

LIGNING MED ÉN UKJENT

Ligningsmyndighetenes innsyn i materiale underlagt
advokaters taushetsplikt og forholdet til
informasjonsutveksling



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 699
Leveringsfrist: 25.04.2012

Til sammen 17845 ord

24.04.2012

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>3</u>
1.1	Aktualitet og tema	3
1.2	Problemstilling	6
1.3	Avgrensning	7
<u>2</u>	<u>ADVOKATERS TAUSHETSPLIKT OG LIGNINGSMYNDIGHETENES INNSYNSADGANG</u>	<u>8</u>
2.1	Skattyters opplysnings- og fremleggelsesplikt	8
2.1.1	Selvangivelsesplikten	8
2.1.2	Opplysninger etter oppfordring	9
2.2	Advokater som informasjonskilde	9
2.2.1	Innledning – taushetsplikt eller opplysningsplikt?	9
2.2.2	Taushetspliktens rettslige forankring	10
2.2.3	Prosessuelle bestemmelser om beslagsforbud og vitneforbud	13
2.2.4	Advokaters opplysningsplikt etter ligningsloven	17
2.2.4.1	Thommessensaken	19
2.2.4.2	Kritikk og rettskildemessig verdi av avgjørelsen	21
2.2.5	Advokaters opplysningsplikt etter hvitvaskingsloven	23
2.2.5.1	Unntak fra rapporteringsplikten	25
2.2.6	Unntak fra beslagsforbudet i strpl § 204 – Advokaten er medvirker	27
2.2.7	Videreformidling av taushetsbelagte opplysninger fra påtalemyndighetene til ligningsmyndighetene	28
2.2.8	Oppsummering og sammenfatning av rettstilstanden	30
<u>3</u>	<u>FORSLAG TIL UTVIDELSE AV LIGNINGSMYNDIGHETENES INNSYNSRETT I TAUSHETSBELAGT MATERIALE</u>	<u>33</u>
3.1	Forslag om utvidelse av overleveringsadgangen av opplysninger fra Økokrim til ligningsmyndighetene etter hvitvaskingsloven	33

3.2	Forslag om utvidet rapporteringsplikt til ligningsmyndighetene for skatterådgivere	34
3.3	Forslag om unntak fra advokaters taushetsplikt	35
3.3.1	Det nærmere innholdet av lovforslaget	35
3.3.2	Unntak fra fremleggelsesplikten	37
3.3.3	Mulige virkninger og av lovforslaget	38
4	<u>NORGE SOM ANMODET STAT ETTER EN INFORMASJONSUTVEKSLINGSAVTALE</u>	39
4.1	Innledning	39
4.2	Skattyters stilling i en informasjonsutvekslingsprosess	41
4.3	Avtalenes status i norsk rett og forholdet til ligningsmyndighetenes taushetsplikt	44
4.4	Kravet om tilrettelegging av intern rett	47
4.5	Unntaksreglene	50
4.5.1	TIEA artikkel 7 (1) og MTC artikkel 26 (3) bokstav a og b	51
4.5.2	TIEA artikkel 7 (2)	53
4.5.2.1	Ligningsmyndighetenes mulighet til å ta anvende TIEA artikkel 7 (2)	55
4.5.3	TIEA artikkel 7 (3)	56
4.5.3.1	Straffeloven § 144	57
4.5.3.2	Ligningsloven § 4-10	59
4.5.3.3	Vurdering av skatteunndragelsesutvalgets lovforslag i forhold til unntaksbestemmelsenes rekkevidde	61
5	<u>LITTERATURLISTE</u>	62

1 Innledning

1.1 Aktualitet og tema

Ved en rutinekontroll av valutaregisteret i 2009 oppdaget ligningsmyndighetene at seks norske advokatfirmaer, deriblant Thommessen, var oppført som part i transaksjoner for til sammen ca 7,5 milliarder kroner til og fra skatteparadiser.¹ Skatt øst sendte Thommessen varsel om bokettersyn den 10. juni 2009, med krav om å få opplyst omstendigheter rundt én spesifikk innbetaling til en konto oppført i advokatfirmaets navn, datert 05.06.2007. Det overførte beløpet var på over 20 millioner kroner, og avsender var et selskap med adresse i Irland, ”TND Capital”. Det fremgikk ikke i valutaregisteret hva betalingen gjaldt og heller ikke om den aktuelle kontoen var en klientkonto.²

Thommessen nektet å gi de omstridte opplysningene, og saken endte tilslutt i Oslo tingrett der advokatfirmaet vant. Staten anket først avgjørelsen, men trakk denne senere da Thommessen i samråd med klienten likevel valgte å overgi de omstridte opplysningene.

Ligningsmyndighetene i ethvert land er avhengig av korrekt informasjon fra sine skattytere for å kunne håndheve skatteregler og sikre nødvendige inntekter til staten. Uten tilstrekkelig lovgrunnlag for innhenting av informasjon, blir skattleggingen tilfeldig, mangelfull og urettferdig. Ligningsmyndighetenes hjemler til å innhente informasjon kan i flere tilfeller være begrenset når informasjonen de ønsker å få tak i besittes av andre enn skattyter selv, en tredjepart. Som Thommessensaken illustrerer, kan denne tredjeparten for eksempel være en advokat. Selv om det finnes lovregler som gir ligningsmyndighetene tilgang på informasjon som besittes av tredjeparter, ved at disse pålegges en opplysningsplikt om andre skattyteres forhold, kan disse komme til kort når tredjepartene vil bryte med lovpålagt taushetsplikt ved å utlevere

¹ Dugstad, L. (2010, 21. desember). Sluser milliarder til og fra skatteparadiser. *Dagens Næringsliv*, s. 4-5.

² Hentet fra dommen i Oslo Tingrett, avsnitt 1. Inntatt i Utv.2011.594.

informasjonen. Taushetsplikten vil som hovedregel gå foran lovbestemt opplysningsplikt etter norsk rett. Dette fremgår blant annet av forvaltningslovens § 13 f og av forarbeidene til ligningsloven, der man finner følgende formulering: ”*Generelt er det antatt at når lovhjemlet rett til å kreve opplysninger kolliderer med en lovbestemt taushetsplikt, pålagt den som opplysningene søkes innhentet hos, må retten til å kreve opplysninger som hovedregel stå tilbake for taushetsplikten...*”.³

Videre kan ligningsmyndighetene være interessert i å få tak i opplysninger som besittes av en annen stat og som er relevante for skattleggingen av norske skattytere. I slike tilfeller beror muligheten til å få tilgang på slike opplysninger om vi har inngått en skatteavtale med vedkommende stat.⁴ Skatteavtalen må regulere informasjonsutveksling, som enten kan utgjøre en liten del eller hele avtalen.

En skatteavtale som bare regulerer informasjonsutveksling benevnes som en informasjonsutvekslingsavtale. Informasjonsutvekslingsavtaler er en spesiell form for skatteavtaler, som igjen er folkerettslige traktater. De inneholder regler som angir rammene for hvordan informasjon til skatteformål kan utveksles mellom to eller flere stater. En typisk informasjonsutvekslingsavtale inngås mellom et industrialisert land på den ene siden og et ”skatteparadis” på den andre siden. I alt er det inngått mer en 500 slike avtaler på verdensbasis (tall fra 2010).⁵ Per 31.03.2011, hadde Norge alene inngått 37 slike avtaler.⁶ Informasjonsutveksling forekommer imidlertid også mellom alle typer stater, og kan som nevnt utgjøre en liten del av mer ”ordinære” skatteavtaler.⁷

³ St.meld. nr.74 (1977-78) s 41.

⁴ Utveksling av informasjon mellom stater kan også forekomme uten at de har inngått en avtale om dette, men det er mindre praktisk.

⁵ OECD (2010a), s 9.

⁶ Tallet omfatter rene infoutvekslingsavtaler. Norge har inngått en rekke skatteavtaler hvor infoutveksling utgjør en mindre del av avtalen. Se

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330

⁷ Se fx OECDs mønsteravtale, MTC. Art 26.

Informasjonsutvekslingsavtalene er omtalt av blant annet regjeringen som ”innsynsavtaler”, hvilket er et treffende navn.⁸ Utrvekslingen av informasjon etter avtalene er i praksis enveis, der skatteparadisene er på giversiden av bordet. Når det diskuteres om avtalene fungerer eller ikke, er det gjerne fra ”vårt” perspektiv. Fra Norges side er det et uttalt mål med avtalene å stanse norske skattytere som prøver å skjule kapitalplasseringer og inntekter for skattemyndighetene.⁹ Fokuset er altså på hva vi, og andre industrialiserte land, med tilsynelatende uærlige skattytere, kan få ut av avtalene.

Avtalene er gjensidige og kravene de stiller må oppfylles av begge de kontraherende statene (for de bilaterale avtalene). Det er derfor grunn til å reise spørsmål om stater som tradisjonelt har vært på mottakersiden av informasjonsutvekslingen, selv oppfyller sine forpliktelser etter avtalene.

Norge har, ved å inngå traktater om informasjonsutveksling, påtatt seg en folkerettslig forpliktelse til å utveksle informasjon som omfattes av traktatene. I dette ligger innbattet et krav om at norske myndigheter vedtar lovgivning som gjør det mulig å innhente relevant informasjon internt. En bestemmelse i en informasjonsutvekslingsavtale kan ikke *reparere* manglende intern innhentingskompetanse. Utilstrekkelig eller manglende kompetanse vil innebære et traktatbrudd. En informasjonsutvekslingsavtales bestemmelser har med andre ord ikke i seg selv noen internrettslig betydning for omfanget av skattyterens forpliktelser overfor ligningsmyndighetene.

Selv om mer ”ordinære” skatteavtaler ikke er temaet i denne avhandlingen, finner jeg grunn til å nevne at dette skiller informasjonsutvekslingsavtalene fra slike avtaler som er inkorporert i norsk rett. Informasjonsutvekslingsavtaler anses riktignok som en del av

⁸ <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/aktuelt/nyheter/2011/30-informasjonsutvekslingsavtaler-inngat.html?id=637676>

⁹ Ibid

intern rett¹⁰, men kan i motsetning til andre skatteavtaler ikke påberopes av skattytere. Det er *statene* som etter avtalenes ordlyd er de forpliktete parter.

Den grundige behandlingen av forholdet mellom informasjonsutvekslingsavtaler og norsk intern rett vil bli behandlet i kapittel 4.

1.2 Problemstilling

Problemstillingen som skal behandles i det følgende er todelt.

Den første delen er en ren internrettslig problemstilling: Hvordan og i hvilken grad er norske ligningsmyndigheter avskåret fra å innhente taushetsbelagt informasjon om skattytere som besittes av advokater?

For å besvare dette, vil jeg angripe problemstillingen fra advokaters perspektiv. I hvilken grad er de *opplysningspliktige* overfor ligningsmyndighetene om klienters forhold? Som jeg skal redegjøre for i punkt 2.2.1, vil en slik problemstilling også omfatte spørsmål som ikke kan besvares kun ved å se på omfanget av opplysningsplikten etter ligningsloven. Taushetsplikten er forankret i straffelovgivningen, som igjen ligger til grunn for prosessuelle bestemmelser om vitne-, bevis- og beslagsforbud. Derfor er det også nødvendig å se på hvilken innsyns adgang påtalemyndighetene har i materiale underlagt advokaters taushetsplikt i økonomiske straffesaker. Endelig er det derfor grunn til å se på hvilken adgang ligningsmyndighetene har til opplysninger som besittes av påtalemyndighetene.

Den andre problemstillingen tar for seg hvilke konsekvenser slike eventuelle hindre skaper i relasjon til Norges oppfyllelse av informasjonsutvekslingsavtalene.

Hva er rettsstilstanden der Norge er den anmodede stat etter en informasjonsutvekslingsavtale? Er det forhold ved norsk intern rett som i realiteten gjør det vanskelig eller umulig for Norge å oppfylle pliktene etter avtalene, og i hvilken grad er vi forpliktet til å rette opp dette?

¹⁰ Jf dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 nr 2.

1.3 Avgrensning

Avhandlingen reiser flere problemstillinger, og det har derfor vært nødvendig å foreta visse prioriteringer for å få behandlet det mest sentrale.

Jeg har valgt å avgrense helt mot EMK, til tross for at konvensjonen gjennom menneskerettighetsloven § 2 er inkorporert i norsk rett. Det er primært konvensjonens artikkel 8 som kunne vært interessant i relasjon til avhandlingens tema. Artikkel 8 oppstiller rettssikkerhetsprinsipper som er ufravikelige når det skal gjøres inngrep i den private sfære.¹¹ Advokater vil derfor kunne hevde at et forsøk fra lignings- eller påtalemyndighetene i å få innsyn i klientkorrespondanse er et brudd på retten til ”*respekt for sitt privatliv*”, jf artikkel 8 (1). Av plasshensyn vil det imidlertid bli altfor omfattende å se på rekkevidden av denne bestemmelsen, samt de hensyn opplistet i artikkel 8 (2) som skal inngå i en vurdering av om artikkel 8 (1) får anvendelse.¹²

I kapittel 4 vil jeg benytte meg av mønsteravtalene TIEA og MTC, og har valgt å avgrense mot å se nærmere på konkrete avtaler Norge har inngått med andre stater. Mønsteravtalene er riktignok bare konstruert som et rammeverk som foreslår hvordan stater kan velge å inngå en avtale om utveksling av informasjon, men de faktiske avtalene er i det store og hele svært like innholdsmessig. Jeg vil likevel understreke at det bare er faktiske informasjonsutvekslingsavtaler som kan pålegge Norge folkerettslige forpliktelser, og at drøftelsen i kapittel 4 sånn sett bygger på den ”falske” forutsetning at mønsteravtalene i seg selv er inkorporert i norsk rett.

¹¹ Banoun (2010) s 131.

¹² Dersom leseren vil vite mer om advokaters taushetsplikt og forholdet til EMK, henvises det til to artikler skrevet av universitetsstipendiatene Marius Stub og Merete Havre Meidell, i Smith og Precht-Jensen – *Advokaters taushetsplikt under press?* (2010)

2 Advokaters taushetsplikt og ligningsmyndighetenes innsyns adgang

2.1 Skattyters opplysnings- og fremleggelsesplikt

Problemstillingen i dette kapitlet er hvilke rammer som gjelder for ligningsmyndighetenes innsynsrett i taushetsbelagt materiale hos advokater. For å vurdere dette er det innledningsvis greit å gjøre rede for den omfattende opplysningsplikten som selvangivelsessystemet bygger på i norsk rett.

2.1.1 Selvangivelsesplikten

Innhenting av data til ligningsarbeid bygger på en selvangivelsesplikt etter ligningsloven § 4-2, for alle som plikter å betale skatt i Norge. Selvangivelsesplikten innebærer at alle skattytere selv må gjøre rede for hvilke inntekter de har hatt i et gitt kalenderår. Plikten suppleres av en alminnelig opplysningsplikt etter lignl § 4-1. Bestemmelsene gjelder personlige skattytere, så vel som selskaper. Hvem som regnes som skattesubjekter følger av skatteloven § 2-1 og § 2-2, og vil ikke bli drøftet noe mer her.

Denne plikten til å levere oppgaver om egne økonomiske forhold er en bærebjelke for et velfungerende ligningssystem. Systemet er i stor grad basert på tillit til at de som er opplysningspliktige etter ligningsloven, gir riktige og fullstendige opplysninger i rett tid.¹³ Det er skattyter som er i utgangspunktet ansvarlig for sakens opplysning, og det kan kreves at denne foretar undersøkelser om de faktiske forhold.¹⁴ Det nærmere innholdet av opplysningsplikten er ikke lovfestet, men i følge forarbeidene strekker plikten seg meget langt.¹⁵

¹³ Prop. 1 L (2009-2010), punkt 5.9

¹⁴ Sivertsen (2010) s 103.

¹⁵ Se for eksempel Ot.prp. nr. 29 (1978-79).

2.1.2 Opplysninger etter oppfordring

Med hjemmel i lignl § 4-8 kan skattytere oppfordres til å gi nærmere bestemte opplysninger. Bestemmelsen springer ut av et prinsipp om at offentlige myndigheter alltid kan oppfordre en borger til å komme med opplysninger, og er i så måte overflødig. Dersom det skal knyttes plikter eller sanksjoner til unnlatelse av å etterkomme oppfordringen, kreves det derimot hjemmel.¹⁶ I praksis vil det ofte være lite fordelaktig for en skattyter å ikke etterkomme en oppfordring om å gi opplysninger. Skattyter kan blant annet miste klageretten, jf lignl § 9-2 nr. 7 bokstav b¹⁷, og kan nektes innsyn i sakens dokumenter frem til oppfordringen imøtekommes, jf lignl § 3-4 nr. 2 bokstav b. Dersom ligningsmyndighetene har ufullstendig grunnlag for å fastsette ligningen på bakgrunn av manglende opplysninger, vil de kunne fastsette denne etter skjønn, jf lignl § 8-2 nr. 2. Med disse reglene ønsker lovgiver å gi skattyter et incitament til å etterkomme oppfordringer. I relasjon til avhandlingens problemstilling, er det her grunn til å nevne at en skattyter kan overgi opplysninger vedrørende egen ligning, selv om disse opplysningene i utgangspunktet er underlagt en advokats taushetsplikt. Skattyter har *rett* til å være taus, men ingen *plikt*. Taushetsplikten gjelder altså kun for advokaten.

2.2 Advokater som informasjonskilde

2.2.1 Innledning – taushetsplikt eller opplysningsplikt?

I visse tilfeller er ikke hjemmelsgrunnlagene i punkt 2.1 tilstrekkelige for at ligningsmyndighetene kan få tak i nødvendig informasjon. Tredjeparter som advokater, arbeidsgivere, revisorer, banker mv. vil ofte sitte på informasjon om skattytere. Lovgivningen inneholder regler som pålegger tredjeparter en *opplysningsplikt* om å gi ut informasjon om (andre) skattytere i ligningsloven kapittel 6. Samtidig inneholder

¹⁶ Sivertsen (2010) s 103.

