usikker eller omdiskutert rett

Det har blitt fremført kritikk mot at skattevedtakene i Transocean-sakene har vært basert på usikker eller omdiskutert anvendelse av selskaps-, regnskaps- og skatteretten. Det er i flere sammenhenger fremmet synspunkter om at det innenfor skatteretten gjelder et strengt legalitetsprinsipp. Høyesterett har i Rt-2014 s1281 uttalt:

"(48) Det gjelder imidlertid ikke et slikt eget rettskildemessig tolkningsprinsipp innen skatte- og avgiftsretten. Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstvil må løses ut fra hva som er best i samsvar med en avveining av samtlige rettskildefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne. Et prinsipp om at tolkningstvil i en sak skal løses i borgernes favør, vil lett kunne

slå ut motsatt for andre avgiftspliktige i andre sammenhenger, og er neppe egnet som noen god rettesnor. Jeg viser til drøftelsen i Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave fra 2014 hvor han på side 49 konkluderer slik:

«Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør.»

(49) Dette er jeg enig i."

Etter ligningsloven § 9-5 nr. 1 kunne Skattekontoret ta opp ethvert endringsspørsmål som gjaldt vedtak i endringssak når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig. Før spørsmål om endring ble tatt opp skulle det i henhold til § 9-5 nr. 7 vurderes om

"[...] det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått."

Eksempel på skattevedtak hvor det kan reises spørsmål om det ble anvendt usikker eller omdiskutert rett er Utbytte-forholdet. Her ble det fattet vedtak om kildeskatt og tilleggsskatt rettet mot selskapene TOL og TOIVL. I materialet gjort tilgjengelig for oss fremkommer at en ansatt i Skattedirektoratet tidlig i saken gav uttrykk for at det å ilegge tilleggsskatt overfor selskaper uten opplysningsplikt til norske skattemyndigheter antakelig måtte anses som "for drøyt", men at dette likevel ble forsøkt.

Skatteetaten har overfor oss gitt uttrykk for at hvorvidt det var grunnlag for å ilegge tilleggsskatt i dette tilfellet, ble grundig vurdert av Skatteetaten i mange omganger, også sammen med Skatteetatens prosessfullmektig. Problemstillingen ble reist i både Valuta-forholdet og i Utbytte-forholdet, og hvor spørsmålet ble rettskraftig avgjort av Høyesterett i førstnevnte sak (HR-2016-1179-A). I Valuta-forholdet stadfestet tingretten ligningsvedtaket, mens lagmannsretten opphevet ligningsvedtaket så langt det gjaldt tilleggsskatt. Dette resultatet ble stadfestet av Høyesterett. Staten ble ikke ilagt sakskostnader for verken lagmannsrett eller Høyesterett. Etter at Høyesterett hadde truffet sin avgjørelse i Valuta-forholdet, trakk staten kravet om tilleggsskatt i Utbytte-forholdet. Lagmannsretten besluttet å tilkjenne saksøker saksomkostninger for den delen av Utbytte-forholdet som gjaldt tilleggsskatt. Lagmannsretten besluttet også at staten måtte erstatte TOL/TOIVLs saksomkostninger for tingretten knyttet til spørsmålet om tilleggsskatt.

Når det gjelder vedtaket i Utbytte-forholdet om å ilegge selskapene TOL og TOIVL kildeskatt, vises det til at retten i LB-2014-176629-3 kom til at det ikke var grunnlag for gjennomskjæring eller tilordning direkte til TOL/TOIVL. Borgarting lagmannsrett uttalte i samme dom følgende:

"Den tvil flertallet har hatt vedrørende gjennomskjæringsspørsmålet, har ikke vært ubetydelig. Denne del av saken har det etter flertallets syn vært god grunn til å få prøvd, og flertallet finner at det er nærliggende å anvende unntaket i tvisteloven § 20-2 tredje ledd a)."

Selv om staten ikke vant frem med skattekravet, fant retten altså saken så tvilsom at staten ikke ble pålagt å dekke motpartens saksomkostninger.

Basert på ovennevnte gjennomgang finner vi ikke grunnlag for å kritisere Skatteetaten for å ha fattet vedtak om tilleggsskatt og kildeskatt for de ovennevnte forholdene. Skatteetaten må i tråd med alminnelige rettskildeprinsipper ta standpunkt i enkeltsaker også der det endelige resultatet er usikkert.

7.5 Habilitet

7.5.1 Regler om habilitet

Som det fremgår ovenfor arbeidet saksbehandlerne i Skatteetaten med ligningsvedtakene samtidig som de bistod Økokrim i etterforskningen med bl.a. dokumentgjennomgang, under presentasjoner og diskusjoner i arbeidssamlinger mv. Det følger også av Instruksen punkt 2.4 annet ledd at "*Som hovedregel vil straffesak og forvaltningssak løpe parallelt i samsvar med den enkelte etats rettslige rammer.*"

Samarbeidet, herunder den dobbeltrollen saksbehandlerne i Skatteetaten får som følge av samarbeidsformen, reiser spørsmål knyttet til habilitet.

Under Transocean-saken fremgikk kravene til habilitet i saker som gjelder utligning av skatt på formue og inntekt av ligningsloven § 3-8, jf. § 1-1.

Habilitet

Ligningsloven § 3-8 lød:

1. *Ugild til å delta i ligningsmyndighetenes forberedelse og avgjørelse av en sak er en tjenestemann eller valgt, oppnevnt eller engasjert person når*
 - a. *saken gjelder ham selv eller noen som han er i slekt eller svogerskap med i opp- eller nedstigende linje, eller i sidelinjen så nære som søskenbarn,*
 - b. *saken gjelder noen som han er eller har vært gift med, eller er forlovet med eller er fosterfar, fostermor eller fosterbarn til, eller som han er eller har vært verge for,*
 - c. *saken gjelder selskap, sammenslutning, innretning, forretningsforetak eller bo der han selv eller noen som nevnt under a eller b har en ikke uvesentlig økonomisk interesse, eller der han selv eller hans ektefelle er medlem av styre, representantskap eller bedriftsforsamling,*
 - d. *saken gjelder hans klient, arbeidsgiver, noen som er hans direkte underordnede eller overordnede i arbeidsforhold utenfor ligningsforvaltningen, noen som er ansatt i hans egen tjeneste eller noen som han står i direkte konkurranseforhold til,*
 - e. *en overordnet tjenestemann ved skattekontoret eller Skattedirektoratet er ugild i saken,*
 - f. *han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av Skatteklagenemnda eller*

g. andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet.

2. Bestemmelsene i nr. 1 e og f skal ikke være til hinder for at tjenestemenn i ligningsetaten forbereder saken.

3. Nr. 1 gjelder ikke dersom det er åpenbart at vedkommendes tilknytning til saken eller dem den angår ikke vil kunne påvirke hans standpunkt, og verken offentlige eller private interesser tilsier at han viker sete.

4. Tjenestemann avgjør selv om han er ugild. Tjenestemannen skal forelegge spørsmålet for sin nærmeste overordnede til avgjørelse dersom den saken angår krever det og det kan gjøres uten vesentlig tidsspille, eller hvis tjenestemannen selv finner grunn til det.

5. Uansett om en tjenestemann er ugild, kan han behandle eller treffe foreløpig avgjørelse i en sak dersom utsetting ikke kan skje uten vesentlig ulempe eller skadevirkning.

6. Nemnder og utvalg avgjør selv om et medlem er ugildt, men medlemmet deltar ikke i avgjørelsen. Er det spørsmål om ugildhet for flere medlemmer i samme sak, deltar ingen av dem i avgjørelsen av habilitetsspørsmålene. Fører det til at organet ikke blir vedtaksført, skal likevel alle møtende medlemmer delta i avgjørelsen av habilitetsspørsmål.

Ligningsloven § 3-8 regulerte situasjoner hvor en tjenestemann eller valgt, oppnevnt eller engasjert person har en definert nærmere tilknytning til saken, ved at saken eksempelvis gjelder vedkommende selv, nær familie, ektefelle, selskaper hvor vedkommende eller nærstående har en ikke uvesentlig økonomisk interesse. I slike situasjoner er vedkommende inhabil, og kan da verken delta i forberedelsen av saken eller fatte vedtak i saken.

Vedkommende var også inhabil der en overordnet tjenestemann ved samme kontor eller direktorat i ligningsforvaltningen var inhabil i saken, eller vedkommende har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av lavere nemnd, jf. § 3-8 bokstavs e) og f). I slike tilfeller er forholdet ikke til hinder for at tjenestemenn i ligningsetaten forbereder saken, jf. § 3-8 nr. 2.

Endelig er vedkommende inhabil dersom det foreligger andre særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet, jf. § 3-8 nr. 1 bokstav g. I et slikt tilfelle kan vedkommende verken delta i forberedelsen eller fatte vedtak i saken.

7.5.2 Habilitetsinnsigelser

I Transocean-saken har Skatt vest sine saksbehandlere overfor oss uttrykt at de ikke opplevde det problematisk eller vanskelig å være nøytral og objektiv i sine vurderinger, og at de kun har vært opptatt av et riktig resultat i skattesakene.

Fra ledelseshold i Skatteetaten er det overfor oss fremholdt at det utad kan oppfattes klarere at saksbehandlere kun arbeidet ett sted. Samtidig har det ikke vært noen opplevelse av at

saksbehandlerne hadde for mye eller noen form for usunt eierskap til sakene som ville kunne ledet til at det ble tatt utenforliggende hensyn. I denne sammenhengen er det imidlertid fra ledelseshold også understreket at hvordan etaten oppfattes utad er viktig for å bevare tilliten til organisasjonens upartiskhet.

Betydningen av hvordan etaten oppfattes utenfra er også berørt i Ot.prp.nr.21 (1991-1992) punkt 4.4.1 hvor det fremkommer at "[...] *Ligningsforvaltningen har en bred kontaktflate mot allmennheten, og er avhengig av et åpent og tillitsfullt forhold til den. [...]*" Selv om uttalelsen gjaldt taushetsplikt er dette hensynet like viktig i relasjon til Skatteetatens praktisering av habilitetsreglene som har som hovedformål å sikre riktige avgjørelser og bevare tilliten til forvaltningsmyndighetene.

Det har vært reist spørsmål om saksbehandlernes habilitet i forbindelse med Skatt vests endringsvedtak. I Utbytte-forholdet (LB-2014-176629-3) anførte skattyterne at

"[s]aksbehandlerne i Skatt vest ikke har behandlet saken med tilstrekkelig objektivitet, og at inhabilitet hos Økokrim har smittet over til saksbehandlere i Skatt vest. Det siste skyldes etter TOL/TOIVLs syn særlig at saksbehandlere som var avgitt til Økokrim var undergitt påtalemyndighetens instruksjon i straffesaken."

Dertil hadde skattyter i forbindelse med habilitetsinnsigelsen anført at

"det er videre dokumentert en rekke uttalelser som er egnet til å svekke tilliten til saksbehandlernes upartiskhet, og det er dokumentert at Skatt vest hadde tilgang til beslaglagt materiale i lang tid før det var avgjort at beslaget kunne opprettholdes av Økokrim."

Staten bestred at det forelå inhabilitet hos de som behandlet saken i Skatt vest, og blant annet ble det fremholdt at eventuell inhabilitet hos påtaleansvarlig i Økokrim ikke smittet over på saksbehandlerne, og at de anførte forholdene for inhabilitet synes å være forhold som har oppstått etter at Skatteklagenemndas vedtak ble fattet.

I saken skulle lagmannsretten ta stilling til Skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2012 i Utbytte-forholdet. I denne saken fattet ligningskontoret det forutgående vedtaket 7. oktober 2008.

Til inhabilitetsspørsmålet uttalte lagmannsrettens flertall (med tilslutning fra mindretallet til konklusjonen) at:

"Ligningsloven § 3-8 omhandler inhabilitet hos saksbehandlere. Den aktuelle bestemmelsen er nr. 1 g:

1. Ugild til å delta i ligningsmyndighetenes forberedelse og avgjørelse av en sak er en tjenestemann eller valgt, oppnevnt eller engasjert person når

.....

g. andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet.

Bestemmelsen tilsvarer forvaltningsloven § 6.

Et grunnleggende hensyn bak reglene er å sikre tilliten til at de offentlige avgjørelser er riktige og at alt går riktig for seg, jf. Graver, Alminnelig forvaltningsrett, 4. utgave (2015) side 299.

[...]

Flertallet, [...] er enig med TOL og TOIVL i at det er flere forhold som peker i retning av at Skatt vest ikke har hatt en så objektiv og nøytral tilnærming til saken som ønskelig.

