

Publish   
What You Pay  
NORWAY

- Kan en streng taushetsplikt for advokater skade det globale markedet?
- Hva er egentlig begrunnelsen for den strenge taushetsplikten?
- Hva er beskyttelsesverdig? Hva er ikke beskyttelsesverdig?
- Står streng taushetsplikt i veien for menneskerettighetene?

APRIL 2013

pwyp.no

# Taushet er gull



Ron Hay  
2013

**Utgitt av:** Publish What You Pay Norge

**Utgivelsesår:** 2013

**Utgivelsessted:** Oslo, Norge

ISBN 978-82-93212-06-5

**Artikkelforfattere:** Morten Eriksen, Tim Daniel, Antonio Suarez-Martinez, Henry Stewart, J. Christopher Jensen<sup>1</sup>, Daniel Reeves og Guttorm Schjelderup

**Forsideillustrasjon:** Roar Hagen

**Oversettelser av artikler:** Knut Engedal

**Trykk:** CopyCat

Utgitt med finansiell støtte fra Norad.

En stor takk til alle bidragsyterne!

<sup>1</sup> [International Senior Lawyers Project](#)

## Innhold

Forord .....	4
Vil jurister ødelegge jussen? .....	6
Finansielt hemmelighold, skatteunndragelse og finansverden som muliggjør og legger til rette for dette .....	12
Form og substans: Flernasjonale selskaper og skatteplanlegging .....	16
Advokaters taushetsplikt: England og Wales .....	25
En advokats plikt til å sikre fortrolige klientopplysning i henhold til amerikansk rett .....	31

## Forord

Både her hjemme og internasjonalt blir det nå diskutert om multinasjonale selskaper virkelig ikke bør betale skatt. Har skatt blitt å regne som en frivillig sak for de multinasjonale? Flernasjonale selskaper kan, med hjelp fra profesjonelle skatterådgivere med dyp kjennskap til grenseoppgangene mellom ulike lands skattesystemer, drive avansert skatteplanlegging på tvers av landegrenser. Sentral er etablering og bruk av underselskaper, feilprising, finansiering av selskaper med en høy andel lån, gjerne i kombinasjon hedging og derivater og ikke minst en intensiv bruk av skatteparadiser som tilbyr sekreterie (hemmelighet) om eierinteresser, aktiviteter og skallselskaper. Overskudd føres til jurisdiksjoner uten innsyn og hvor liten eller ingen skatt blir betalt, mens kostander føres til jurisdiksjonen hvor selskapene kan skrive av kostander.

På denne måten kan flernasjonale selskaper føre fradrag og avskrivninger i det landet der de opererer, samtidig som de kan foreta kreative manøvre for unngå å komme i skatteposisjon når det er på tide å betale sine skatteforpliktelser.

Det å planlegge og å legge til rette for å unngå å betale skatt har utviklet seg til å bli en global og lukrativ industri.

Advokater har taushetsplikt. Taushetsplikten har sin opprinnelse i samfunnets interesser og advokater skal ivareta rettssikkerheten i et samfunn. Men taushetsplikten har også har en annen og uintendert side som det er nødvendig å belyse.

Selskapene kan påberope seg klientkonfidensialitet for å beskytte seg mot innsyn i aktiviteter og disposisjoner i transaksjoner, transaksjonsruter og selskapskonstruksjoner. Advokatene på sin side kan påberope seg klientkonfidensialitet for å hindre innsyn i hva de har vært med på.

Vi avslørte i rapporten Piping Profits at ti av verdens største selskaper i olje, gass og gruve-sektoren bruker minst 6038 datterselskaper, og at over 1/3 er plassert i skatteparadiser.

I dag foregår 60% av verdens handel innad i selskapsstrukturene. Over en tredjedel av verdens verdiskapning (BNP) går gjennom skatteparadiser. En tredjedel av global BNP holdes i skatteparadiser. Den globale finansielle integrasjonen har gått mye raskere enn nasjonale myndigheters kapasitet til å skaffe seg oversikt og innsikt i hvilke konsekvenser dette har for lover, økonomi og ikke minst juss.

Fattige land med ikke-fornybare og begrensede naturressurser som olje og mineraler står i en særlig sårbar stilling. For Afrika tilsvarte verdien av eksport av olje alene ca. ni ganger verdien av samlet internasjonal bistand. Gjennom tiår er det generert enorme verdier, men de ender opp andre steder enn Afrika. Kapital som burde tilfalle utviklingsland eller hjemlandet blir flyttet innad i selskapene og overført til skatteparadiser.

Fattige utviklingsland tappes for nærmere 1000 milliarder amerikanske dollar hvert år. Det er ti ganger så mye som den samlede verdien av internasjonal bistand til fattige land. Skatteunndragelser fra kommersielle selskaper utgjør den største delen av den ulovlige kapitalflyten.

PWYP Norge er en organisasjon som er svært opptatt av rammevilkårene for enkeltmennesker, beskyttelse av ytringsfriheten, bevaring av menneskerettighetene og åpenhet i samfunnet. Vi mener at det ikke er noen motsetning mellom å beskytte advokaters taushetsplikt og å sørge for at taushetsplikten ikke misbrukes. For å bevare taushetsplikten er det avgjørende å unngå at taushetsplikten brukes til å legge til rette for skatteunndragelse.

Det stilles nå viktige spørsmål ved rekkevidden av advokaters taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet. PWYP Norge legger fram et lite utvalg av små artikler som belyser ulike sider ved denne problemstillingen.

For mer informasjon om hva PWYP Norge mener, se [www.pwyp.no](http://www.pwyp.no)

Mona Thowsen  
Generalsekretær,  
PWYP Norge



# Vil jurister ødelegge jussen?

Av førstestatsadvokat Morten Eriksen

Denne artikkelen ble først publisert i *Skatterett* 3/2012.  
Fullversjon av artikkelen finnes på [idunn.no](http://idunn.no)

## 1. Juridisk fiksjonsindustri – et voksende marked

Jussens og juristenes viktige og fornemme oppgave er å skape forutsigbarhet, sikkerhet, klarhet og rettferdighet mellom mennesker, mellom næringsdrivende, og i samfunnet generelt. Virkemidlene er offentligrettslige reguleringer, og privatrettslige instrumenter som avtaler, selskapskonstruksjoner og transaksjoner, i mange varianter. Uløste spørsmål må tolkes lojalt innenfor rammen av lovens ordlyd, formål og forarbeider.

Men de samme privatrettslige instrumentene kan også brukes for å tilsløre underliggende realiteter; til å villede, skape uklarhet og utrygghet, og gi skinn av en virkelighet som ikke eksisterer. Noen synes mer opptatt av hvordan loven kan omgås, eller å innrette seg etter hva som kan bevises hvis omgåelsene oppdages; snarere enn å etterleve loven i samsvar med lovgiverviljen.

En voksende global juridisk fiksjonsindustri søker å utvikle produkter der loven brukes for å tilsløre et fiktivt faktum, som utenforstående ikke får innsyn i. Et fiktivt faktum gir en virkelighetsbeskrivelse som helt eller delvis avviker fra underliggende realiteter. Den del av faktum som presenteres utad, eksempelvis overfor kreditorer eller ligningsmyndighetene, er ikke nødvendigvis uriktig isolert sett, selv om den oftest er ufullstendig. Men informasjonsfremleggelsen gir et svært villedende bilde av realitetene i hele transaksjonen, aktiviteten eller selskapskonstruksjonen. Det bør være et varsel for de fleste om hva de er med på.