¹⁷ Det kan her bemerkes at det er foreslått å oppheve denne bestemmelsen i et høringsnotat fra Finansdepartementet, 16.12.2011.

lovgivningen også regler som forhindrer at de samme tredjepartene må utlevere slik informasjon, fordi de er underlagt en eller annen form for taushetsplikt. I dette spenningsforholdet oppstår det en konflikt mellom to uforenlige plikter. Lovgiver har i mange tilfeller løst slike konflikter ved å presisere at taushetsplikten enten har forrang eller må vike for opplysningsplikten. Som den følgende fremstilling vil illustrere vil det likevel kunne oppstå grensetilfeller der det ikke er gitt om taushetsplikten må stå tilbake for opplysningsplikten eller ikke.

Av ulike tredjeparter som kan sitte på ligningsrelevant informasjon står advokater i en særstilling. De er underlagt en streng taushetsplikt, og besitter ofte kunnskap som kan hjelpe klienter med å fastslå sin rettsstilling i kompliserte saker. Tillitsforholdet mellom en klient og hans advokat fører til at klientens terskel for å dele fortrolig informasjon med advokaten er lav. Dette innebærer at advokater som arbeider innenfor mange ulike rettsområder ofte vil sitte på informasjon om skattyters økonomi. Dette kan typisk være advokater som driver med skatterådgivning, men også andre som primært jobber med privatrettslige emner som selskapsrett, kontraktsrett, eiendomsrett eller familierett.

Den overordnede problemstillingen i det følgende er å kartlegge omfanget av advokaters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene, og hvordan den begrenses av taushetsplikten. Da taushetsplikten er selve motstykket til opplysningsplikten, kreves det innledningsvis en redegjørelse for dennes forankring i norsk rett, og hensynene som ligger bak. Med *opplysningsplikt* menes her et fellesbegrep for alt som innebærer en begrensning av taushetsplikten, blant annet meldeplikt, rapporteringsplikt og fremleggelsesplikt. I relasjon til avhandlingens tema er det her opplysningsplikten etter ligningsloven som det er mest interessant å se på. I tillegg vil jeg undersøke hva advokaters rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven innbefatter i et skatterettslig perspektiv.

2.2.2 Taushetspliktens rettslige forankring

Advokaters taushetsplikt er ikke særskilt regulert i skatte- og avgiftslovgivningen.

Generelt sies det at den er rettslig forankret i straffeloven § 144. Som en forlengelse av taushetsplikten er også advokater underlagt en såkalt ”fortrolighetsplikt”, omtalt i advokatforskriften kapittel 12, punkt 2.3.2. Første ledd av bestemmelsen refererer bare til den ordinære taushetsplikten.¹⁸ Andre ledd sier imidlertid at advokaten må behandle også de opplysninger som ikke omfattes av taushetsplikten på fortrolig vis. Brudd på fortrolighetsplikten kan ikke medføre straffansvar, men vil kunne medføre erstatningsansvar og disiplinære reaksjoner.

Strl § 144 gjør det straffbart for en rekke yrkesutøvere, herunder advokater, å ”rettstridig åpenbare hemmeligheter, som er dem eller deres foresatte betrodd i stillingsmedfør”. Det nærmere innholdet i denne bestemmelsen krever utdyping for å fastslå rekkevidden av taushetsplikten, generelt og i forhold til advokater som driver med skatterådgivning.

Taushetsplikten gjelder ikke bare advokater selv, men etter bestemmelsens ordlyd også for ”disses betjenter og hjelpere”. Dette vil typisk være kontoransatte eller studenter i praksisordning.¹⁹ Hvem som omfattes må vurderes i hvert enkelttilfelle, der det avgjørende er om vedkommende bistår advokaten i dennes arbeid med klienten. Det er uvisst om advokatfullmektiger skal kategoriseres som *hjelpere* eller *advokater* etter bestemmelsen. Det faktum at fullmektiger ikke har egen bevilling kan kanskje peke i retning av at de ikke kan kalles ”advokater”. Samtidig er det kunstig å kalle de *hjelpere* i strl § 144 sin forstand. Etter lovens formål er det derfor mest naturlig å slutte at fullmektiger også er underlagt den samme taushetsplikten.²⁰

Det er bare *hemmelige* opplysninger som er underlagt taushetsplikt. I dette ligger det at opplysningene ikke kan være kjent for allmennheten, for eksempel gjennom massemedia. Det at en relativt stor krets kjenner til noe, fører derimot ikke automatisk til at det ikke er hemmelig lenger. Informasjon som er allment tilgjengelig i for

¹⁸ ”En advokat skal overholde den taushetsplikt som han er pålagt gjennom lovgivningen.” Kap 12, 2.3.2.

(1)

¹⁹ Svalheim (1996) s. 48-49.

²⁰ Ibid

eksempel offentlige registre er heller ikke vernet av taushetsplikten. For å være på den sikre siden, bør imidlertid advokater av diskresjonshensyn generelt anta at det som meddeles dem av klienter er hemmelig, med mindre det er åpenbart at dette ikke er tilfelle.²¹

Kan opplysningene først klassifiseres som *hemmelige*, vil vilkåret om å *rettstridig åpenbare* dem som regel være oppfylt dersom advokaten sprer opplysningene til uvedkommende. Rettstrid kan likevel hindres ved at klienten for eksempel samtykker at i utgangspunktet hemmeligholdte opplysninger kan utleveres av advokaten.²²

Opplysningene må videre være *betrodd* advokaten i *stillings medfør*. At noe er *betrodd* advokaten byr ikke på særlige tolkningsproblemer. Alt en klient meddeler sin advokat på bakgrunn av tillitsforholdet mellom dem må i utgangspunktet være omfattet.²³ Hvordan opplysningene er meddelt, eller om advokaten har rukket å bli kjent med opplysningene der disse er meddelt skriftlig, må være uten betydning i denne sammenheng.

Mer problematisk er det å trekke grensene for hva som er *betrodd* advokaten i *stillings medfør*. Begrepet er noe gammeldags rent språklig, og viser til at advokaten må ha mottatt opplysningene i sitt virke som advokat. Når advokaten betros opplysninger i forbindelse med en rettssak er det utvilsomt i *stillings medfør*.²⁴

Spørsmålet i det følgende er altså hvilke rammer som gjelder for taushetsplikten utenfor rettergang. Generelt vil dette måtte bero på en konkret vurdering av om advokaten har ytt bistand i kraft av sin stilling, innenfor virksomhet advokater vanligvis beskjeftiger seg med.²⁵ Negativt kan dette trolig avgrenses mot tilfeller der advokaten opptrer i roller som andre yrkesutøvere også kan inneha. For eksempel viser dette seg når advokater opptrer i roller som ikke er taushetsbelagt overhodet, eller som er underlagt

²¹ Ibid, s 102.

²² Matningdal, Magnus. *Kommentar til straffeloven*. Note 1146.

²³ Svalheim (1996) kap 2.5.2

²⁴ Svalheim (1996) s 67.

²⁵ Ibid, s 68.

ulike former for taushetsplikt i spesiallovgivning. Et typisk eksempel er en advokat i rollen som eiendomsmegler og herunder må opptre i samsvar med taushetsplikten i eiendomsmeglingsloven § 3-6. En advokat som opptre i en slik nærmere definert rolle faller imidlertid utenfor taushetsplikten i strl § 144. Slik taushetsplikt omtales gjerne som ”svak”, hvor klienten eller kunden ikke nyter samme vern i forhold til fritak fra for eksempel vitneplikt og utleveringsplikt.²⁶

Advokater som bistår klienter med skatterådgivning vil til en viss grad befinne seg i grenseland for typisk virksomhet advokater driver med. For eksempel vil andre yrkesutøvere som revisorer og økonomer med kunnskap om skatterett vil kunne gi rådgivning i skattespørsmål. Dette kan imidlertid ikke være avgjørende i denne sammenheng. Advokater som arbeider med skatterett vil eksempelvis ha en særlig kompetanse til å fastslå klientens rettsstilling i forhold til gjeldende skatterettslige regler, og hvordan denne kan bedrive legitim skatteplanlegging. Det kan videre antas at klienten oppsøker nettopp en advokat og ikke en annen yrkesutøver fordi man er av oppfatning at advokaters taushetsplikt også gjelder for denne type rådgivning. Opplysninger som er betrodd en advokat som driver med skatterådgivning er må etter mitt syn derfor sies å være gitt i ”*stillings medfør*”.

2.2.3 Prosessuelle bestemmelser om beslagsforbud og vitneforbud

Advokaters sterke taushetsplikt er forankret på flere vis i lovgivningen. I straffeprosessloven § 119 har man et vitne- eller bevisforbud for (blant annet) advokater. Bestemmelsen sier innledningsvis at retten ikke kan ta i mot forklaring uten samtykke fra ”*den som har krav på hemmelighold*”. Dette må tolkes som en henvisning til strl § 144, hvilket taler for at rekkevidden av hemmeligholdsbegrepet er den samme som i denne bestemmelsen.

I forhold til skattesaker kan det tenkes et scenario der en advokat bistår klienten med skatteplanlegging, og denne i etterkant blir siktet for skatteunndragelse. Dersom saken kommer opp for retten, vil advokaten ikke måtte forklare seg om det nærmere innholdet

²⁶ Brækhus (1996), s 189.

i sin rådgivning, med mindre klienten har samtykket, jf § 119 (1), eller forklaringen trengs for å hindre at uskyldige blir dømt, jf § 119 (3).

En tilsvarende bestemmelse finnes i tvistelovens § 22-5. Strpl § 119 og denne bestemmelsen krysshenviser til hverandre, og må forstås slik at de har samme rekkevidde.²⁷ I et skatterettslig perspektiv er det kanskje primært denne bestemmelsen som er praktisk. Tvister mellom ligningsmyndighetene og skattytere vil som regel være sivile saker.

I økonomiske straffesaker kan advokaters taushetsplikt hindre politiet å få tak i viktige vitneforklaringer og dokumentbevis. Dokumentbevis må som regel sikres gjennom ransaking og beslag. Fra hovedregelen i strpl § 203, som gir politi og påtalemyndighet hjemmel til å beslaglegge *ting som antas å ha betydning som bevis*, følger det et unntak i strpl § 204.

Beslagsadgangen er avledet av, og som hovedregel avgrenset på samme måte som vitneplikten. Dette fremgår av ordlyden i § 204, første ledd. Det kan ikke tas beslag i dokumenter eller annet innhold et vitne kan nekte å forklare seg om etter strpl §§ 117-121 og §§ 124-125, og som besittes enten av den som kan nekte å forklare seg, eller den som har rettslig interesse i hemmelighold.²⁸ Spørsmålet om taushetsplikt blir med andre ord bestemmende for adgangen til å ta beslag. Et eksempel på dette er at beslagsforbudet i § 204 sørger for at påtalemyndighetene ikke kan omgå vitneforbudet i § 119 ved i stedet å ta beslag i dokumenter som ville gitt dem de samme, vernede opplysningene.

I strpl § 204 annet ledd, er det gjort unntak fra beslagsforbudet for dokumenter med betrelser mellom advokat og klient som er siktet for samme straffbare forhold. Rekkevidden av dette unntaket vil bli drøftet i punkt 2.2.6.

²⁷ Reusch (2010). *Rettsdata NLK*. Note 1122.

²⁸ Jahre (1990) s 251.

I relasjon til avhandlingens tema, er det interessant å se nærmere på hvor langt vitneforbudet i prosesslovene gjelder, herunder hva uttrykket ”*betrodd i hans stilling*” innebærer. Begrepet er avledet av, og minner om det en finner i strl § 144 og er tilsynelatende sammenfallende.

En advokat i rollen som forsvarer eller prosessfullmektig, opptrer i stillings medfør. Det er opplagt og uomtvistet. At taushetsplikten *ikke* går videre en dette, synes forutsatt i forarbeidene til tvml § 205 (nå erstattet av tvl § 22-5). Her ble det gitt uttrykk for at taushetsplikten bare skulle gjelde ”den egentlige sakførervirksomhet”.²⁹ Foruten å være noe utdatert rent språklig, er trolig denne tolkningen for snever, og gir ikke uttrykk for gjeldende rett. Det kan forutsettes at begrepet omfatter opplysninger en advokat mottar i sin *egentlige virksomhet*. Kjernen i denne er behandlingen av rettslige tvister og juridisk bistand for øvrig.³⁰ Dette innebærer at også utenomrettslig juridisk bistand i utgangspunktet faller innenfor stillingsbegrepet, tilsvarende det som er tilfelle for ”*stillings medfør*”-begrepet i strl § 144.

Ren økonomisk rådgivning faller trolig utenfor stillingsbegrepet, jf blant annet Rt.1905.109. Rettshjelpoppdrag vil imidlertid ofte implisere økonomiske spørsmål. En advokat som gir råd i skattespørsmål må derfor i utgangspunktet sies å være innenfor stillingsbegrepet.³¹ Rekkevidden av advokaters taushetsplikt, i forhold til strpl § 119, har vært oppe i rettspraksis. Et par av dem er særs relevante for temaet i denne avhandlingen.

I Rt.2010.1638 hadde påtalemyndighetene ved Økokrim gitt pålegg om utlevering av opplysninger om hvem som var mottakeren av tre spesifiserte overføringer til et advokatfirmas klientkonto. Den rettslige problemstillingen var om advokaters taushetsplikt var til hinder for pålegget, på grunn av bevisforbudet i strpl § 119. Etter rettens syn reiste denne problemstillingen to tolkningsspørsmål.

²⁹ Ot.prp.nr 1 (1910) s 181.

³⁰ Jahre (1990) s 253.

³¹ Svalheim (1996) s 75.

Er en pengeoverføring som skjer som en integrert del av en advokats *egentlige virksomhet* vernet av taushetsplikten, og omfatter et eventuelt vern også identiteten til klienten?

I sitt votum viser førstvoterende innledningsvis til en avgjørelse i Rt.2008.645. Her ble det uttalt at pengeoverføringer i utgangspunktet ligger utenfor advokaters virksomhet: *”Ankeutvalget kan imidlertid ikke se at lagmannsretten har gitt uttrykk for noen uriktig lovtolkning når den har uttalt at pengeoverføringer som er skjedd til eller fra klienter gjennom kontoer som advokaten har rådighet over, «i utgangspunktet» ligger utenfor det som kan anses som advokatvirksomhet”*.³² Det vises videre til en tidligere høyesterettsavgjørelse i Rt.1999.911, der det ble uttalt at bevisforbudet i § 119 ikke gjelder i tilfeller der en advokat driver eiendomsmegling, formuesrådgivning eller bestyrer et dødsbo.

Påtalemyndighetene anførte at denne avgjørelsen er et prejudikat for at pengeoverføringer ikke omfattes av advokaters taushetsplikt. Dette ble avvist av førstvoterende, som mente at den refererte uttalelsen gjaldt pengeoverføringer som *ikke* inngår som ledd i den egentlige advokatvirksomhet, og at den ikke sier at de generelt faller utenfor taushetspliktens rekkevidde.³³ Førstvoterende, med støtte av de øvrige dommerne, kom derfor til at pengeoverføringen var vernet av taushetsplikten. Det ble primært begrunnet med at overførsel av penger til eller fra klienter over klientkonto kan inngå som et helt ordinært ledd i advokaters virksomhet. Hensynet bak taushetsplikten tilsier at *”alle ledd i et ordinært advokatoppdrag omfattes av taushetsplikten, også transaksjoner”*.³⁴

Retten kom videre til at taushetsplikten også verner klientens identitet. I vurderingen la førstvoterende særlig vekt på ordlyden i strpl § 119, og mente at begrepet *”betrodd i hans stilling”* måtte omfatte klientens navn.³⁵ Retten synes å begrunne dette basert på en

³² Rt.2008.645, avsnitt 47.

³³ Rt.2010.1638, avsnitt 32.

³⁴ Ibid, avsnitt 34.

³⁵ Ibid, avsnitt 51.

språklig tolkning av uttrykket ”betrodd”, med støtte i en tidligere avgjørelse i Rt.2006.1071. Her fremgår det at *betroelser* ikke bare omfatter opplysninger som klienten har gitt advokaten gjennom korrespondanse, men også det som fremgår av overleverte og innhentede dokumenter og situasjonen for øvrig. Dette innebærer at taushetsplikten også må omfatte om advokaten har hatt en bestemt person som klient.³⁶

Spørsmålet blir etter dette hvordan en skal trekke grensene for en advokats ”egentlige virksomhet” i praksis. Vil enhver advokat som tar på seg et oppdrag om å bistå en klient med transaksjoner ha samme vern som advokatene hadde i Rt.2010.1638?

Slik jeg tolker rettens resonnement, må dommen forstås slik at hvis det først foreligger et egentlig advokatoppdrag, er opplysninger rundt transaksjoner og klientens identitet vernet av taushetsplikten. Man kan tenke seg et eksempel der advokaten bistår klienten i en eiendomsvist, som blant annet innebærer å overføre beløp fra motparten til klienten. Dersom advokaten kun bistår med et betalingsoppdrag, vil dette falle utenfor rammene av taushetsplikten.

2.2.4 Advokaters opplysningsplikt etter ligningsloven

I dette avsnittet vil jeg redegjøre for om advokater har opplysningsplikt etter ligningsloven. Innledningsvis kan det slås fast at ligningsloven kapittel 6, som regulerer tredjemanns opplysningsplikt, ikke inneholder noen bestemmelser som pålegger spesifikt advokater opplysningsplikt om *klienters forhold*. Advokater som har penger til forvaltning er riktignok pålagt å gi oppgave over innskuddskonti og lånekonti på linje med for eksempel banker, jf lignl § 6-4 nr 2 bokstav b.