Det er ut fra dokumentene utvilsomt at det har vært en tett dialog mellom Skatt vest og Økokrim etter at sistnevnte ble varslet om saken. Dette er naturlig når det er tale om en stor og kompleks sak som behandles av begge myndighetsorganer parallelt. Enkelte dokumenter peker imidlertid i retning av et samarbeid og en samarbeidsform som har vært uheldig. Blant annet er det uheldig at Skatteetaten hadde tilgang til dokumenter beslaglagt av Økokrim i en lengre periode før Høyesterett hadde tatt stilling til om Økokrim kunne opprettholde beslaget.

I notat etter møtet mellom Skatteetaten og Økokrim uke 39 i 2007 fremgår det en arbeidsfordeling mellom etatene, hvor ett av punktene er beskrevet slik: «Eliminer amerikansk skatteproblem som motiv for valgt løsning. Hydro dom.- utrederarbeid». Slik dette fremstår utad, kan det trekke i retning av at begge etater har arbeidet ut fra et ønske om å komme til et bestemt resultat, ikke å avdekke motiver med en objektiv innfallsvinkel.

Også en slik tett dialog med Økokrim om innholdet i vedtaksutkast i sakene som fremgår av e-post fra saksbehandler 3. april 2007, faktisk utdrag side 1522, kan fremstå som uheldig.

Spesielt lite tillitsvekkende fremstår e-post fra saksbehandler i Skatteetaten 6. juni 2007 til andre saksbehandlere, regjeringsadvokaten og Økokrim, hvor det som reaksjon på at Borgarting lagmannsrett har opprettholdt beslag hos [en av de siktede], uttales at «da er det vel bare å gi en viss advokat status som mistenkt sånn utpå høsten en gang?»

Flertallet viker likevel tilbake for å konstatere at vedtaket er ugyldig på bakgrunn av de forhold som er påberopt rundt habilitet. Det har vært en omfattende intern korrespondanse og et særdeles omfattende arbeid i saken på skattemyndighetens hånd. At noen interne uttalelser fremstår som noe «sleivete», og isolert sett kan gi grunnlag for å stille spørsmål om saksbehandler har hatt nødvendig distanse og objektivitet, kan ikke være tilstrekkelig. Slik flertallet ser det, har saksbehandlerne i alle fall trådt nær grensen for når inhabilitet oppstår."

Lagmannsretten la altså til grunn at det ikke forelå inhabilitet, men at flere forhold pekte i retning av at Skatt vest "ikke har hatt en så objektiv og nøytral tilnærming til saken som ønskelig", og at saksbehandlerne "i alle fall [hadde] trådt nær grensen for når inhabilitet oppstår".

Vi har fått oversendt andre eksempler på e-post kommunikasjon fra forsvarerne som viser ytterligere eksempler på kommunikasjon som anses uheldig og som kan svekke tilliten til avsenders saklighet, noe også ansatte i Skatteetaten overfor oss har bekreftet.

De forhold lagmannsretten viser til fant sted før ligningskontoret fattet sitt vedtak 7. oktober 2008 og relaterer seg således ikke til saksbehandlingen av Skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2012, eller til Skatteklagenemnda.

Notatet det er vist til i lagmannsrettsdommen og som danner grunnlaget for lagmannsrettens uttalelse om at det kan se ut som at *"begge etater har arbeidet ut fra et ønske om å komme til et bestemt resultat, ikke å avdekke motiver med en objektiv innfallsvinkel"*, skal etter det vi har forstått ikke være utarbeidet av Skatteetatens ansatte.

Endelig viser lagmannsretten til eposten som ble sendt fra saksbehandler i Skatteetaten 6. juni 2007 til andre saksbehandlere, regjeringsadvokaten og Økokrim, der det som reaksjon på at Borgarting lagmannsrett hadde opprettholdt beslag hos en av de siktede rådgiverne, ble skrevet *"da er det vel bare å gi en viss advokat status som mistenkt sånn utpå høsten en gang?"* Det var så vidt vi har kunnet bringe på det rene ikke en saksbehandler i Skatt vest, men en person avgitt til Økokrim fra en annen region i Skatteetaten, som sendte denne eposten. Overfor oss er det fra ansatte i Skatteetaten fremholdt at vedkommende som sendte eposten ikke hadde noen rolle i Skatteetatens saksbehandling av Skatteklagenemndas vedtak av 24. februar 2012.

7.5.3 Vurdering

Det er for oss klart at lagmannsrettens vurdering om at uttalelsen fremstår *"[s]pesielt lite tillitsvekkende"*, noe som Skatteetatens representanter overfor oss da også slutter seg til, er en dekkende karakteristikk. Som nevnt har undersøkelsen vist at det også finnes andre eksempler på kommunikasjon i saken som må anses uheldig og som kan svekke tilliten til avsenders saklighet. Vi finner slik kommunikasjon for ikke å være i samsvar med god forvaltningsskikk.

7.6 Anbefaling

Skatteetaten må i samarbeid med påtalemyndigheten nærmere vurdere og fastlegge rammene for samarbeid mellom Skatteetaten og påtalemyndigheten som vedrører ligningsbehandlingen.

Gjennomgangen har vist at den formelle involveringen av Skattedirektoratets toppledelse først skjedde i 2013. Vi har fått opplyst at det internt i Skattedirektoratet de senere år er en sterkere oppfølging fra ledelsen i saker som meldes inn fra regionene som prinsipielle. Skatteetaten må sikre etterlevelse av rutinene for involvering av etatsledelsen i prinsipielle saker.

Undersøkelsen har vist at behandlingen av innsynsbegjæringer ikke oppfylte kravene til hurtig behandling; dette gjelder spesielt klagebehandlingen. Skatteetaten må sikre at innsynssaker behandles raskt.

Skattemyndighetene må vurdere innsyn etter skatteforvaltningslovens regler. Det må sikres at nektet merinnsyn med henvisning til politiregisterloven skjer etter skriftlig pålegg fra rette myndighet.

Skatteetaten må sikre at alle representanter for Skatteetaten opptrer slik at det ikke etterlates tvil om deres nøytralitet og saklighet.

8 Skatteetatens deltakelse i forberedelse og gjennomføring av straffesaken

8.1 Innledning

Det har blitt fremsatt kritikk mot Skatteetatens deltakelse i forberedelse og gjennomføring av straffesaken. Blant annet fremkommer det i Riksadvokat-utvalgets rapport side 90 at:

"I vår sak var det i stor grad de samme personene hos ligningsmyndighetene som hadde ansvar for å fatte vedtak i de sivile skattesakene som arbeidet med straffesaken. I et slikt tilfelle vil ligningsmyndighetene kunne komme i den situasjonen at deres ligningsmessige vurdering vil være avgjørende for om tiltale tas ut. Det vises i denne forbindelse til at påtalemyndigheten neppe kunne tatt ut tiltale i saken dersom ligningsmyndighetene ikke hadde fattet vedtak. I slike tilfeller kan det være vanskelig å ha den distanse til saken som den straffeprosessuelle objektivitetsplikten krever."

Spørsmålet er om Skatteetaten har gått for langt i å involvere seg med påtalemyndigheten i behandlingen av Transocean-straffesaken.

Det alminnelige utgangspunkt og hovedregelen er at politi og påtalemyndighet alene har ansvaret for strafferettslig etterforskning og iretteføring, og kritikken fra riksadvokatens utvalg rammer derfor først og fremst påtalemyndigheten. Imidlertid, all den tid Skatteetaten er avhengig av tillit fra allmenheten og deltakerne fra Skatteetaten er underlagt Skatteetatens arbeidsgiveransvar er denne kritikken mot samarbeidet også relevant for Skatteetaten.

Nedenfor gjennomgås derfor premissene for samarbeidet mellom Skatteetaten og Økokrim i tilknytning til straffesaken og den fremførte kritikken mot dette samarbeidet.

8.2 Bistanden fra Skatteetaten

Etter at Skatteetaten hadde truffet endringsvedtak i alle skattesakene tok Økokrim i 2011 ut tiltale mot Transocean Inc, Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc, Arcade Drilling AS og tre av selskapenes rådgivere. Disse ble tiltalt for medvirkning til grovt skattesvik for forsettlig eller grovt uaktsomt å ha bidratt til å gi ufullstendige og misvisende opplysninger til ligningsmyndighetene, som igjen skulle ha medført at Transocean unndro rundt syv milliarder norske kroner i skatt, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a og nr. 2 og § 12-2 nr. 1 og nr. 2.

Straffesaken

Straffesaken omfattet Konsernbidrag-forholdet, Utbytte-forholdet, Polar Pioneer-forholdet og Arcade-forholdet. Sakene omfattet samtlige tiltalte, med unntak av Polar Pioneer-forholdet og Arcade-forholdet hvor én av rådgiverne ikke var tiltalt. Arcade Drilling AS var kun tiltalt i Arcade-forholdet. I tillegg var Transocean Inc og Transocean Offshore Deepwater tiltalt for brudd på regnskapsloven.

I tilknytning til Konsernbidrag-forholdet fremmet Staten v/Finansdepartementet et erstatningskrav på NOK 1,863 milliarder mot fem av de tiltalte hvor staten påstod dem solidarisk ansvarlige. Kravet mot Transocean Inc ble frafalt under hovedforhandlingen (se punkt 9 nedenfor om erstatningskravet).

Tingretten frifant de tiltalte og de tiltalte selskapene på alle punkter. Påtalemyndigheten anførte innledningsvis at ligningsloven § 12-1 kunne være overtrådt selv om skattyter ved inngivelse av opplysningene hadde bygget på en korrekt forståelse av de materielle skattereglene.

Vedrørende Utbytte-forholdet kom retten til at den ulovfestede regel om skattemessig gjennomskjæring ikke ga grunnlag for å sette utbytteutdelingen til TOHA til side. Påtalemyndigheten fikk ikke medhold i sin forståelse av de materielle skatteregler, og de tiltalte ble frifunnet.

Vedrørende Polar Pioneer-forholdet kom flertallet til at virksomheten ved det faste driftssted var opphørt da Polar Pioneer ble overdratt, og at det ikke er grunnlag for ulovfestet skattemessig gjennomskjæring. Det var da ikke grunnlag for å domfelle de tiltalte for brudd på opplysningsplikten. Mindretallet la til grunn at gevinsten ved salget ble innvunnet og periodisert på et tidspunkt hvor skattyter Transocean Offshore Norway Inc fortsatt var tilknyttet det faste driftssted, og at det derfor ikke var grunnlag for uttaksbeskatning. Mindretallet var også av den oppfatning at det ikke ble gitt tilstrekkelige faktiske opplysninger om transaksjonen, slik at ligningsmyndighetene ikke ble satt i stand til å foreta en korrekt skattemessig vurdering. De tiltalte hadde også utvist tilstrekkelig skyld for domfellelse.

Vedrørende Konsernbidrag-forholdet kom retten til at TAS hadde rett til fradrag for konsernbidraget, og at de tiltalte derfor måtte frifinnes. Det forelå da heller ikke noe økonomisk tap for staten, og alle saksøkte ble derfor frifunnet for erstatningskravet. For behandling av det sivilrettslige erstatningskravet ble de saksøkte tilkjent sakskostnader som samlet for alle de fem saksøkte utgjorde ca 41 millioner kroner.

Vedrørende Arcade-forholdet kom retten til at Arcade ikke hørte skatterettslig hjemme i Norge i årene 2001 og 2002, og det var ikke nødvendig for retten å behandle spørsmålet om brudd på opplysningsplikten.

Økokrim tok også ut tiltale for brudd på regnskapslovgivningen, det såkalte Regnskaps-forholdet. Tiltalebeslutningen bygget på at THAVs konsernregnskaper for årene 1997-2001 var avlagt i strid med regnskapsreglene. Retten la til grunn at for at TInc og TODDI skulle kunne straffes måtte vilkårene i bestemmelsen om foretaksstraff i straffeloven § 48 a være oppfylt, og vurderingstemaene som fremgår av straffeloven § 48 b måtte tilsa at slik straff skulle idømmes. Retten kom til at vilkårene etter § 48 a ikke var oppfylt, og de to selskapene ble frifunnet.

Skatteetatens bistand til Økokrim bestod i deltakelse på arbeidssamlinger og møter, herunder telefonisk kontakt med Økokrim, innspill til tiltalene, forberedelse til hovedforhandling, tilstedeværelse og planlegging av prosessførselen under hovedforhandlingen, arbeid i forbindelse med utarbeidelse og forberedelse av anken og forberedelse til ankebehandlingen.

Arbeidet i forbindelse med tiltalene skal ha bestått i å gjennomgå og kontrollere at de faktiske beskrivelsene og skattemessige vurderingene var korrekte. Skatt vest foreslo endringer i tiltalene, som skal ha blitt hensyntatt.

