



21 DES 2015

Justis- og beredskapsdepartementet
Postboks 8005 Dep
0030 Oslo

Advokatlovutvalget NOU 2015:3 - høringsuttalelse

Skattedirektoratet viser til Justis- og beredskapsdepartementets høringsinnbydelse av 13. mai 2015 i anledning NOU 2015: 3 "Advokaten i samfunnet", med høringsfrist 1. januar 2016.

1. Innledning

Skatteetaten har ansvar for å fastsette riktige skatter og avgifter til rett tid. Årlig foretas ca. 5 mill ligningsfastsettelse, og dertil kommer avgiftsfastsettelse for ca. 350.000 avgiftspliktige. Forvaltningsoppgavene er krevende, og en grunnleggende forutsetning for å lykkes er borgernes selvangivelses- og opplysningsplikt. Etaten er avhengig av å motta riktig og fullstendig informasjon om de faktiske forhold for å kunne fastsette korrekt skatt og avgift innenfor de frister som er gitt.

De skatte- og avgiftspliktige er i en del tilfeller representert ved advokat når privatrettslige disposisjoner skal foretas. Advokat bidrar også når ligningsoppgaver skal sendes inn, og ved endrings-, klage og domstolsbehandling. Dernest er advokatene selv skatte- og avgiftspliktige. Skatteetaten har således mange berøringspunkter mot advokatprofesjonen.

Etaten er positiv til at det nå utarbeides en advokatlov som nærmere regulerer advokatenes virksomhet. Generelt anser Skattedirektoratet advokatstanden som en sentral bidragsyter i arbeidet med å sikre korrekte skatte- og avgiftsgrunnlag, og det er viktig og nyttig at advokatenes rolle i samspill både med klienter og offentlige myndigheter klargjøres gjennom en egen lov.

Skattedirektoratets kommentarer til utvalgsinnstillingen vil i første rekke være knyttet til områder som direkte har betydning for skatteetatens utøvelse av samfunnsoppdraget. Dette vil i første rekke være utvalgets forslag knyttet til advokatenes taushetsplikt og etatens informasjonstilgang.

I de fleste saker hvor skattytere er representert med advokat, vil advokatenes medvirkning sikre gode og fullstendige beslutningsgrunnlag. Taushetsplikten vil ikke påberopes som grunnlag for å begrense tilgang til dokumenter og informasjon. Likevel oppstår det i enkeltsaker spørsmål om advokatenes taushetsplikt er til hinder for skattemyndighetenes innsyn. Direktoratets overordnede syn er at utvalget i for liten grad har vurdert og hensyntatt samfunnets behov for også å kunne føre kontroll med transaksjoner hvor advokater har bistått.

Innledningsvis vil Skattedirektoratet for ordens skyld også peke på det arbeid som pågår vedrørende ny felles skatteforvaltningslov, med de behov for tilpasninger til lovhenvvisninger mv. dette vil føre med seg.



2. Behov for en bred og grunnleggende interesseavveining

Advokatenes taushetsplikt er en grunnleggende rettssikkerhetsgaranti, og Skattedirektoratet støtter at taushetsplikten lovfestes. Det er en viktig rettssikkerhetsgaranti at klienten kan konferere med sin advokat i fortrolighet, uten at dette tilflyter uvedkommende. Spørsmålet er imidlertid hvordan taushetsplikten skal avgrenses mot samfunnets behov for kontroll av skatte- og avgiftsgrunnlaget.

Informasjonstilgang om faktiske forhold er en grunnleggende premisse for at skatteetaten skal kunne utføre sitt samfunnsoppdrag. Ligningsfastsettelse er masseforvaltning, og i motsetning til øvrig forvaltning har skatteetaten ingen generell utredningsplikt – det er skattyterne som har ansvar for å opplyse saken. Opplysningsplikten har sin motpost i at skatteetaten selv er pålagt taushetsplikt.

Forholdet mellom denne grunnleggende informasjons- og opplysningsplikt og hvilke begrensninger som bør følge av advokatenes taushetsplikt, reiser vanskelig avveinings spørsmål. Dette gjelder særlig når advokater bidrar til rådgivning og strukturering av transaksjoner. Skal bruk av advokater kunne begrense skattemyndighetenes tilgang til informasjon om de transaksjoner som er gjennomført? Selv om innsyn i advokatkorrespondanse mv. ikke berører den grunnleggende informasjonsplikt enhver skattyter har overfor skattemyndighetene, vil det likevel være slik at dette er datidige dokumenter som normalt på en god måte belyser de transaksjoner som er gjennomført.

Interesseavveiningen står i disse sakene mellom samfunnets behov for kontroll av korrekt skattegrunnlag, sett opp imot klientens behov for konfidensialitet. Samfunnsinteressen har også en side mot likebehandling og rettferdighet, og korrekt informasjonsgrunnlag innebærer en rettssikkerhetsgaranti som støtter opp om skattesystemets legitimitet.