Den videre problemstilling er derfor om advokaters fremleggelsesplikt for opplysninger som kan belyse forhold rundt egen ligning, også vil kunne gi ligningsmyndighetene innsyn i opplysninger vedrørende klienters skattemessige forhold.

³⁶ Rt.2006.1071 avsnitt 21, jf Skoghøy i *Tvistemål* (2001) side 572.

Som personlig skattyter er advokater etter ligningsloven kapittel 4, underlagt alminnelig selvangivelsesplikt etter lignl § 4-2. Ligningsloven § 4-10 nr 1 gjelder skattyters plikt til å fremlegge dokumenter til *kontroll av egen ligning*. Denne bestemmelsen hjemler ikke fremleggelsesplikt vedrørende andre skattyteres ligning. Dette følger for så vidt av ordlyden, men synes også forutsatt i rettspraksis.³⁷ Advokater har derfor i utgangspunktet ingen opplysningsplikt etter ligningsloven når det gjelder *klienters skattemessige forhold*.

Imidlertid har advokater som bokføringspliktig skattyter, plikt å gi slike opplysninger³⁸ som nevnt i § 4-10 nr 1 a, uten hensyn til den lovpålagte taushetsplikten. Dette følger av § 4-10 nr 2, første ledd, første punktum. Plikten begrenses av bestemmelsens første ledd, andre punktum, som sier at dette ikke gjelder dokumenter som *utelukkende* inneholder opplysninger om andre skattyteres retts- eller forretningsforhold.

Dokumenter som både inneholder opplysninger om advokaten selv og klienter vil derfor kunne kreves fremlagt i medhold av lignl § 4-10 nr 2. I Rt.2000.788 var det spørsmål om en psykologs³⁹ taushetsplikt var til hinder for at timebestillingsbøker kunne benyttes i arbeidet med å fastsette hans ligning. Retten kom til at psykologens taushetsplikt ikke var til hinder for innsyn, og at bøkene skulle fremlegges uten at navnene på hans klienter ble sladdet.

Kontrollkravet i § 4-10 nr 1 innebærer derfor at ligningsmyndighetene ikke kan sette i gang undersøkelser hos advokaten når formålet er å skaffe seg opplysninger om en klients ligning. Førstvoterende i Rt.2000.788 uttaler at i vurderingen av hvilke opplysninger som kan kreves fremlagt, er det avgjørende om den aktuelle typen dokumenter ”generelt” anses å inneholde opplysninger av betydning for ligningen av

³⁷ Se Rt.2006 s 1598. Saken gjaldt opplysningsplikt etter lignl § 4-1, men det samme gjelder for § 4-10.

³⁸ Listen over typen opplysninger som nevnes i bestemmelsen er ikke uttømmende, jf Ot.prp. nr.29 (1978-79). S 82.

³⁹ Saken har utvilsomt overføringsverdi her. Psykologer er underlagt samme strenge taushetsplikt jf strl § 144.

advokaten.⁴⁰ Videre fremheves det at det er ligningsmyndighetene som har ansvaret for å påvise at kontrollmiddelet (dokumentene) er egnet.⁴¹

2.2.4.1 Thommessensaken

Thommessensaken er det mest aktuelle eksempelet på at advokaters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene om klienters forhold synes å være begrenset. Saken ble bare behandlet i tingretten, og har i utgangspunktet liten prinsipiell verdi. Dommen er likevel veldig godt egnet til å kaste lys over hvilken rekkevidde advokaters taushetsplikt har i forhold til ligningslovens § 4-10.

Saken gjaldt konkret gyldigheten av et pålegg. Ligningsmyndighetene hadde gitt advokatfirmaet Thommessen et pålegg om å fremlegge dokumentasjon om identiteten til innehaver av midler på en av firmaets klientkontoer, med hjemmel i lignl § 4-10. Ved en rutinekontroll oppdaget ligningsmyndighetene en innbetaling til en konto i Thommessens navn, fra et selskap i Irland. Beløpet som ble overført var fra et selskap ved navn ”TND Capital”, og lød på 20 168 851 kr.⁴² Det fremgikk ikke av valutaregisteret hva innbetalingen gjaldt, ei heller om den aktuelle kontoen var en klientkonto. Det ble imidlertid avklart senere at det gjaldt en klientkonto.

I forkant av rettsaken anførte ligningsmyndighetene både lignl §§ 6-4 nr 3 og 4-10 som hjemmelsgrunnlag for innsyn i detaljene rundt transaksjonen. Lignl § 6-4 nr 3 omfatter en plikt for institusjoner⁴³ til å gi opplysninger om navngitte tredjemenn. Dokumentasjon tilknyttet transaksjoner, herunder opplysninger om transaksjonens parter, er omfattet av bestemmelsens ordlyd. Bestemmelsen passer som hjemmelsgrunnlag for pålegget, men ble frafalt i forkant av rettssaken, med henvisning til at advokaters taushetsplikt måtte gis forrang.⁴⁴

⁴⁰ Rt.2000.788, s 795.

⁴¹ Ibid

⁴² Dommens punkt 1, fjerde avsnitt.

⁴³ Som nevnt i § 6-4 nr 2. Advokatfirmaer er omfattet, i den utstrekning de har klienters penger til forvaltning (alt b).

⁴⁴ Dommens punkt 1, fremstilling av saken.

I domspremissene er det derfor rekkevidden av lignl § 4-10 som blir drøftet.

Thommessen anførte prinsipalt at lignl § 4-10 ikke var anvendelig overhodet, med den begrunnelse at formålet med pålegget var å kontrollere klientens ligning. Det var uomtvistet at midlene på klientkontoen ikke tilhørte Thommessen, og etter deres mening var man derfor utenfor rammen av lignl § 4-10.

Retten avviste Thommessens prinsipale anførsel, og viste til at formålet til ligningsmyndighetene i utgangspunktet var å kontrollere ligningen til Thommessen. Slik jeg tolker rettens uttalelser her, innebærer dette at selv om midlene stod på en klientkonto, kunne det ikke utelukkes at midlene tilhørte Thommessen og at det var dette ligningsmyndighetene ville undersøke.

Subsidiært anførte Thommessen at den etterspurte dokumentasjonen ikke var ”egnet” som kontrollmiddel av deres ligning. Kriteriet om at kontrollmiddelet må være ”egnet” kan ikke leses ut av lovbestemmelsen, men må innfortolkes i ordlyden på bakgrunn av blant annet den omtalte psykologdommen.

I Thommessensaken tolket ligningsmyndighetene psykologdommen dit hen at den etterspurte dokumentasjonen i denne saken enten ville vise at pengene skulle til Thommessen eller ikke, og at den derfor var egnet som kontrollmiddel. Retten mente at denne tolkningen ikke var holdbar, da den åpner for at så å si all dokumentasjon kan kreves fremlagt i medhold av § 4-10. Retten mente at egnethetskriteriet, anvendt på denne saken, innebar at man må vurdere om de etterspurte dokumentene generelt *kan* inneholde opplysninger av betydning for Thommessens ligning.

Retten foretok herunder en drøftelse av hva som karakteriserer en klientkonto rettslig, og påpekte at advokater plikter å holde klientmidler adskilt fra egne midler, hvilket fremgår av advokatforskriften kapittel 3.⁴⁵

For at de omtvistede dokumentene i denne saken skulle være egnet som kontrollmiddel måtte man derfor forutsette at Thommessen hadde brutt reglene om oppretting og/eller

⁴⁵ FOR 1996-12-20 nr 1161.

håndtering av klientmidler. Dette talte i følge retten mot å anse dokumenter som viser identiteten til innehaver av midler på klientkonto som generelt ”egnet” til å inneholde opplysninger om advokatvirksomheters egen ligning.

Retten konkluderte derfor at staten ikke har påvist at dokumentene er egnet. Vedtaket ble derfor kjent ugyldig.⁴⁶

2.2.4.2 Kritikk og rettskildemessig verdi av avgjørelsen

Om avgjørelsen gir uttrykk for gjeldende rett er usikkert. Etter mitt syn er essensen av avgjørelsen at den illustrerer at det skal mye til for at ligningsmyndighetene har innsynsrett i opplysninger om klienter med hjemmel i lignl § 4-10. I og med at Thommessens prinsipielle anførsel ble avvist, synes det likevel ikke helt umulig for ligningsmyndighetene å få tak i opplysninger om klienter med hjemmel i denne bestemmelsen. Retten ga uttrykk for at ligningsmyndighetenes pålegg ikke var så ”svakt fundert at vedtaket må tilsidesettes som en omgåelse”.⁴⁷ Dommen gir imidlertid uttrykk for at vurderingsnormen for hvilke kontrollmidler som er egnet til å belyse forhold ved advokatens egen ligning er streng, og at klientkontoer generelt ikke kan anses for å inneholde opplysninger som gjør at vi er innenfor rekkevidden av hva lignl § 4-10 hjemler.

Som tidligere nevnt ble tingrettens avgjørelse først anket av staten, men denne ble senere trukket tilbake da Thommessen allikevel valgte å utlevere identiteten til sin klient, i samråd med vedkommende. Lagmannsretten måtte derfor formelt oppheve statens anke, og tok samtidig stilling til hvordan sakskostnadene skulle fordeles, som partene nå var uenige om. Av prosessuelle årsaker som jeg ikke skal gå nærmere inn på her, tok retten ved avgjørelsen av dette spørsmålet stilling til om tingrettens avgjørelse var materielt riktig.⁴⁸ I kjennelsen heter det at retten finner det ”...tvilsomt om

⁴⁶ Avgjørelsens punkt 4.4

⁴⁷ Utv.2011.594, punkt 4.2

⁴⁸ Den etterfølgende omstendigheten at staten likevel fikk opplysningene gjorde at lagmannsretten måtte ta stilling til om de derfor ”klart” ellers hadde vunnet saken, jf tvl § 20-4 b.

*skattemyndighetens ansvar for å utøve kontroll med skattyteres ligning skal kunne begrenses på det grunnlag tingretten har gjort. Det er vanskelig å se at skattemyndighetene ved vurderingen av den generelle egnetheten skal være henvist til å bygge på at advokater må forutsettes å holde seg til loven, og at tilgang til klientkontoer vanligvis ikke vil avdekke uregelmessigheter”.*⁴⁹ Etter rettens mening er det nettopp for å kontrollere at klientkontoer ikke blir misbrukt at skattemyndighetene har behov for innsyn.⁵⁰

Slik jeg ser det, peker lagmannsretten primært på at utfallet av tingrettens avgjørelse etter deres syn er uheldig, fordi man der forutsetter at klientkontoer ”*vanligvis ikke vil avdekke uregelmessigheter*”. De begrunner etter min mening ikke godt nok hvorfor klientkontoer er et egnet kontrollmiddel til å kontrollere advokatens *egen ligning*, hvilket er vilkåret etter lign § 4-10. Uttalelsene ser i første rekke ut til å bygge på reelle hensyn om at ligningsmyndighetene burde gis innsyn i slike kontoer fordi man da vil være sikker på at eventuelle uregelmessigheter vil avdekkes.

Lagmannsretten konkluderer med at partene må bære egne sakskostnader, til tross for at tvistelovens normalordning er at Thommessen skal tilkjennes saksomkostninger, jf tvl § 20-2. Selv om den prejudikatsverdien av en tingrettsavgjørelse i utgangspunktet er liten, innebærer lagmannsrettens kjennelse, fra et rettskildemessig perspektiv, at avgjørelsen nærmest er verdiløs. Avslutningsvis presiseres dette i kjennelsen, og det uttales at ”*i saker mellom andre parter vil tingrettens dom neppe ha stor rettskildeverdi*”. Det er i denne sammenheng grunn til å nevne at to andre advokatfirmaer, Selmer og Arntzen de Besche, begge har fått likelydende krav om å identifisere klienter. Sakene mot disse firmaene har til nå ligget i ro i påvente av utfallet i Thommessensaken. Det er derfor ikke utenkelig at lagmannsrettens kjennelse vil føre til at saker med tilsvarende faktum som i denne saken vil komme opp for retten i nær fremtid.

⁴⁹ Kjennelsens side 16. Saksnr 11-072429ASD-BORG/01. (Kjennelsen er ikke publisert per 23.04.2012)

⁵⁰ Ibid

2.2.5 Advokaters opplysningsplikt etter hvitvaskingsloven

I forbindelse med at Thommessensaken skulle opp for retten, ble det i enkelte medier fremstilt som at klientkontoene kunne benyttes som en pengekanal for kriminelle klienter dersom Thommessen skulle vinne frem.⁵¹ Med utgangspunkt i denne kritikken, vil jeg derfor se på hvilken rekkevidde advokaters undersøkelses- og rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven har.

Hvitvaskingsloven av 2009 (heretter hvl) har som formål å forebygge og avdekke transaksjoner med tilknytning til utbytte av straffbare handlinger eller til terrorhandlinger.⁵² Advokater er gjort undersøkelses- og rapporteringspliktige etter § 4, andre ledd nr 3. Dette innebærer at de på nærmere angitte vilkår er pålagt å undersøke og eventuelt rapportere til myndighetene om straffbare forhold tilknyttet transaksjoner. Det er her viktig å presisere at det er Økokrim som er eventuell mottaker av opplysninger som omfattes av advokaters rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven. Hvorvidt ligningsmyndighetene har rett på innsyn i informasjon innhentet etter hvl, beror på en egen vurdering. Om forholdet mellom utveksling av opplysninger mellom ligningsmyndighetene og andre myndighetsorganer, se punkt 2.2.8.

Advokater er som nevnt rapporteringspliktige etter hvl § 4, andre ledd nr 3. Nærmere bestemt gjelder dette etter når de *”bistår eller opptrer på vegne av klienter ved planlegging eller utføring av finansielle transaksjoner...”*. Ordlyden må leses med en generell reservasjon i andre ledd i den forstand at bestemmelsen kun gjelder for de rapporteringspliktige i *”utøvelsen av deres yrke”*. Etter forarbeidene heter det at *”utøvelsen av deres yrke”* begrenser seg til den bistand som kan relateres til profesjonen og den kompetanse den gir.⁵³ Skatterådgivning bygger utvilsomt på kompetansen til en praktiserende advokat. Gjennom sin erfaring og utdanning er advokater, gjerne med skatterett som spesialfelt, særlig godt egnet til å gi skattytere rådgivning om gjeldende rett og måter disse kan innrette seg på skatterettslig.

⁵¹ Dugstad, Line. *Sluser milliarder til og fra skatteparadiser*. Artikkel i DN. 21.12.2010.

⁵² Jf lovens § 1.

⁵³ Ot. Prp. nr 72 (2002-2003) s. 48.

Et uttrykk som krever nærmere utdyping i bestemmelsen er ”*finansielle transaksjoner*”. Etter forarbeidene fremgår det at begrepet skal tolkes vidt, og omfatter blant annet forvaltning av klientmidler, forvaltning av bank- eller verdipapirkonto og opprettelse av selskaper.⁵⁴ Ordlyden dekker altså mange former for advokatbistand. For å relatere dette til et praktisk eksempel, er det her klart at den type bistand med en enkelt transaksjon som var gjenstand for tvisten i Thommessensaken omfattes. Videre vil bistand med skatteplanlegging som innebærer én eller flere transaksjoner, eller bistand med opprettelse av selskaper i skatteparadis også være aktuelle eksempler på hva som dekkes av begrepet.

I neste rekke er spørsmålet *når* advokater blir rapporteringspliktige. Etter lovens § 17 skal alle rapporteringspliktige som har *mistanke* om at en *transaksjon*⁵⁵ har tilknytning til *utbytte* av straffbar handling, foreta nærmere undersøkelser for å bekrefte eller avkrefte mistanken. Generelt kan det sies at terskelen for undersøkelsesplikten er lav. Mistankebegrepet skal tolkes vidt og det presiseres blant annet i forarbeidene at plikten også gjelder ”diffuse” mistanker.⁵⁶

I følge forarbeidene innebærer dette at undersøkelsesplikten slår ut dersom en advokat som bistår med en transaksjon, mistenker at en klient vil overføre midler unndratt fra beskatning til utlandet.⁵⁷ Mistanken må altså knyttes til at midlene er *unndratt fra beskatning*. Selv om begrepet tilsynelatende tolkes vidt, må forutsetningen være at midler som overføres til utlandet *ikke* er unndratt fra beskatning. Dette innebærer at en advokat som mistenker at en klient vil overføre midler til utlandet med det *formål* å unndra midlene fra beskatning senere, ikke ilegges noen undersøkelsesplikt. Advokaters opplysningsplikt etter hvitvaskingsloven omfatter med andre ord ikke fremtidige skatteunndragelser. I punkt 3.2 vil jeg se nærmere på et lovforslag hvis formål er å endre på dette.

⁵⁴ Ibid, s 38. Punkt 5.5.5

⁵⁵ Legaldefinert i lovens § 2 (2). Omfatter ”enhver overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder”.

⁵⁶ Ot.prp. nr.3 (2008-2009), pkt 5.2.3.2.

⁵⁷ Ibid

Der det oppstår undersøkelsesplikt etter § 17, og advokaten etter nærmere undersøkelser ikke kan avkrefte mistanken, blir han rapporteringspliktig etter § 18. Dette innebærer at advokaten på eget tiltak skal sende Økokrim opplysninger om den aktuelle transaksjon, og de mistenkelige forhold rundt den, jf § 18 (1). Videre bør det her nevnes at advokaten etter hvl § 19, må stanse gjennomføringen av rapporteringspliktige transaksjoner. Klienten skal heller ikke underrettes om at advokaten melder fra til Økokrim, jf § 21. For at advokaters taushetsplikt ikke skal være til hinder for rapportering til Økokrim, har lovgiver presisert at rapportering ikke medfører brudd på denne, jf § 20.