Særlig etter at Regjeringsadvokaten som i utgangspunktet skulle prosedere skattedelen av straffesaken trakk seg, og eksterne advokater overtok prosessoppdraget, benyttet enkelte av de ansatte i Skatteetaten det alt vesentlige av sin arbeidstid på å forberede straffesaken. Det skal ha vært en oppfatning blant ansatte i Skatteetaten at Skatteetaten skulle involvere seg mer for å kompensere for frafallet fra Regjeringsadvokaten.

Skatteetatens bistand i forbindelse med forberedelse til hovedforhandlingen var i hovedsak å sette de eksterne advokatene inn i sakenes faktum, fremskaffe dokumenter og utrede enkeltspørsmål. Det fremgår av Borgarting lagmannsretts avgjørelse i LB-2013-2982 at medaktorene har *"hatt kontakt direkte til Økokrim, og i noen grad også til skattemyndighetene for informasjonsinnhenting."* De eksterne advokatene skal som del av sine oppgaver og dermed på vegne av påtalemyndigheten ha foretatt en egen, selvstendig gjennomgang og vurdering av Skatteetatens endringsvedtak. Parallelt deltok Skatteetatens ansatte på felles arbeidssamlinger og fagseminarer med Økokrim og representanter fra Regjeringsadvokaten samt i øvrige møter og i en rekke telefonsamtaler der aktuelt faktum og jus ble drøftet.

Det har fremkommet noe forskjellige opplysninger om Skatteetatens ansattes deltakelse og arbeid i forbindelse med skyldvurderingene. Flere av de ansatte i Skatteetaten har overfor oss gitt uttrykk for at deres bidrag kun har relatert seg til rent skatterettslige vurderinger, at de ikke har vært involvert i vurderingene av de subjektive strafferettsvilkårene, og at de skatte- og strafferettslige spørsmålene kan isoleres hver for seg. Samtidig har Økokrim i sine anførsler i LB-2012-185529 som gjaldt spørsmål om tiltaltesidens innsynsrett i kommunikasjonen mellom Økokrim, Skatteetat, eksterne medaktorer og Regjeringsadvokaten fremholdt at en åpen og fordomsfri intern debatt om alle forhold som taler for og imot mistenktes skyld er avgjørende for å ivareta rettssikkerhetsmessige hensyn. Videre fremholdt Økokrim i samme sak at:

"Den aktuelle kommunikasjonen mellom ansatte i Skatteetaten og ØKOKRIM inneholder vurderinger, herunder den enkeltes bevisbedømmelse, rettslige vurderinger, subsumsjoner og drøftelser av hvilke omstendigheter som taler for og mot å ta ut tiltale."

Det er i tråd med dette bekreftet direkte overfor oss av påtaleansvarlig i Økokrim at de ansatte i Skatteetaten, når de var overlatt til politi og påtalemyndighet for deltakelse i iretteføringen av Transocean-saken, må anses for å ha arbeidet med strafferett.

Under hovedforhandlingen har ansatte i Skatteetaten deltatt som bisitter for å delta i det løpende arbeidet med å oppsummere rettsdagene, herunder vitneforklaringene og forklaringenes samsvar med sakens dokumenter, forberede vitneutspørring, gjøre utredninger, diskutere ulike deler av faktum, oppklare nye bevis, komme med innspill til prosedyren og utføre øvrige arbeidsoppgaver Økokrim ba om bistand til.

8.3 Rammene for Skatteetatens involvering i forberedelse og gjennomføring av straffesaker

8.3.1 Objektivitetsplikten

Det er ikke tvilsomt at Økokrim kan trekke Skatteetaten og dets ansatte inn i etterforskning av straffesaken, jf punkt 6 ovenfor. Straffesaken fremmer skattelovgivningens formål. Spørsmålet er hvor grensen for slik deltakelse fra Skatteetaten går. Utgangspunktet vil naturlig måtte tas i politi og påtalemyndighets ansvar og oppgaver. Dette kan ikke overlates til andre myndighetsorganer. Kritikere har karakterisert dette som at Økokrim har "outsourcet" sin myndighet til Skatteetaten.

Som på etterforskningsstadiet, se punkt 6.4 over, gjelder objektivitetsplikten etter straffeprosessloven § 55 fjerde ledd for påtalemyndigheten og for den som opptrer på vegne av påtalemyndigheten. Bestemmelsen lyder:

"Påtalemyndighetens tjenestemenn skal opptre objektivt i hele sin virksomhet, herunder på etterforskningsstadiet, når det treffes påtalevedtak og ved iretteføring av saken."

8.3.2 Samarbeidsavtale og Instruks

I tråd med det alminnelige utgangspunkt om påtalemyndighetens og Skatteetatens respektive ansvarsområder fremkommer det i Instruksen (2010) punkt 2.4 annet avsnitt at:

"Som hovedregel vil straffesak og forvaltningssak løpe parallelt i samsvar med den enkelte etats rettslige rammer. Den endelige beslutning om bruk av sanksjon, enten i form av vedtak om administrative sanksjoner eller ved utferdigelse av forelegg/tiltale, må treffes av de beslutningsansvarlige i Skatteetaten [...] og påtalemyndigheten. Endelig vedtak – uansett sporvalg – vil således ikke representere noen felles beslutning fra de respektive etater og de aktuelle vedtak vil ikke utløse noe felles ansvar; hverken formelt eller reelt."

Dette er åpenbart og for så vidt unødvendig å presisere. Det klare utgangspunktet i Instruksen punkt 2.4 blir imidlertid presisert i punkt 2.6 hvor det står at:

"Om mulig bør Skatteetaten [...] konsulteres før påtalevedtak treffes"

og punkt 2.9 om at

"Skatteetaten [...] bør gis anledning til å uttale seg om hvorvidt dommer bør ankes."

8.3.3 Innspill til tiltaler

Som nevnt i punkt 8.2 over foreslo Skatt vest endringer i tiltalene, og dette skal ha blitt hensyntatt.

Med hensyn til Skatteetatens innspill til tiltalene fremkommer det i Riksadvokat-utvalgets rapport på side 95 at:

"[e]tter utvalgets syn er det positivt at det skjer en kvalitetssikring med hensyn til skatteretten i tiltalebeslutningene. Utvalget finner likevel at påtalemyndigheten i denne saken ga ligningsmyndighetene en større rolle ved utformingen av tiltale enn den rollefordeling som følger av loven og samarbeidsavtalen. I tillegg kommer det forhold at det var de samme personene fra Skatteetaten som fattet vedtak i skattesakene som fikk oversendt utkast til tiltale.

At andre enn påtalemyndigheten gis en så sentral rolle ved utforming av tiltalebeslutningen, kan etter omstendighetene stå i spenningsforhold til de krav til grundighet og objektivitet som påhviler påtalemyndigheten ved beslutning om utferdigelse av tiltale. Utvalget mener at den kvalitetssikring som ligningsmyndighetene skal foreta, bør være begrenset negativt i den forstand at de som har fattet vedtak for det samme forhold i en sivil sak, ikke kan komme med innspill til tiltalens utforming. For det annet fremstår det som om påtalemyndigheten har fått relativt grundige gjennomganger av den underliggende materielle skatteretten fra Skatteetaten. Utvalget bemerker at det fremstår som om det er Skatteetaten som i all hovedsak har foretatt de rettslige vurderingene med hensyn til den underliggende skatteretten, og da med sikte på de rettsregler som gjaldt for korrekt skatteberegning. For utvalget fremstår det som om påtalemyndigheten gjennom hele prosessen har lent seg på ligningsmyndighetenes vurderinger hva gjelder dette bevistema, også da tiltale ble tatt ut. Utvalget bemerker i den forbindelse at det gjelder ulike bevisbyrde og beviskrav i sivile saker og straffesaker, og at påtalemyndigheten derfor ikke kun kan bygge straffansvar på at resultatet i en eventuell skattesak, ville blitt skatteplikt."

Riksadvokat-utvalget har på side 111 i rapporten som tiltak nr. 9 anbefalt at:

"Påtalemyndigheten må sørge for å holde personer fra andre myndigheter som har selvstendig interesse i saken, utenfor etterforskningen og iretteføringen av saken."

Fra Skatteetatens medarbeidere er det overfor oss fremholdt at rettsanvendelsen i forvaltningssaken ikke er et uttrykk for saksbehandlernes personlige oppfatning, og at det er Skatteetatens vedtak som legges til grunn. Hensynet til den nødvendige distanse til saken, som den straffeprosessuelle objektivitetsplikten krever, påvirkes altså etter dette synet ikke av at det er de samme saksbehandlerne som treffer ligningsvedtak som også deltar i samarbeidet med Økokrim.

I Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2013 s. 9, gjengitt i punkt 6.4.3 ovenfor, fremkommer at:

"[...] dei tilsette i Skatteetaten i ein periode arbeidde om lag halvparten av tida hos politiet og med det den andre halvparten hos Skatteetaten. Om dei arbeidde med likninga i same sak er ikkje sagt. Det følgjer likevel av dette at tilsetjingshøve og arbeid hos Skatteetaten parallelt med etterforskning hos politiet normalt er greitt. Ein tilsett ved ein kontrolletat må såleis kunne delta i vidare forfølging av eit mogeleg strafflagt tilhøve ved å gå inn i ei arbeidsgruppe i politiet. Det er såleis etter utvalsfleirtalet sitt syn heller ikkje her nokon feil ved lagmannsrettens lovtolking."

Høyesterett har med dette akseptert at ansatte i Skatteetaten i relativt stort omfang kan jobbe parallelt med ligningssak og straffesak. Slik deltakelse vil nødvendigvis også kunne innebære at tiltalebeslutninger påvirkes.

8.3.4 Rettspraksis - skatteetatens ansatte som bisitter under straffesak

For øvrig er Skatteetatens ansattes dobbeltrolle og habilitet i forbindelse med bistand til Økokrim på etterforskningsstadiet behandlet i punkt 6.2 ovenfor. Som det fremgår der har vi funnet at domstolene, i den utstrekning etatssamarbeidet har vært oppe i sakene, har akseptert samarbeidet.

I tillegg til de avgjørelser som er inntatt i punkt 6.3 ovenfor har Oslo tingrett avsagt en kjennelse av 26. februar 2013 i forbindelse med at de tiltalte i straffesaken anførte at en bisitter fra Skatteetaten, som representant for fornærmede, jf. straffeprosessloven § 60, jf. domstoloven § 106 nr. 1 var inhabil til å opptre på vegne av aktoratet. Anførselen var nærmere begrunnet med at bisitteren ikke bare hadde vært premissgiver, men også hadde deltatt i utarbeidelsen av likningsnemndas vedtak i utbyttesaken. Det ble anført fra de tiltalte at hverken praktiske hensyn eller Samarbeidsavtalen mellom påtalemyndigheten og forvaltningen kan medføre en innskrenket fortolkning av alminnelige habilitetsregler satt for å sikre tiltaltes rettssikkerhet og allmennhetens tillit til at påtalemyndigheten opptrer upartisk.

Økokrim bestred at bisitteren fra Skatteetaten var inhabil og anførte at det hverken var rettslig eller faktisk grunnlag for inhabilitet. Økokrim viste til forutsetning i Instruksen om at personressurser fra Skatteetaten kan opptre under den sivilrettslige behandlingen av skattesaken og i etterforskningen av straffesaken samt opptre som bisitter for aktoratet under iretteføringen, uten at det rokker ved habiliteten.

Oslo tingrett vektla i sin avgjørelse at:

"Utgangspunktet for habilitetsvurderingen er straffeprosessloven § 60 første ledd som lyder slik:

En tjenestemann som hører til påtalemyndigheten eller handler på vegne av denne, er ugild når han står i et forhold til saken som nevnt i domstoloven § 106 nr. 1 -5. Han er også ugild når andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet. Særlig gjelder dette når ugildhetsinnsigelse er reist av en part.

Det fremgår av domstoloven § 106 nr. 1 at "ingen kan være dommer eller lagrettemedlem ... når han i en straffesak er fornærmet ved den straffbare handling".

[En av de tiltalte] har reist inhabilitetsinnsigelse med støtte fra de øvrige tiltalte. Retten mener likevel at [bisitterens] arbeidsforhold til og arbeid for Skatt Vest som seniorskattejurist ikke gjør henne inhabil til å handle på vegne av påtalemyndigheten som bisitter under behandlingen av utbyttesaken.