Det er tilsynelatende fascinerende at man gjennom juridiske papirøvelser kan nulle ut loven og opptre skjult der man bor eller driver økonomisk virksomhet, eller ukontrollerbart flytte fordeler og ulemper mellom ulike rettssubjekter man selv kontrollerer i forskjellige land. Formelt kan man gjennom enkle rettslige instrumenter gjøre hva som helst, når som helst, og være «hjemmehørende» hvor som helst – uten hensyn til underliggende realiteter. Man kan kvitte seg med plikter og byrder når det er ønskelig, men samtidig beholde rettigheter og fordeler, som alltid er ønskelig.

Rettigheter er nødvendig å ha der aktivitetene foregår. Man kan ikke fysisk flytte oljefelt, mineralforekomster, eller markeder. Rettighetene gir tilgang til verdiskapningen i kjøpekraftige markeder, forretningsmessige aktiviteter, eller til naturressurser (f.eks. olje og mineraler), samt offentlige og private goder. Det skaper velferd og trygghet der en bor, får arbeid eller driver sin virksomhet.

Samtidig er det fristende å kvitte seg med pliktene, eller rettere grunnlaget for pliktene, det vil si redusere skattbare inntekter eller øke inntektsreducerende kostnader. Ved bruk av enkle rettslige mekanismer kan overskuddet flyttes fra bostedsstaten eller kildestaten, der verdiskapningen foregår, til stater der det ikke er «plikter» av betydning, og heller intet som foregår.

---

En voksende global juridisk fiksjonsindustri søker å utvikle produkter der loven brukes for å tilsløre et fiktivt faktum, som utenforstående ikke får innsyn i.

---

## 2. For godt til å være sant?

I teorien skal det ikke være så enkelt, men her kommer juridiske rådgivere, sekretessen, fiksjonene og papirøvelsene inn.

En hovedforutsetning for å lykkes er at myndigheter, investorer, offentlige og private kreditorer og andre som påføres skadevirkningene, ikke kan avdekke underliggende realiteter. For å fjerne pliktgrunnlaget i kildestaten må man kutte grunnlagets synbare tilknytninger til ett eller flere kontrollpunkter; hvem man er, hva som egentlig foregår, hvor man virkelig driver virksomhet, eller hva man i realiteten skylder, eier og tjener. Dette forutsetter effektive tilsøringsmuligheter.

Mens Norge og de fleste velutviklede rettsstater vedtar lovgivning som i all hovedsak regulerer forhold innenfor eget jurisdiksjonsområde, tilbyr ca 1/3 av verdens stater sekretessemekanismer, selskapsstrukturer, banker, postbokser og datakapasiteter som er spesialdesignet for å skjule hva som foregår i andre stater – vel og merke så lenge skadevirkningene bare inntreder der. Dette er ikke utøvelse av nasjonal selvråderett, men dyp og uakseptabel inngripen i andres.

Fullstendig hemmelighold er ikke alltid nødvendig. Tvert i mot – hensikten kan nettopp være å vise utad hvilken jurisdiksjon man tilsynelatende opptre fra, samtidig som man presenterer villedende øyeblikksbilder eller bruddstykker av en transaksjonsrekke mellom selskaper man kontrollerer i ulike stater. Isolert sett er de fremlagte opplysningene ikke direkte feil, men de gir et sterkt villedende eller uriktig totalbilde. Eksempelvis kan man opplyse omverdenen om et frontsselskap, eller første ledd i transaksjonen, som utløser fordelene (rettighetene) der den inntektsbringende virksomhet foregår, mens etterfølgende eller bakenforliggende ledd som viser underliggende realiteter skjules.

Gjennom intertransaksjoner i kompliserte flernasjonale selskapsstrukturer onshore og offshore, er det enkelt å flytte inntekter bort fra kildestaten der verdiskapningen foregår, til stater hvor det ikke foregår noe som helst av betydning, men hvor man kan unngå skatter og avgifter, kreditorer og ulike reguleringer. Teknisk gjøres dette bl.a. gjennom kunstige kostnader, manipulerte internpriser, tynn kapitalisering, misbruk av derivater, uoversiktlige runddanstransaksjoner, utnyttelse av svake regnskapsregler, misbruk av advokaters strenge taushetsplikt osv.

Virkningene av papirøvelsene er at kostnadene blir høye, mens overskuddet er lik null eller lite i selskaper i kildestatene – der verdiskapningen foregår. Til gjengjeld er overskuddet stort og kostnadene små i skatteparadisene, hvor det ikke er skatteplikt eller brydsomme kreditorer, og hvor det stort sett ikke foregår noen verdiskapning av betydning. Dette rimer ikke.

Antall stater som tilbyr strukturer som er skreddersydd for å undergrave rettsforholdene i andre stater har vokst betydelig de siste 30-40 årene. Det samme gjelder subtiliteten i tilbudsfloraen av tilslørende selskapsog truststrukturer. Tilgang på nye produkter styres av et hurtigvoksende globalt marked som etterspør hemmelighold og tilsøringsmuligheter.

Tallene som beskriver volumet på «aktiviteten» i skatteparadisene er eksplosive. Bare i British Virgin Island er det over 800 000 selskaper, med en befolkning på ca 19 000 mennesker. Relativt til befolkningen tilsvarer dette ca 170 millioner selskaper med begrenset ansvar i Norge. Vi har noe over 270 000. Ti av de største flernasjonale utvinningsselskapene har ca 6000 datterselskaper over hele verden. Av disse er ca 2000 registrert i skatteparadis, hvor det i de fleste tilfellene knapt foregår noe som helst.

Det antas at mellom 130 000 og 200 000 milliarder kroner er plassert i skatteparadisenes mange millioner hemmelige bankkonti, selskaper, truste og andre innretninger.

---

En hovedforutsetning for å lykkes er at myndigheter, investorer, offentlige og private kreditorer og andre som påføres skadevirkningene, ikke kan avdekke underliggende realiteter.

---

Aggregerte tall fra UBS-skandalene viste at ca 95 % av 55 000 amerikanske skattytere med plasseringen i Sveits ikke oppga disse til skattemyndighetene i USA.

Andre eiendeler enn likvide plasseringer i banker finnes det ikke data over, ettersom skatteparadisene ikke har noen meningsfull form for regnskapseller registreringsplikt. Tilsøringstilbudene gjelder ikke bare skatteparadisene. Sveits, Luxemburg, USA (Delaware), benyttes hyppig til tilsøringer, selv om de på enkelte punkter skiller seg fra klassiske skatteparadiser.

Omtrent halvparten av verdens globale grenseoverskridende transaksjoner kanaliseres via skatteparadisene, til tross for at det stort sett ikke foregår økonomisk aktivitet av betydning. Tvert i mot – lokal lovgivning forutsetter at aktivitetene i såkalte «foreign companies» skal foregå i andre stater. Så lenge virksomheten foregår i andre stater får man «friheter»; dvs. ingen regnskapsplikt, oppbevaringsplikt, skatter eller andre plikter som gjelder for næringsvirksomhet i siviliserte samfunn. Lokale trustere og selskaper kan flyttes raskt og rimelig formløst til andre jurisdiksjoner om noen forsøker å finne ut hvem som står bak. Flyttingen har jo ingen lokal betydning.

Det bemerkelsesverdige er at det samtidig forventes at statene som påføres skadevirkningene, aksepterer rettssubjektiviteten til selskaper registrert i skatteparadisene, som om aktivitetene foregår der.