2.2.5.1 Unntak fra rapporteringsplikten

Rapporteringsplikten for advokater begrenses av et viktig unntak i hvl § 18 (2). Her heter det at advokater ikke plikter å rapportere om forhold de får kjennskap til gjennom arbeidet med å *”fastslå klientens rettsstilling, eller om forhold de har fått kjennskap til før, under eller etter en rettsak, når de forhold opplysningene omhandler har direkte tilknytning til rettsvisten”*. Unntaket gjelder altså enten i advokatens arbeid med å fastslå klientens rettsstilling eller om forhold tilknyttet en rettsak.

Hva som ligger i å *fastslå klientens rettsstilling* er noe uklart. En ren språklig forståelse peker i retning av at det omfatter den del av arbeidet en advokat foretar innledningsvis i redegjørelsen av hvordan en klient står rettslig i en sak. Etter forarbeidene er det forutsatt at begrepet omfatter advokaters arbeid med å tolke gjeldende rett, samt subsumsjonen av reglene i den gitte saken.⁵⁸ Det uttales videre at dette også må gjelde når en klient oppsøker en advokat for å *”...fastlegge sine rettslige posisjoner, også i de tilfeller en vil få avklart om en har operert eller vil operere i lovens gråsoner”* [min understrekning].⁵⁹ Etter mitt syn innebærer dette for eksempel at henvendelser fra

⁵⁸ Ot.prp. nr.72 (2002-2003) pkt 6.3.4

⁵⁹ Ibid

klienter som ønsker å undersøke om en planlagt transaksjon til et skatteparadis er lovlig, ikke utløser rapporteringsplikt for advokaten.

Det andre unntaket gjelder for forhold advokaten får kjennskap til ”før, under eller etter en rettssak”, når disse har ”direkte tilknytning til rettstvisten”. Hva som er ”før” en rettssak kan tolkes dit hen at det må være en viss nærhet i tid til en forestående rettssak. Etter forarbeidene skal det forstås som at det er rimelig klart at en sak skal opp for retten.⁶⁰ Hva som er ”under” en rettssak burde ikke by på tolkningsproblemer. Det samme må for så vidt gjelde for opplysninger som advokaten får kjennskap til ”etter” rettssaken, så lenge det generelle kravet om ”direkte tilknytning” til tvisten er oppfylt.

I praksis kommer unntaket til anvendelse for de tilfeller der en advokat bistår en klient over lengre tid med skatteplanlegging. En kan tenke seg et scenario der advokaten ikke har noen grunn til å mistenke at det er noe ulovlig ved en transaksjon han bistår en klient med på et gitt tidspunkt. Senere blir klienten tiltalt for skatteunndragelse, og i forbindelse med rettssaken blir advokaten kjent med opplysninger som gjør at han mistenker at transaksjonen likevel var (og er) ulovlig. Undersøkelsesplikten vil da utløses etter § 17, og videre rapporteringsplikten etter § 18 (1). Unntaket i § 18 (2) kommer imidlertid her til anvendelse, siden opplysningene har dukket opp i forbindelse med rettssaken. Advokaten fritas derfor fra rapporteringsplikten.

Avslutningsvis kan det bemerkes at unntaket nok er tatt inn i loven fordi det ligger innenfor selve kjernen av advokaters taushetsplikt, ”den egentlige sakførervirksomhet”.⁶¹ Det er spesielt under en rettssak advokaters taushetsplikt må være absolutt for at klientens interesser skal bli fremmet og sikre at det prosessuelle grunnprinsippet om likevekt mellom partene opprettholdes.⁶²

⁶⁰ Ot.prp. nr.72 (2002-2003), s 58.

⁶¹ Jf forarbeidene til gammel tvml § 205. Ot.prp.nr 1 (1910) s 181.

⁶² “Equality of Arms”-prinsippet. Se for eksempel EMK art 6, jf NOU 2001: 32 s. 974-75.

2.2.6 Unntak fra beslagsforbudet i strpl § 204 – Advokaten er medvirker

Strpl § 204, annet ledd, gjør unntak fra beslagsforbudet i første ledd. Her heter det at *”forbudet i første ledd gjelder ikke dokumenter eller annet som inneholder betroelser mellom personer som er mistenkt for å være medskyldige i det straffbare forhold”*. Det må foreligge et grunnlag for å hevde at advokaten på bakgrunn av sine handlinger – i klientforholdet – har opptrådt på en måte som *er eller kan være* straffbar.⁶³ I dette ligger det at straffeprosesslovens vilkår for å igangsette etterforskning (§§ 223-224) og foreta beslag (§ 203), må være oppfylt. Det stilles trolig ikke like sterke krav til konkretisering av hvilket straffbart forhold som er overtrådt ved beslag som for uttak av tiltale.⁶⁴ Å ta beslag er gjerne noe som gjøres tidlig i en etterforskningsprosess. Det er et effektivt tvangsmiddel for å fryse situasjonen, for så å finne ut om saken skal forfølges videre.⁶⁵ Det er bare dokumenter som inneholder betroelser mellom de medskyldige som kan beslaglegges. For dokumenter til eller fra tredjemann gjelder fortsatt taushetsplikten overfor klienten og bevisforbudet i strpl § 119.⁶⁶

Det er ikke helt avklart hva bestemmelsen i § 204, annet ledd, legger i *”samme straffbare forhold”*. En måte å tolke dette på er at ordlyden henviser til samme avgrensning som man finner i strpl § 38. Dette innebærer at advokaten må være mistenkt for det samme som sin klient (skattyter), for at unntaksbestemmelsen får anvendelse. Det er noe forskjellige hensyn som ligger bak bestemmelsene, og i et obiter dicta fra en nyere høyesterettsavgjørelse, er det åpnet for at de kan tolkes forskjellig.⁶⁷ I skattesaker vil grunnlaget for medvirkning gjerne være at skattemyndighetene oppdager noe mistenkelig ved en transaksjon som kan knyttes til advokaten. Problemstillingen om grensen for hva som er samme straffbare forhold kan komme på spissen der advokaten for eksempel er mistenkt for overtredelse av strl § 317. Bestemmelsen straffer den som *”mottar eller skaffer seg eller andre del i utbytte av en*

⁶³ Østby (2010) s 87.

⁶⁴ Jf Rt.2008.645, avsnitt 50.

⁶⁵ Østby (2010) s 88.

⁶⁶ Jahre (1990) s 255.

⁶⁷ Se Rt.2011.296, avsnitt 35.

straffbar handling (heleri), eller som yter bistand til å sikre slikt utbytte for en annen (hvitvasking)”. Dersom klienten er mistenkt for skatteunndragelse, og advokaten for etterfølgende bistand (hvitvasking), er ikke dette ”samme forhold” i utgangspunktet.⁶⁸ En må derfor anta at en siktelse av advokaten etter § 317 gjør at unntaket i andre ledd ikke kommer til anvendelse, og at beslag derfor ikke kan skje.

I praksis vil det kunne være vanskelig å avgjøre om advokatens handling er å anse som etterfølgende bistand eller medvirkning til hovedforbrytelsen. For påtalemyndighetene vil det derfor kunne være nærliggende å utferdige siktelse for medvirkning til primærforbrytelsen.⁶⁹ For eksempel vil påtalemyndighetene kunne velge å tiltale en advokat for medvirkning til skattesvik, jf lignl § 12-1, i et tilfelle der de oppdager at en advokat har bistått en klient med å unndra skatt ved å overføre penger som stammer fra utbytte av en kriminell handling fra en klientkonto til en bank i Sveits.

2.2.7 Videreformidling av taushetsbelagte opplysninger fra påtalemyndighetene til ligningsmyndighetene

I relasjon til avhandlingens tema, reiser informasjon som besittes av påtalemyndighetene særlige spørsmål. Ligningsmyndighetene vil ofte være interessert i å få tak i opplysninger som påtalemyndighetene har innhentet, for eksempel gjennom strafferettslig beslag (strpl § 203) eller rapporteringsplikten i hvitvaskingsloven. Problemstillingen i det følgende er hvilken adgang de har til dette, og hva som eventuelt hindrer informasjonsutveksling mellom påtale- og ligningsmyndighetene.

Rt.2008.158 (Transocean), gjaldt spørsmål om overlevering av informasjon fra Økokrim til ligningsmyndighetene. Bakgrunnen for saken var et dokumentbeslag påtalemyndighetene hadde foretatt i forbindelse med etterforskningen av et selskap, dets advokat og revisor, som alle var mistenkt for skatteunndragelse. Deler av beslaget var korrespondanse mellom advokaten og selskapet, og denne var i utgangspunktet omfattet

⁶⁸ Østby (2010) s 88.

⁶⁹ Ibid, s 89.

av beslagsforbudet i § 204 (1). Selskapet valgte likevel å gi Økokrim full innsynsrett i disse dokumentene, forutsatt at de ikke ble overlevert til utenforstående. Økokrim overleverte, på tross av dette, dokumentene til ligningsmyndighetene. Retten måtte ta stilling til om overleveringen var i strid med påtalemyndighetenes taushetsplikt, strpl § 61c nr 2. Flertallet kom til at så ikke var tilfellet (dissens 4-1). De syntes primært å bygge på at påtalemyndigheten hadde fått tilgang til dokumentene med hjemmel i § 204 (2), og at overleveringen av opplysningene til ligningsmyndighetene innebar at de ble brukt for ”å oppnå det formål de er innhentet for”, jf vilkåret i strpl § 61c, nr 2.⁷⁰ Økokrim hadde således et reelt behov for å få ligningsmyndighetenes vurdering av saken.⁷¹

Det er usikkert hvor stor prejudikatsverdi avgjørelsen har i forhold til hvilke rammer som gjelder for utveksling av taushetsbelagte opplysninger mellom påtale- og ligningsmyndighetene. Generelt kan det sies at det ikke gjelder noe prinsipp om fri utveksling av taushetsbelagte opplysninger mellom ulike forvaltningsorganer. Dette vil gjelde selv om det består et samarbeide eller samvirke mellom organene om løsning av offentlige oppgaver.⁷² Selv om Økokrim, i sitt virke med å avdekke brudd på straffebestemmelser om økonomisk kriminalitet⁷³, vil komme over taushetsbelagte opplysninger av interesse for ligningsmyndighetene, kan altså ikke transocean-kjennelsen forstås slik at den hjemler en generell overleveringsadgang. Dommen gir uttrykk for at det avgjørende må være hvorvidt utleveringen av informasjon til ligningsmyndighetene hjelper Økokrim å løse egne oppgaver.

I straffesaker der det er mistanke om skatteunndragelse vil dette vilkåret som regel være oppfylt. Ligningsmyndighetene innehar den særskilte kompetanse til å vurdere om enkelte av ligningslovens straffbarhetsvilkår er oppfylt⁷⁴, og deres vurdering vil kunne benyttes av påtalemyndighetene i spørsmålet om det skal tas ut tiltale. En begrensning må trolig likevel innfortolkes for mindre kompliserte saker der det ikke er tvil om at

⁷⁰ Rt.2008.158, avsnitt 76.

⁷¹ Ibid, avsnitt 79 og 93.

⁷² Ibid, avsnitt 66.

⁷³ Påtaleinstruksen av 1985, § 35-1 (1)

⁷⁴ Rt.2008.158, avsnitt 91.

mistenkte er skyldig i skatteunndragelse. Ligningsmyndighetenes vurdering vil for slike tilfeller være overflødig, og påtalemyndighetene vil således ikke ha noe reelt behov for å få deres vurdering.

2.2.8 Oppsummering og sammenfatning av rettstilstanden

Etter dette bør det være mulig å trekke noen generelle linjer for hva som gjelder for ligningsmyndighetenes innsyn i materiale underlagt advokaters taushetsplikt.

Thommessensakens rettskildemessige verdi er i seg selv liten og man kan spørre seg om den gir uttrykk for gjeldende rett på området. Det kan reises spørsmål om saken ville fått et annet utfall, dersom ligningsmyndighetene hadde påberopt seg alternative rettsgrunnlag. I en redegjørelse fra seksjonssjef i Skatt øst vedrørende problematikken rundt advokaters taushetsplikt i skattesaker, er det pekt på at lignl § 6-4 nr 2 ville vært anvendelig i denne saken og at den setter taushetsplikten til side.⁷⁵ Det hevdes videre at lignl § 4-10 nr 2 kan hjemle innsyn i opplysninger om transaksjoner.⁷⁶

Bestemmelsen i lignl § 6-4 nr 2 tilsvarer ordlyden i den gamle merverdiavgiftsloven § 48, første ledd.⁷⁷ I denne bestemmelsens forarbeider fremgår det blant annet at advokater har en viss opplysningsplikt om midler de har til forvaltning for klienter, herunder at *”bestemmelsen ville vært uten mening dersom opplysningene kunne nektes avgitt med henvisning til advokaters taushetsplikt”*.⁷⁸ Det kan derfor stilles spørsmål om forarbeidene til denne lovbestemmelsen har overføringsverdi til lignl § 6-4 nr 2. En måte å tolke dette på er at så er tilfelle, og at lovgiver derfor ikke har ment å unnta advokatene fra opplysningsplikt etter lignl § 6-4 nr. 2 bokstav b.⁷⁹ Etter mitt syn er det ikke dekning for en slik slutning. Merverdiavgiftsloven § 48 gir opplysningsplikt når advokater driver pengeforvaltning, hvilket trolig faller utenfor stillingsbegrepet i strl §

⁷⁵ Sivertsen (2010), s 116-120.

⁷⁶ Begge tolkningsalternativer er utarbeidet av seksjonssjef hos Skatt øst, og er derfor ikke ”nøytrale”.

⁷⁷ Ot.prp. nr. 34 (2003-2004), punkt 3.4.6

⁷⁸ NOU 1991: 30, punkt 20.3.1

⁷⁹ Sivertsen (2010) s 119.

144. Når det fremholdes i forarbeidene at ”bestemmelsen ville vært uten mening dersom opplysningene kunne nektes avgitt med henvisning til advokaters taushetsplikt”, er årsaken til dette kun at pengeforvaltning ikke er omfattet av taushetsplikten i utgangspunktet.

Alternativt kan pålegg gis som bokettersyn, i medhold av § 4-10 nr 2. Skatt øst tolker denne bestemmelsen slik at den i det minste pålegger en advokat å dokumentere at transaksjoner rent faktisk er foretatt på vegne av andre, og i så fall for hvem de har kontrahert.⁸⁰ Dersom advokater ikke kan påvise at de ikke har handlet på egne vegne, vil de selv kunne underlegges kontroll. I denne sammenheng påpekes det at det i motsatt fall vil det ikke være mulig å gjennomføre reelle skatte- og avgiftskontroller av advokaters egne transaksjoner. Når skattekontoret har fått korrekte opplysninger om partene i transaksjonene, vil de kunne rette kontrollarbeidet mot klienten, og dermed unngå å gå nærmere inn på konflikten med advokaters taushetsplikt.⁸¹ § 4-10 nr 2 gjør unntak fra opplysningsplikten for dokumenter som ”utelukkende inneholder opplysninger om andre skattyters retts- eller forretningsforhold”. Unntaket gjelder ikke for dokumenter som inneholder opplysninger både om skattyteren selv og tredjeparter. Etter Skatt østs mening vil dokumenter tilknyttet transaksjoner foretatt på vegne av klienter inneholde informasjon om advokatfirmaet, typisk navn, adresse og kontonummer. De mener derfor at det er mulig at dette er tilstrekkelig til at unntaket ikke får anvendelse og at § 4-10 nr 2 derfor hjemler innsyn i opplysninger om transaksjoner.⁸²

Etter min mening er det usikkert om Skatt østs resonneringer har noe for seg. Hva angår tolkningen av lignl § 6-4 nr 2, mener jeg denne er for snever og ikke tar høyde for de ulike tilfellene merverdiavgiftsloven og ligningsloven skal regulere. Skatt østs tolkning av lignl § 4-10 nr 2 går for langt etter mitt syn. Så fremt ligningsmyndighetene ikke har holdepunkter for at et advokatfirma har brutt reglene for håndtering av klientmidler, vil det være vanskelig å argumentere for at det er advokatfirmaets egen

⁸⁰ Ibid, s 120.

⁸¹ Ibid

⁸² Ibid

ligning de ønsker å kontrollere. Det er fastslått i Rt.2007.1612 at det er forutsetning for å kunne innhente opplysninger etter ligningslovens kapittel 4 at ligningsmyndighetene ”...ikke kan gå inn på andres dokumenter med det formål å skaffe seg informasjon om andre skattyteres forhold”.⁸³ Med støtte i tingrettens resonnement i Thomessensaken, er ligningslovens kapittel 4 uegnet for innsyn i transaksjoner foretatt på vegne av klienter. Pålegg om fremleggelse av slike opplysninger, må med dagens lovverk, forankres i ligningslovens kapittel 6.⁸⁴

Jeg konkluderer derfor med at ligningsmyndighetene per i dag ikke i utgangspunktet har innsyn i materiale underlagt advokaters taushetsplikt, med mindre de kan påvise at formålet med undersøkelsen virkelig er å kontrollere advokatens egen ligning. Videre gjelder det også et unntak for tilfeller der advokaten er mistenkt for det samme straffbare forhold som klienten (skatteunndragelse, hvitvasking mv.). I utgangspunktet kan det derfor se ut som det er lett for skattytere å bruke advokater for å skjule informasjon fra ligningsmyndighetene. Til en viss grad fungerer advokaters undersøkelses- og rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven i denne sammenheng som en slags sikkerhetsventil, i så måte at det skal være vanskelig å føre midler ut av landet som kan knyttes til en kriminell handling. Midler som er opptjent på ”rederlig” vis, vil formodentlig allerede være oppgitt til ligningsmyndighetene. Dette kan forutsettes på bakgrunn av den omfattende opplysningsplikten skattyter selv er underlagt, samt reglene i ligningslovens kapittel 6 som pålegger tredjepersoner som arbeidsgivere, banker m.v å rutinemessig overlevere opplysninger til ligningsmyndighetene. Det må derfor presiseres at det derfor er mindre praktisk for de fleste skattytere å benytte seg av advokater i et forsøk på å holde tilbake informasjon fra ligningsmyndighetene.