[Bisitteren] har inngått i etterforskningen av utbyttesaken, jf. samarbeidsavtalen av 15.08.2005. Etter lagmannsrettens kjennelse av 26.11.2012 ble de tiltalte i nærværende sak

nektet innsyn i nærmere spesifisert korrespondanse mellom ansatte i Skatteetaten - deriblant [bisitteren] - og Økokrim. Etter anke fra de tiltalte uttalte Høyesteretts ankeutvalg i kjennelse av 10.01.2013 (avsnitt 34):

Forsvararane har vidare halde fram at del strir mot habilitetsreglane at ein og same person deltek både i den strafferettslege etterforskinga og i den sivilretslege skattebehandlinga, og at dette må gjere at dokument ikkje kan vere tilgjengelege for dei tiltale, men vere interne i påtalemakta. Om dette skriv lagmannsretten at "eventuell inhabilitet hos en ansatt i Skatteetaten ikke kan få betydning for innsynsspørsmålet når det er klart at den ansatte har tiltrådt etterforskingsteamet". Lagmannsretten viser også til at føresetnaden i samarbeidsavtalen nettopp er ei slik dobbeltrolle, og at det er først ved denne det kan oppnåast vesentleg effektivisering og kvalitetsheving. I Rt-2009-1109, som gjaldt mellom anna skatte- og avgiftsunndraging, var det gjort gjeldande at revisorar frå skattestyresmaktene, som var krenka i saka, var inhabile til å delta i etterforskinga. Synsmåten førte ikkje fram, jf. avsnitta 15 og 44. Spørsmålet er ikkje direkte omtala i Rt-2012-1481, men det går klart fram at dei tilsette i Skatteetaten i ein periode arbeidde om lag halvparten av tida hos politiet og med det den andre halvparten hos Skatteetaten. Om dei arbeidde med likninga i same sak er ikkje sagt. Det følgjer likevel av dette at tilsetjingshøve og arbeid hos Skatteetaten parallelt med etterforskning hos politiet normalt er greitt. Ein tilsett ved ein kontrolletat må såleis kunne delta i vidare forfølging av eit mogeleg strafflagt tilhøve ved å gå inn i ei arbeidsgruppe i politiet. Det er såleis etter utvalsfleirtalet sitt syn heller ikkje her nokon feil ved lagmannsrettens lovtolkning.

Selv om ankeutvalgets kjennelse gjaldt rett til dokumentinnsyn, gir den føring om at en ansatt ved skatteavdelingen - som [bisitteren] - ikke var inhabil til å delta i etterforskningen, og at hun kunne gå inn i en arbeidsgruppe i politiet. Bisitterrollen er imidlertid ikke uttrykkelig nevnt.

I den omtalte avgjørelsen i Rt-2009-1109 ble det derimot ikke bare anført at spesialrevisorene fra skattemyndighetene var inhabile til å delta i etterforskningen, men også at det var feil at de ble brukt som bisittere, jf avsnitt 21. Heller ikke dette førte frem. Sist i avsnitt 44 heter det:

Utvalget kan ikke se at straffeprosessloven § 148 er til hinder for at revisorene bistår påtalemyndigheten som sakkyndige vitner under etterforskningen og i retteføringen av saken, herunder er til stede ved hovedforhandlingen, jf § 149.

Selv om avgjørelsen er hjemlet i straffeprosessloven §§ 148 og 149, mener retten at den gir veiledning for det aktuelle habilitetsspørsmålet. At ansatte hos skattemyndighetene kan være bisittere under hovedforhandlingen, fremgår også av Rt-2012-1227. Det er også forutsatt i samarbeidsinstruksen."

Retten fant det altså ikke på generelt grunnlag problematisk at ansatte i Skatteetaten deltok i aktoratet som såkalt bisitter og fortsatte:

"Ved den konkrete vurderingen av [bisitterens] habilitet, mener retten at det må få betydning at hun skal ha en langt mer passiv rolle enn revisorene / de sakkyndige vitnene i sakene som

lå til grunn for avgjørelsene fra 2009 og 2012. Hun skal som bisitter verken ta ordet eller avgi vitneforklaring. Retten kan ikke se at denne i det ytre passive rollen svekker de tiltaltes rettssikkerhet og allmennhetens tillit til påtalemyndighetens upartiskhet."

Det fremgår av rettens begrunnelse at den "i det ytre passive rollen" Skatteetatens ansatte skulle ha tillegges stor betydning, og at:

"[Bisitterens] rolle er med andre ord en helt annen enn [prosessfullmektigen] som skulle inngå aktivt i aktoratet - herunder ta ordet - samt avgi vitneforklaring. Slik retten forstår lagmannsrettens rettskraftige kjennelse av 04.09.2012 om [prosessfullmektigens] habilitet, ble det særlig vektlagt at han som vitne ville kunne bli stilt kritiske spørsmål som ville kunne sette ham i en forsvarsposisjon."

Her skiller retten altså mellom rollen som bisitter og rollen som prosessfullmektig som "skulle inngå aktivt i aktoratet." Bisitteren skulle ikke, men prosessfullmektigen skulle avgi vitneforklaring.

8.3.5 Rettspraksis – Skatteetatens rådgiver som aktor under straffesaken

Sammenligningen med prosessfullmektigen refererer seg til Borgarting lagmannsretts avgjørelse LB-2012-120880 vedrørende habilitetsspørsmålet for en ekstern advokat som Økokrim ønsket skulle tiltre aktoratet som medaktor. I denne sistnevnte saken uttalte lagmannsretten at:

"Etter straffeprosessloven § 60 første ledd annet punktum vil en representant for påtalemyndigheten være inhabil når det foreligger særegne forhold som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet. Dette har to sider. For det første må vedkommende kunne opptre upartisk og ikke la seg påvirke av utenforliggende hensyn. For det annet må allmennheten og partene ha tillit til at den enkelte aktør inntar sitt standpunkt på fritt og uavhengig grunnlag. Det må foretas en konkret helhetsvurdering hvor det forhold at det er reist inhabilitetsinnsigelse skal tillegges vekt, jfr. straffeprosessloven § 60 første ledd, tredje punktum.

Når det gjelder [prosessfullmektigen], er lagmannsretten enig med ankemotpartene i at det å inngå som en del av aktoratet, etter å ha vært premissleverandør for skattemyndighetene i forbindelse med utarbeidelse av ligningsvedtak i skattesaken, fører til en uheldig sammenblanding av roller. Ligningsvedtakene er lagt til grunn ved utarbeidelse av tiltalebeslutningene. I Økokrims anke til lagmannsretten, side 3 første avsnitt er det uttalt følgende:

«Skatteloven er ikke straffesanksjonert og påtalemyndigheten har ikke tilstrekkelig skattemessig kompetanse til å vurdere skatterettslige spørsmål på forsvarlig måte.»

Det heter videre:

«For å sikre en faglig best mulig behandling av de prejudisielle skattespørsmålene har påtalemyndigheten bestemt at det bør antas egne prosessfullmektiger som

håndterer skattespørsmålene under hovedforhandlingen. Anslagsvis vil mer enn halvparten av tiden medgå til de skatterettslige spørsmålene.»

De skatterettslige vurderingene som ligger til grunn for ligningsvedtakene er bestridt av de tiltalte. Det er derfor naturlig at det vil bli stilt kritiske spørsmål til [prosessfullmektigen] som vitne, hvilket kan føre til at han kommer i en forsvarsposisjon. [Prosessfullmektigen] var påberopt som vitne før forsvarerne var kjent med at Økokrim ønsket å benytte ham som en del av aktoratet. [Prosessfullmektigens] rolle synes videre å stride mot de advokatetiske regler.

I FOR-1996-12-20-1161, Kapittel 12. Regler for god advokatskikk, punkt 4.7 Saker hvor advokaten kan bli ført som vitne, heter det:

«En advokat bør vise varsomhet med å motta verv som prosessfullmektig i en sak hvor det på forhånd må anses sannsynlig at han vil kunne bli ført som vitne i saken.»

Lagmannsretten er enig med ankemotpartene i at en slik rolleblanding er egnet til å svekke de tiltaltes og allmennhetens tillit til at aktoratet vil opptre med den nødvendige avstand og objektivitet. Saken er spesiell både med hensyn til omfang og alvor og har vært gjenstand for medieomtale, jfr. Rt-2002-1891 [skal vel være Rt-2000-1891, Lovdatas anm.] og Rt-1991-758 [skal vel være Rt-1991-785, Lovdatas anm.]. Det er opplyst at politiet har omtalt saken som norgeshistoriens største skattesak.

Borgarting lagmannsretts avgjørelse ble anket til Høyesterett, men ankeutvalget fant det klart at de anførsler i anken som gjelder lagmannsrettens lovtolkning ikke kunne føre frem, og anken ble forkastet. Lagmannsrettens avgjørelse er dermed rettskraftig. I habilitetsvurderingen vektla altså lagmannsretten at den eksterne medaktoren ved å påta seg verv som prosessfullmektig ville kunne anses å opptre i strid med Reglene for god advokatskikk. Dette for så vidt i kontrast til Høyesteretts avgjørelse i Rt 2013 s 1 om habilitetsvurderingen av de tre øvrige eksterne advokatene som skulle tiltre aktoratet i Transocean-straffesaken. De tre eksterne advokatene skulle etter oppnevningen primært bistå med sin skatterettslige ekspertise under eksaminering og prosedyre i saken, og arbeidsdelingen mellom aktorene ville bestemmes av påtaleansvarlig som leder av aktoratet. Både tingretten og lagmannsretten hadde funnet de tre medaktorene inhabile, men Høyesterett, som satte lagmannsrettens avgjørelse til side, viste til lagmannsrettens avgjørelse der det fremgår at:

"Lagmannsretten ser at en streng habilitetsvurdering i praksis kan begrense påtalemyndighetens mulighet for å få engasjert ekstern advokatbistand med tilstrekkelig kompetanse i store og kompliserte saker. Etter rettens syn vil det imidlertid være uheldig å senke habilitetskravene, som bæres oppe av sentrale rettssikkerhetshensyn, av rent praktiske grunner."

Til dette uttalte Høyesterett at:

"(26) Ei slik forståing av lova er for streng. Habilitetsreglane må forståast slik at det er høve til å leggje vekt på praktiske omsyn, sjå til dømes Rt-2003-740 avsnitt 11 og HR-2004-215-A

avsnitt 9."

Høyesterett viste altså til at praktiske hensyn kan vektlegges i habilitetsvurderingen og opphevet Borgarting lagmannsretts avgjørelse. Påtalemyndigheten innga deretter fornyet anke til lagmannsretten. Det fremgår av lagmannsrettens kjennelse LB-2013-2982 at:

"Påtalemyndigheten understreker at dersom rettsapparatet legger til grunn en svært vidtrekkende forståelse av habilitetsreglene for aktoratet, skaper det betydelige problemer for muligheten til å føre saker som gjelder komplisert reguleringslovgivning når saken involverer store selskaper/advokatfirmaer/revisorfirmaer med stort nettverk og mange kontaktflater i et lite land som Norge. Det er i denne saken ikke mange mulige kandidater igjen som besitter nødvendig og forsvarlig faglig kompetanse. Påtalemyndighetens muligheter til å innhente slik ekspertise til denne konkrete saken er svært begrenset, og trolig helt fraværende, dersom anken forkastes. Det er betenkelig og uforståelig for allmennheten hvis store og innflytelsesrike aktører langt på vei blir uangripelige på grunn av sitt nettverk og sin innflytelse i det juridiske miljø i Norge."

Fra forsvarersiden ble det, relatert til to av medaktorene, fremhevet at:

"[Medaktorenes] kollegiale tilknytning til [den inhabile medaktoren] gjøres også gjeldende som selvstendig grunnlag for inhabilitet. [den inhabile medaktoren] er advokatkollega og partner i samme firma som [medaktorene], samtidig som [den inhabile medaktoren] har bistått påtalemyndigheten i saken og har avgitt skatterettslig betenkning som er fremlagt av Økokrim i saken. [Den inhabile medaktoren] er også innkalt som vitne i saken. [Den inhabile medaktoren] er ved rettskraftig avgjørelse kjent inhabil. Dersom [medaktorene] eller andre advokater i [...] har utført arbeid for Økokrim som direkte eller indirekte er en videreføring av [den inhabile medaktoren] arbeid, kan det være inhabiliserende. Det samme gjelder for så vidt [medaktorene] har inngått i noen form for samarbeid med sin kollega [den inhabile medaktoren], som de gjennom sitt partnerskap har tette økonomiske bånd og interesser med. Det nærmere forhold rundt [medaktorenes] og [den inhabile medaktorens] engasjement av Økokrim er søkt klarlagt fra selskapenes side ved flere anledninger, men Økokrim har ikke etterkommet provokasjon om å få oversendt timelister for [medaktorenes] arbeid med saken. Økokrims motvilje mot å opplyse saken for å klarlegge habilitetsspørsmålene er et forhold som er egnet til å skape mistillit mellom partene og i forhold til allmennheten og må kumuleres i vurderingen."