Advokatlovutvalget ble i punkt 5 i sitt mandat bedt om å vurdere den grunnleggende interesseavveining, jf utredningen s. 16:

Videre skal utvalget foreslå en egen lovregulering av advokaters taushetsplikt herunder foreta en hensiktsmessig avveining mot det offentlige og andres legitime behov for informasjon (for eksempel påtalemyndigheten, skattemyndighetene, tilsynsmyndighetene og domstolene).

Skattedirektoratet kan ikke se at utvalget her har foretatt noen bred drøftelse ut over å påpeke at klienthensynet må gå foran det offentlige informasjonsbehov.

Skattedirektoratet etterlyser en dypere og prinsipiell drøftelse av de grunnleggende avveininger mellom samfunnsinteressen, kontra hensynet til skattyternes behov for fortrolig dialog med sin advokat. Det er viktig at den grensedrøfting som gjøres er bredt forankret, er hensiktsmessig og praktikabel, og dertil forutberegnelig både for skatteetaten og skattyterne.



Avveiningene har en side mot bistandens *art*. Det ikke opplagt at taushetsplikten står likt på de forskjellige stadier av en sak, jf Skatteunndragelsesutvalget i NOU 2009:4 s. 159 ff.

Skattedirektoratet reiser således ikke spørsmål om taushetspliktens gjennomslagskraft ved bistand under ligningsbehandling eller domstolsprøving. Utfordringen gjelder bistand på det forutgående transaksjonsstadium, jf Finansdepartementets mandat til Skatteunndragelses-utvalget, NOU 2009:4 side 18:

"..Departementet understreker at temaet dreier seg om mulig opplysningsplikt (som går foran taushetsplikten) på rådgivnings- og bistandsstadiet fram til den skatte- eller avgiftspliktiges primære oppgavegiving til det offentlige."

Skattedirektoratet peker på at innsyn i advokatbistand til selskaper og konsern ved skatteplanlegging og strukturering er et velegnet virkemiddel når faktum skal fastlegges. Direktoratet mener derfor at det må åpnes for innsyn i advokatkorrespondanse i slike tilfeller. Innsynsrett foreligger når bistand er ytet av andre profesjonsutøvere, og manglende innsyn innebærer en forskjellsbehandling.

Avveiningene har dernest en side mot hvem som er *klient*. Det kan tenkes forskjeller i grensedragningen for selskaper og fysiske personer. Det er dernest ikke opplagt at grensedragningen skal være den samme for store multinasjonale konsern.

Og ytterligere er det heller ikke opplagt at grensedragningen bør være den samme i skattesaker på forvaltningsstadiet, som etter prosesslovgivningen. Det er således en rekke forhold som bør utredes nærmere.

Direktoratet vil påpeke at manglende informasjonstilgang vil vanskeliggjøre kontrollen ved skatteplanlegging, og at advokater kan bli utnyttet gjennom kjøp av sekretesse. Skattedirektoratet erfarer at påberopelse av taushetsplikten er omvendt proporsjonal med sakenes kompleksitet og størrelse, slik at taushetsplikten blir et hinder for informasjonstilgang og kontroll i saker der informasjonsbehovet er størst. Dette kan f.eks. gjelde ved transaksjoner i regelverkets yttergrenser, herunder konserninterne transaksjoner over landegrensene.

Forøvrig vil Skattedirektoratet for ordens skyld påpeke at skattemyndighetene også ved innsyn i taushetsbelagt materiale vil vurdere alle hensyn som taler for og imot en ev. skatteplikt, og i denne sammenheng hensynta advokatens argumenter og rettsoppfatning. Et eksempel på at dette skjer i dag er når en advokat fremmer anmodning om forhåndsuttalelse på vegne av en skattyter, og hvor advokaten redegjør for den påtenkte transaksjon og sitt syn på riktig beskatning.

3. Definisjonen av advokatvirksomhet - transaksjonsrådgiving

Utvalgets forslag til definisjon av advokatvirksomhet fremgår av § 3 i lovforslaget.

Sentralt i definisjonen av den egentlige advokatvirksomhet i bestemmelsens første ledd er



" rettslig bistand i og utenfor rettergang".

Det er viktig at den sentrale definisjonen så klart som mulig angir hvilken virksomhet som faller inn under den egentlige advokatvirksomhet. Skattedirektoratet reiser spørsmål om betegnelsen «den egentlige advokatvirksomheten» er et bedre uttrykk for den virksomhet som omfattes. Dette klargjør at finansieringsrådgivning/formuesrådgivning, eiendomsmegling og øvrig rådgivning som ikke er juridisk/prosessuell, ikke hører inn under virksomheten.

Videre peker direktoratet på den uklarhet som vil kunne oppstå ved styreverv. Selv om utvalget foreslår at advokat som sitter i styret ikke samtidig yter juridisk bistand, vil det likevel kunne foreligge gråsoner når andre advokater i samme firma yter juridisk bistand. For å unngå tvil, bør det vurderes om forbudet mot advokatoppdrag bør gjelde alle advokater i samme firma.