Særlig alvorlig rammes utviklingslandene. De rike landene tar 10 dollar tilbake for hver dollar som gis i utviklingshjelp. Utviklingsland med betydelige naturressurser opplever paradoksalt nok ofte økonomisk tilbakegang når utvinningen begynner («ressursforbanelsen»). Uheldige statsledere bidrar til å tappe store deler av verdiskapningen gjennom storskalakorrupsjon og mismanagement. Skatteparadisene er instrumentelle for å tilsøre tappingen. Undersøkelser foretatt av Norad avdekket at kun 3–5% av eksportverdien fra produksjonen til flernasjonale gruveselskaper med utvinningslisenser i Zambia, tilkom vertslandet.

Fordi det ikke er innsyn i skatteparadisene kan kostnadselementene i varer, «tjenester» og «immaterielle verdier» oppstå fra intet, men likevel gi rett til fradrag i stater der verdiskapningen foregår. Skatteparadisbaserte selskaper kan fakturere ukontrollerbare «kostnader» til nærstående selskaper onshore for leie av anleggsmidler, kjøp av finansielle tjenester, knowhow, branding, management-tjenester, distribusjonsnettverk, eller forsikringstjenester – til tross for liten eller ingen lokal aktivitet. Ingen myndighet i noen stat i verden har, på grunn av sekretessmekanismene, mulighet til å trenge gjennom hele spekteret av flernasjonale tilsøringsteknikker.

Som om dette ikke er nok, gir rettssikkerhetsgarantiene langt bedre beskyttelse til etablerte posisjoner, og til de som ulovlig tar seg til rette («possession is 90 % of the law»), enn til de som er offer for det samme. Bl.a. av den grunn er også menneskerettighetene paradoksalt nok (utilsiktet) blitt en negativ faktor som bidrar til å opprettholde skadelig tapping av naturressursene i utviklingslandene.

Det er et tankekors at flernasjonale selskaper har vesentlig bedre og mer effektive menneskerettigheter som hindrer innsyn, enn de fattigste i de fattige landene har etter menneskeretten til innsyn i utvinningsindustrien, eller til å repatriere midler som er frastjålet dem. Derved fratras utviklingslandene tilgang til informasjon som kan sikre at de får en rettferdig del av verdiskapningen fra verdifulle naturressurser – oftest den eneste kilde de har til velferdsøkning.

Menneskerettighetene hylles nesten uavbrutt. Ofte med god grunn. Alle har menneskerettigheter – i alle fall i navnet, men ikke i praksis. På grunn av sterke skjevheter når det gjelder effektiv rettighetstilgang, kan menneskeretten bli et skadelig retorisk virkemiddel som rammer de fattigste som ikke har noen rettigheter i praksis.

---

Det er et tankekors  
at flernasjonale  
selskaper har  
vesentlig bedre og  
mer effektive men-  
neskerettigheter  
som hindrer innsyn,  
enn de fattigste i  
de fattige landene  
har etter men-  
neskeretten til  
innsyn i utvinnings-  
industrien...

---



Det er neppe mange som mener at det bør være slik, men det blir slik når rettighet-sutviklingen foregår i nord; gjennom tungt tilgjengelig case-law, og innenfor et svært ressurskrevende rettssystem. Overnasjonale domstoler foretar begrensede helhetsog konsekvensvurderinger, til tross for at de er tildelt særdeles vidtfaavnende politiske fullmakter som de fire friheter i EUretten, og vide rettslige standarder i Menneskerettighet-skonvensjonen av 1950. Det som skulle være vårt ypperste normsystem for viktige beskyttelsesbehov, er ikke blitt det for mange mennesker. Menneskerettighetene er i tillegg prosessuelt og materielt så kompliserte, uoversiktlige og uforutsigbare, at de ofte virker fremmedgjørende for dem som trenger mest vern, men gir gode prøvingsmuligheter for dem som trenger rettighetene minst, og som fra før har mest ressurser.

Alt er fullt lovlig hevdes det. Kanskje det – i alle fall i statene der skadevirkningene skjules, men ikke nødvendigvis der de inntreffer.

### 3. Smart?

Noen mener dette bare er smart tilpasning til mulighetene som byr seg. Men hemmeligholdet i sekretessejurisdiksjonene bidrar også til å fremme en rekke former for grov kriminalitet. Selv om skatteplanlegging kanskje har vært den viktigste driveren til utvikling av skatteparadisstrukturene, er det også mange andre som misbruker systemet til kriminelle aktiviteter når strukturene først er etablert. Dokumentasjonen er massiv og overveldende.

Lukkede skatteparadis er uten sammenligning de største hvitvaskingscentralene i verden i dag. Det mange rådgivere ikke er klar over er at hvitvaskingsbestemmelsen i straffelovens § 317, som bygger på internasjonale forpliktelser, har et betydelig virkefelt. Hvitvaskingshandlingene som rammes er omfattende, og kan være utført før, under eller etter primærlovbruddet. I tillegg er personkretsen som rammes meget stor, og skyldkravet bare simpel uaktsomhet. Dette medfører at medvirkningsansvaret lett inntreier ved bistand til misbruk av skatteparadisstrukturer. Eksempelvis kan bistand i form av opprettelse av bankkonti i skatteparadis medføre straffansvar, hvis vilkårene ellers er oppfylt. I alle fall bør man være rimelig sikker på at kontoen ikke inngår i et misbruksformål.

Noen forsvarer skatteparadisenes virksomhet. Angivelig forlanger utenlandske medinvestorer at investeringene skal foregå fra skatteparadis. I så fall bør man spørre seg hvorfor medinvestorene krever å investere fra sekretessebelagte skatteparadis, hvor det stort sett ikke foregår noe som helst. Da bør man sikre seg mot selv ikke å bli medvirker til skattesvik i andre stater, noe som også kan rammes av straffeloven § 317.

Et annet argument er at banker i utviklingsland ikke er sikre eller dyktige nok til å bistå med akseptabel kapitalforvaltning. Det kan være riktig, men er likevel ikke noe tungtveiende argument. En rekke banker i utviklingsland er slett ikke utrygge. Skatteparadisene er heller ikke noe fornuftig alternativ, ettersom de ikke har kompetanse eller trygghet som kan konkurrere med velutviklede finanssentra onshore. Er det behov for trygge rammer rundt eksempelvis et utviklingsfond, vil norske politikere sikkert akseptere skattefrihet for fond som registreres i Norge, eller utdele ubeskattede midler uavkortet videre til utviklingsland. I alle fall hvis alternativet er å investere norske skattepenger i utviklingsland fra skatteparadisbaserte utviklingsfond, slik Norfund gjør.

Det er overbevisende dokumentert hvordan skatteparadisene skader muligheten til å bekjempe fattigdom, eller til å bygge demokratiske samfunn. Skatteparadisene bidrar til uakseptable fordelingsvirkninger, de reduserer vesentlig muligheten til sunn konkurranse, og begrenser velferdsutviklingen i stater hvor verdiskapningen foregår.

Ingen global finanskrise er upåvirket av fiksjonsindustrien, som bidrar til krisen og hjelper dem som vil registrere seg vekk fra krisens mottiltak. Og ingen makroøkonomiske styringsmodeller kan korrigere for virkningene av transaksjonsfiksjoner.

---

Alt er fullt lovlig hevdes det. Kanskje det – i alle fall i statene der skadevirkningene skjules, men ikke nødvendigvis der de inntreffer.