Lagmannsretten fant ikke holdepunkter i disse anførselene for at de to medaktorene måtte anses inhabile.

Imidlertid anførte tiltaltesiden også at den tredje medaktoren måtte anses inhabil:

"[...] som følge av at han i sin tid som fullmektig for [én av de tiltalte] arbeidet spesifikt med Polar Pioneersaken, samtidig som han gjennom sin deltakelse i firmaets skattegruppe deltok i løpende orienteringer og drøftelser knyttet til pågående saker, herunder for Transoceankonsernet".

Borgarting lagmannsrett fant den tredje medaktoren inhabil og begrunnet dette slik:

"Det er ikke holdepunkter for at [medaktoren] har tatt eller vil ta med seg informasjon fra [...] og sitt samarbeid med [en av de tiltalte] over i sin rolle som aktor i regnskapssaken på en måte som gjør ham partisk og forutinntatt. For [en av de tiltalte] og utad - overfor allmennheten - vil imidlertid dette «rolleskiftet» kunne fremstå som lite tillitvekkende. Det er lang tid siden fullmektigforholdet. [Medaktorens] arbeid med saken på den tid må dessuten anses å være av begrenset omfang. Lagmannsretten finner likevel, under noe tvil, at den omstendighet at [medaktoren] er med og utfører aktoratet i sak mot [en av de tiltalte] i en sak [medaktoren] tidligere har arbeidet med i sin tid som fullmektig [...], er et særegent forhold som er egnet til å svekke de tiltaltes og allmennhetens tillit til at han vil opptre med den nødvendige avstand og objektivitet. Den omstendighet at [medaktoren] skal bistå med en post i tiltalen hvor [en av de tiltalte] ikke har vært involvert og heller ikke er tiltalt, endrer ikke denne vurderingen."

For ordens skyld nevner vi at Økokrim i forbindelse med ankebehandlingen i Transocean-saken (se punkt 7.5 nedenfor) på nytt ønsket å oppnevne nye medaktorer, hvorav en av to var den ovenfor nevnte allerede konstaterte inhabile tredje medaktoren. Borgarting lagmannsrett fant i LB-2014-197809 at han også i ankeomgangen måtte anses inhabil, selv om saken sto i en noe annen stilling enn for tingretten.

Borgarting lagmannsretts avgjørelse om at de to medaktorene ikke var inhabile ble anket til Høyesterett, men anken ble forkastet. Flertallet i ankeutvalget la i kjennelsen inntatt i Rt 2013 s 105 til grunn at:

"Domstolane handhevar ikkje reglar om god advokatskikk [...]",

og Høyesterett fant derfor ikke at lagmannsretten hadde bygget på feil lovforståelse. Høyesterett nevnte det ikke, men avgjørelsen synes å fastslå en annen rettstilstand enn den som Borgarting lagmannsrett bygget på i LB-2012-120880 der påtalemyndighetens medaktor ble ansett inhabil, jf ovenfor.

I Rt 2012 s 1227 som gjaldt spørsmål om to skatterevisorer ansatt i Skatt vest påberopt som vitner i straffesak (ikke i Transocean-komplekset), skulle gis anledning til å være til stede under forhandlingene også før de selv skulle forklare seg, jf straffeprosessloven § 129 første ledd. Det fremgår av Høyesteretts avgjørelse at:

"(14) I saken her dreier det seg om to skatterevisorer som er ansatt i Skatt Vest, og som så vidt forstås har hatt befatning med saken på to måter: som del av Skatteetatens eget arbeid med å avdekke faktum i forbindelse med ligningsbehandlingen og som sakkyndige medhjelpere for politiets etterforskning av saken. Det hører med til bildet at tiltalte ikke har villet avgi politiforklaring og heller ikke har gitt skattemyndighetene tilgang til selskapsopplysninger m.v. Dette har ført til at ligningsbehandlingen i saken ikke har kunnet sluttføres, med ett unntak. Politiets etterforskning har vært basert på et omfattende materiale som er innhentet blant annet ved beslag. Skattemyndighetene har bare hatt tilgang til en begrenset del av denne dokumentasjonen. De to skatterevisorene har imidlertid fått innsyn i

dokumentene i kraft av sin funksjon som medhjelpere ved politiets etterforskning. Det er opplyst at samarbeidet har foregått i tråd med "Instruks om operativt samarbeid mellom politi/påtalemyndighet, Skatteetaten og NAV" av henholdsvis 24. oktober 2006 og 24. mars 2010."

De to skatterevisorenes rolle og situasjon synes altså tilnærmedesvis lik bisitteren i Oslo tingretts sak behandlet ovenfor. Bisitteren og for så vidt også medaktoren som ble funnet inhabil i LB-2012-120880 skulle være vitner i saken og hadde begge vært involvert i ligningssaken tidligere. Det fremgår i Rt 2012 s 1227 at

"grensen mellom å være sakkyndig og ordinært vitne kan være flytende. Det er ikke uvanlig at et vitne forklarer seg både om det vedkommende har "sett, hørt, forstått og erfart" som del av selve saken, jf. Rt. 2011 side 440 avsnitt 12, og samtidig gir en etterfølgende faglig analyse eller vurdering av det faktum som står til pådømmelse basert på vitnets særlige sakkyndighet."

Som Høyesterett viser til har det i tidligere avgjørelse i Høyesteretts ankeutvalg inntatt i Rt. 2009 s 1109 blitt lagt til grunn at det ikke var feil at påtalemyndigheten hadde latt seg bistå av to spesialrevisorer som var ansatt ved fylkesskattekontoret, og at disse hadde fått følge saken som sakkyndige vitner i medhold av § 149. Videre viste Høyesterett til en annen avgjørelse i Høyesterett inntatt i der en saksbehandler i Skatteetaten ikke ble funnet å være sakkyndig vitne etter § 149. I den saken var det imidlertid forutsatt at saksbehandleren skulle forklare seg om det vedkommende hadde sett og erfart som saksbehandler i saken. Det ble vist til avsnitt 12 i Rt 2011 s 440:

"[Saksbehandleren] har vært saksbehandler hos Skatt øst i den underliggende skattesak. Som fremholdt av lagmannsretten, skal han avgi umiddelbar forklaring om hva han i egenskap av saksbehandler har sett, hørt, forstått og erfart om det faktiske grunnlag for tiltalen. Selv om han har en fagbakgrunn som gjør at han kan vurdere det han har sett, hørt, lest eller fått fortalt, kan han ikke anses som sakkyndig vitne etter § 149. Denne bestemmelse gjelder bare personer som partene har oppnevnt til å klarlegge eller vurdere et faktum som i hovedsak er blitt tilrettelagt av andre. Den som i egenskap av saksbehandler skal gi opplysninger om hva som faktisk har funnet sted, kan etter ankeutvalgets oppfatning ikke anses som sakkyndig vitne, men må behandles som ordinært vitne etter § 129."

Dette fremgår blant annet nettopp av Høyesteretts henvisning i Rt 2012 s 1227 der det ble vist til at i motsetning til saken i Rt 2011 s 440 skulle de to skatterevisorene

"primært forklare seg om de vurderinger og beregninger som de har foretatt under etterforskningen som bistand til politiet [...]".

Det er altså på det rene at Høyesterett har akseptert at Skatteetaten bistår påtalemyndigheten under straffesaker.

8.4 Balanse mellom aktorat og forsvar

I samtaler med ansatte i Skatteetaten har det overfor oss vært fremhevet at det er opplevet vanskelig at det på tiltaltesiden opptrådte mange forsvarsadvokater og at de tiltalte hadde meget store ressurser. Fra forsvarersiden er det tilsvarende fremhevet at påtalemyndigheten har benyttet store ressurser, og at mange personer med forskjellig fagkompetanse og sakkunnskap har deltatt i aktoratet i straffesaken.

Transocean-selskapenes advokat i skattesakene og i straffesaken har i brev til Stortingets Finanskomite av 8. februar 2016 vist til at 21 personer fra Økokrim, 21 personer fra Skatteetaten – hvorav 12 tiltrådte Økokrim-teamet – og fem personer fra Regjeringsadvokaten har vært involvert på statens side. I tillegg involverte staten seks sakkyndige vitner – hvorav fem professorer, og man engasjerte i tillegg seks privatpraktiserende advokater til å bistå med aktoratet. Fra Skatteetatens side er det påpekt at tallene oppgitt her er summen av antall personer som bidro på forskjellige stadier av sakskomplekset, og at det under rettssakene var flere fagpersoner involvert på skattyter og tiltaltesiden enn på statens og Økokrims side. De engasjerte medaktorene kom inn i straffesaken sommeren 2012, altså på et sent tidspunkt.

Spørsmålet er om det har vært tilstrekkelig balanse mellom partene. Dette har en side til det såkalte partslikhetsprinsippet i straffeprosessen, som forutsetter blant annet likestilling i adgangen til å føre bevis, eksaminere vitner og sakkyndige, samt tilgang til motpartens bevis og mulighet til å imøtegå dette, jf NOU 2016: 24 punkt 5.3.8. Hva angår spørsmålet om personellmessig balanse mellom tiltalte- og skattytersiden, som beskrevet ovenfor, viser vi til Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2012 s 1227 som gjaldt spørsmålet om to skatterevisorer som var påberopt som vitner i et større skattestraffesakskompleks. Høyesterett la til grunn at det skal være en viss balanse og likhet mellom påtalemyndigheten og forsvaret. Dette hensynet var avgjørende for at Høyesteretts ankeutvalg ikke tillot at en saksbehandler i Skatteetaten fikk være til stede under forhandlingene i ovennevnte sak, Rt. 2011 s 440, der det fremgår at:

"I økonomiske straffesaker kan både påtalemyndigheten og tiltalte under hovedforhandlingen ha behov for fortløpende bistand fra en person med sakkyndig innsikt eller som kjenner saken. Etter det som er opplyst, skal tiltalte i den foreliggende sak ha med seg IT-konsulent [N.N], mens påtalemyndigheten vil ha med seg spesialrevisor [B.B]. Partenes praktiske behov for sakkyndig bistand i saken skulle dermed være ivarettatt. Av hensyn til likebehandlingsprinsippet bør ikke påtalemyndigheten i tillegg få anledning til å la [saksbehandleren] følge forhandlingen."

Videre i Rt 2012 s 1227 viser Høyesterett til lagmannsrettens innankede avgjørelse der det fremgår at både forsvaret og aktoratet ville bestå av henholdsvis flere advokater og aktorer og flere sakkyndige. Aktoratet fikk bistand av en politirevisor og de to nevnte skatterevisorene. Det fremgår av lagmannsrettens avgjørelse i saken, slik Høyesterett gjengir den, at:

"Lagmannsretten kan ut fra ovenstående ikke se at hensynet til balanse og likhet mellom partene skal innebære at ikke begge de to skatterevisorene skal få anledning til å være til stede under hele hovedforhandlingen. Når ikke hovedhensynet bak bestemmelsen eller hensynet til likhet og balanse mellom partene gjør seg gjeldende, samtidig som saken, som gjelder økonomiske kriminalitet, fremstår som meget omfattende, kompleks og komplisert,

mener lagmannsretten at gode grunner taler for å gjøre unntak fra straffeprosessloven § 129, slik at begge de to skatterevisorene får følge hovedforhandlingen. Det vises dessuten til at hovedforhandlingen er berammet til høsten 2012, og det er satt av 18 uker. Også lengden på hovedforhandlingen, herunder at det i løpet av disse ukene kan være behov for både frivillig eller ufrivillig fravær for ett eller begge av vitnene, tilsier at begge skatterevisorene skal gis anledning til å være til stede under hele hovedforhandlingen."

Selv om disse sakene gjaldt adgangen til å la sakkyndige vitner følge rettsforhandlingene også før de selv skulle forklare seg, er det grunn til å se hen til uttalelsene når det gjelder aktoratets bruk av sakkyndige fra Skatteetaten. I straffesaker som involverer andre forvaltningsområder er det praktisk behov for å nyttiggjøre seg fagetatenes kompetanse og faktiske sakskunnskap, noe som også begrunner Skatteetatens deltakelse i gjennomføringen av straffesaker på Skatteetatens forvaltningsområde. Det ligger som en klar og akseptert forutsetning for domstolenes vurderinger at påtalemyndigheten kan involvere Skatteetatens saksbehandlere i aktoratet og dets straffesaksarbeid.

Selv om representanter for påtalemyndigheten og Skatteetaten har oppfattet antallet forsvarsadvokater som høyt er det klart at også staten har hatt et betydelig antall aktorer, sakkyndige og ansatte fra Skatteetaten involvert i saken. Etter vår vurdering er det grunnlag for å konkludere at det har vært tilstrekkelig balanse mellom partene.