Ytterligere påpeker Skattedirektoratet avveiningene knyttet til innsyn i transaksjonsrådgivning. Spørsmålet kan enten behandles i forbindelse med avgrensningen i den egentlige advokatvirksomhet, eller som et spørsmål om unntak fra taushetsplikten, jf punkt 5 nedenfor.

4. Taushetsplikt - favner bestemmelsen for vidt?

Utvalgets forslag til taushetspliktbestemmelse følger av § 27 første ledd i lovforslaget.

Som utvalget omtaler i merknadene til bestemmelsen er taushetsplikten begrunnet i vern av betroelser fra klient til advokat. Forslaget omfatter informasjon advokaten

"innhenter, utarbeider, formidler eller får tilgang til på vegne av klienter i forbindelse med oppdrag eller mulig oppdrag i advokatvirksomheten, og som ikke er alminnelig tilgjengelig".

Skattedirektoratet forstår det slik at også informasjon som har sin kilde hos advokaten, og ikke fra klienten eller andre er ment å omfattes av taushetsplikten. Direktoratet reiser spørsmål om transaksjonsrådgivning initiert og utarbeidet av advokat bør omfattes av taushetsplikten.

Dernest peker direktoratet på at dersom informasjon advokaten formidler eller får tilgang til fra tredjemann skal være omfattet av taushetsplikten, vil fremleggelsen av f.eks. verdsettelsesrapporter og vurderinger være forskjellig alt ettersom de er innhentet via advokat fremfor direkte. Direktoratet bemerker at de grunnleggende hensyn bak taushetsplikten her står fjernt.

Ytterligere legger direktoratet til grunn at dokumenter ikke vil omfattes av taushetsplikten alene av den grunn at en advokat er kopiert inn som kopimottaker, eller har fått videresendt et dokument i kopi, når dette ikke er som ledd i et advokatoppdrag for klienten. Videre kan taushetsplikten ikke favne så vidt at interne dokumenter i seg selv er omfattet bare av den grunn at de tilhører en sak hvor det også foreligge advokatbistand.



Skattedirektoratet forstår utvalget slik at de holder åpent om taushetsplikten også vil gjelde for internadvokater. Bruk av interne advokater bør ikke påvirke selskapenes opplysningsplikt overfor skattemyndighetene. Direktoratet viser her til EU-domstolens avgjørelse i 2010 i saken *Akzo Nobel mot Kommisjonen*. Domstolen la her vekt på at internadvokaten, uansett hvilke garantier han har i forbindelse med utøvelsen av sitt yrke, på grunn av sitt ansettelsesforhold ikke kan likestilles med en ekstern advokat. Det eksisterer ikke et særskilt fortrolighetsforhold mellom selskapets internadvokat og selskapet selv – utover det som eksisterer mellom andre betrodde ansatte i foretaket og foretaket. Skattedirektoratet ser det slik at uavhengighet og et selvstendig ansvar må være forutsetning for pålegg om taushetsplikt.

Lovutkastets § 27 andre ledd regulerer klientens adgang til å samtykke i unntak fra taushetsplikten. Skattedirektoratet slutter seg til denne presisering, idet dette synliggjør at det er opp til klienten (og ikke advokaten) om han vil oppfylle sin informasjonsplikt ved å fremlegge advokatkorrespondansen.

Direktoratet legger til grunn at klientens frivillige fremleggelse av advokatkorrespondanse overfor skattemyndighetene innebærer samtykke, og at det ikke skal være adgang for advokaten til å pålegge klienten begrensninger i denne sammenheng. Videre bør det avklares om en klients omtale av advokatråd/bistand i det offentlige rom også må anses som et samtykke, slik at unntak fra taushetsplikten ved det foreligger. Direktoratet forutsetter at dersom samtykke først er gitt, skal det ikke kunne trekkes tilbake.

5. Unntak fra taushetspliktbestemmelsene - bør også gjelde ved kontroll av klientens ligning

Utvalgets forslag til unntak fra taushetspliktbestemmelsene følger av § 28 i lovforslaget. Unntakene knyttet til den egentlige advokatvirksomhet er uttømmende angitt i bestemmelsens første ledd. Skattedirektoratet slutter seg til denne lovgivningsteknikk, og bemerker at dette gir klarhet og forhindrer usikkerhet.

Utkastets § 28 første ledd bokstav e og f oppstiller unntak fra taushetsplikten ved informasjonsplikt etter ligningsloven § 6-1 og 6-5 andre ledd/mval. § 16-1 og § 16-6 nr. 2. Disse bestemmelser gir opplysningsplikt ved kontroll av advokatens egne forhold uavhengig av taushetsplikten, jf ligningsloven § 6-1 (3). Dette er i samsvar med gjeldende rett, og direktoratet slutter seg til lovforslaget så langt det rekker.