Dette betyr likevel ikke at det er umulig å unndra skatt for norske skattytere. I det følgende kapittel vil jeg se nærmere på en offentlig utredning fra 2009, der tiltak mot skatteunndragelser var temaet. Det anslås her at det årlig unndras skatt for flere titalls milliarder kroner i Norge.⁸⁵

⁸³ Rt.2007.1612, avsnitt 29.

⁸⁴ Utv.2011.594, avsnitt 4.4

⁸⁵ NOU 2009:4, punkt 3.2.1

3 Forslag til utvidelse av ligningsmyndighetenes innsynsrett i taushetsbelagt materiale

I skatteunndragelsesutvalgets utredning, NOU:2009 4, presenteres det lovforslag som kan hjelpe til med å bekjempe skatteunndragelse. I det følgende vil jeg se på de mest sentrale forslagene som presenteres i utredningen, og som er relevante i forhold til avhandlingens tema.

3.1 Forslag om utvidelse av overleveringsadgangen av opplysninger fra Økokrim til ligningsmyndighetene etter hvitvaskingsloven

Med dagens lovverk kan Økokrim gi etterretningsopplysninger fremkommet gjennom rapportering etter hvitvaskingsloven til ligningsmyndighetene dersom dette er nødvendig for deres egen innhenting av informasjon i forbindelse med behandling av rapporterne eller etterforskning av straffbare forhold.⁸⁶ Dette følger av strpl § 61 c første ledd, samt Rt.2008.158 (Transocean). Likevel videreformidler Økokrim i dag få opplysninger til ligningsmyndighetene, hvilket Lovutvalget i sin utredning betegner som ”uheldig”.⁸⁷ Utvalget foreslår derfor å innføre en generell overleveringsadgang til ligningsmyndighetene for opplysninger som er innhentet etter hvitvaskingsloven. Opplysningene som mottas, vil være underlagt ligningsmyndighetens ordinære taushetsplikt i lignl § 3-13. Utvalget presiserer at det ikke bør være noen automatikk i videreformidlingen, og at det skal være opp til Økokrim å videreformidle informasjon i tilfeller de finner det hensiktsmessig.⁸⁸

⁸⁶ NOU 2009:4. Punkt 9.5.2.3

⁸⁷ Ibid

⁸⁸ Ibid

3.2 Forslag om utvidet rapporteringsplikt til ligningsmyndighetene for skatterådgivere

Skatteunndragelsesutvalget foreslår også å utvide skatterådgiveres rapporteringsplikt etter hvitvaskingsloven § 18, jf § 17. Konkret vurderer utvalget om rapporteringsplikten bør utvides for at man skal være sikker på at alle tilfeller av mistanke om skatteunndragelse blir fanget opp. Med dagens regelverk må det foretas en transaksjon av *utbytte av en straffbarhandling*, det vil si en overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder, for at det skal oppstå en undersøkelses- og rapporteringsplikt om skatteunndragelsen, jf punkt 2.2.5. Mistanke om at transaksjonen innebærer at klienten ikke vil oppgi overførte midler til beskatning i Norge senere, medfører altså ingen rapporteringsplikt. Utvalget foreslår derfor at skatterådgivere pålegges å ”...*rapportere dersom de mistenker at en klient ikke har oppfylt opplysningsplikten sin overfor skatte- og avgiftsmyndighetene, kombinert med en undersøkelsesplikt*”.

Utvalget stiller seg imidlertid kritiske til dette (egne) forslaget, og det fremholdes blant annet at en slik utvidet rapporteringsplikt vil påføre skatterådgivere en for stor arbeidsbelastning.⁸⁹ Jeg vil her påpeke at forslaget gjelder ”skatterådgivere”, hvilket kan omfatte revisorer og andre yrkesutøvere som ikke er advokater. For andre aktører enn advokater, med begrenset eller ingen lovpålagt taushetsplikt, vil kanskje et slikt forslag kunne avdekke flere skatteunndragelser. Imidlertid vil fortsatt en slik bestemmelse om utvidet opplysningsplikt måtte stå tilbake for advokaters taushetsplikt, hvilket også fremgår av utvalgets uttalelser, jf uttalelsen ”...*de fleste skatteunndragelser faktisk vil falle inn under den eksisterende rapporteringsplikten i hvitvaskingsloven (såfremt det ikke faller inn under unntaket for advokater)*” [min understrekning].

Forslaget vil derfor tilsynelatende ikke utvide rammene for advokaters opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. I tillegg konkluderer utvalget selv at dette ikke er noen god løsning, og at det er mer fornuftig å utvide adgangen til at informasjon kan utveksles fra påtale- til ligningsmyndighetene. Det er fra utvalgets side heller ikke

⁸⁹ NOU 2009:4, punkt 9.5.2.3

utarbeidet et konkret forslag til hvordan en slik lovregel skal utformes, og jeg vil derfor ikke drøfte dette noe nærmere.

3.3 Forslag om unntak fra advokaters taushetsplikt

Et av forslagene i utvalgets rapport vil gjøre det lettere for skattemyndighetene å få innsyn i opplysninger som i dag omfattes av advokaters taushetsplikt. Det foreslås at ligningsloven skal få en ny bestemmelse, § 6-8, med følgende ordlyd:

”Uten hinder av den taushetsplikt som man ellers har, plikter enhver som har bistått skattyter med planlegging eller gjennomføring av en transaksjon eller med skatterådgivning, etter krav fra myndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og andre faktiske forhold i samme utstrekning som skattyter er pliktig til å gi slike opplysninger. Advokater og andre som ervervsmessig yter rettshjelpervirksomhet, har ikke plikt til å gi opplysninger om forhold som de har fått kjennskap til før, under og etter en rettssak, når forholdet har direkte tilknytning til rettstvisten.”

Gjennom denne bestemmelsen gis skattemyndighetene en viss innsynsrett i taushetsbelagt korrespondanse mellom advokat og klient. Det fremheves i utredningen at selv om taushetsplikten er et grunnleggende prinsipp, vil den kunne stride mot andre hensyn av stor samfunnsmessig betydning. Et slikt hensyn er *”samfunnets legitime behov for å sikre skattefundamentet og bekjempe skatteunndragelser”*.⁹⁰

3.3.1 Det nærmere innholdet av lovforslaget

Bakgrunnen for lovforslaget er et ønske fra myndighetenes side om å begrense advokaters taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet.⁹¹ Blant annet påpekes det at *”prinsippet om advokaters taushetsplikt er generelt utformet og skiller ikke mellom betroelser av mer privat karakter og opplysninger gitt i forretningsmessig*

⁹⁰ NOU 2009: 4, punkt 9.6.2

⁹¹ Ibid

sammenheng".⁹² Lovforslaget innebærer at advokater blir pliktige til å gi opplysninger om transaksjoner og andre forhold i samme utstrekning som skattytere selv er det, med unntak av opplysninger som advokaten har blitt kjent med i forbindelse med en rettssak, jf bestemmelsens andre punktum.

Utenfor rettergang vil advokater altså bli pålagt en form for selvangivelsesplikt om sine klienters opplysninger. Utvalget presiserer i denne sammenheng at et slikt hjemmelsgrunnlag ikke omfatter opplysninger som skattyter selv ikke plikter å oppgi til myndighetene.⁹³ Dette kan i praksis by på enkelte problemer, spesielt i forhold til å rubrisere ulike former for rådgivning en advokat bistår skattyter med. Etter gjeldende rett er ikke en skattyter pålagt å opplyse ligningsmyndighetene om rene skatterettslige vurderinger han selv har foretatt, eller råd han har mottatt fra andre og eventuelt fulgt.⁹⁴ Når en advokat gir rådgivning om transaksjonsvalg, der skattemessige hensyn inngår i vurderingen, kan det oppstå et spørsmål om dette skal rubriseres som skatterådgivning eller transaksjonsrådgivning. Ren skatterådgivning vil falle utenfor opplysningsplikten i lovforslaget, mens transaksjonsrådgivning vil omfattes. Utvalget gir ingen retningslinjer på hvordan grensen mellom disse formene for rådgivning skal trekkes.

Spørsmålet er så hva opplysningsplikten skal omfatte konkret, herunder hva som ligger i uttrykket "*transaksjoner og andre faktiske forhold*". Trolig er det utvalgets mening at dette skal forstås som et samlet uttrykk. Faktaopplysninger om foretatte transaksjoner vil formodentlig omfattes av "*andre faktiske forhold*" [min understrekning]. Henvisningen til "transaksjoner" har derfor trolig ikke noen selvstendig betydning.⁹⁵ De faktiske forhold vedrørende en transaksjon vil, etter en naturlig språklig tolkning, omfatte opplysninger om tid, sted og transaksjonsbeløp. Spørsmålet er om utvalget har ment at "*andre faktiske forhold*" skal tolkes utvidende. I utredningen pekes det blant annet på at skattyters opplysningsplikt omfatter motivasjonsgrunnlaget for

⁹² Ibid

⁹³ Ibid

⁹⁴ Ibid

⁹⁵ Nordby (2010) s 128.

transaksjonen.⁹⁶ En slik tolkning vil innebære at en del korrespondanse mellom skattyter og advokat som belyser bakenforliggende motivasjoner for transaksjonen også skal omfattes.

Det å trekke denne grensen vil i praksis være vanskelig, både for ligningsmyndighetene, advokatene, og domstolene. En advokat kan gi rådgivning til en klient i skattespørsmål over tid, hvorav enkelte råd omfatter det som vil rubriseres som ”transaksjonsrådgivning”. Når advokaten etter strl § 144 kan straffes med fengsel opptil 6 måneder dersom han bryter taushetsplikten, må det etter mitt syn trekkes en mye klarere grense enn det som er gjort her dersom lovgiver bare ønsker å verne visse former for rådgivning.

3.3.2 Unntak fra fremleggelsesplikten

I utredningen foreslås det videre et unntak for den nye opplysningsplikten i foreslått § 6-8 nr 1. Unntaket gjelder opplysninger som advokaten har mottatt i forbindelse med en rettssak, jf bestemmelsens andre punktum.⁹⁷

Forslaget er tydelig inspirert av hvitvaskingsloven § 18 (2), som også unntar advokater fra å rapportere om forhold de har fått kjennskap til ”før, under eller etter en rettssak”. Forskjellen mellom denne bestemmelsen og den foreslåtte, er at hvitvaskingsloven § 18 (2) også omfatter forhold som advokaten har fått kjennskap til ”...gjennom arbeidet med å fastslå klientens rettsstilling” (se punkt 2.2.5.1). Det er altså kun den delen av hvitvaskingslovens unntak, som gjelder det advokaten har fått kjennskap til i forbindelse med en rettssak, som er foreslått tatt inn i ligningsloven. Dette synes noe merkelig, og innebærer at flertallet i utredningen mener taushetsplikten skal ha mindre tyngde i alminnelige skattesaker enn i saker hvor det foreligger konkret mistanke om straffbar hvitvasking.⁹⁸ I praksis vil et slikt unntak som er foreslått ha liten verdi. Alle

⁹⁶ NOU 2009:4, punkt 9.6.2

⁹⁷ Ibid, s 244.

⁹⁸ Banoun (2010) s 141.

skattesaker starter først som administrative saker. Dersom skattyter eller advokat allerede på det administrative stadiet må sende inn advokatkorrespondanse, vil dette allerede ligge i vedtaket/saken på det tidspunktet man er kommet frem til en rettssak.⁹⁹ Etter mitt syn bør derfor ”før...en rettssak” i bestemmelsens ordlyd tolkes utvidende i denne sammenheng, slik at også opplysninger som kommer frem på det administrative stadiet også gis vern etter bestemmelsen.

3.3.3 Mulige virkninger og av lovforslaget

Lovforslaget, som i skrivende stund er tre år gammelt, er ikke implementert i ligningsloven. Etter at utvalgets rapport ble offentliggjort, har den vært gjenstand for kritikk fra enkelte hold. Advokatforeningen mener at utvalget på flere sentrale punkter går for langt i sine forslag, og at man i for liten grad har avklart forholdet til blant annet grunnleggende menneskerettigheter.¹⁰⁰ I denne sammenheng påpeker foreningen at de foreslåtte tiltakene vil være svært byrdefulle for skattytere sett i forhold til hva man oppnår med forslagene.

Advokatforeningen stiller seg kritisk til det de karakteriserer som å ”*uthule prinsippet om at advokater skal bevare taushet om de opplysninger de får om sine klienter*”.¹⁰¹ Som jeg har redegjort for i avsnitt 2.2.6, kan spørsmål om inngrep i advokaters taushetsplikt blant annet komme opp i forbindelse med saker der det er mistanke om at advokaten har foretatt en straffbar handling. I slike tilfeller har vi allerede hjemmel til å sette taushetsplikten til side. Advokatforeningen påpeker at det er et stort sprang fra slike tilfeller hvor taushetsplikten settes til side, og til å innføre en generell opplysningsplikt for advokater og andre skatterådgivere.

Lovforslaget vil rokke ved tillitsforholdet mellom advokat og klient. Det kan hindre at skattytere søker råd hos advokater, i frykt for at sensitiv informasjon blir brakt videre.

⁹⁹ Ibid

¹⁰⁰ Advokatforeningen (2009) *Høringsuttalelse*. Punkt 2.1. Jeg vil ikke gå nærmere inn på dette, jf avgrensningen mot EMK i punkt 1.3

¹⁰¹ Ibid, punkt 2.2

Advokatforeningen mener at rettssystemet legger opp til et avhengighetsforhold til skatterådgivere, og at det derfor er helt nødvendig å legge forholdene til rette for at publikum har tillit til advokatprofesjonen.¹⁰² Et annet aspekt i denne sammenheng, er at kvaliteten på rådene som gis kan bli dårligere, ved at klienten vil bli fristet til å holde tilbake informasjon. Det må være i myndighetenes interesse at det søkes skatteråd hos advokater for å unngå å komme i konflikt med reglene.

Etter mitt syn virker det som om lovforslaget er utarbeidet uten at det i tilstrekkelig grad er tatt hensyn til prinsipielle spørsmål om hvilke konsekvenser en slik lovregel vil få for tillitsforholdet mellom advokater og klienter. Utvalget uttaler at hensynet til *”vern om skattefundamentet og avdekking av skatteunndragelser”* må veie tyngre enn det prinsipielle standpunkt om at advokaters taushetsplikt må vernes.¹⁰³ Når det er videre kjent at utvalget som har utarbeidet lovforslaget var dominert av ansatte eller tidligere ansatte i skatteetaten,¹⁰⁴ tyder dette kanskje på at utvalgets vurdering kanskje ikke er helt objektiv. Det er derfor grunn til å tro at de uheldige virkningene ved lovforslaget som er presentert i dette avsnittet ikke er tatt tilstrekkelig hensyn til ved utformingen av bestemmelsen i ny lignl § 6-8.

4 Norge som anmodet stat etter en informasjonsutvekslingsavtale

4.1 Innledning

Det eksisterer flere ulike mønsteravtaler som regulerer informasjonsutveksling på et eller annet vis. I denne avhandlingen velger jeg å fokusere på to av de mest sentrale. Den ene er OECDs mønsteravtale Model Tax Convention (MTC). MTC er en mønsteravtale som regulerer flere ting. Den inneholder først og fremst bestemmelser

¹⁰² Ibid

¹⁰³ NOU 2009: 4, punkt

¹⁰⁴ Banoun (2010) s 145

om hvordan dobbeltbeskatning skal unngås, men også bestemmelser om bistand til innkreving av skatt, ikke-diskriminering av skattytere, og utveksling av informasjon. Avtalens artikkel 26 regulerer sistnevnte emne, hvilket er det relevante her. Den andre mønsteravtalen er TIEA, også utviklet av OECD. TIEA står for ”Tax Information Exchange Agreement”. Avtalen, som kun regulerer infoutveksling, er et kompromiss mellom skatteparadisene og OECDs medlemsland, hvis formål er å sette en viss minimumsstandard for transparens og utveksling av informasjon.¹⁰⁵

I det følgende tenker vi oss et scenario der Norge mottar en anmodning om å utveksle informasjon om en skattyter til en annen stat, i medhold av en skatteavtale basert på TIEA eller MTC. Et slikt scenario åpner for en mengde problemstillinger, og ikke alle kan behandles i fremstillingen her.

Jeg vil i første rekke gjøre rede for avtalenes rettslige plassering og grunnlaget for utveksling av informasjon etter norsk rett. Deretter vil jeg se på hva informasjonsutvekslingsprosessen innebærer for berørte skattytere. Ivaretar norsk rett hensynet til skattytere i en slik prosess?

Deretter er det nødvendig å se på hvilke krav avtalene stiller til statenes tilrettelegging av intern lovgivning generelt, og i hvilken grad norsk rett oppfyller disse kravene.

Endelig vil jeg vurdere rekkevidden av unntaksreglene i avtalene. Det er disse reglene som avgjør om ligningsmyndighetenes eventuelle begrensninger til å innhente opplysninger etter intern rett, fører til at vi ikke oppfyller forpliktelsene vi har påtatt oss ved å inngå en informasjonsutvekslingsavtale med en annen stat.

Fremstillingen er avgrenset mot generelle trekk ved avtalene, som ikke belyser forhold ved den overordnede problemstillingen. Det er derfor grunn til å nevne at avtalene inneholder en rekke andre begrensninger i plikten til å utveksle informasjon enn de som blir presentert her, for eksempel vedrørende forhold hos den anmodende stat. Avtalene stiller blant annet krav til at anmodende stater har uttømt egne informasjonskilder før de henvender seg og ber om opplysninger av en annen stat.¹⁰⁶ Det stilles også krav om at

¹⁰⁵ Nordby (2010) s 9.