---

I den juridiske fiksjonsverden setter bare fantasien grenser. Overnasjonale mottiltak er ofte for trege og ineffektive overfor globalt misbruk av jussen. Rettsstaten virker best i langsomme samfunn, med enkle og oversiktlige forhold, der det gjøres bruk av enkle rettslige instrumenter; innenfor jurisdiksjoner der det er enighet om verdigrunnlaget – forutsatt at man har nødvendige ressurser til å bruke rettsapparatet. Det siste har de færreste, noe som igjen øker lønnsomheten til utvinningsindustrien, på bekostning av utviklingslandene. Domstolene er ikke vant til å foreta brede globale vurderinger når tvister mellom partene skal avgjøres, selv om internasjonale konvensjoner etter ordlyden inneholder tilnærmet blanco-fullmakter til å gjøre det.

Fiksjonsindustrien utgjør kanskje den største juridiske utfordring verden står overfor. Den har et enormt volum, skader rettssystemer, bidrar til storskalautvikling av de fleste kriminalitetsformer, og opphopning av kapital på stadig færre hender. Den er vanskelig å komme til livs, og vanskelig å få opp til debatt, fordi virksomheten er underlagt taushet, og tilslører misbruk av rettslige instrumenter som har andre og positive formål. Misbruket er ofte retorisk sminket med honnørord om rettsikkerhet, utøvelse av selvråderett, «fleksible løsninger», kommersiell nødvendighet, privacy, eller frikonkurranse – selv om karakteristikkene som regel overhodet ikke passer.

Det globale marked kan ikke bygges på rettslige strukturer hvor de som ønsker det kan undergrave nasjonalstatenes arbeid for å skape velfungerende samfunn.

Avdekking av selv grove straffbare forhold er vanskeliggjort nettopp på grunn av hemmeligholdet. Igjen er utviklingslandene mest skadelidende og sårbare. Statsledere, fremtredende politikere og embetsmenn misbruker skatteparadisene til å skjule storskalakorrupsjon og skattesvik. Veien frem til oppdagelse og avsløring blir som regel altfor lang. Myndighetsorganer, journalister, NGO'er, påtalemyndigheter og andre som forsøker å bekjempe storskalakriminalitet, utsettes ofte for grov trakassering, ruinerende søksmål, oppsigelse, trusler, vold og i noen tilfeller likvideringer. Det gjør noe med rekrutteringen og engasjementet for de som følger etter, og dermed muligheten til å skape endringer til det bedre.

Globale problemer krever globale løsninger. Aldri har vel juristene hatt større innflytelse enn i dag. Ikke minst på grunn av globaliseringen. Det frister til maktmisbruk, hvis man er rimelig sikker på ikke å bli oppdaget. For lovgiver, håndhevende myndigheter og domstolene reiser dette betydelige utfordringer. Det er ikke lett å forstå at en rekke stater kan tilby rettslige strukturer som utelukkende bidrar til å undergrave rettsforholdene i andre stater. Juristene må bli en positiv drivkraft i veien til forbedring, og ikke en medvirkende årsak til problemet.

---

Myndighetsorganer, journalister, NGO'er, påtalemyndigheter og andre som forsøker å bekjempe storskalakriminalitet, utsettes ofte for grov trakassering, ruinerende søksmål, oppsigelse, trusler, vold og i noen tilfeller likvideringer.

---





# Finansielt hemmelighold, skatteunndragelse og finansverden som muliggjør og legger til rette for dette

Av Daniel Reeves  
Seniorrådgiver, oversjøisk (pensjonert),  
Den amerikanske føderale skatteetaten (IRS)

## Innledning

Finansielt hemmelighold og oversjøisk skatteunndragelse har utviklet seg til en svært omfattende industri. Det som i sin tid ble ansett for å være forbeholdt de aller rikeste, eliten og de privilegerte har i de senere år vokst eksponentielt og blitt en betydelig verdensomspennende finansnæring. Finansielle hemmeligholdstjenester som tidligere kun var tilgjengelig i eksklusive private banker lokalisert i finanssentre som Sveits, Monaco og Liechtenstein, er nå å finne i mer enn 80 hemmeligholdsjurisdiksjoner verden over hvor, i følge noen estimater, det befinner seg ikke-innrapporterte eiendeler til en verdi av hele USD 32 billioner.<sup>1</sup> Ulike estimater indikerer at USA alene går glipp av skatteinntekter på mellom USD 40 milliarder og 100 milliarder per år.

Det er intet nytt ved ideen om å skjule penger i utlandet for å unngå skatt. I mai 1937 beskrev USAs daværende finansminister Henry Morgenthau, i et brev til president Franklin D. Roosevelt Jr., en av hovedtaktikkene benyttet av velstående amerikanske skattytere for å unngå å betale den inntektskatt som normalt ville påløpe som følger: "... etablering av utenlandske personlige holdingselskaper i Bahamas, Panama, Newfoundland og andre steder med lav skatt og lite stringent selskapslovgivning."<sup>2</sup> I dag har bruken av oversjøiske selskaper, utenlandske trustar og andre stråenheter etablert i ulike oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner, utelukkende for det formål å unngå å betale påkrevd skatt, vokst betydelig.

Oversjøiske skatteparadis har ofte blitt romantisert av Hollywood og i romaner som steder hvor narkotikalangere, spioner, underslagere og andre lyssky elementer gjemmer sine ulovlige inntekter for å unngå at disse etterspores av politi og påtalemyndighet, og realiteten er at dette ikke alltid har vært så langt fra sannheten. En rekke kongresshøringer, offentlige rapporter, uavhengige studier, medieartikler og internasjonale undersøkelser har tydelig dokumentert bruken av finansielle hemmeligholdsjurisdiksjoner og oversjøiske finanssentre, opp gjennom årene, til hvitvasking av penger, ulovlige pengeoverføringer, beskyttelse av eiendeler mot kreditorforfølgelse, samt skatteunndragelse. Åpenbare eksempler er finansene til tidligere diktatorer som Idi Amin, Muammar Gaddafi, Manuel Noriega, Ferdinand Marcos og andre som plyndret sine egne nasjoners rikdom og gjemte utbyttet i hemmelige sveitsiske bankkonti.

Finansielt hemmelighold og oversjøisk skatteunndragelse har utviklet seg til en svært omfattende industri.

<sup>1</sup> The Price of Offshore Revisited, Tax Justice Network (juli 2012)

<sup>2</sup> Brev fra Henry Morgenthau, Jr., finansminister, til president Franklin D. Roosevelt vedrørende skatteunndragelse, datert 29. mai 1937, Franklin D. Roosevelt Presidential Library, Hyde Park, New York

Oversatt av Knut Engedal. Engelsk original-tittel: "Financial Secrecy, Tax Evasion and the Financial Community that Facilitates and Enables Them"

Men det er ikke lenger bare de rike og mektige som gjemmer unna penger utenlands for å unngå å betale skatt, og det er ikke bare sveitsiske banker som tilbyr finansielt hemmelighold. Verdensøkonomiens ekspansjon, internettutviklingen, samt forenklet tilgang til grensekryssende finanstransaksjoner som følge av dette, har medført en eksplosjon i oversjøisk skatteunndragelse, som tydelig dokumentert gjennom nylige etterforskninger av UBS AG, HSBC, Wegelin Bank og andre i USA. Disse nye internasjonale finansielle rammebetingelsene har også resultert i utviklingen av en global skatteunndragelsesindustri, bestående av advokater, revisorer, bankfolk, meglere, finansielle rådgivere, formuesforvaltere, trustleverandører, selskapsadministratorer og andre tjenesteytere som markedsfører, muliggjør og legger til rette for dette.