Skattedirektoratet vil imidlertid bemerke at de hensyn som gjør seg gjeldende for avgrensningen av taushetsplikten ved kontroll av advokatens egen ligning, i stor utstrekning gjør seg gjeldende også ved kontroll av klientens ligning. Direktoratet viser her til Ot.prp. nr. 29. (1978-1979) s. 83 hvor det uttales vedr. lignl. § 4-10 nr. 1 (nåværende § 6-1 (3)):



"Etter departementets mening er det uheldig når taushetsplikten i en del tilfelle får den virkning at den avskjærer ligningsmyndighetene adgangen til å få opplysninger som de ellers ville hatt krav på og har behov for. Det er en utilsiktet virkning av taushetsplikten, og de hensyn som ligger til grunn for taushetsplikten vil sjelden eller aldri tilsi at de opplysninger det her gjelder bør holdes hemmelig for ligningsmyndighetene. Departementet er derfor kommet til at det bør innføres regler som fører til at taushetsplikten i ikke liten utstrekning bør vike for ligningsmyndighetenes behov for å bli kjent med skattyterens forhold. En legger vekt på den store betydning det vil ha i bekjempelsen av skatteunndragelse i de grupper det gjelder, at ligningsmyndighetene får samme adgang til opplysninger om skattyterens forhold i disse tilfelle som hos skattytere som ikke kan påberope seg noen taushetsplikt. Det må i denne forbindelse også tillegges vesentlig vekt at ligningsmyndighetene har taushetsplikt og at de i stor utstrekning har krav på å bli kjent med de forhold taushetsplikten gjelder og faktisk også blir kjent med disse forhold ved opplysninger direkte fra den som har krav på taushet."

Se i denne sammenheng også St.meld. nr. 74 (1977-78) s. 41 ff.

Også i lovforarbeidene til lignl. § 6-2 nr. 2 er utfordringene ved advokatenes taushetsplikt påpekt, jf. Prop.150 LS (2012-2013) side 34-35:

"Fordi skatte- og avgiftsstyresmaktene i dag ikkje har føresegner som heimlar plikt til å gi opplysningar som fell inn under advokatar si teieplikt, vil det for skatte- og avgiftspliktige som bevisst ønskjer å villeie skatte- og avgiftsstyresmaktene vere mogleg å halde tilbake opplysningar som dei pliktar å gi, utan at skatte- og avgiftsstyresmaktene har noka moglegheit til å få tak i dei relevante opplysningane. Dette gir ein svært uheldig rettssituasjon."

Skattedirektoratet vil anføre at taushetsplikten bør vike også ved kontroll av klientens ligning når det gjelder transaksjonsrådgivning.

Formålet med kontrollen kan både være advokatens og klientens forhold. Direktoratet påpeker således også at det er både upraktisk, ressurskrevende og lite tilfredsstillende at det fullstendige informasjonsgrunnlag i slike tilfeller ikke kan anvendes også ved kontroll av klientens ligning, med mindre det foreligger samtykke.

Utvalgets generelle begrunnelse for at advokatens taushetsplikt bør gå foran beror dels på henvisning til menneskerettighetene, jf EMK Art. 8, dels på ulike reelle hensyn. Direktoratet viser til at utvalget allerede har foreslått en rekke unntak fra taushetsplikten, og direktoratet kan ikke se at et ytterligere unntak på det skatterettslige område vil uthule fortroligheten mellom advokat og klient. Det vises her til at skattyterne generelt er vel kjent med opplysningsplikten overfor skattemyndighetene.

Når det gjelder forholdet til EMK Art 8, vil Skattedirektoratet bemerke at tilgangen til advokatkorrespondanse er et egnet, relevant tiltak for å få oversikt over spesielle skattemessige



forhold som er medtatt i regnskap og selvangivelse. Slik direktoratet ser dette kan det ikke anses urimelig tyngende å gi skattemyndighetene tilgang til brev og annen advokatkorrespondanse.

Informasjonsplikt vil være i tråd med den internasjonale utvikling når det gjelder innsyn og informasjonsdeling. OECD foreslår i sin BEPS – tiltakspakke høsten 2015 i punkt 12, at rådgivere og skattytere skal "disclose their aggressive tax planning arrangements". Dette er ordninger som allerede er iverksatt i flere land, se beskrivelsen i Skatteunndragelsesutvalget NOU 2009:4 side 148 ff. Forslaget vil ikke få noen betydning dersom det vil være mulig å unnta "all aggressive tax planning arrangements" utarbeidet av advokater. Av NOU 2009:4 fremgår det at man etter ordningen i

Storbritannia pålegger brukeren opplysningsplikten dersom den kan unntas hos advokaten på bakgrunn av "legal privilege". Det kan ikke sees bort ifra den internasjonale utvikling når unntakene fra taushetsplikt skal fastsettes.

Ytterligere vil Skattedirektoratet påpeke de utfordrende grensedragninger dagens rettstilstand reiser i praksis. Det kan her oppstå uenighet mellom selskapenes advokat og skattemyndighetene når det gjelder taushetspliktens betydning for dokumentgjennomgang og dokumentinnsyn, noe som er ressurs- og tidkrevende for både skatteetat og skattyter.