¹⁰⁶ Omtales som ”*the exhaustion rule*”, se fx TIEA art 5 (5) g.

opplysningene er relevante for skattleggingsformål¹⁰⁷ og at anmodningen gjelder en spesiell skattyter.¹⁰⁸ Disse kravene er relativt enkle å møte for den anmodende stat, kanskje med unntak av spesifikasjonskravet etter TIEA som er noe mer omfattende. Slike krav kan utgjøre begrensinger i staters plikt til å utveksle informasjon, men de beror ikke på forhold ved den anmodede stats interne rett, i dette tilfellet Norge.

4.2 Skattyters stilling i en informasjonsutvekslingsprosess

Etter norsk rett er det uklart om ligningsmyndighetenes beslutning om å utveksle informasjon utløser noen partsrettigheter for skattyteren som blir berørt av dette. I utgangspunktet vil skattyterens rettigheter ved ligningsmyndighetenes saksbehandling følge av ligningsloven, jf lovens § 1-1. Bestemmelsen ordlyd er imidlertid begrenset til å gjelde utligning av skatt etter skatteloven eller folketrygdeloven. Etter ordlyden faller derfor beslutning om å utveksle informasjon utenfor ligningslovens rekkevidde. Det er derfor ikke gitt at beslutning om å utveksle informasjon skal styres av ligningslovens saksbehandlingsregler. Hvis ligningsloven er uanvendelig, er det eventuelt forvaltningslovens generelle saksbehandlingsregler som må komme til anvendelse, jf lovens § 1.¹⁰⁹

Hvilken lov skal så gjelde? Det er mulig å argumentere i begge retninger. I forarbeidene til ligningsloven redegjøres det til en viss grad for forholdet mellom forvaltningsloven og ligningsloven, men det tas ikke stilling til hvilken lov som skal være styrende for saksbehandlingsprosessen ved utveksling av informasjon til fremmede stater.¹¹⁰ En norsk nasjonalrapport som beskriver norsk ligningspraksis, skrevet for IFA¹¹¹ i 1990,

¹⁰⁷ Jf MTC art 26 (1) sml TIEA art 1. Informasjonen må være *"foreseeably relevant"* for å oppfylle forpliktelsene etter avtalene.

¹⁰⁸ Jf TIEA artikkel 5 (a-f) sml kommentarene til MTC art 26 (1), avsnitt 9 bokstav a.

¹⁰⁹ Bestemmelsen sier at forvaltningsloven kommer til anvendelse for *"...den virksomhet som drives av forvaltningsorganer når ikke annet er bestemt i eller i medhold av lov"*.

¹¹⁰ Ot.prp. nr.29 (1978-79), punkt 10.1.

¹¹¹ IFA står for The International Fiscal Association og er en NGO med internasjonale skattespørsmål på agendaen. Organisasjonen har rundt 10.000 medlemmer i over 90 land.

legger til grunn at det er ligningsloven som må regulere saksbehandlingen i slike tilfeller, uten å sette spørsmålsteget ved dette.¹¹² Det er med andre ord få, om noen kilder som belyser problemstillingen. Med støtte i ordlydens naturlige avgrensing i lign § 1-1 mot behandling av saker som ikke gjelder utskrivning av skatt etter sktl eller ftrl, kan det hevdes at forvaltningslovens regler må gjelde istedenfor.

Forvaltningsloven sikrer den enkelte et visst minimum av partsrettigheter gjennom lovens kapittel IV-VI. Skattyter vil etter bestemmelsene her blant annet ha krav på å bli informert om ligningsmyndighetenes avgjørelse om å utveksle informasjon og kunne klage over avgjørelsen. Ligningsloven gir skattyter slike rettigheter i forbindelse med ligningsmyndighetenes egen *informasjonsinnhenting*. Skattyter er blant annet gitt rett til å klage over pålegg om å gi opplysninger (§ 3-6), rett til begrunnelse om endringsvedtak (§ 3-11) og rett til å få veiledning av ansatte i ligningsforvaltningen (§ 3-1). Disse bestemmelsene får imidlertid ikke anvendelse når ligningsmyndighetene vurderer om slik informasjon (som allerede er innhentet) skal utveksles til en annen stat.

Hvis skattyter skal gis slike rettigheter etter forvaltningsloven, fordrer dette at beslutningen om å utveksle informasjon kan anses som et enkeltvedtak i forvaltningslovens forstand. Etter fvl § 3 (1), kommer bare lovens kapittel IV-VI til anvendelse i "*saker som gjelder enkeltvedtak*". Er en slik beslutning ikke et enkeltvedtak, vil kun reglene om inhabilitet i kapittel II og de alminnelige saksbehandlingsreglene i lovens kapittel III få anvendelse. Å gå nærmere inn på innholdet i disse reglene er for omfattende i denne sammenheng. Jeg nøyer meg med å nevne at en vesentlig del av bestemmelsene i kapittel II og III bare er gjengivelse av etablerte prinsipper for offentlig saksbehandling¹¹³. De vil etter mitt syn derfor trolig ikke gi skattyter noen særlige rettigheter som gjør at denne vil bli "hørt" når en beslutning om å utveksle opplysninger om ham fattes.

Hvorvidt noe skal anses som et enkeltvedtak i forvaltningslovens forstand, beror på om vilkårene i fvl § 2 er oppfylt.

¹¹² Cahiers de droit fiscal international (1990), s 398. Nasjonalrapporten er skrevet av Per Olav Gjesti.

¹¹³ Bernt, Jan Fridthjof (2008). *Rettsdata NLK*, note 172.

Bestemmelsens første ledd oppstiller krav om at det er tale om en ”avgjørelse” som treffes ”under utøving av offentlig myndighet” og som er ”bestemmende” for ”plikter” til ”en eller flere bestemte personer”. Det er alminnelig antatt at såkalte ”prosessledende avgjørelser” ikke omfattes av begrepet.¹¹⁴

Hva som ligger i ”prosessledende avgjørelser” er ikke definert i forvaltningsloven, men det er vanlig å bruke begrepet om avgjørelser som utelukkende gjelder saksbehandlingen, og ikke avgjør realiteten i saken. Slike avgjørelser vil gjerne ikke være ”bestemmende” for skattyters ”plikter”. For det første må ”bestemmende” tolkes som at en avgjørelse må føre til en realitetsendring for de berørte parter.

Ligningsmyndighetene utveksler bare informasjon, og treffer således ingen avgjørelse som isolert sett innebærer en realitetsendring for skattyter. For det andre kan det hevdes at ”plikten” til å betale skatt vil eksistere uavhengig av om ligningsmyndighetene velger å utveksle informasjon eller ikke. Sammensatt betyr dette at det er staten som mottar opplysningene som eventuelt vil treffe en *realitetsavgjørelse*, hvilket vil kunne ilegge skattyter *plikter* i ordlydens forstand. Beslutning om å utveksle informasjon kan etter dette ikke være ”bestemmende” for skattyters ”rettigheter og plikter” i forvaltningslovens forstand.

Konklusjonen må derfor bli at ligningsmyndighetenes beslutninger om å utveksle informasjon ikke utgjør et enkeltvedtak.

De lege ferenda kan det likevel reises spørsmål om det er heldig at slike beslutninger faller utenfor enkeltvedtaksdefinisjonen i forvaltningsloven. Beslutning om å utveksle informasjon vil være det siste som skjer i Norge i forbindelse med den aktuelle saken. Av denne grunn kan det problematiseres om slike avgjørelser bør behandles på en mer betryggende måte, av hensyn til skattyters rettssikkerhet. Etter mitt syn er det vanskelig å argumentere for at partsrettigheter bør gis for *alle* tilfeller av informasjonsutveksling. En slik vurdering bør heller bero på en konkret interesseavveining i det enkelte tilfellet, mellom hensynet til skattyter på den ene siden, og hensynet til effektiv oppfyllelse av

¹¹⁴ Ibid, note 23.

informasjonsutvekslingsavtalene på den andre siden.¹¹⁵ Hva slags opplysninger som utveksles vil her kunne si noe om hvilket hensyn som må veie tyngst. Der opplysningene for eksempel utveksles i forbindelse med etterforskningen av mulige skatteunndragelser i den anmodende stat, vil det å ta hensyn til skattyter kunne hindre etterforskningen. Hensynet til effektivitet må også veie tyngst for utveksling av mer ”ubetydelige” opplysninger, som ikke relaterer seg til skattyters person eller virksomhet direkte.¹¹⁶ Gjelder utvekslingen derimot opplysninger om skattyters inntekter, vil det i enkelte tilfeller være betenkelig at denne ikke er gitt partsrettigheter. Etter mitt syn bør det her vurderes om skattyter skal gis rett til å bli informert om utvekslingen, kunne protestere over avgjørelsen før utvekslingen finner sted og ha mulighet til å klage over avgjørelsen i etterkant. Slike partsrettigheter følger ikke av ligningsloven i dag.

Skal skattyter gis slike rettigheter i fremtiden kan dette gjøres på to måter, slik jeg ser det. Enten kan man gjennom lovendring tilpasse ordlyden i ligningslovens § 1-1, samt lovens saksbehandlingsregler i kapittel 3, slik at de også gir berørte skattytere visse partsrettigheter ved beslutning om å utveksle informasjon. Den andre løsningen vil være å la forvaltningslovens bestemmelser i kapittel IV-VI komme til anvendelse for slike tilfeller.

Under punkt 4.5.2.1 vil jeg peke på et uheldig aspekt ved at det i dag tilsynelatende legges til grunn at ligningsloven gjelder når ligningsmyndighetene beslutter å utveksle informasjon om en skattyter.

4.3 Avtalenes status i norsk rett og forholdet til ligningsmyndighetenes taushetsplikt

Informasjonsutvekslingsavtaler er som nevnt i kapittel 1, folkerettslige traktater. Som rettskilde skal de derfor tolkes i tråd med folkerettslige regler, nærmere bestemt Wienkonvensjonen av 1969. Norge har ikke ratifisert denne, men det er alminnelig

¹¹⁵ Hensynet til effektiv utveksling av informasjon kan utledes av mønsteravtalene. Se for eksempel TIEAs introduksjon, kapittel 1, avsnitt 6.

¹¹⁶ Dette kan for eksempel være informasjon om faktiske omstendigheter eller mer generelle redegjørelser for norsk lovgivning og praksis på et område.

antatt at konvensjonens regler om traktattolking er en kodifisering av folkerettslig sedvanerett.¹¹⁷ At avtalene er folkerettslige traktater, innebærer også at de etter vanlig ”dualistisk” oppfatning ikke er en del av norsk rett. Skal de få virkning etter sitt innhold, må de gjøres til en del av norsk rett, hvilket kan gjøres ved transformasjon eller inkorporasjon. For alle skatteavtaler Norge inngår, herunder informasjonsutvekslingsavtaler, er dette løst på en spesiell måte. Gjennom § 1 i dobbeltbeskatningsavtaleloven av 1949, er skatteavtaler *forhåndsinnkorporert* i norsk rett. I dette ligger det at de avtaler Kongen med Stortingets samtykke inngår, umiddelbart er del av intern norsk rett.¹¹⁸ Avtalenes trinnhøyde er den samme som formell lov.

Spørsmålet er så hva hjemmelsgrunnlaget i intern rett er for at ligningsmyndighetene kan utveksle informasjon. Ansatte i ligningsmyndighetene er underlagt taushetsplikt, med hjemmel i ligningsloven § 3-13 (1). Etter bestemmelsens ordlyd omfattes enhver som har ”*verv, stilling eller oppdrag knyttet til ligningsforvaltningen*” av taushetsplikten. I andre ledd, bokstav a, er det gjort unntak fra taushetsplikten for videreformidling av informasjon til andre offentlige myndigheter. Det er forutsatt i forarbeidene at uttrykket ”offentlig myndighet” også omfatter utenlandske myndigheter.¹¹⁹

I denne sammenheng er det grunn til å nevne at informasjonsutvekslingsavtalene pålegger anmodende stat taushetsplikt for mottatte opplysninger. Dette faller på siden av problemstillingen her, men det er grunn til å nevne at taushetsplikten er absolutt etter TIEA¹²⁰ og er gitt samme rekkevidde som mottakerstatens interne rett etter MTC.¹²¹ Taushetsplikten er gjort absolutt etter TIEA fordi en av kontrahentene etter slike avtaler gjerne er skatteparadis som ofte mangler intern lovgivning på dette området.

¹¹⁷ Zimmer (2009) s 74.

¹¹⁸ Zimmer (2009) s 60.

¹¹⁹ Ot.prp.21 (1991-1992) , pkt 4.6.3.2

¹²⁰ Jf TIEA artikkel 8.

¹²¹ Jf MTC artikkel 26 (2).

En problemstilling i relasjon til temaet for denne avhandlingen er om ligningsloven § 3-13 (2) gir adgang til å utveksle informasjon som er underlagt taushetsplikt etter andre bestemmelser enn § 3-13 (1). Etter sin ordlyd synes ligningsloven § 3-13 (2) ikke å omfatte andre former for taushetsplikt. Bestemmelsen sier spesifikt at "*taushetsplikten etter nr 1*" [min understrekning] ikke er til hinder for at opplysninger gis til de institusjoner og organer listet opp i bestemmelsens bokstav a-k. Dette må bety at dersom informasjonen er omfattet av andre taushetspliktregler, gir ikke første ledd ligningsmyndighetene adgang til å sette slike regler om taushetsplikt til side.

Dobbeltbeskatningsavtaleloven § 1 nr 2 synes imidlertid å åpne for en generell adgang til å sette alle bestemmelser om taushetsplikt i norsk rett til side. Her heter det at lovgiver kan "*vedta bestemmelser om at norske myndigheter, uten hinder av gjeldende bestemmelser om taushetsplikt, skal innhente og meddele opplysninger til bruk for vedkommende stats myndigheter...*". Det kan reises spørsmål om "*taushetsplikt*" refererer til alle mulige aktørers taushetsplikt, som for eksempel advokater, eller om det må tolkes innskrenkende og kun omfatter den taushetsplikten "*norske myndigheter*" selv er underlagt. I så fall referer taushetspliktsbegrepet i bestemmelsen kun til ligningsmyndighetenes egen taushetsplikt. En slik tolkning vil i praksis innebære at bestemmelsen ikke har noen selvstendig betydning sammenholdt med lignl § 3-13, og kan derfor ikke være holdbar. Bestemmelsen må derfor tolkes slik at den gir fullmakt til at norske myndigheter kan inngå traktater som pålegger oss å utveksle opplysninger underlagt tredjeparters taushetsplikt etter intern rett.

Dobbeltbeskatningsavtaleloven hjemler altså en adgang for myndighetene til å inngå traktater som inkorporeres i norsk rett og får status på linje med formell lov. Når det så er uoverensstemmelse med avtaletekst og lovtekst står vi overfor en konflikt mellom to rettsregler av samme rettskildemessige rang. Uoverensstemmelsen kan føre til at vi er forpliktet til å utveksle opplysninger som ligningsmyndighetene selv ikke har hjemmel til å innhente. Forutsatt at en faktisk avtale åpner for utveksling av den aktuelle typen informasjon, innebærer dette i relasjon til for eksempel Thommessensaken at følgende paradoksale situasjon kan oppstå: Etter lignl § 4-10 er ligningsmyndighetene avskåret fra å innhente opplysninger om klientens identitet, men etter en

informasjonsutvekslingsavtale med Irland¹²² er vi forpliktet til å utveksle de samme opplysningene.

Som den videre fremstilling vil illustrere, kan en slik konflikt innebære at vi etter informasjonsutvekslingsavtalene er forpliktet til å endre vår interne lovgivning for å rydde opp i en slik situasjon som i eksempelet over.

4.4 Kravet om tilrettelegging av intern rett

For at informasjonsutvekslingsavtalene skal fungere etter sin hensikt er man avhengig av statenes interne rett. En stor del av utfordringene med informasjonsutvekslingsavtalene er å sørge for at intern lovgivning i de respektive statene gir skattemyndighetene tilstrekkelig grunnlag til å hente inn informasjon som er omfattet av avtalene. Denne forpliktelsen omtales gjerne i avtalene som ”information gathering powers”. I det følgende vil jeg se på hvilke krav TIEA og MTC stiller til staters tilrettelegging av intern rett, og i hvilken grad norsk rett oppfyller dem.

I TIEA artikkel 10 heter det at *”The Contracting Parties shall enact any legislation necessary to comply with, and give effect to, the terms of the Agreement”*. I henhold til kommentarene er statene forpliktet til å gjøre dette innen den fastsatte datoen for avtalens ikrafttredelse.¹²³ MTC har ingen bestemmelse som uttrykkelig sier det samme, men det ligger implisitt i artikkel 26 (4) og (5).¹²⁴ I kommentarene til MTC, gis det uttrykk for at innhenting av informasjon er en naturlig del av den totale forpliktelsen, og at de fleste stater som inngår skatteavtaler etter mønster av MTC, allerede har tilstrekkelige hjemler for innhenting av skatteinformasjon.¹²⁵ Av plasshensyn vil den videre drøftelsen i dette avsnittet vil derfor utelukkende omhandle TIEA.

¹²² Den ene parten i den omstridte transaksjonen var et selskap i Irland.

¹²³ OECD (2002), *article 10*, avsnitt 100.

¹²⁴ Med de begrensninger som følger av MTC artikkel 26 (3).

¹²⁵ OECD (2010b), avsnitt 19.9

Den generelle forpliktelsen til å ha ”information gathering powers”, følger i norsk rett av dobbeltbeskatningsavtaleloven § 2. Her heter det at *”bestemmelser i den øvrige lovgivning om plikt til å gi opplysninger til bruk for myndighetene...får tilsvarende anvendelse, når det med hjemmel i overenskomst med fremmed stat søkes innhentet opplysninger til bruk for utenlandske skattemyndigheter”*. Etter ordlyden må bestemmelsen forstås som en generell utvidelse av opplysningsplikten skattytere og tredjepersoner er pålagt overfor ligningsmyndighetene. *”Den øvrige lovgivning”* må tolkes som en henvisning til ligningslovens kapittel 4-6. Med andre ord gjelder opplysningsplikten etter disse bestemmelsene tilsvarende når ligningsmyndighetene innhenter opplysninger for å utveksle dem i medhold av en informasjonsutvekslingsavtale, som når opplysningene innhentes til bruk for eget ligningsarbeid.