8.5 Betaling av kostnader til medaktorene

Det har blitt reist kritikk mot at kostnader for eksterne advokater som ble engasjert av Økokrim som medaktorer i straffesaken skal ha blitt belastet Finansdepartementets budsjett.

I Riksadvokat-utvalgets rapport på side 102 fremgår at:

"Det andre forholdet gjelder at kostnader for de oppnevnte aktorer som prosederte skattespørsmålene i straffesaken ble belastet Finansdepartementets budsjett etter forutgående avtale. Rent praktisk skjedde dette ved at fakturaer ble attestert påtaleansvarlig og deretter videresendt Kemneren i Stavanger/skatt Vest for utbetaling. Utvalget finner det betenkelig ut fra et uavhengighetsperspektiv og tillit til påtalemyndighetens objektivitet at advokatene som var oppnevnt som aktorer for å prosedere de skatterettslige spørsmålene i straffesaken, ble finansiert på denne måten."

Riksadvokat-utvalget begrunner ikke betenkeligheten med betalingsarrangementet nærmere. Utvalget viser til at utbetaling er foretatt av "Kemneren i Stavanger/skatt Vest", og det fremstår utfra dette uklart hvem av disse som skal ha foretatt utbetaling til Økokrim.

Finansdepartementet besluttet i brev av 5. juli 2012 at kostnader i forbindelse med engasjement av eksterne skatteadvokater i Transocean-saken kunne belastes skatteregnskapet, jf. forskrift av 20. juni 2012 nr 627 (fordelingsforskriften) § 14 nr. 3 annet punktum. Vi har undersøkt betalingsstrømmen, og det er på det rene at betalingene har skjedd ved at medaktorene har fakturert Økokrim, og at fakturaer etter godkjenning av påtaleansvarlig er videresendt til Skatteoppkreveren i Stavanger for utbetaling. Kostnadene er belastet skatteregnskapet. Det er skatteoppkrever i

kommunene som fører skatteregnskapet, jf. Instruks for skatteoppkrevere kapittel 3. Skatteregnskapet er adskilt fra skatteregionenes eget budsjett og fra kommunens eget budsjett, jf. Retningslinjer for føring av skatteregnskapet pkt. 1.2 nr. 3. Kostnaden til medaktorer er altså dekket av staten og ikke Skatt vest.

Finansieringsmodellen for Økokrims innleie av eksterne medaktorer har vært tema i flere rettsavgjørelser. I Borgarting lagmannsretts kjennelse LB-2012-185529 som gjaldt spørsmål om begjæring fra forsvarerne i straffesaken om innsyn i kommunikasjon mellom Økokrim, eksterne advokater tilsluttet aktoratet, Skatteetaten og Regjeringsadvokaten, viser retten til at:

"Der er i tillegg stilt spørsmål ved om at det ØKOKRIM eller Skatteetaten som er advokatenes oppdragsgiver, ettersom det er mye som tyder på at det er Finansdepartementet som har betalt for advokatbistanden."

"I lys av opplysningene om hvem som betaler for disse aktorenes arbeid, understrekes at lagmannsretten legger til grunn at advokatene kun har mottatt instruksjon fra påtalemyndigheten på samme måte som aktorene ansatt i påtalemyndigheten, [...]".

Lagmannsretten forutsatte altså at det – uavhengig av kilde til finansieringen av de eksterne advokatene – i straffesaksbehandlingen ikke ble gitt instruksjon overfor deltakerne i aktoratet fra andre enn påtalemyndigheten. Lagmannsretten synes ikke å vektlegge spørsmålet om hvor de aktuelle kostnadene ble belastet, til fordel for betydningen av at aktoratet reelt skal utgå av og representere påtalemyndigheten.

Samtidig fremkommer det i Borgarting lagmannsretts etterfølgende avgjørelse LB-2012-194341, der habiliteten til de tre eksterne advokatene som skulle tiltre Økokrims aktorat i straffesaken ble vurdert, at en streng habilitetsvurdering i praksis kan begrense påtalemyndighetens mulighet for å få engasjert ekstern advokatbistand med tilstrekkelig kompetanse i store og kompliserte saker. Som ett av flere forhold i en samlet habilitetsvurdering fant lagmannsretten det relevant å ta i betraktning at det var staten ved Finansdepartementet som skadelidt i saken som betalte for medaktorenes arbeid. Lagmannsretten opprettholdt tingrettens avgjørelse om at medaktorene var inhabile. Avgjørelsen ble etter anke fra Økokrim satt til side av Høyesterett som i kjennelsen i Rt. 2013 s 1 fant at det i habilitetsvurderingen ikke var grunnlag for å se de ulike forholdene lagmannsretten hadde tatt i betraktning under ett. Videre overprøvde Høyesterett også lagmannsrettens forståelse om at det i habilitetsvurderinger som dette ikke er anledning til å legge vekt på *"rent praktiske grunner"*. Høyesterett uttalte i denne forbindelse at:

"[h]abilitetsreglane må forståast slik at det er høve til å leggje vekt på praktiske omsyn, sjå til dømes Rt-2003-740 avsnitt 11 og HR-2004-215-A avsnitt 9."

Som det fremgår ovenfor innga Økokrim etter Høyesteretts opphevelse fornyet anke til Borgarting lagmannsrett, sak LB-2013-2982. Det fremgår av lagmannsrettens referat av tiltaltesidens anførsel om at honoreringsmodellen utgjorde et inhabiliserende forhold for medaktorene at:

"De tre oppnevnte advokataktorene blir honorert av Finansdepartementet, og kostnadene til advokataktorene blir belastet skatteregnskapet. Finansdepartementet er fornærmet i saken"

og har fremmet et meget betydelig erstatningskrav. Dette medfører en økonomisk avhengighet av fornærmede i saken som er uforenlig med den uavhengighet og objektivitet en aktor skal ha i forhold til sakens parter."

Det fremgår videre av samme lagmannsrettsavgjørelse at:

"De tiltalte har også gjort gjeldende at det er en inhabilitetsgrunn at de tre oppnevnte aktorene vil bli honorert etter regning av Finansdepartementet, samtidig som staten ved Finansdepartementet er fornærmet i saken og har fremmet et meget stort erstatningskrav mot fem av de tiltalte i saken. Fra [en av de tiltaltes] side er det også anført at advokataktorene må fratre med mindre de aksepterer honorering i samsvar med straffeprosesslovens preseptoriske regler. I saken her er honoreringen i henhold til Finansdepartementets brev 5. juli 2012 avtalt å skje over skatteregnskapet. [En av de tiltalte] anfører at denne honoreringsordningen er i strid med loven, og at de tre advokatene må nektes å opptre som advokater med mindre de aksepterer honorering fastsatt av retten i henhold til straffeprosessloven § 78 annet ledd. Det gjøres gjeldende at straffeprosessloven § 78 er preseptorisk med hensyn til honoreringsmåte for oppnevnte advokataktorer, og at dette støttes av viktige uavhengighetshensyn: lovgivers valg om at honorering skal fastsettes av retten sikrer at aktoren ikke får økonomiske bindinger som kan svekke hans uavhengighet i utførelsen av oppdraget.

Lagmannsretten ser ingen grunn til å tvile på at den avtalte betalingsordningen ikke vil påvirke de tre advokatene i deres utførelse av aktoroppdraget. Selv om de tiltalte har fremmet inhabilitetsinnsigelse på dette grunnlag, er dette etter lagmannsrettens oppfatning i seg selv heller ikke egnet til å svekke tilliten til deres upartiskhet, jf. straffeprosessloven § 60. Det er ikke nødvendig for lagmannsretten å ta standpunkt til om ordningen er i strid med andre bestemmelser i straffeprosessloven.

Honoreringsordningen gjør således ikke noen av de tre advokatene inhabile som aktorer i straffesaken."

Borgarting lagmannsrett fant altså ikke at betalingsmodellen innebar at medaktorene var inhabile. Tiltaltesiden anket lagmannsrettens avgjørelse til Høyesterett, men på annet grunnlag enn at betalingsmodellen skulle innebære inhabilitet. Som det fremgår i punkt 7.2 ovenfor forkastet flertallet i ankeutvalget i Rt 2013 s 105 anken.

Etter dette synes det ikke, basert på modellen for finansieringen av Økokrims prosessføring, å være grunnlag for kritikk av Skatteetaten for samarbeidet med Økokrim.

8.6 Vurdering

Gjennomgangen viser at Skatteetaten kan bistå påtalemyndigheten i forberedelse til og gjennomføring av straffesak. Under hovedforhandling vil adgangen til deltakelse av Skatteetatens ansatte og rådgivere avhenge av hvilken rolle vedkommende skal ha under hovedforhandlingen. Ansatte fra Skatteetaten kan delta under hovedforhandling som bisitter, det vil si uten selv å opptre



Skatteetaten

aktivt på vegne av aktoratet. Rådgivere som tidligere har hatt befatning med skattesaken på vegne av Skatteetaten vil imidlertid kunne bli ansett som inhabile til å opptre aktivt for aktoratet.

Det er etter vår vurdering ikke grunnlag for å kritisere Skatteetatens deltakelse i straffesaken.

9 Erstatningskrav i Konsernbidrags-forholdet

9.1 Innledning – evalueringen av erstatningskravet

Som nevnt innledningsvis har vi fått tilgang til all ønskelig og etterspurt informasjon og dokumentasjon fra Skatteetaten, uten at det er lagt restriksjoner mht. videreformidling, bortsett fra rådgivningen fra Regjeringsadvokaten overfor Skatteetaten knyttet til erstatningskravet overfor de tiltalte i straffesaken. Skattedirektøren legger til grunn retningslinjene fra Statsministerens kontor med hensyn til ikke å gi innsyn i Regjeringsadvokatens rådgivning overfor forvaltningen (Foreleggelse av saker for Regjeringsadvokaten, Retningslinjer SMK 2011).

9.2 Saksgangen

14. april 2009 fattet Skatt vest endringsvedtak rettet mot Transocean AS for ligningene 2001 og 2002. Bakgrunnen for vedtaket var det omtalte Konsernbidrags-forholdet. Av vedtaket fremkom at inntekten ble forhøyet med kr 5 583 659 200 og at tilleggsskatt ble ilagt med 60 %. I tillegg skulle renter beregnes med 7 % for 6 år. Selskapet var oppløst allerede i 2002, og ovennevnte vedtak ble ikke påklaget. Ilignet skatt ble heller ikke innbetalt. 21. desember 2009 sendte Skattedirektoratet forhåndsvarsel til TOI og TOL om ansvar for utlignet skatt for inntektsåret 2001. Prosessen førte ikke frem, og ilignet skatt ble ikke innbetalt.

Økokrim hadde i tiltalene varslet at det på et senere tidspunkt kunne bli aktuelt å fremme et sivilrettslig erstatningskrav. Oslo tingrett hadde senere i brev til Økokrim satt frist til 30. januar 2012 for staten med å fremme sivilt erstatningskrav i saken. Innkrevingsseksjonen i Skattedirektoratet la 4. januar 2012 til grunn at kravene vanskelig kunne innfordres, fordi selskapene som endringsvedtakene var rettet mot var oppløst. Det ble derfor anmodet om at kravet ble tatt med som et sivilt erstatningskrav i straffesaken som allerede var reist mot to av selskapene og deres rådgivere.

Skattedirektoratet vurderte grunnlaget for å fremme erstatningskravet i to interne møter hhv. 5. og 25. januar 2012. I møtet 5. januar 2012 ble det besluttet å utrede erstatningsspørsmålet nærmere. Det ble utarbeidet et internt notat i form av et utkast til begjæring om å fremme et erstatningskrav etter straffeprosessloven § 427. Notatet forelå 24. januar 2012. I notatet ble blant annet vilkårene for å kreve erstatning behandlet.

I møtet 25. januar 2012 ble det besluttet at det var grunnlag for å fremme erstatningskrav i saken. Overfor oss er det gitt uttrykk for at det ble vurdert mest hensiktsmessig å fremme erstatningskravet i forbindelse med straffesaken, fremfor i en etterfølgende sivil sak. Det ble blant annet vurdert som krevende å fremme erstatningskravet etter straffesaken, samtidig som det ble ansett som ressursbesparende å fremme kravet som et borgerlig rettskrav.

Den 26. januar 2012 ba Skattedirektoratet Økokrim om å nedlegge påstand i straffesaken om solidaransvar for de tiltalte for statens økonomiske tap som følge av den påståtte opplysningssvikten, jf. straffeprosessloven § 427. Erstatningskravet gjaldt kun Konsernbidrag-forholdet, hvor de underliggende påståtte straffbare forhold ble begått i inntektsårene 2001 og 2002. Kravet var rettet mot de tre rådgiverne samt Transocean Inc og Transocean Offshore Deepwater Drilling Inc.