Som eksempel kan nevnes gjennomgang og kontroll av elektroniske kopier av selskapsregnskap og arkiv, når selskaper har hatt bistand av advokater. Uenighet vil kunne oppstå både når det gjelder hvilke dokumenter som må unntas fra gjennomgangen, herunder, *eposter, regnskapsmaterieell eller annet* – som er blitt enten *utarbeidet av, sendt til eller fra, kopiert inn til, blindkopiert inn til, befinner seg i en «epostslynge»* eller som befinner seg *navngitt* på advokat, herunder også internadvokater hos forretningsforbindelser. Videre advokater som er styremedlemmer. Dokumentmengdene kan være mange tusen poster, og uenighet vil ikke bare oppstå ved arkivgjennomgangen, men også ved den påfølgende begjæring om utlevering.

Skattedirektoratet vil ut fra dette påpeke at sterke ressurs- og saksbehandlingshensyn understøtter at opplysnings- og fremleggelsesplikten gjøres uavhengig av om advokatbistand har funnet sted.

Unntakene i lovforslaget § 28 bokstav e og f knyttet til lignl. § 6-5 nr. 2 og mval. 16-6 nr. 2 vedrører arkivtilgang og opplysningsplikt ved kontrollundersøkelser. Dette er i samsvar med gjeldende rett, og direktoratet kan i utgangspunktet slutte seg til dette. Når det gjelder utkastet til nytt fjerde til tolvte punktum i lignl. § 6-5 annet ledd, jf også mval. § 16-6 nr. 2, kan direktoratet ikke slutte seg til dette, og det vises til merknadene nedenfor.

Som det vil fremgå nedenfor kan Skattedirektoratet heller ikke slutte seg til opphevelse av lignl. § 6-2 nr. 2 og mval § 16-2 nr. 2. Bestemmelsene foreslås derfor tilføyd som unntatt fra taushetsplikten.

Utkast til § 28 andre ledd omhandler at taushetsplikt knyttet til annen advokatvirksomhet enn den egentlige advokatvirksomhet må vike for lovpålagt opplysningsplikt eller lovfestet unntak fra taushetsplikt. Skattedirektoratet legger til grunn at lignings- og merverdiavgiftslovens



opplysningsplikt- og kontrollbestemmelser ved dette tilsvarende som idag vil gå foran taushetsplikten, og dette er en nyttig lovfesting.

6. Opplysninger må kunne videreformidles til andre offentlige organer

Utkast til § 28 tredje ledd omhandler at ellers taushetsbelagt informasjon bare kan brukes til det formålet som skal ivaretas ved det aktuelle unntaket. Direktoratet legger til grunn at begrensningen er ment å gjelde unntakene både i første og andre ledd.

Skatteetatens forvaltningsoppgaver omfatter fastsetting både av skatt, trygdeavgifter og merverdiavgift mv. Direktoratet forutsetter her at disse forvaltningsområder skal sees under ett, slik at informasjon innhentet ved ligningskontroll av advokaten også kan anvendes ved avgiftskontroll av advokaten. Skattedirektoratet påpeker som nevnt at den kommende skatteforvaltningslov her tar sikte på å gi felles forvaltningsregler. Dernest forvalter skatteetaten også folkeregistrering og avgiftsinnkreving mv, og det vil være lite praktisk dersom ikke alle forvaltningsoppgavene sees under ett.

Opplysninger fra kontroll hos advokat vil ofte inngå i et samlet faktum fra flere kilder, som kan støtter eller overlape hverandre. Direktoratet viser til at unntakene fra taushetsplikt i lignl. § 3-13 og mval. § 13-2 er mer omfattende enn politianmeldelser nevnt av utvalget. Det vil skape usikkerhet og avgrensingsproblemer dersom det skal gjelde forskjellige taushetspliktsregler alt ettersom hva som er kilden til informasjonen. Direktoratet påpeker at det vil oppstå betydelige håndhevingsutfordringer dersom skattemyndighetene må forholde seg til to regelsett. Direktoratet reiser i denne sammenheng spørsmål ved utvalgets forståelse av forpliktelsene etter EMK Art. 8.

En avgrensning som foreslått av utvalget står dernest i motstrid til det politiske ønsket om styrket samarbeid kontrolletatene imellom. Som eksempel vises til Regjeringens Strategi mot arbeidslivskriminalitet av 13. januar 2015, hvor styrket informasjonsdeling mellom kontrolletatene er et prioritert område (punkt 5). Innledningsvis i strategidokumentet omtales spørsmålet som følger:

"Kontroll og oppfølging

Felles operativ innsats mellom politiet, skatteetaten, Arbeidstilsynet, NAV og andre offentlige etater har vist seg å gi betydelige resultater i enkeltsaker. Denne type samarbeid skal styrkes og gjøres mer systematisk. Bedre deling av informasjon er nødvendig for å sikre effektiv oppfølging fra offentlige myndigheter. Det er viktig at anmeldelser følges opp og at de alvorlige sakene kommer opp for domstolene så raskt som mulig. Bedre kunnskap vil gjøre det mulig å målrette kontrollvirksomheten. Regjeringen ønsker å gjøre det vanskeligere å være useriøs, uten legge byrder på de virksomhetene som driver seriøst og som er opptatt av å følge lover og regler."