Sammenholdt med unntaket for ligningsmyndighetenes taushetsplikt i § 3-13 (2), legger dobbeltbeskatningsavtaleloven § 2 til rette for at vi både er i stand til å innhente og utveksle anmodet informasjon, i samme utstrekning som vi er i stand til å innhente opplysninger til eget bruk. Dobbeltbeskatningsavtaleloven § 2 løser imidlertid ikke problemet der det er uoverensstemmelse med innhentingsmulighetene etter intern rett og utvekslingsforpliktelsene etter TIEA.

TIEA artikkel 5 (4) supplerer den generelle forpliktelsen i artikkel 10. Etter bestemmelsens bokstav a heter det at *”Each contracting Party shall ensure that its competent authorities...have the authority to obtain and provide...information held by banks, other financial institutions, and any person acting in an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees;”*.

Etter norsk rett er banker underlagt en omfattende opplysningsplikt. Etter ligningsloven § 6-4 nr 2 plikter finansinstitusjoner (a) og verdipapirforetak (b), å gi oppgave over innskuddskonti og lånekonti. Oppgaven skal gis ukrevet, jf bestemmelsens andre ledd. Det er fra Skattedirektoratet bestemt at oversikt over alle kontoer m/renter skal oppgis på data. Videre kan enkelte særskilt opplistede opplysninger innhentes med hjemmel i

lignl § 6-6.¹²⁶ Dersom banker og andre finansieringsinstitusjoner ikke overholder opplysningsplikten sin etter kapittel 6, har skattemyndighetene hjemmel til å ilegge en daglig løpende tvangsmulkt inntil oppfyllelse skjer, jf lignl § 10-6 nr 1.

Samlet gir disse reglene uttrykk for at ligningsmyndighetene etter norsk rett har de nødvendige hjemlene til å ”*obtain and provide*” informasjon som besittes av ”*banks*” og ”*other financial institutions*”. I utgangspunktet må det også forutsettes at det etter norsk rett ikke er problematisk å innhente informasjon som besittes av ”*any person acting as an agency or fiduciary capacity including nominees and trustees*”. På norsk kan en person som opptrer i ”*fiduciary capacity*” best beskrives som en som har penger til forvaltning for en annen. Etter lignl § 6-4 nr 2 b, er verdipapirforetak og andre som har penger til forvaltning ilagt opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene. Jeg vil her minne om at advokater også trolig har opplysningsplikt etter samme bestemmelse, se punkt 2.2.4.

I TIEA artikkel 5(4) bokstav b, er statene også forpliktet til å kunne innhente ”*information regarding the ownership of companies, partnerships, trusts...*” m.v. I relasjon til temaet her, har det ingen hensikt å se på om Norge har interne regler for å innhente informasjon om *trusts*¹²⁷ og lignende konstruksjoner da disse ikke eksisterer i norsk rett.

Alle foretak som driver næringsvirksomhet i Norge, skal som hovedregel være registrert i Foretaksregisteret, jf foretaksregisterloven § 2-1. Dette gjelder både for norske og utenlandske foretak. Registeret skal oppdateres fortløpende, jf § 4-1 (2). Hva slags opplysninger som kreves registrert varierer mellom de ulike selskapstypene. For aksjeselskap kreves det blant annet at det registreres hvem som representerer selskapet utad og hvem som er daglig leder, men ikke noe om konkrete eierforhold, jf § 3-1. Tilsvarende gjelder for allmennaksjeselskaper og norske filialer av utenlandske foretak

¹²⁶ For eksempel oppgaver over BSU-kontrakter, § 6-6 bokstav b.

¹²⁷ En *trust* er kort sagt en formuesmasse som forvaltes og *eies formelt* av en person, mens en annen person gjerne er *tilgodesett eier* og er den som nyter godt av *trustens* midler. Se NOU 2009:19 punkt 3.4 for mer informasjon.

(NUF), jf §§ 3-1a og 3-8. Til sammenligning kreves slike opplysninger registrert for ansvarlige selskaper og komandittselskaper, jf §§ 3-3 (1) nr 5 og nr 7 og 3-4 (1) nr 1. Aksjeselskaper skal registrere og oppdatere eierskapsopplysninger i aksjeeierboken, jf asl § 4-5. For allmennaksjeselskaper skal opplysningene registreres i et aksjeeierregister, jfr asl § 4-4.

Samlet gir selskapslovgivningen etter norsk rett uttrykk for å pålegge selskaper en omfattende opplysningsplikt om egne forhold. Ligningsmyndighetenes innsyns adgang om "*information regarding the ownership*" av selskaper er således mer enn god nok i forhold til hvilke krav TIEA artikkel 5 (4) bokstav b stiller.

Jeg konkluderer derfor foreløpig med at Norge gjennom intern lovgivning *har lagt til rette* for å oppfylle forpliktelsene TIEA stiller til å ha "*information gathering powers*" i artikkel 5 (4), jf artikkel 10. Det er imidlertid den videre drøftelse i under neste punkt som vil vise om Norge *oppfylder* kravet om tilrettelegging i intern rett etter TIEA.

4.5 Unntaksreglene

Forpliktelsen til å utveksle informasjon er underlagt viktige begrensninger. TIEA og MTC inneholder regler som gir statene rett til å unnta visse opplysninger fra utveksling. Det er nær sammenheng i avtalene mellom unntaksreglene og kravene til tilrettelegging i intern rett, altså forpliktelsen til å ha "*information gathering powers*". En må altså trekke en grense mellom hva slags intern lovgivning som er beskyttet gjennom unntaksbestemmelsene, og hva som ikke er det. Er det ikke beskyttet, omfattes det av kravet til å ha "*information gathering powers*". I praksis innebærer den at dersom vi har regler som hindrer utveksling og disse ikke er omfattet av avtalens unntaksregler, er vi forpliktet til å rette opp dette. Manglende intern innhentingskompetanse vil altså innebære et traktatbrudd, med mindre det aktuelle tilfellet omfattes av en unntaksbestemmelse.

Konklusjonen som ble fattet i forrige avsnitt er således ikke "*endelig*". Selv om norsk lovgivning etter denne tilsynelatende oppfylder kravene som stilles etter TIEA til å ha "*information gathering powers*", må rekkevidden av unntaksreglene i TIEA fastslås før

man kan konkludere om det er forhold ved norsk rett som vi er forpliktet til å endre for å oppfylle dette kravet.

I det følgende vil jeg se på rekkevidden av de ulike unntaksreglene i TIEA og MTC. Samtidig vil jeg fortløpende sammenligne disse reglene med norske regler som kan hindre informasjonsinnhenting, for så å vurdere om disse er omfattet av avtalenes unntaksregler.

4.5.1 TIEA artikkel 7 (1) og MTC artikkel 26 (3) bokstav a og b

MTC artikkel 26 (3) bokstav a og b gir stater rett til å unnta visse opplysninger med henvisning til at det vil stride mot ”intern lovgivning og praksis” å gjennomføre utvekslingen. Etter bokstav a er statene ikke forpliktet til å ”...*carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State*”. Av bokstav b fremgår det videre at statene heller ikke er forpliktet til å “...*supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or the other Contracting State*”.

Bestemmelsene overlapper hverandre delvis. Det kan synes som, med støtte i ordlyden, at bokstav a refererer seg til prosessuelle hindringer (”administrative measures”), mens b refererer seg til materielle hindringer (”supply information”). Det har liten praktisk betydning å trekke et slikt skille, rettsvirkningene er uansett de samme uavhengig av om et tilfelle subsumeres under a eller b.¹²⁸

Ordlyden i disse bestemmelsene favner i utgangspunktet vidt, og må tolkes med den begrensning som ligger i forpliktelsen til å ha ”information gathering powers”. Hvis man ikke har denne forpliktelsen i mente når man leser bestemmelsen, kan man få inntrykk av at ordlyden åpner for at statene kan unnta det meste av informasjon fra utveksling under henvisning til at det vil stride mot intern rett å innhente den. Slik jeg tolker innholdet i bestemmelsen, klargjør den primært rekkevidden av forpliktelsen til å ha ”information gathering powers”. En slik tolkning har støtte i kommentarene til MTC,

¹²⁸ Nordby (2010) s 91.

der det heter at *"In the first place, the paragraph contains the clarification that a Contracting State is not bound to go beyond its own internal laws and administrative practice in putting information at the disposal of the other Contracting State."*

Rekkevidden av MTC artikkel 26 (3) a og b, er etter dette begrenset. I punkt 4.4 konkluderte jeg med at Norge har tilstrekkelige "information gathering powers" etter TIEA (og MTC).¹²⁹ Tilsynelatende legger dobbeltbeskatningsavtaleloven § 2, som gir innhentingsregler *"tilsvarende anvendelse"* i norsk rett som for avtalene, seg også på linje med MTC artikkel 26 (3) a og b, jf ordlyden i kommentarene *"is not bound to go beyond its internal laws..."*.

MTC artikkel 26 (3) a og b, gjelder både for begrensninger i den anmodende og anmodede stat, jf ordlyden "Contracting State". Til sammenligning gjelder TIEA artikkel 7 (1) bare for den anmodende stat ("the applicant Party"). Den anmodede staten kan etter TIEA artikkel 7 (1) derfor ikke påberope seg internrettslig strid som grunnlag for å nekte å imøtekomme en anmodning om informasjon. TIEA artikkel 7 (1) er derfor ikke anvendelig for den anmodede stat og dens rekkevidde vil derfor ikke bli drøftet ytterligere her. Det kan imidlertid nevnes at TIEA-avtalen derfor bare delvis gjennomfører unntakene som knytter seg til statenes interne rett og praksis, og at MTC er mer omfattende på dette punktet.

Selv om det ikke er utenkelig at norske regler kan begrunne at vi unntar informasjon fra utveksling etter unntaksreglene i MTC artikkel 26 a og b, har de så begrenset rekkevidde at jeg velger å gå videre til å se på de mer relevante unntaksreglene i mønsteravtalene. TIEA vil i flere henseende ha mer utførlige bestemmelser enn MTC, først og fremst fordi den skal regulere informasjonsutveksling der skatteparadis med manglende intern lovgivning er den ene parten. Jeg vil derfor fokusere den videre drøftelse på TIEA, men samtidig vise til de tilsvarende bestemmelsene i MTC der dette synes nødvendig. Blant annet vil kommentarene til MTC kunne bidra til å klargjøre

¹²⁹ Da kravet ikke følger uttrykkelig av MTC artikkel 26, men ligger mer implisitt i avtalen, kan det forutsettes at konklusjonen i punkt 4.4 gjelder tilsvarende for denne avtalen.

innholdet av bestemmelser i TIEA, fordi den tilsvarende bestemmelsen i MTC har tilnærmet identisk utforming.

4.5.2 TIEA artikkel 7 (2)

Stater kan til en viss grad unnta opplysninger fra utveksling som kan tenkes å avsløre ”forretningshemmeligheter”. Unntaket er inntatt i henholdsvis TIEA artikkel 7 (2) og MTC artikkel 26 (3) bokstav c. I kommentarene til MTC er det inntatt en definisjon av begrepet forretningshemmeligheter. Her heter det at unntaket vil komme til anvendelse for utveksling av opplysninger som kan avsløre ”...*facts and circumstances...that are of considerable economic importance and...can be exploited practically and the unauthorized use of which may lead to serious damage...*”.¹³⁰ OECDs definisjon gir uttrykk for at unntaket for forretningshemmeligheter har sitt primære anvendelsesområde der informasjonskilden selv har et særskilt behov for å hindre at opplysninger om dennes virksomhet ikke spres til tredjeparter. Videre synes definisjonen å oppstille to vilkår for at noe skal anses for å være en forretningshemmelighet. For det første må opplysningene må kunne karakteriseres som ”*facts and circumstances*”, og for det andre må opplysningene ha ”*considerable economic importance*”. At opplysningene må kunne karakteriseres som ”*facts and circumstances*” innebærer at ikke all slags informasjon kan karakteriseres som forretningshemmeligheter.

Ordet ”*facts*” gir inntrykk av at opplysninger om faktiske forhold omfattes av definisjonen. Kommentarene til TIEA gir imidlertid uttrykk for at en del faktaopplysninger som regel ikke vil kunne være forretningshemmeligheter. Et eksempel er finansiell informasjon, typisk regnskaper og registre.¹³¹ Det fremholdes imidlertid at dokumenter som regnskaper og registre kan tenkes å inneholde enkeltopplysninger som kan anses for å være forretningshemmeligheter. For eksempel

¹³⁰ OECD (2010b), *article 26*, avsnitt 19.2

¹³¹ OECD (2002), *article 7*, avsnitt 80.

kan faktaopplysninger om en bedrifts innkjøpsavtaler avsløre konfidensielle opplysninger for hvordan et produkt fremstilles.¹³²

Kravet om betydelig økonomisk verdi innebærer at opplysninger som isolert sett avslører forretningshemmeligheter, men ikke fører til at noen blir spesielt skadelidende økonomisk, ikke kan unntas fra utveksling. Dette fremgår av kommentarene til MTC, som sier at eventuelt misbruk av opplysningene må kunne lede til ”*serious damage*”, og eksempelvis føre til at en virksomhets driftsgrunnlag settes i fare.¹³³ I praksis kan derfor et bredt spekter av opplysninger tenkes å ha slik økonomisk verdi. For eksempel kan dette være opplysninger som avslører informasjon om grunnleggende forretningsideer eller patentsøknader.

I norsk rett har skattytere vid opplysningsplikt om forhold som angår hans egen ligning, jf punkt 2.1. Etter forarbeidene er ”*opplysninger om personlige forhold, bedriftshemmeligheter m.v...*” omfattet av plikten.¹³⁴ Skattyter kan med andre ord ikke holde tilbake opplysninger om forretningshemmeligheter såfremt disse er egnet til å belyse hans egen ligning. Det er således ikke noen regler i norsk rett som hindrer ligningsmyndighetene fra å innhente opplysninger som informasjonsutvekslingsavtalene karakteriserer som forretningshemmeligheter når det er skattyter selv som sitter på opplysningene. Derimot kan dette være mer problematisk når det er tredjeparter med taushetsplikt som sitter på opplysningene, for eksempel en bank. Fremstillingen her konsentreres imidlertid til advokater som tredjepart, og hvorvidt informasjon som besittes av advokater kan unntas for utveksling vil bli drøftet i punkt 4.5.3, til tross for at advokater også kan sitte på opplysninger som kan karakteriseres som forretningshemmeligheter.

At norske regler ikke gir skattytere rett til å holde tilbake opplysninger om forretningshemmeligheter, fører til at det er opp til ligningsmyndighetene om de vil unnta å utveksle opplysninger med henvisning til TIEA artikkel 7 (2). Unntaksregelen

¹³² Ibid

¹³³ OECD (2010b), *article 26*, avsnitt 19.2

¹³⁴ Ot.prp.nr.29 (1978-79), s 82.

gir altså ligningsmyndighetene et diskresjonært rom for å ta hensyn til egne borgeres interesser i at opplysninger ikke utveksles. Jeg vil i det følgende peke på hvordan norske regler om skattyters stilling i utvekslingsprosessen har sammenheng med vurderingen av om unntaket i TIEA artikkel 7 (2) skal anvendes av norske ligningsmyndigheter i praksis.

4.5.2.1 Ligningsmyndighetenes mulighet til å ta anvende TIEA artikkel 7 (2)

Innledningsvis er det her grunn til å nevne at i en situasjon som denne, der Norge anmodes om å utveksle opplysninger vi *ikke* er forhindret fra å innhente internt, og som *kan* unntas fra utveksling med henvisning til en unntaksbestemmelse i en avtale, har ligningsmyndighetene to valgmuligheter. Både TIEA og MTC er utformet som en *minstestandard* for utveksling av informasjon. I dette tilfellet innebærer det at når norsk rett ikke utgjør et hinder for at opplysninger utveksles, skal ikke unntaksreglene i TIEA og MTC forstås på den måten at de forbyr utveksling av opplysningene som omfattes av bestemmelsene. Norske ligningsmyndigheter må her foreta et valg om de ønsker å utveksle opplysningene eller ikke, med henvisning til unntaket for forretningshemmeligheter i TIEA eller MTC. Den anmodende staten har på sin side her ikke rett til å *kreve* at Norge går utover minstestandarden og velger å utveksle opplysningene.¹³⁵

Unntaket for forretningshemmeligheter skal i en viss utstrekning ivareta hensynet til skattyteren i en utvekslingsprosess. Dette fremgår ikke uttrykkelig av unntaksbestemmelsenes utforming, men følger av både kommentarene til MTC artikkel 26 (3) c¹³⁶ og TIEA artikkel 1.¹³⁷ Verken MTC eller TIEA oppstiller imidlertid noe krav om at skattyter gis partsrettigheter. I kommentarene til MTC presiseres det at statene bør begrense omfanget av å ha intern lovgivning som gir partsrettigheter. Dette er formulert som at skattyters rettigheter ”...*should not prevent or unduly delay effective*

¹³⁵ Nordby (2010) s 14.

¹³⁶ OECD (2010b), *article 26*, avsnitt 19.

¹³⁷ OECD (2002), *article 1*, avsnitt 5.

exchange of information".¹³⁸ Avtalene setter altså ikke noen uttrykkelige grenser for hvilke partsrettigheter intern rett kan gi, såfremt slike rettigheter ikke gjør at statene ikke klarer å oppfylle sine forpliktelser etter avtalene.