Av begjæringen fremkom at Skattedirektoratet bygget erstatningskravet på Økokrims tiltalebeslutninger og de samme faktiske bevis som skattekontoret i skattesaken og påtalemyndigheten i straffesaken. Ut fra sakens dokumenter la direktoratet til grunn at de tiltalte hadde forholdt seg slik som påstått av skattekontoret og påtalemyndigheten, og at forholdene var bevist utover rimelig tvil. Skattedirektoratet la til grunn at en handling som rammes av ligningslovens bestemmelser om skattesvik også tilfredsstilte kravet om ansvarsgrunnlag etter den ulovfestede culpanormen. Tiltalen bygget på at Transocean AS hadde plikt til å informere om at lånet selskapet ga til sitt heleide datterselskap i Panama, Transocean Drilling Company Inc, umiddelbart ble lånt videre til morselskapet i USA. Det ble vist til at skatteunndragelsen var planmessig utført, og informasjonssvikten var i det minste grovt uaktsom, og at de tiltalte har medvirket til organisert skatte- og avgiftsunndragelse.

Økonomisk tap ble begrunnet i at Transocean-konsernet hadde nektet å påta seg ansvar for det skattekrav som fulgte av ovennevnte skattevedtak, og at det heller ikke forelå noen garantier fra konsernet om at skatten som var ilagt Transocean AS ville bli betalt. Skattedirektoratet la således til grunn at det forelå et økonomisk tap. Beløpets størrelse ble basert på brev fra Stavanger kemnerkontor av 1. juli 2010 til Transocean AS sitt avviklingsstyre. Av begjæringen fremkom at erstatningsbeløpet ble nedjustert fordi det i en straffesak ville være i strid med forbudet om dobbelt forfølgning å inkludere tilleggsskatt i erstatningskravet. Videre ble kravet justert, fordi rentekravet skulle beregnes på erstatningsrettslig grunnlag. Samlet erstatningsbeløp inkludert renter ble fastsatt til kr 1 836 000 000.

I begjæringen ble det videre fremholdt at det forelå årsakssammenheng mellom den skadevoldende handlingen og det økonomiske tapet. Dette ble beskrevet som at det forelå planlagt og systematisert skatteunndragelse, som ikke var avdekket før etter skattekravet var tapt. I henhold til den erstatningsrettslige betingelseslære ble det fremholdt at det dermed var årsakssammenheng mellom de handlinger som begrunnet kravet og det tap staten er påført. Det ble lagt til grunn at foreldelse av erstatningskravet tidligst kunne inntreffe 16. juli 2013.

Etter det vi har bragt på det rene, ble beslutningen om å fremme kravet hovedsakelig basert på at vilkårene for å tilkjennes erstatning var oppfylt, og at det ville være hensiktsmessig å fremme kravet i straffesaken.

Økokrim fremmet den 30. januar 2012 erstatningskravet på vegne av Skattedirektoratet. Det var forutsatt at Regjeringsadvokaten skulle prosedere erstatningskravet, men i brev av 2. februar 2012 til Riksadvokaten avslo Regjeringsadvokaten at advokater fra Regjeringsadvokaten kunne oppnevnes som del av aktoratet. Regjeringsadvokaten ville ikke som del av aktoratet prosedere skatterettslige spørsmål knyttet til Konsernbidrags-forholdet.

I brev av 23. mai 2012 anmodet Økokrim Skattedirektoratet om å vurdere å fremme erstatningskravet etter straffeprosessloven § 428. Skattedirektoratet vurderte deretter risikoen for at retten skulle nekte kravet forfulgt, som følge av at den fant at det var åpenbart mest hensiktsmessig å behandle kravet i sivilprosessens former, jf § 428 fjerde ledd. Dette ble veiet opp mot ønsket om bistand fra Regjeringsadvokaten til å prosedere skattespørsmålene som del av det sivilrettslige kravet i saken.

Anmodningen fra Økokrim ble etterkommet, og staten ved Finansdepartementet fremmet i prosesskriv av 10. juli 2012 selv erstatningskravet med Regjeringsadvokaten som prosessfullmektig. Prosesskrivet var i det vesentlige likelydende med den opprinnelige begjæringen av 25. januar 2012. Det ble fremholdt at for at staten skulle gis medhold i erstatningskravet, måtte endringsvedtaket av 14. april 2009 være korrekt. Som i begjæringen ble opplysningssvikten framholdt som ansvarsgrunnlag og at det forelå et økonomisk tap som følge av at den ilagte skatteforpliktelsen ikke var gjort opp overfor skattemyndighetene. Årsakssammenheng ble også i dette tilfellet begrunnet i at det forelå planlagt og systematisert skatteunndragelse – som ikke ble avdekket før etter at skattekravet var tapt – og at det var mer enn 50 % sannsynlig at opplysningssvikten var en nødvendig betingelse for skaden. Som i begjæringen ble det gitt uttrykk for at foreldelse av erstatningskravet tidligst kunne inntreffe 16. juli 2013.

I de saksøktes tilsvaer ble det fremholdt at et eventuelt erstatningsansvar forutsatte at rådgiverne hadde opptrudd kvalifisert klanderverdig, og ikke bare uaktsomt slik det ble lagt til grunn da erstatningskravet ble fremmet.

Vi er kjent med at Skattedirektoratets vurdering av rettspraksis om advokaters ansvar er begrenset til privatrettslige forhold mellom klient og motpart og derfor ikke anvendelig i en offentligrettslig sak og ved rådgivernes involvering i informasjonsfremleggelsen. Skattedirektoratet vurderte videre at det var gode muligheter for å nå frem med at det forelå tilstrekkelig uaktsomhet, selv om aktsomhetskravet skulle være kvalifisert klanderverdig.

Parallelt med Skattedirektoratets vurdering innhentet Økokrim en betenkning fra professor dr. juris Hjelmeng med følgende mandat:

"Det vi ønsker er en utredning på hvilket skyldkrav som gjelder ved krav om erstatning overfor de tiltalte rådgiverne i saken. Tiltalen bygger på at rådgiverne har gitt ligningsmyndighetene uriktige og/eller ufullstendige opplysninger som de forsto eller burde forstå kunne lede til skattefordeler, jf. ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a.

Staten har fremmet et erstatningskrav mot de tiltalte rådgiverne og to Transocean-selskaper. Staten har anført at en slik informasjonssvikt som er oppstilt som grunnlag for straffeansvar i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav a, medfører at det foreligger ansvarsgrunnlag i medhold av den ulovfestede culpa-normen. Videre er det anført at staten er påført et økonomisk tap som følge av at den ilagte skatten ikke er betalt. Skattyter er for lengst likvidert, og den gjenværende delen av Transocean-konsernet har ikke vært villig til å oppfylle selskapets skatteforpliktelser.

Faktum i saken er at de tiltalte rådgiverne, i samråd med skattyter, har drøftet og planlagt hvilke transaksjoner som skal gjennomføres og på hvilket tidspunkt, samt hvilke opplysninger som skal gis til ligningsmyndighetene ved innlevering av selvangivelsen. To av rådgiverne (hvorav en er advokat) har også faktisk sendt inn opplysningene til ligningsmyndighetene, mens den tredje (også advokat) har blitt forelagt og godkjent de opplysningene som ble sendt inn. Tiltalen bygger på at de innsendte opplysningene er misvisende og ufullstendige fordi ligningsmyndighetene ikke fikk den informasjonen som var nødvendig for å vurdere det reelle innholdet i de aktuelle transaksjonene. Dette medførte at ligningen ble fastsatt på feil

grunnlag. Da ligningsmyndighetene i ettertid ble kjent med de underliggende realiteter i saken, ble det fattet et endringsvedtak som medførte endret skatteplikt for det aktuelle selskapet.

Det vi ønsker utredet er som nevnt hvilket skyldkrav som gjelder for et erstatningskrav overfor de tiltalte rådgiverne i en slik situasjon. Gjelder det et krav om simpel uaktsomhet, eller gjelder det en skjerpet aktsomhetsnorm for denne typen erstatningskrav? I sistnevnte tilfelle, ønsker vi også utlagt begrunnelsen for et slikt eventuelt skjerpet krav, og om den begrunnelsen passer på nærværende tilfelle. Vi ønsker også utredet om advokater stilles overfor en annen norm enn andre rådgivere, og eventuelt hvorfor."

I notat til Økokrim datert 28. oktober 2012 konkluderte Hjelmeng som følger:

"Konklusjonen er at det ikke er rom for et kvalifisert skyldkrav i vurderingen av om rådgiverne er erstatningsansvarlige for rettsstridig medvirkning til skattesvik og den etterfølgende unndragelse fra betalingsplikten. Alle aspekter i den objektive gjerningsbeskrivelsen må løses etter den alminnelige skyldregelen i erstatningsretten, samt vurderinger av årsakssammenheng og adekvans.

Derimot er det på det rene at det erstatningsrettslige vernet kan nyanseres etter erstatningsrettslige prinsipper, for eksempel slik at advokaters erstatningssanksjonerte plikter overfor andre enn klient ikke er like omfattende som overfor klient. Det er imidlertid vanskelig å se at denne nyanseringen av erstatningsrettslig vern skulle være relevant ved medvirkning til overtredelse av ligningsl. § 12-1. Det offentlige utleder her sitt vern av selve den ligningsrettslige normen, ikke av advokatens oppdragsavtale med sin klient."

I notat av samme dag (28. oktober 2012), også innhentet av Økokrim, vurderte Skatteetatens tidligere engasjerte advokat den rettskildemessige situasjonen vedrørende rekkefølgespørsmålet relatert til Konsernbidrag-forholdet. Hensikten med notatet var å avklare hvorvidt det ved innleveringen av selvangivelsen for inntektsåret 2002 forelå kilder som tilsa at rekkefølgespørsmålet ikke uten videre kunne anses avklart. Notatet konkluderte som følger:

"Som gjennomgangen ovenfor viser, var det en rekke kilder som tilsa at det var oppmerksomhet rundt problematikken og at det var fremmet synspunkter om at aksjonærlån og andre disposisjoner som krever dekning i fri egenkapital ytt innværende år reduserte utbyttegrunnlaget."

Vurderingen ble tatt til inntekt for at det kunne anses som klart klanderverdig å ikke vurdere rekkefølgespørsmålet som tvilsomt, og at det i så fall var kvalifisert klanderverdig av rådgiverne overfor ligningsmyndighetene å ikke opplyse i selvangivelsen om viderelånet fra datterselskapet til morselskapet.

Skattedirektoratet konkluderte etter dette med at erstatningskravet skulle fastholdes. I vurderingen av dette ble den foreliggende prosessrisikoen og hensynet til de saksøkte vektlagt. Skattedirektoratet la imidlertid avgjørende vekt på at det etter direktoratets mening forelå ansvarsgrunnlag og at rådgivernes ansvar for opplysningssvikten ikke hadde vært prøvd i en slik sammenheng tidligere.

Det ble også vektlagt at det forelå tiltale i saken, at saken dreide seg om betydelige beløp og at erstatningskravet var fremmet.

Ved behandlingen for Oslo tingrett var staten representert av Regjeringsadvokaten. Under straffesaken var det Skattedirektoratet ved Regjeringsadvokaten som i det alt vesentligste prosederte konsernbidrags-forholdet, og aktor baserte seg i stor grad på dette for den strafferettslige del av forholdet. Kravet mot TInc ble frafalt under hovedforhandlingen. Her var kravet basert på arbeidsgiveransvar i henhold til skadeserstatningsloven § 2-1, og det fremkom under saken at TInc ikke hadde ansatte.

Oslo tingrett kom i straffesaken til at konsernbidraget var lovlig og dermed ga rett til fradrag som krevet. Det forelå følgelig ikke noe økonomisk tap på statens hånd, og samtlige saksøkte ble frifunnet for kravet om erstatning.

Skattedirektoratet vurderte sommeren 2014, på grunnlag av den foreliggende frifinnende tingrettsavgjørelsen, om erstatningskravet skulle ankes. For vurderingen ble det lagt til grunn at Oslo tingretts dom var basert på uriktig skatterettslig rettsanvendelse, og at det forelå økonomisk tap for staten. Det ble også vurdert slik at det forelå et erstatningsbetingende ansvarsgrunnlag og adekvat årsakssammenheng mellom tapet og informasjonssvikten. Den rent rettslige vurderingen var dermed at dommen burde ankes. Den samlede prosessrisikoen ble vurdert slik at det var 50 % mulighet for å nå et annet resultat i lagmannsretten.