Strategien er fulgt opp ved etableringen av en tverrfaglig gruppe med mandat bl.a. å avdekke hindringer i gjeldende lovverk for effektiv informasjonsflyt (mandatets punkt 4). Skal materiale



som i utgangspunktet er omfattet av advokatenes taushetsplikt ikke kunne deles med øvrige kontrollmyndigheter, vil dette i betydelig grad kunne svekke samarbeidet, og stå i motstrid til regjeringens uttrykte strategi. Skattedirektoratets anbefaling er at de taushetspliktregler som skal gjelde bør være uavhengig av kilde, og må fremgå av en enhetlig regulering i skatteforvaltningsloven.

I Rt. 2008 side 158 ble informasjon fra ransaking av en mistenkt advokats kontor tillatt oversendt skattemyndighetene for vurdering av ligningsmessige reaksjoner mot klienten. Utvalget foreslår denne adgangen stoppet. Skattedirektoratet mener det er viktig at den adgangen som ble fastslått ved Høyesteretts dom beholdes som ledd i samarbeidet etatene imellom.

Forøvrig reiser direktoratet spørsmål om bankenes foreslåtte informasjonsplikt knyttet til klientkonti, vil stå i motstrid til den taushetsplikt utvalget i tredje ledd oppstiller for mottaker av opplysninger.

7. Innsyn i klientkonti

Utvalget foreslår at klientmidler i form av penger skal plasseres på egen klientkonto i både klientens og advokatens navn. Skattedirektoratet støtter i utgangspunktet dette forslaget.

Skattedirektoratet forutsetter at bestemmelsen vil gjelde uavhengig av beløpsgrenser, vil gjelde alle klienter, og uavhengig av om oppdraget vedrører egentlig eller uegentlig advokatvirksomhet. Ytterligere at dette gjelder enhver konto som omfatter klientmidler, uavhengig av om den er betegnet "klientkonto".

Skattedirektoratet vil likevel påpeke at en slik bestemmelse ikke fjerner det behov som foreligger for direkte å kunne innhente klientopplysninger hos advokaten. Direktoratet går derfor imot opphevelsen av ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 nr. 2. Direktoratet bemerker at selv om bestemmelsene er av forholdsvis ny dato, er tilbakemeldingen fra etatens kontrollmiljøer at de er nyttige. Opplysninger direktoratet innhentet vinteren 2014 viste at bestemmelsene var bruk overfor seks advokater i fem advokatfirma, i tillegg til at de konkret ble vurdert brukt i ytterligere fire kontroller, samt forøvrig i andre bransjerettede sammenhenger.

Opplysningsplikten i ligningsloven § 6-2 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 nr. 2 om at bl.a. "*...hvem som er parter i overføringene...*" synes å rekke videre enn lovforslaget i NOU-en. Dessuten vil det erfaringsmessig måtte påregnes tilfeller hvor advokaten uansett unnlater å opprette egne kontier for hver enkelt klient, og da vil det være behov for de någjeldende bestemmelsene. Ytterligere vil registrerte kontoopplysninger kunne avvike fra reelt eierforhold, f.eks. når klienten ikke eier midlene, eller hvor det er uklarhet om eierforholdet. Utvalget påpeker selv at det her vil kunne oppstå utfordringer, og direktoratet oppfatter det slik at advokaten ved uklarheter er den som skal avgjøre hvilket navn klientkontoen opprettes på. Dette gir ikke tilfredsstillende kontrollmuligheter.



Direktoratet antar forøvrig at det vil kunne være vanskelig å forplikte advokaten og selskapet å benytte norsk bank bl.a. av hensyn til EØS regelverket, og informasjonstilgangen fra utenlandske banker vil stille seg annerledes enn fra norske banker – også når det gjelder informasjonstilgang innen rimelig tid. Dertil må det utredes hvilke eventuelle begrensninger som gjelder for utenlandske klienters opprettelse av konti i norsk bank.

Uavhengig av opprettelse av bankkonto er det viktig at skattemyndighetene får tilgang til klientkontoen og reskontroen i advokatfirmaet for å ha muligheten til å kontrollere advokaten selv med tanke på forskudd og mellomværende for øvrig. Det er eksempel fra praksis på advokat(er) som har opprettet honorar til seg selv og overført dette til en klientkonto.

8. Rettens samtykke ved kontrollundersøkelser

Utkast til lignl § 6-5 nr. 2 og mval. 16-6 nr. 2, begges fjerde til tolvte punktum vedrører nye bestemmelser. Utvalget foreslår her at ved kontrollundersøkelser hos advokat må rettens samtykke innhentes. Skattedirektoratet reiser spørsmål om det er behov for å etablere noen slik rettssikkerhetsgaranti.