### Finansielt hemmelighold og oversjøisk skatteunndragelse på industriell skala

Oversjøisk skatteunndragelse handler om å skape et inntrykk av internasjonal legitimitet og skjule reelt eierskap av finansielle eiendeler og inntekter, samtidig som man opprettholder personlig kontroll over, bruk av og fordel fra eiendelene og inntektene disse genererer. Det handler om form fremfor innhold, det handler utseende fremfor substans, det handler om fiksjon fremfor faktum.

Bistått av en etablert gruppe profesjonelle tilretteleggere og spesialister, utarbeider skattytere og deres finansielle rådgivere ofte raffinerte og kompliserte oversjøiske skatteopplegg som kan se legitime ut på papiret, men som i realiteten ikke er annet enn bløffmakeri. Disse komplekse oversjøiske finansstrukturene og ordningene er spesifikt lagt opp for å villedde andre og gi et falskt inntrykk av legitimitet, samtidig som de skjuler det reelle eierskap og de økonomiske realiteter ved det som faktisk foregår. Oversjøiske skatteopplegg innebærer i sin alminnelighet oppretting og bruk av flere oversjøiske skallselskaper, truster og andre oversjøiske enheter, kombinert over flere oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner for ytterligere å tilsløre det som faktisk foregår. I kjernen av hvert oversjøisk skattearrangement finner man imidlertid et opplegg som til syvende og sist lar skattyteren beholde personlig kontroll over kontiene, midlene og/eller eiendelene, uavhengig av den oversjøiske strukturen som er etablert.

Oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner har vedtatt streng finansiell hemmelighold-slovgivning som forbyr banker, bankansatte og andre å fremlegge finansiell informasjon, uansett grunn. Enkelte hemmeligholdsjurisdiksjoner, som f. eks. Sveits og Liechtenstein, har til og med gjort fremleggelse av finansiell informasjon til en straffbar handling som kan medføre fengselsstraff. Den enkelte banks policy, samt bransjepraksis, bidrar også til denne fremveksten av anonymt eierskap av finansielle konti og andre eiendeler innen hemmeligholdsjurisdiksjoner. Ved å tilby metoder og muligheter for å skjule det reelle eierskap av, og kontrollen over, oversjøiske eiendeler, og dermed forholdet mellom tilsynelatende "ubeslektede" enheter og de økonomiske realiteter bak oversjøiske finanstransaksjoner, har finansielle hemmeligholdsjurisdiksjoner utviklet en hemmeligholdskultur som gjør dem meget attraktive for dem som søker å unngå betaling av påkrevd skatt.

Det er viktig å være innforstått med at det, som et utgangspunkt, ikke i seg selv er noe ulovlig ved å opprette oversjøiske enheter og ha bankkonti, verdipapirkonti og andre finansielle eiendeler i oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner. Faktisk kan det være legitime forretningsmessige grunner til å etablere slike finansstrukturer i dagens globaliserte økonomi. Imidlertid er det så avgjort ulovlig å unnlate å innberette skattepliktig inntekt, å skjule eiendeler og å unndra seg betaling av påkrevd skatt ved bruk av proforma enheter, oversjøiske konti og oppkonstruerte oversjøiske strukturer og ordninger som ledd i et opplegg

---

Oversjøisk skatteunndragelse handler om å skape et inntrykk av internasjonal legitimitet...

---

for å skjule inntekt. Og selv om det er korrekt at ikke alle finansielle eiendeler som befinner seg i oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner er gjenstand for skatteunndragelse, vil de aller færreste være uenig i at skatteminimalisering er hovedmotivasjonsfaktoren bak flesteparten av disse.

Denne hemmeligholds-kulturen har resultert i fremveksten av en global industri for tilrettelegging av skatteunndragelse og beskyttelse av eiendeler mot kreditorforfølgelse, som består av advokater, revisorer, bankfolk, meglere, finansielle rådgivere, formuesforvaltere, trustleverandører, selskapsadministratorer og andre tjenesteytere som støtter og fremmer denne industrien. Noen av disse er selv bosatt i slike oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner, men mange befinner seg faktisk i hjemlandene til skattyterne som søker å unngå å betale skatt. I en rekke hemmeligholdsjurisdiksjoner har den oversjøiske finanssektoren vokst seg stor nok til å bli en av hovedarbeidsgiverne til lokale statsborgere og bosatte, og blitt høyt respektert og ansett av lokale, selv om mye av dens forretningsmodell har fokus på å bistå statsborgere og bosatte i andre suverene stater med å begå straffbare overtredelser av deres egne hjemlands skattelovgivning.

### **De som muliggjør og legger til rette for dette**

Oversjøiske finanssentre, finansinstitusjoner og oversjøiske spesialister skaper, i samarbeid med hverandre, et rammeverk preget av anonymt eierskap av finansielle eiendeler og diskret kontroll som utgjør kjernen i oversjøiske skatteunndragelsesopplegg.

- Oversjøiske finanssentre tilbyr finansiell hemmeligholdslovgivning og ulike andre fordeler til ikke-statsborgere som er hjemmehørende utenfor hemmeligholdsjurisdiksjonen. Ofte innbefatter disse gunstig lovgivning for selskaper, truste, stiftelser og andre juridiske personer eller innretninger, samt lav eller ingen beskatning av virksomhet som drives utenfor deres grenser.
- Banker og andre finansinstitusjoner tilbyr bankkontiene, meglerkontiene, investeringsinnretningene, forsikringene osv. som danner grunnlag for et misbrukende oversjøisk skatteopplegg. De legger også til rette for grensekryssende overføring av eiendeler mellom innenlandske konti og oversjøiske konti, samt fordekt eierskap av og kontroll over oversjøiske eiendeler og konti, og kan bistå med å fremskaffe dokumenter og erklæringer som er påkrevet for å skjule reelt eierskap.
- Oversjøiske spesialister tilbyr inntreden i og tilgang til den oversjøiske finansverden. De utarbeider og markedsfører oversjøiske skatteopplegg, oppretter nødvendige oversjøiske enheter, åpner oversjøiske konti, bistår med fordekt overføring av penger og andre eiendeler, forvalter porteføljer, fremskaffer stråmenn til å opptre som daglig leder og styremedlemmer, innhenter forhåndsfastsatte juridiske betenkninger ved behov osv. Oversjøiske enheter som ofte benyttes ved opprettelsen av oversjøiske skatteopplegg innbefatter internasjonale forretningselskaper (International Business Companies (IBC)), personlige investeringselskaper (Personal Investment Companies (PIC)), beskyttede celleselskaper (Protected Cell Companies (PCC)), utenlandske truste, utenlandske partnerskap, stiftelser m.fl.

De som arbeider i den finansielle hemmeligholdsverden vil ofte hevde at det ikke er deres ansvar å håndheve andre lands skattelovgivning og at de ganske enkelt yter en etterspurt tjeneste som det er lovlig å yte i deres hjemland. Men USAs høyprofilerte etterforskninger av grensekryssende aktiviteter utført av UBS AG i Sveits, Wegelin Bank i Sveits og andre i de senere år har tydelig påvist at de gjør langt mer enn som så.

I en avtale om utsatt straffeforfølgning i februar 2009 innrømte UBS AG, den største internasjonale banken i Sveits, at den i sammensvergelse med amerikanske skattytere hadde

---

De som arbeider i den finansielle hemmeligholdsverden vil ofte hevde at det ikke er deres ansvar å håndheve andre lands skattelovgivning...