Etter en helhetsvurdering valgte Skattedirektoratet ikke å anke dommen. Skattedirektoratet har i forbindelse med undersøkelsen overfor oss gitt uttrykk for at en prosessrisiko som overstiger 50 % som det klare utgangspunkt tilsier at saken ikke ankes. I tillegg til å vektlegge nevnte prosessrisiko, mente direktoratet at det ville være en høy terskel for å nå frem med kravet. Det ble i den forbindelse vektlagt at erstatningsbeløpet var enormt. Belastningen for de tiltalte og staten ble videre vektlagt, samtidig som man viste til at belastningen var redusert som følge av at kravet i praksis var begrenset til forsikringsdekningen. Det ble også vektlagt at staten allerede hadde prøvd erstatningskravet i en rettsrunde, og at terskelen for en anke tilsier en større grad av sikkerhet knyttet til å oppnå ønsket resultat i ankeinstansen. Ankespørsmålet ble diskutert med lederen i Rettsavdelingen og med Skattedirektøren.

31. oktober 2014 fremmet en av de saksøkte rådgiverne krav om erstatning overfor Skattedirektoratet med grunnlag i påstander fremsatt i begjæringen av 26. januar 2012 om borgerlig rettskrav. De øvrige saksøkte fremsatte tilsvarende krav senere. Det ble i desember 2014 og januar 2015 inngått forliksavtaler med de saksøkte i erstatningssaken. Grunnlaget for forliket var Skattedirektoratets karakteristikk benyttet i begjæringen av 26. januar 2012 om at skatteunndragelsen var planmessig utført og i det minste grov uaktsom, at de tiltalte hadde medvirket til organisert skatte- og avgiftsunndragelse og at skatteunndragelsen var planlagt og systematisk.

I forlikene trakk Skattedirektoratet tilbake utsagnene og beklaget at de ovenfor siterte karakteristikk ble benyttet i direktoratets brev av 26. januar 2012 til Økokrim. Direktoratet erkjente at det ikke var dekning for å bruke disse karakteristikkene om de forhold som lå til grunn for det erstatningskrav som ble fremsatt i straffesaken og at det derfor forelå erstatningsgrunnlag i henhold til

skadeserstatningsloven § 3-6. Det ble utbetalt erstatning til de tiltalte med samlet beløp på kr 2 600 000.

For en av advokatene har det vært reist kritikk mot grunnlaget for at påtalemyndigheten har tatt ut tiltale og at Skatteetaten har fremmet erstatningskrav. Det gjelder spørsmål om det foreligger straffe- eller erstatningsrettslig medvirkningsansvar for en advokat som ikke har hatt direkte befatning med selve inngivelsen av opplysningene til skattemyndighetene. Mandatet omfatter ikke å ta stilling til sakens materielle spørsmål; dette er rettskraftig avgjort av Oslo tingrett.

9.3 Vurdering

9.3.1 Sakens opplysning

God forvaltningsskikk innebærer at forvaltningsmyndighetenes saksbehandling må være forsvarlig. Et vesentlig utslag av forsvarlighetsprinsippet er at forvaltningen må utrede og opplyse en sak godt. Hvor store krav som skal stilles til saksutredningen, vil imidlertid avhenge av avgjørelsens karakter. Sakens art og betydning for de involverte vil ha betydning, se eksempelvis Høyesteretts avgjørelse i Rt. 1981 side 745 (Isene-saken) hvor det ble stilt særlig strenge krav til forvaltningens begrunnelse både fordi vedtaket var inngripende og fremstod som klart urimelig, se eksempelvis Bernt og Rasmussen i Frihagen Forvaltningsrett side 253.

Det fremsatte erstatningskravet var på nær to milliarder kroner. Tre av fem saksøkte var privatpersoner. Etter vår vurdering må fremsettelsen av erstatningskravet ha fremstått som svært alvorlig og tyngende for de saksøkte. I forlengelsen av dette må beløpet også ha fremstått som betydelig for staten, og hvor det var vesentlig å få dekket tapet. Utgangspunktet må etter dette være at kravene til god forvaltningsskikk stilte strenge krav til saksutredningen.

Vi er ikke kjent med hvilke vurderinger som ble gjort med hensyn til belastningen for de involverte. Det er imidlertid fremholdt at Skattedirektoratet ville begrense kravet til den enkeltes forsikring, uten at dette fremkom av det fremsatte kravet. I en av de saksøktes tilsvare til Regjeringsadvokatens fremsettelse av erstatningskravet i prosesskriv av 10. juli 2012, fremkommer at det tidligere var redegjort for den enkeltes forsikringsdekning overfor Økokrim.

Innledningsvis bemerkes at Skatteetaten hadde begrenset tid til å vurdere erstatningskravet før begjæringen ble oversendt Økokrim. Vurderingen synes å ha funnet sted i noen uker av januar 2012. Som nevnt vurderte Skattedirektoratet de rettslige sidene ved erstatningskravet i to interne møter 5. og 25. januar 2012. I det siste møtet ble det besluttet å fremme kravet om erstatning. Etter vår vurdering var saken godt opplyst før begjæringen ble oversendt Økokrim.

Det er overfor oss opplyst at det i møtene 5. og 25. januar 2012 ble diskutert hvorvidt det var mest hensiktsmessig å fremme erstatningskravet i forbindelse med straffesaken, eller i en egen sivil sak. Det ble også lagt til grunn at erstatningskravet ikke var foreldet, og at det under enhver omstendighet kunne fremmes i etterkant av straffesaken dersom det ble domfellelse. Undersøkelsene viser at flere av de vurderingene som ble gjort før det ble besluttet å fremme erstatningskravet ikke er

dokumentert skriftlig. Etter vår vurdering burde beslutningsprosessen vært bedre dokumentert, eksempelvis ved utarbeidelse av samtidige møtereferater.

9.3.2 Bruk av negative karakteristikk

Som det fremkommer over gav man i begjæringen uttrykk for at skatteunndragelsen var planmessig utført, at de tiltalte hadde medvirket til organisert skatte- og avgiftsunndragelse og at skatteunndragelsen var planlagt og systematisk. Etter vår vurdering var også ovennevnte karakteristikk ikke nødvendige for å sannsynliggjøre at vilkårene for erstatning var oppfylt, og burde derfor heller ikke vært benyttet av Skattedirektoratet. Dette er imidlertid erkjent av Skattedirektoratet i de forliksavtaler som ble inngått med de saksøkte i desember 2014 og januar 2015.

9.3.3 Håndtering av de saksøktes innsigelser mot ansvarsgrunnlaget

De saksøktes innsigelser knyttet til ansvarsgrunnlaget ble håndtert gjennom direktoratets egne vurderinger og innhenting av Hjelmengs rapport samt innhentet vurdering av den rettskildemessige situasjonen knyttet til rekkefølgespørsmålet.

Etter vår vurdering bør Skatteetaten i samarbeid med påtalemyndigheten nærmere vurdere og fastlegge rammene for samarbeid mellom Skatteetaten og påtalemyndigheten som vedrører fremsettelse av erstatningskrav, for å sikre en forvaltningsmessig forsvarlig håndtering, effektiv utnyttelse av det offentliges samlede ressurser og samtidig ivaretagelse av påtalemyndighetens objektivitetsplikt.

9.3.4 Beslutningen om ikke å anke

Som nevnt valgte Skattedirektoratet ikke å anke erstatningskravet selv om det for denne vurderingen ble lagt til grunn at vilkårene for erstatning var oppfylt. Det ble også lagt til grunn at det var 50 % mulighet for å nå et annet resultat i lagmannsretten, noe som vi forstår normalt ikke anses som tilstrekkelig av Skattedirektoratet for anke. Som grunn til ikke å anke ble det videre vist til blant annet belastningen for de tiltalte og staten, samtidig som man viste til at belastningen var redusert som følge av at kravet i praksis var begrenset til forsikringsdekningen. Det ble også vektlagt at staten allerede hadde prøvd erstatningskravet i en rettsrunde og at terskelen for en anke tilsier en større grad av sikkerhet knyttet til å oppnå resultat i ankeinstansen. Skattedirektoratets behandling av spørsmålet om anke anser vi som forsvarlig.

9.4 Anbefaling

Beslutninger om å fremme, eventuelt å anke krav om erstatning i forbindelse med straffesaker bør forankres i rutiner som sikrer en forsvarlig og dokumentert saksbehandling.

10 Skatteetatens bistand til Økokrim i forbindelse med forberedelsene til ankebehandlingen

10.1 Bistand fra Skatteetaten

Økokrim anket 14. juli 2014 Oslo tingretts dom til Borgarting lagmannsrett for tre av tiltalepostene, post I (Polar Pioner-forholdet), post IV (Utbytte-saken) og post V (Regnskaps-forholdet). Post II (Konsernbidrag-forholdet) og post II (Arcade-forholdet) ble ikke påanket og var dermed rettskraftig avgjort sommeren 2014. Når det gjelder de tiltalte rådgiverne, anket Økokrim ikke tingrettens dom overfor den ene av disse, slik at han ble endelig frifunnet.

Ankeforhandlingene var berammet til 5. januar 2016, og det ble satt av 60 rettsdager til saken med fire dager i reserve.

Etter tingrettsdommen og i forbindelse med arbeidet med anken skal det i perioder ikke ha vært andre deltakere fra Økokrim i samarbeidsteamet enn påtaleansvarlig.

Fra Skatteetaten var det på dette tidspunktet avgitt seks saksbehandlere til Økokrim, hvorav enkelte skal ha arbeidet tilnærmet full tid med ankesaken. I notat til Økokrim av 30. oktober 2014 fremgår det at Skatt vest hadde avgitt seks navngitte ansatte som *"ressurser til forberedelse og gjennomføring også av ankesaken."* Foruten å vise til Samarbeidsavtalen og Instruksen, står det i notatet at det er *"opp til Økokrim å tilordne den enkelte ressurs til de ulike deler/arbeidsoppgaver av/i ankesaken, samt omfang."*

Flere av Skatteetatens ansatte har overfor oss gitt uttrykk for ikke å bli brukt, til tross for at de uttrykkelig var avstått og hadde satt av tid til ankesaken. Enkelte av saksbehandlerne skal ha opplevd det som ubehagelig at Økokrim hadde lite egne ressurser i forbindelse med ankesaken, og at Økokrim dermed ble oppfattet å være på etterskudd i saksarbeidet.

I forbindelse med arbeidssamlingene fra høsten 2014 og fremover ble det fra deltakerne i samarbeidet fra Skatteetatens side tatt opp at påtaleansvarlig i Økokrim burde ha bistand fra andre i Økokrim. Skatteetatens ansatte hadde satt av tid og ressurser til ankesaken og de fant det uheldig at det ikke ble stilt tilsvarende ressurser til rådighet fra Økokrim sin side.

De eksterne medaktorene som bisto i tingrettsbehandlingen deltok ikke i aktoratet i ankeomgangen. Økokrim engasjerte våren 2015 to nye eksterne medaktorer som tiltrådte aktoratet.

Det ble i løpet av våren og høsten 2015 gjennomført en rekke møter med representanter fra Skatt vest og Økokrim, herunder de nye medaktorene samt Finansdepartementet til stede. Skatt vests kompetanse og kunnskap ble i stor grad benyttet. Påtaleansvarlig ledet møtene sammen med en kollega fra Økokrim.

Overfor oss er det fra involverte gitt uttrykk for at man høsten 2015 var ajour i saksforberedelsene og godt forberedt til gjennomføringen av ankesaken. Det er videre forklart at faktum ble oppfattet rimelig avklart og i det vesentlige ikke omstridt. Det var i hovedsak spørsmål om rettslige vurderinger.

21. desember 2015 ble det fra tiltaltehold fremsatt inhabilitetsinnsigelse overfor påtaleansvarlig. Økokrim-sjefen besluttet 4. januar 2016 å ta ham av saken.

13. januar 2016 trakk Økokrim anken i sin helhet. Borgarting lagmannsrett avsa frifinnende dom 14. januar 2016 (LB-2014-197809-2).

Skatteetaten var ikke involvert i saksbehandlingen av eller beslutningen om å trekke anken. Det kom først beskjed om at saken var utsatt, deretter at den hadde blitt trukket.

10.2 Vurdering

Vi finner det uheldig at det synes å ha vært liten om noen kommunikasjon på ledelsesnivå mellom Økokrim og Skatteetaten knyttet til balansen i avsatte ressurser mellom Økokrim og Skatteetaten og utnyttelsen av de ressurser som ble avstått fra Skatteetaten i forbindelse med forberedelse av ankesaken.

Vi finner for øvrig ikke grunnlag for å kritisere Skatteetatens arbeid i forbindelse med ankesaken.

10.3 Anbefaling

I samarbeid mellom Skatteetaten og politi og påtalemyndighet bør det kommuniseres på ledelsesnivå mellom etatene om de respektive etaters ressursbidrag.