Ved kontrollundersøkelser etter ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6 vil den opplysningspliktige normalt bli varslet om at lignings- og avgiftsmyndighetene vil gjennomføre kontroll, og han kan være tilstede under kontrollen. Pålegg om utlevering av opplysninger og dokumenter kan påklages jf. lignl. § 3-6 og forvaltningsloven § 14, og ev. bringes inn for domstolene. Skattyters rettssikkerhet er således vel ivaretatt etter dagens regler.

Det er vanskelig å se hvorfor advokatene som yrkesgruppe skal ha en særskilt rettssikkerhetsgaranti. Skattedirektoratet er ikke kjent med at det har vært misbrukstilfeller overfor advokater eller andre grupper underlagt taushetsplikt.

Skattedirektoratet vil bemerke at ligningsloven ikke krever mistanke om skatteunndragelse for at det skal besluttes ligningskontroll. Dette gjelder også ved kontroll hos advokater. Kontrollutvelgelse bygger på en rekke grunnlag og forhold, og det er viktig for etterlevelsen at kontroll kan gjennomføres uten noen terskel, verken bevis eller beløpsmessig.

Skattedirektoratet antar at det er utvalgets forståelse av EMK artikkel 8 som tilsier at det bør innføres nye prosessuelle bestemmelser. Utvalget uttaler i kap. 15.4.4:

"Praksis fra EMD viser at inngrep i advokaters taushetsplikt er ansett som særlig vernet etter artikkel 8. Det blir stilt et særlig strengt krav til klar lovhjemmel, legitimt formål og proporsjonalitet for at et inngrep kan aksepteres etter artikkel 8 nr. 2. Her er det ikke bare advokatens interesse i beskyttelse mot inngrep som må vurderes, men først og fremst klientenes særlig beskyttelsesverdige interesse i at det bevares konfidensialitet om informasjonen som er underlagt advokatens taushetsplikt."



Direktoratet antar utvalget mener tingretten skal foreta sin vurdering ut fra hensynene som er nevnt her. Ut fra den foreslåtte lovteksten er det likevel uklart både hvilke formelle krav som i så fall skal stilles til skattekontorets begjæring, hvilke materielle og/eller bevismessige krav som evt. må være oppfylt, og dermed også hva som skal være rettens vurderingstema. Og dertil i hvilke tilfeller det kan være aktuelt for retten å avslå en begjæring om slik kontrollundersøkelse. Ytterligere er det uklart hvilken betydning bestemmelsen er ment å ha for klageadgangen etter lignl. § 3-6.

Konkurranseloven § 25 omhandler ikke kontrollundersøkelser, men beslag, noe som skattemyndighetene ikke har hjemmel til. Likeledes oppstiller lovens § 25 et mistankekrav, noe ligningsloven som nevnt ikke gjør. Det formål som ligger til grunn for etatens kontrollaktivitet – kontroll av skatte- og avgiftsgrunnlaget – stiller etter direktoratets oppfatning ikke samme krav til rettssikkerhetsgarantier for å være i samsvar med EMK artikkel 8. Ytterligere påpeker direktoratet at forslaget synes å gå lenger enn konkurranseloven § 25, idet det i § 25 slås fast at den begjæringen retter seg mot *ikke* skal varsles.

Et krav til medvirkning av tingretten vil dernest vidløftiggjøre sakene og resultere i øket ressursbruk både for advokater, skattemyndigheter og domstoler

Direktoratet vil forøvrig bemerke at forslaget om endring i ligningsloven § 6-5 andre ledd henviser til en rekke bestemmelser i straffeprosessloven, og gjennom dette er vanskelig tilgjengelig. Dernest er forslaget lite presist når det viser til at andre lovbestemmelser skal gjelde "*så langt de passer*". Direktoratet påpeker f.eks. at det vil kunne vidløftiggjøre sakene dersom det gis rettigheter etter straffeprosessloven § 100a, f.eks. oppnevning av advokat. Videre foreslås det at tingretten skal avgjøre om materialet er "*relevant for ligningssaken*", noe som vil innebære en prejudisiell prøving av hele saken. Dette kan ikke være en hensiktsmessig arbeidsmåte. Dagens regler om klage på bokettersyn til Skattedirektoratet og en etterfølgende domstolskontroll, innebærer etter vår mening tilstrekkelige rettssikkerhetsgarantier.

I forslaget om tillegg i ligningsloven § 6-5 annet ledd heter det at ved gjennomgangen av beslaglagt elektronisk materiale har «den kontrollerte advokaten eller dennes representant rett til å være til stede for å avklare om materialet er relevant for ligningssaken. Dersom den kontrollerte advokaten og ligningsmyndighetene ikke blir enige om hvorvidt opplysningene er relevante for ligningssaken, skal dette avgjøres av tingretten». Denne formuleringen synes å gå betydelig lengre enn formuleringen i konkurranseloven § 25, hvor det heter at tilstedeværelsen skal «avklare om materialet inneholder opplysninger som er omfattet av taushetsplikt som nevnt i straffeprosessloven §§ 117 til 120», og at uenighet om dette skal avgjøres av tingretten.