---

begått straffbar skatteunndragelse. Den gjorde ikke dette ved bare å sitte i Genève eller Zurich eller Luzern og vente på at amerikanske skattytere skulle banke på døren; den gjorde det ved å i hemmelighet sende sine ansatte til USA, hvor de bedrev ulovlig bankvirksomhet som innbefattet å oppfordre amerikanske skattytere til å åpne hemmelige bankkonti, fullt innforstått med at de bistod dem med å begå skatteunndragelse. Dette var ikke sveitsiske banker som drev sin lovformelige virksomhet i Sveits; dette var sveitsiske banker som drev ulovlig virksomhet mens de befant seg på suverent amerikansk territorium. For å fremme sin ulovlige skatteunndragelsesvirksomhet benyttet de også krypterte bærbare datamaskiner, samt teknikker for å motvirke overvåkning, mens de reiste i USA, og i enkelte tilfeller etablerte de hemmelige koder for å kommunisere med kunder. UBS gikk til slutt med på å erklære seg skyldig i straffbar sammensvergelse, betalte en bot på USD 780 millioner, forpliktet seg til å avvikle sin amerikanske grensekryssende bankvirksomhet, samt til å gi amerikanske likningsmyndigheter identitets- og kontoopplysninger for bortimot 5 000 velstående amerikanske kunder med hemmelige oversjøiske bankkonti.<sup>3</sup>

I januar 2013 i New York erklærte Wegelin Bank, den eldste private banken i Sveits, seg skyldig i henhold til en tiltalebeslutning om at firmaet i bortimot ti år hadde bistått mer enn 100 velstående amerikanske kunder til å unndra skatt ved å skjule mer enn USD 1,2 milliarder på hemmelige konti.<sup>4</sup> Bankens tjenestemenn erkjente at banken hadde oppfordret tidligere amerikanske kunder av UBS til å flytte sine hemmelige konti til Wegelin, hvor disse kunne forbli hemmelige og skattefrie. Bankens tjenestemenn erkjente videre at banken hadde trodd at den ikke kunne straffeforfølges i USA fordi den ikke hadde kontor der og hadde opptrådt i overensstemmelse med sveitsisk lovgivning. I en oppsiktsvekkende innrømmelse av særlig interesse sa de også at denne type opptreden var vanlig praksis innen sveitsisk banknæring. Wegelin erklærte seg til sist skyldig i henhold til tiltalebeslutningen, betalte USD 74 millioner i bøter, tilbakeføring og inndragning, stengte dørene og avvirket sin virksomhet.

I tillegg til straffetiltale mot UBS og Wegelin har USA tatt ut straffetiltale mot 19 bankansatte i ulike sveitsiske banker, pluss 8 uavhengige finansielle rådgivere og 2 advokater som bistod disse, samt ca. 50 amerikanske skattytere, med å bruke hemmelige oversjøiske konti i ulike oversjøiske banker til å begå skatteunndragelse. Enkelte av disse har erklært seg skyldig i tiltalepunktene, enkelte har blitt domfelt for retten, mens andre er ettersøkt.

Amerikanske likningsmyndigheter kunngjorde også tre tidsbegrensede frivillige oversjøiske fremleggelsesinitiativer etter UBS-saken, som medførte at mer enn 38 000 skattytere frivillig stod frem og tilkjennegjorde hemmelige konti som tidligere var skjult i ulike oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner verden over. Disse skattyterne har betalt mer enn USD 5,5 milliarder i restskatt og straffeskatt og har fremlagt omfattende informasjon om sine oversjøiske transaksjoner og spesialistene, både innenlandske og utenlandske, på oversjøiske transaksjoner som tilrettela og muliggjorde disse, og dette vil ventelig resultere i ytterligere etterforskning og ytterligere tiltalebeslutninger.

Det internasjonale samfunn har gjort store fremskritt med hensyn til å takle skadevirkningene forårsaket av den oversjøiske skatteunndragelsesindustrien, dens tapping av nasjonale statskasser og derav følgende negative samfunnsvirkninger, men fremdeles gjenstår mye. I tillegg til innsatsen USA har stått for har flere andre land, inkludert Storbritannia, Canada, Frankrike, Tyskland og India, iverksett programmer med henblikk på å inndrive skatteinntekter tapt på grunn av det finansielle hemmeligholdet Sveits tilbyr. OECD og andre internasjonale organisasjoner har søkt å identifisere og fremheve oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner og etablere et internasjonalt konsensus for å takle de økonomiske skadevirkningene de påfører andre nasjoner.

<sup>3</sup> [http://www.justice.gov/tax/UBS\\_Signed\\_Deferred\\_Prosecution\\_Agreement.pdf](http://www.justice.gov/tax/UBS_Signed_Deferred_Prosecution_Agreement.pdf),

[http://www.irs.gov/pub/irs-drop/bank\\_agreement.pdf](http://www.irs.gov/pub/irs-drop/bank_agreement.pdf)

<sup>4</sup> <http://www.justice.gov/usao/nys/pressreleases/January13/WegelinPleaPR.php>

---

For å fremme sin ulovlige skatteunndragelsesvirksomhet benyttet de også krypterte bærbare datamaskiner, samt teknikker for å motvirke overvåkning...

---

---

På tross av at disse advokatfirmaene yter rene forretningstjenester til sine klienter, snarere enn juridisk rådgivning, vil de ofte hevde at samtlige av deres aktiviteter er beskyttet av advokaters taushetsplikt.

---

<sup>5</sup> <http://www.offshorelawcenter.com>,

<https://www.offshore-protection.com/about-sovereign-management-and-legal.html>

<sup>6</sup> <http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/tax-haven-abuses-the-enablers-the-tools-and-secrecy>

<sup>7</sup> *Ibid.*, s. 388

Finansielle hemmeligholdsjurisdiksjoner, oversjøiske skatteparadis og spesialistene som tilrettelegger og muliggjør deres virksomhet fortsetter like fullt å blomstre. I en finansverden hvor USD 32 billioner i ikke-innrapporterte eiendeler befinner seg i finansielle hemmeligholdsjurisdiksjoner verden over, er UBS- og Wegelin-sakene, selv om de er viktige og skaper presedens, kun toppen av isfjellet.

### Advokater og påberopelse av taushetsplikt

En særlig urovekkende trend innen oversjøisk skatteunndragelse har vært den vedvarende utvisking av skillet, hva angår oversjøiske skatteopplegg, mellom det som utgjør lovlig skatteminimalisering og det som utgjør ulovlig skatteunndragelse, samt den vilje enkelte innen juristkretser viser til å involvere seg i å tilrettelegge for og muliggjøre slik aktivitet.

Oversjøiske skatteopplegg markedsføres under foregivelse av at det som finner sted er fullkomment lovlig. Disse oppleggene utvikles vanligvis av bankfolk, revisorer og finansielle rådgivere og gjennomgås deretter av advokater som gir dem sin juridiske godkjenning. Som oftest beskjeftiger disse juridiske gjennomgangene seg kun med de formelle strukturene og utformingen av opplegget, snarere enn med substans og økonomiske realiteter. I enkelte tilfeller samarbeider advokater til og med direkte med bankfolk, revisorer og finansielle rådgivere i utarbeidelsen av de samme oppleggene som de deretter selv godkjenner.