Ligningsloven gir ikke skattytere rett til å bli informert om at opplysninger om dennes person eller virksomhet skal utveksles til andre stater, jf punkt 2.2. I relasjon til spørsmålet her, som er anvendelsen av unntaket i TIEA artikkel 7 (2), kan det i praksis være vanskelig for skattyter å påberope seg regelen når utveksling etter norsk rett kan gjennomføres uten at skattyteren er klar over dette. Hvorvidt unntaket vil komme til anvendelse, vil derfor bero på den enkelte ansatte i ligningsmyndighetene som skal ta stilling til om anmodningen om informasjon skal imøtekommes. Dette vil i praksis kunne være vanskelig å vurdere for den ansatte av flere årsaker. For det første er som jeg har påpekt forretningshemmelighetsbegrepet ikke særlig klart definert i MTC og TIEA. For det andre vil de fakta som kreves for å foreta en reell vurdering av opplysningenes karakter, ofte være vanskelig tilgjengelig for ligningsmyndighetene. Kombinasjonen av disse to elementene, kan føre til at ligningsmyndighetene vil utveksle opplysninger som kunne vært unntatt, uten at de i det hele tatt er klar over at opplysningene er en forretningshemmelighet. Dette kan igjen føre til at norske ligningsmyndigheter utveksler opplysninger som *skulle* vært unntatt fra utveksling.

4.5.3 TIEA artikkel 7 (3)

I TIEA er i utgangspunkt informasjon som avslører fortrolige opplysninger (*confidential communications*) mellom en advokat og hans klient, beskyttet av artikkel 7 (3). Hva slags kommunikasjon eller korrespondanse som kan unntas fra utveksling, er nærmere definert i artikkel 7 (3) bokstav a og b. Kommunikasjon kan unntas fra utveksling dersom den er "*produced for the purposes of seeking or providing legal advice*" (bokstav a) eller "*produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings*" (bokstav b).

¹³⁸ OECD (2010b), *article 26*, avsnitt 14.

Hvordan svarer innholdet i denne unntaksregelen til rekkevidden av advokaters taushetsplikt etter norsk rett?

4.5.3.1 Straffeloven § 144

Advokaters taushetsplikt er i norsk rett forankret i strl § 144 (se punkt 2.2.1). Etter ordlyden i denne bestemmelsen oppstilles det et krav om at advokaten er betrodd opplysninger i ”*i stillings medfør*”. Dette er språklig på langt nær sammenfallende med ”*in capacity as attorney*”, som benyttes i kommentarene til TIEA.

Etter norsk rett synes rettspraksis å gi uttrykk for at stillingsbegrepet må vurderes i forhold til hva som normalt omfattes av advokatvirksomheten, jf punkt 2.2.1. I kommentarene til TIEA synes det å trekkes opp en lignende sontring. Her er det gitt eksempler på roller en advokat kan ha som ikke er beskyttet av taushetsplikten. Blant annet nevnes ”*nominee shareholder*”, ”*trustee*” eller ”*settlor*”.¹³⁹ Disse begrepene finnes ikke, eller gir ingen fullgod mening på norsk. Fellesnevneren for dem er imidlertid at de har lite å gjøre med en advokats juridisk rådgivende rolle. Rekkevidden av stillingsbegrepet må etter dette sies å være langt på vei sammenfallende i TIEA og etter norsk rett. Det er bare der en advokat opptrer som juridisk rådgiver, at opplysninger mellom denne og skattyter kan unntas fra utveksling. Dersom advokaten opptrer i andre roller, vil informasjon som har tilknytning til denne aktiviteten falle utenfor unntaksbestemmelsens anvendelsesområde. Ordlyden i kommentarene til TIEA støtter oppunder dette. Dette formuleres som at informasjon mottatt av en advokat er ”*only privileged if...the attorney acts in his capacity as an attorney*”.¹⁴⁰ Det som er felles her, uttrykket ”*only*”, må tolkes strengt, og underbygger den snevre forståelsen av stillingsbegrepet.

Det kan også reises spørsmål om samme type informasjon er vernet av taushetsplikten etter henholdsvis norsk rett og informasjonsutvekslingsavtalene, forutsatt at det dreier

¹³⁹ OECD (2002), *article 7*, avsnitt 88

¹⁴⁰ OECD (2002), *article 7*, avsnitt 88.

seg om informasjon mottatt i ”stillings medfør”. All informasjon som en advokat mottar i stillings medfør, vil ikke automatisk være taushetsbelagt. Etter straffeloven § 144 er det ”*hemmeligheter*” som har krav på beskyttelse. En opplysning kan være en hemmelighet selv om flere har kjennskap til den. Begrepet må tolkes vidt (se punkt 2.2.2), men har en grense nedad mot ting som er alminnelig kjent.¹⁴¹ TIEA opererer ikke med noe helt tilsvarende begrep. Den type informasjon som er vernet etter disse avtalene er ”*confidential communications*”.¹⁴² Begrepet, rent språklig, sier noe mindre om hva som er omfattet, enn det ”hemmelighet” gjør. I følge kommentarene til TIEA, er korrespondansen mellom advokat og klient ”*confidential*” dersom klienten med rimelig grunn kan forvente at den skal bli holdt hemmelig. Dersom klienten har gitt opplysninger med tredjeparter til stede, eller gitt uttrykk for at det er greit at advokaten deler opplysningene med tredjeparter, er det ikke lenger konfidensiell informasjon.¹⁴³ Slik jeg ser det, er det her språk mellom avtalene og intern rett. Strl § 144 og begrepet ”hemmelighet” har videre rammer enn TIEA artikkel 7 (3) på dette punktet. Eksempelvis vil ikke det at tredjeparter er tilstede når opplysninger gis etter intern rett, gjøre at det automatisk ikke er en hemmelighet lenger.

Rekkevidden av strl § 144 utgjør langt på vei ikke en hindring for innhenting av informasjon etter norsk rett som vi ikke gyldig kan unnta fra utveksling i medhold av TIEA artikkel 7 (3). Imidlertid synes strl § 144 å gå lenger enn TIEA artikkel 7 (3) på et punkt. Som jeg har påpekt kan det se ut som ”*confidential*”-begrepet snevrere rammer enn begrepet ”*hemmelighet*”. Her kan således norsk rett utgjøre en hindring for innhenting av informasjon som *ikke* kan unntas fra utveksling etter TIEA artikkel 7 (3).

Konklusjonen må derfor bli at Norge er forpliktet til å snevre inn rekkevidden av strl § 144 på dette punktet, for å oppfylle forpliktelsen til å ha information gathering powers, jf TIEA artikkel 10.

¹⁴¹ Matningsdal (2011) *Rettsdata NLK*. Note 1148.

¹⁴² OECD (2010b), *article 26*, avsnitt 19.3

¹⁴³ OECD (2002), *article 7*, avsnitt 86.

4.5.3.2 Ligningsloven § 4-10

Rekkevidden av advokaters opplysningsplikt om klienters forhold etter ligningsloven må etter redegjørelsen i avsnitt 2.2.4, være begrenset til dokumenter som kan være egnet til å belyse forhold rundt egen ligning i medhold av lignl § 4-10. Legger man til grunn at Thommessensaken gir uttrykk for gjeldende rett, innebærer dette at ligningsmyndighetenes tilgang på informasjon vedrørende transaksjoner til- og fra klientkontoer er minimal. I denne sammenheng er det interessant å se på om opplysningene som var ansett som vernet etter norsk rett i denne saken, også er det etter unntaksbestemmelsene i avtalene.

Informasjonsutvekslingsavtalenes unntaksregler skiller mellom ulike typer advokatkorrespondanse. I Thommessensaken var det identiteten til klienten som ligningsmyndighetene ønsket å få rede på. Problemstillingen er således om opplysninger om klienters identitet faller inn i kategorien av kommunikasjon som er *"produced for the purpose of seeking or providing legal advice"*, jf TIEA artikkel 7 (3) a.

Dette vil etter en naturlig språklig forståelse omfatte all form for juridisk rådgiving, herunder transaksjonsrådgivning (for så vidt gjelder rettslige spørsmål). For en klient som oppsøker en advokat, vil nødvendigvis det å oppgi opplysninger om egen eller andres identitet (for eksempel et selskap), være en forutsetning for at advokaten vil kunne bistå ham. I så måte kan man hevde at identiteten til en klient må være vernet alene av den grunn at det kan utledes av *"seeking"* i TIEA artikkel 7 (3) a.

Imidlertid fremgår det av kommentarene til denne bestemmelsen at informasjon *"on the identity of a person, such as a director or beneficial owner of a company, is typically not covered by the privilege"*. Dette peker til en viss grad i retning av at opplysninger om en persons identitet ikke kan unntas fra utveksling. Ordet *"person"* må imidlertid tolkes slik at begrepet primært ikke skal omfatte advokatens klient. I tillegg er ordlyden generelt vag, jf uttrykket *"typically not covered"*, og eksemplene som gis i uttalelsen passer ikke helt i denne sammenheng.

At taushetsplikten etter norsk rett omfatter identiteten til klienter fremgår uttrykkelig i Rt.2010.1638, jf avsnitt 2.2.6. Her ble det slått fast at navnet på en klient i et egentlig advokatoppdrag er omfattet av taushetsplikten. Det ble videre presisert at det ikke skulle foretas noen nærmere vurdering av hvorvidt noe som kan anses for å være betrodd advokaten, ville bli røpet dersom identiteten til klienten ble kjent.¹⁴⁴ Saken gjaldt riktignok om strpl § 119 verner identiteten til en klient, og ikke om advokaters opplysningsplikt etter ligningsloven omfatter slike opplysninger. Den bidrar likevel til å belyse rekkevidden av taushetsplikten i denne sammenheng. Ligningslovens kapittel 6 har som jeg har redegjort for i kapittel 2, ikke regler om at opplysningsplikt går foran taushetsplikt når det gjelder innhenting av informasjon om skattytere fra advokater. Med støtte i resultatet i Thommessensaken, er etter mitt syn rettstilstanden slik at advokaters opplysningsplikt etter ligningsloven heller ikke omfatter klienters identitet.

Et slikt kategorisk vern av klienters identitet mer omfattende enn det som følger av unntaksbestemmelsen i TIEA artikkel 7 (3) bokstav a. Av kommentarene til bestemmelsen kan det virke som klientens identitet ikke er vernet overhodet, jf utdraget i forrige avsnitt.

Jeg konkluderer derfor med at advokaters begrensede opplysningsplikt etter lign § 4-10, utgjør et hinder for innhenting av opplysninger som ikke kan unntas i medhold av TIEA artikkel 7 (3) bokstav a. Dette strider mot forpliktelsen til å ha ”information gathering powers”, jf TIEA artikkel 10.

Som nevnt i punkt 4.4, er vi etter dette forpliktet til å endre vår lovgivning for å rydde unna hindringer i intern rett. Jeg vil avslutningsvis derfor se på om skatteunndragelsesutvalgets ene lovendringsforslag om å utvide advokaters opplysningsplikt etter ligningsloven fører til at vi vil oppfylle kravet til å ha ”information gathering powers”, dersom forslaget skulle vedtas.

¹⁴⁴ Rt.2010.1638, avsnitt 54.

4.5.3.3 Vurdering av skatteunndragelsesutvalgets lovforslag i forhold til unntaksbestemmelsenes rekkevidde

Forslaget om ny bestemmelse i lignl § 6-8, vil som redegjort for i avsnitt 3.1, begrense rekkevidden av advokaters taushetsplikt på skatterettens område.

Opplysninger som advokaten har fått kjennskap til i forbindelse med en rettssak, skal fortsatt være vernet av taushetsplikten etter den nye bestemmelsen, jf bestemmelsens andre punktum. Etter sin ordlyd synes bestemmelsen på dette punkt å legge seg omtrent på samme linje som TIEA artikkel 7 (3) bokstav b. Her heter det at kommunikasjon mellom en advokat og hans klient er vernet når denne er *”produced for the purposes of use in existing or contemplated legal proceedings”*.

I forhold til TIEA artikkel 7 (3) a, synes lovforslaget å gjøre større inngrep i advokaters taushetsplikt enn det denne bestemmelsen krever. Forslaget er med andre ord mer enn omfattende nok til at taushetsplikten ikke lenger er til hinder for at vi kan oppfylle forpliktelsene etter informasjonsutvekslingsavtalene. Den nye lignl § 6-8 første punktum, vil som redegjort for i avsnitt 3.1, unnta all informasjon som ikke har med rettssaker å gjøre. Dette innebærer blant annet at opplysninger tilknyttet transaksjoner unntas fra taushetsplikten. Ordlyden i TIEA artikkel 7 (3) verner på sin side all informasjon som er utarbeidet i forbindelse med advokatens virksomhet som juridisk rådgiver. Det er ingenting i avtalene som tyder på at OECD ønsker å trekke grenser mellom ulike områder innenfor advokatens rådgivende virksomhet.¹⁴⁵

Jeg konkluderer derfor med at lovforslaget innebærer at den hindringen i norsk rett som følger av lignl § 4-10 vil fjernes. Det fremsatte lovforslaget er på linje med TIEA artikkel 7 (3) b, og går betydelig lenger enn det som kreves etter TIEA artikkel 7 (3) a.

¹⁴⁵ Nordby (2010) s 130.

5 Litteraturliste

Lover

- 1902 Almindelig borgerlig Straffelov (Straffeloven) av 22. mai 1902 nr. 10.
- 1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebygging av dobbeltbeskatning m.v. (dobbelbeskatningsavtaleloven) av 28. juli 1949 nr. 15.
- 1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) av 10. februar 1967
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980, nr 24.
- 1981 Lov om rettergangsmåten i straffesaker (Straffeprosessloven) av 22. mai 1981, nr 25.
- 1985 Lov om registrering av foretak (foretaksregisterloven) av 21. juni 1985, nr 78.
- 1997 Lov om aksjeselskaper (aksjeloven) av 13. juni 1997, nr 44.
- 1997 Lov om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeselskapsloven) av 13. juni 1997, nr 45.
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14.
- 2004 Lov om register over opplysninger om valutautveksling og overføring av betalingsmidler inn og ut av Norge (valutaregisterloven) av 28. mai 2004, nr 29.
- 2005 Lov om mekling og rettergang i sivile saker (tvisteloven) av 17. juni 2005, nr 90.
- 2009 Lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven) av 6. mars 2009, nr 11.

Forarbeider:

NOU 1991: 30

NOU 2001:32

NOU 2009:4. *Tiltak mot skatteunndragelser.*

NOU 2009:19. *Skatteparadis og utvikling.*

Ot.prp.nr 1 (1910)

Ot.prp. nr. 29 (1978-79)

Ot.prp.21 (1991-1992)
Ot.prp.nr 72 (2002-2003)
Ot.prp.nr.3 (2008-2009)
St.meld. nr.74 (1977-78)
Prop. 1 L (2009-2010)

Rettsavgjørelser:

Rt.1905.109
Rt.2000.788 (Psykologdommen)
Rt.2006.1598
Rt.2007.1612
Rt.2008.158 (Transocean)
Rt.2008.645
Rt.2011.296
Rt.2010.1638
Utv.2011.594
Borgarting Lagmannsrett. Saksnr 11-072429ASD-BORG/01.

Juridisk litteratur:

Zimmer Zimmer, Fredrik. *Internasjonal inntektsskatterett* (2009).
Svalheim Svalheim, Knut (1996). *Advokaters Taushetsplikt*. Universitetsforlaget AS.
Eliertsen Eilertsen, Bjørnar (1998). *Taushetsplikt og personvern i bank og forsikring : rettslige rammer for bankassuranse*.
Jahre Jahre, Hans-Petter. *Ransaking og beslag hos advokater og revisorer i økonomiske straffesaker – særlig om forholdet til taushetsplikt*. Utdrag fra festskrift til Anders Bratholm. ”Den urett som ikke rammer deg selv”.
Brækhus Brækhus (1996): Brækhus, Sjur. *Omsetning og kreditt* 1. 3. utgave, 3. opplag 1996. Oslo, 1991.
Nordby Nordby, Ane N (2010). *Skatteparadis og hemmelighold – informasjonsutvekslingsavtaler i skatteretten*.

Smith og Precht-Jensen. Advokaters taushetsplikt under press? Universitetsforlaget 2010:

Østby Østby, Roar. *Taushetsplikt og beslagsforbud i straffeprosessen.*

Banoun Banoun, Bettina. *Ligningsmyndighetenes innsyn i materiale underlagt advokaters taushetsplikt.*

Sivertsen Sivertsen, Monica. *Skattyters opplysnings- og fremleggelsesplikt og forholdet til advokaters taushetsplikt.*

Avisartikler:

Dugstad, Line. *Sluser milliarder til og fra skatteparadisier.* Artikkel i DN, 21.12.2010.

Dugstad, Line. *Tviler på dom.* Artikkel i DN, 12.01.2012.

Dugstad, Line. *Lar skattestridd ligge.* Artikkel I DN, 01.02.2012.

OECD:

OECD (2010a), *Tax Co-operation 2010: Towards a Level playing field*, OECD Publishing.

OECD (2010b), MTC (condensed version). ISBN 978-92-64-08960-0 (PDF)

OECD (2002), Agreement on exchange of information on tax matters.

Nettsider:

<http://www.ssb.no/aarbok/tab/tab-307.html>

http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/skatter_og_avgifter/skatteavtaler-mellom-norge-og-andre-stat.html?id=417330

Forskrifter:

Advokatforskriften

FOR 1996-12-20 nr 1161.

Påtaleinnstruksen av 1985, § 35-1 (1)

Lovkommentarer fra Gyldendal Rettsdata:

Bernt, Jan Fridthjof (2008). *Kommentar til forvaltningsloven*

Reusch (2010). *Kommentar til tvisteloven*

Matningsdal (2011) *Kommentar til straffeloven*

Annet:

Advokatforeningen (2009). Høringsuttalelse.

Finansdepartementet (2011). Høringsnotat fra 16.12.2011

http://www.regjeringen.no/pages/36565755/horingsnotat_ligningsl_MT.pdf

FIN og NMR frokostseminar i Oslo 16.02.12. *Norden i Fokus, seminar om skatteparadis og utvikling.*

Cahiers de droit fiscal international (1990).