Hensynet til taushetsplikten og fortrolighet mellom advokat og klient vil være tilstrekkelig ivaretatt ved at det er forholdet til taushetsplikten som er gjenstand for avklaring gjennom tilstedeværelse, herunder som ev. skal avgjøres av tingretten ved uenighet. Slik forslaget er formulert, synes det som advokater får en ubegrunnet og ekstraordinær mulighet til å få prøvd spørsmålet om vilkåret for innhenting av kontrollopplysninger etter ligningsloven §§ 6-1 og 6-2 (kan ha betydning for ligning) er oppfylt. Realiteten kan da bli en skranke for at skattemyndighetene kan innhente opplysninger som ikke er omfattet av taushetsplikten (advokaten har ikke taushetsplikt der han selv er skattyter).



Ytterligere påpeker direktoratet at de prosedyrer som er foreslått ved gjennomgang av kopiert elektronisk materiale vil være tid- og ressurskrevende. I store saker vil dokumentmengden kunne omfatte 1000-vis av dokumenter, og det må balanseres mot skattyterens interesser.

Avslutningsvis vil Skattedirektoratet bemerke at antall kontrollundersøkelser i advokatvirksomheter vil variere fra år til år. Direktoratet er idag kjent med 3-4 verserende saker hvor det er advokatens egen ligning som er tema, men det føres her ikke særskilt statistikk. To av sakene vedrører ren skatteunndragelse hos advokatene, i et tredje tilfelle var det kriminell bruk av klientkontoen knyttet til både advokatens egne overføringer og klienters bruk av klientkontoen. Innføres krav til tingrettens medvirkning, må det påregnes at kontrollen av advokatstanden i praksis vil reduseres.

9. Rapportering av hvitvasking

Utvalget foreslår at innrapportering av mistenkelige transaksjoner fra advokater skal skje til *Advokatsamfunnet* e.l., dvs. et selvregulerende organ. Skattedirektoratet kan ikke støtte dette forslaget, og mener rapporteringsplikten til Økokrim bør videreføres.

Advokaters plikt til innrapportering av mistenkelige transaksjoner følger i dag av hvitvaskingsloven § 4. Det innsendes idag få innrapporteringer fra advokater. I sak for EMD (*Michaud vs France* (2012 sak nr. 12323/11)) ble manglende straffeforfølgning av innrapporterte personer/selskap anført som grunn til å anse rapporteringsplikten som en unødvendig «interference», hvilket ville begrunne at plikten var et brudd på EMK art. 8. Til dette bemerket retten (avsnitt 125):

“The Court is not convinced. It fails to see what lesson can be learnt from these figures in the present case when Tracfin’s 2010 activity report reveals that none of the 19,208 reports of suspicions were submitted by a lawyer” (vår understrekning).

Tilbakeholdenhet fra advokaters side med å innrapportere mistenkelige transaksjoner gjelder også i tilfeller som ikke gjelder den egentlige advokatvirksomhet. *Michaud vs France* viser dessuten at dette ikke er et særnorsk fenomen.

Forslaget om at Advokatsamfunnet skal overta som mottaker av meldinger om mistenkelige transaksjoner fremsettes under henvisning til *Michaud vs France*. Det er særlig rettens vektlegging av at rapporteringen skjedde til et selvregulerende organ, som motiverer utvalget.

Skattedirektoratet vil bemerke at all den tid det i liten grad skjer innrapporteringer etter hvitvaskingsloven fra advokater i dag, kan utvalgets forslag fremstå som en svekkelse av formålet med hvitvaskingsloven. Etter Skattedirektoratets vurdering bør det i stedet arbeides for at advokatene innsender flere rapporteringer.

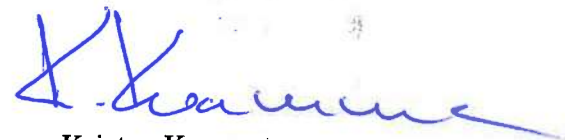


10. Avsluttende merknader

Som omtalt innledningsvis anser Skattedirektoratet advokatstanden generelt som en sentral bidragsyter i arbeidet med å sikre korrekte skatte- og avgiftsgrunnlag. Kvalitet i advokatvirksomheten er viktig, og lovutvalgets forslag gir utgangspunktet for et godt rettslig rammeverk. Som en naturlig del av dette foreslår utvalget et hensiktsmessig tilsyns- og disiplinærsystem. Utvalget legger således til grunn at det i nærmere tilfeller kan være behov for etterprøving av advokatbistand. Tilsvarende kan skattemyndighetene kunne ha behov for innsyn i transaksjoner også når disse er gjennomført med bistand fra advokater. For skatteetaten er det viktig at rammeverket for advokater er en medspiller i denne prosessen.

Med hilsen


Jan Munthe Magnus
direktør
Rettsavdelingen


Kristan Kvamme