I andre tilfeller tilbyr advokatfirmaer fullserviceoperasjoner hvor de håndterer alle aspekter ved bistand til skattytere som benytter oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner for å unngå skatt. I tillegg til å utarbeide totalopplegget vil disse advokatfirmaene bistå med opprette og administrere oversjøiske selskaper og utenlandske truste, fremskaffe stråmenn til å opptre som daglig leder og styremedlemmer ved behov, etablere oversjøiske bankkonti og verdipapirkonti i strånenhetenes navn, opptre som formidler av korrespondanse mellom bankene og skattytere, bistå med fordekt overføring av penger m.m. På tross av at disse advokatfirmaene yter rene forretningstjenester til sine klienter, snarere enn juridisk rådgivning, vil de ofte hevde at samtlige av deres aktiviteter er beskyttet av advokaters taushetsplikt.<sup>5</sup>

I august 2006 utga det amerikanske senatets granskingskomité en rapport med tittelen Misbruk av skatteparadis: Tilretteleggerne, verktøyet og hemmeligholdet<sup>6</sup> etter en omfattende gransking av hvordan oversjøiske og amerikanske finansspesialister bistår amerikanske statsborgere med å gjemme bort, og i hemmelighet utnytte, oversjøiske eiendeler, samtidig som de undergraver, omgår eller overtrer amerikansk skatte-, verdipapir- og hvitvaskingslovgivning. I slutten av sin rapport har komiteen medtatt et eget avsnitt som beskriver advokatfirmaers deltakelse i tilrettelegging og muliggjøring av oversjøiske skatteovertredelser.<sup>7</sup>

Rapporten uttaler bl.a. at:

“Bevismaterialet gjennomgått av komiteen viser at en rekke advokatfirmaer spilte en sentral rolle i utformingen og gjennomføringen av de skattemessige og oversjøiske strukturene omhandlet i denne rapporten.”<sup>8</sup>

Hva angår påberopelse av taushetsplikt og konsekvensene av dette for komiteens gransking fastslår rapporten deretter følgende:

“Komiteens tilgang til dokumentbevis fra advokatfirmaene var begrenset, og representanter for advokatfirmaene var underlagt begrensninger med hensyn til drøfting av enkelte



problemstillinger, fordi advokaters taushetsplikt ble påberopt i tilknytning til store deler av materialet. Det var derfor i mange tilfeller vanskelig å fastslå alle fakta advokatfirmaene benyttet ved utformingen av sine betenkninger og råd, og nøyaktig hvilke råd advokatfirmaene faktisk gav sine klienter. Like fullt fikk komiteen innhentet tilstrekkelig bevismateriale til å dokumentere den avgjørende rolle advokatfirmaer spiller og til å påvise at aktivitetene og transaksjonene omhandlet i tidligere avsnitt fant sted med omfattende deltakelse fra og avhengighet av juridisk rådgiver.<sup>9</sup>

Rapporten avslutter med å uttale følgende:

“Bevismaterialet gjennomgått av komiteen reiser alvorlige spørsmål med hensyn til hvilke fakta advokatfirmaene benyttet ved utforming og levering av sine betenkninger, tjenester og råd, hvilke råd som faktisk ble gitt til kundene under visse omstendigheter og hvorvidt firmaene hadde etablert tilstrekkelig praksis hva angår identifisering og vurdering av klientspørsmål som kunne medføre betydelig kontrovers. Problemstillingen er hvorvidt, og i hvilken grad, fagfolk – herunder advokater – har en plikt til å vurdere det faktum som ligger bak transaksjonene som de uttaler seg og gir råd om.”<sup>10</sup>

Reglene om advokaters taushetsplikt varierer fra land til land, men den allmenne standard anvendt av alle er at advokaters taushetsplikt eksisterer for å beskytte klientenes rettigheter og sikre at klienter åpent og oppriktig kan drøfte juridiske spørsmål med sine advokater uten frykt for at deres drøftelser vil bli gjort kjent for andre, offentliggjort eller fremlagt for politi, påtalemyndighet eller andre offentlige tjenestemenn. Taushetsplikten har ikke til hensikt å isolere advokaten fra personlig ansvar for ulovlige aktiviteter, eller å gi klienter et fristed for hemmelig deltakelse i ulovlige aktiviteter, med eller uten advokatens bistand, ved å gjemme seg bak den beskyttende vegg en advokatpraksis kan tilby.

Advokatstanden og advokaters taushetsplikt er åpenbart vitale, noble og nødvendige elementer i et fritt og sivilisert samfunn, og de fleste advokater og advokatfirmaer utfører sine plikter med distinksjon og ære. Advokater representerer et samfunns juridiske samvittighet, og de skal alltid beskytte sine klienters interesser ved å se til at klienter ikke kommer på kant med loven. Advokatens mandat skal alltid være å hjelpe klienter til å unngå å begå lovbrudd, snarere enn å hjelpe dem med å omgå, undergrave eller overtre loven, og de skal heller ikke hjelpe klienter med markedsføring av finansielle produkter til andre på grunnlag av feilaktige juridiske fremstillinger. Uheldigvis har verdensøkonomiens vekst, enkel gjennomføring av grensekryssende transaksjoner og det absolutte hemmelighold som tilbys av oversjøiske hemmeligholdsjurisdiksjoner medført at enkelte ser svært liten forskjell på lovlig skatteminimalisering og ulovlig skatteunndragelse ... og når dette skjer er vi alle tapere. Bare i British Virgin Island er det over 800 000 selskaper, med en befolkning på ca 19 000 mennesker. Relativt til befolkningen tilsvarer dette ca 170 millioner selskaper med begrenset ansvar i Norge. Vi har noe over 270 000. Ti av de største flernasjonale utvinningssselskapene har ca 6000 datterselskaper over hele verden. Av disse er ca 2000 registrert i skatteparadiser, hvor det i de fleste tilfellene knapt foregår noe som helst.

Det antas at mellom 130 000 og 200 000 milliarder kroner er plassert i skatteparadisenes mange millioner hemmelige bankkonti, selskaper, trustar og andre innretninger.

---

Taushetsplikten har ikke til hensikt å isolere advokaten fra personlig ansvar for ulovlige aktiviteter, eller å gi klienter et fristed for hemmelig deltakelse i ulovlige aktiviteter, med eller uten advokatens bistand, ved å gjemme seg bak den beskyttende vegg en advokatpraksis kan tilby.

---



Form og substans:

# Flernasjonale selskaper og skatteplanlegging

Av Guttorm Schjelderup

Professor, Senter for skatteforskning ved Norges Handelshøyskole

Denne artikkelen er tidligere publisert i *Samfunnsøkonomen*, årgang 127 nummer 1, side 26-31. Den trykkes her etter tillatelse fra Samfunnsøkonomens forening.

... samlet for de siste 14 årene i Storbritannia betalte selskapet kun 1% i skatt ...

Agnar Sandmos forskning om skatteunndragelse har bidratt til min interesse for skatteplanlegging og skatteunndragelse. Denne artikkelen viser hvordan flernasjonale selskaper reduserer sin skattebelastning gjennom internpriser, tynn kapitalisering og bruk av gjennomstrømløsninger og holdingselskaper i skatteparadis. Artikkelen stiller spørsmål ved om skattleggingen av flernasjonale selskaper legger for stor vekt på rettslig form og diskuterer hvilke konsekvenser det kan ha for bedriftsbeskatningen i fremtiden.

## Innledning

Internasjonalt har det vært en het debatt knyttet til at mange store flernasjonale selskaper knapt betaler selskapsskatt. Finanskrisen og behovet for skatteinntekter har bidratt til å sette fokus på denne problemstillingen. I Europa startet debatten etter at nyhetsbyrået Reuters utarbeidet en rapport om hvordan Starbucks unngår å komme i skatteposisjon i Storbritannia.<sup>2</sup>

Rapporten pekte på at siden Starbucks åpnet sine kafeer i Storbritannia i 1998, har selskapet hatt en omsetning på over 3 milliarder kroner i perioden frem til og med 2011.<sup>3</sup> Selskapet har imidlertid kun betalt 86 millioner kroner i skatt i denne perioden, og grunnen til at selskapet overhodet har betalt skatt er at skattemyndighetene har nektet å godta noen av kostnadene selskapet har forsøkt å få skattefradrag for. I årene 2009, 2010 og 2011 betalte ikke Starbucks selskapsskatt i Storbritannia på tross av svært høye salgsinntekter. Og samlet for de siste 14 årene i Storbritannia betalte selskapet kun 1% i skatt av brutto salgsinntekt.<sup>4</sup> Til sammenlikning betalte tyske selskaper som ikke er flernasjonale i snitt 30% av sine salgsinntekter ("earnings") i skatt i 2008 (se Bauer og Langenmayr p. 1, 2012). Andre eksempler er nettselskapet Amazon som hadde salgsinntekter i perioden 2009-2011 på 7,6 milliarder kroner, men som ikke hadde skattbart overskudd i samme periode.<sup>5</sup> Selskaper som Apple og Google betaler også svært lite i skatt på sine inntekter utenfor USA. For begge ligger skattebelastningen på 1,5 - 2,5% av brutto salgsinntekter de siste årene.<sup>6</sup>

Grunnen til at disse selskapene betaler så lite i skatt er at de skattemessig fradragsberettigede kostnadene er nesten like store eller større enn skattepliktig inntekt. Det reiser spørsmålet om kostnadene er overdrevne eller inntektene for små. Det bør i denne sammenheng understrekes at alle selskapene som er nevnt over har vært i myndighetenes søkelys. Ingen av dem er beskyldt for å ha drevet med skatteunndragelse. Det de har gjort er avansert skatteplanlegging som utnytter svakheter i nasjonale og internasjonale retts-

1 Jeg vil gjerne takke Ingebjørg Vamråk Dobrovolkis, Jarle Møen, Tormod Torvanger, Paul Gunnar Larsen, Astrid Shoghi og Oddleif Torvik for konstruktive kommentarer. Forfatteren takker Norges forskningsråd, Skattedirektoratet og programområdet Krise, Omstilling og Vekst ved SNF for finansiell støtte.

2 <http://www.reuters.com/article/2012/10/15/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>

3 Alle eksemplene som er brukt tar utgangspunkt i en valutakurs på NOK/GBP = 10

4 <http://www.bbc.co.uk/news/business-20288077> og <http://www.bbc.co.uk/news/business-19967397>

5 <http://www.guardian.co.uk/technology/2012/apr/04/amazon-british-operation-corporation-tax>

6 <http://www.bbc.co.uk/news/business-20197710> og <http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9460950/Google-pays-just-6m-UK-tax.html>

for øvrig er en hovedingrediens i forretningsideen til mange av de flernasjonale selskapene omtalt over. Karinsky og Riedel (2009) finner i en empirisk studie av flernasjonale selskaper at de tenderer til å lokalisere eiendomsretten til patenter i lavskattelend og ikke i det landet hvor forskningen som førte til patentet ble utført. I Norge fikk ifølge Skattedirektoratet selskaper i Norge pluss på sin inntekt med henholdsvis 9 milliarder, 8,5 milliarder og 16,7 milliarder i årene 2009, 2010 og 2011 pga av internprising.<sup>12</sup>

Internprising kan foregå på ulike måter avhengig av hva som omsettes mellom beslektede selskaper. En måte å overføre immaterielle aktiva på er gjennom kostnadsdeling. Det innebærer at et datterselskap i et lavskattelend (ofte skatteparadis) inngår en avtale om å bære noen av utviklingskostnadene i bytte mot å få eksklusive rettigheter til å selge produktet som fremkommer uten å betale royalties. For eksempel kunne vi tenke oss at et irsk datterselskap inngår avtale med sitt amerikanske morselskap om å dele kostnadene knyttet til utvikling av programvare i bytte mot eksklusive rettigheter for å selge det resulterende produktet i et avgrenset geografisk område.

I kostnadsdelingsavtaler kan morselskapet opprette et heleid datterselskap i et lavskattelend som er finansiert helt gjennom egenkapital fra morselskapet. Datteren kan bruke egenkapitalen som sin andel av kostnadsdelingsavtalen hvis lovverket tillater det. En kostnadsdelingsavtale reiser bla. et prinsipielt spørsmål knyttet til risikodeling spesielt i de tilfeller hvor datterselskapet har fått all kapital til avtalen fra morselskapet. Det er også et interessant poeng at et morselskap som oppretter et heleid datterselskap, kan forhandle med datterselskapet om kostnadsdelingsprisen. Egentlig er jo datterselskapet skapt av morselskapet og slik sett forhandler morselskapet med seg selv. Jussen på dette punktet sier imidlertid at to selvstendige juridiske enheter kan gjøre avtaler seg imellom selv om den ene enheten utgår fra den andre. Lovgivningen knyttet til hva som kan avtales mellom mor og datter i kostnadsdelingssaker kan varierer mellom land. Utformingen av lovverket i det enkelte land vil derfor kunne ha stor betydning for hvor lønnsomt det er å overta salgsrettigheter for et produkt gjennom en slik avtale.

En annen type internprising oppstår når beslektede selskaper overfører et ferdig produkt seg i mellom. I slike tilfeller vil fortsatt armlengdestandarden gjelde, men et kjernespørsmål er hvor aggressiv prisingen kan være før myndighetene griper inn. Vanligvis vil myndighetene kreve dokumentasjon som viser at prisingen er i samsvar med armlengdeprinsippet, men selskapene har ofte frihetsgrader spesielt når det er snakk om skjønn.<sup>13</sup> Slikt slingring-smønn, kombinert med konserninterne transaksjoner og retten til fremførbart underskudd gjør det mulig for flernasjonale selskaper å oppnå en skattefordel som nasjonale selskaper ikke har. På lang sikt har slike konkurransefordeler innvirkning på hvem som eier virksomhet. Flernasjonale selskaper har også den fordel at de kan la gode forretningsmuligheter med høy avkastning gå igjennom et datterselskap som ligger i et lavskattelend. Nasjonale selskaper kan selvsagt også opprette et datterselskap ute for slike formål, men det kan ta tid, og tid er ofte penger.

### 3. Hvordan gjør de det? Doble nederlandske smørbrød

For å forstå myndighetenes utfordringer i skattleggingen av store flernasjonale selskaper skal jeg her gjengi det mest omtalte eksemplet på internasjonal skatteplanlegging nemlig måten Google har organisert sin virksomhet på. Grunnen til at Google er kommet i fokus er ikke at det selskapet har gjort er veldig spesielt, men at måten de har organisert seg på er representativt for store flernasjonale selskaper og bygger på sentrale elementer i internasjonal skattejuss.

<sup>12</sup> Skattedirektoratets årsrapporter: [www.skatte-taten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Drive-bedrift/Aksjeselskap/Internprising/arsrapporter](http://www.skatte-taten.no/no/Bedrift-og-organisasjon/Drive-bedrift/Aksjeselskap/Internprising/arsrapporter)

---

... et kjernespørsmål er hvor aggressiv prisingen kan være før myndighetene griper inn.

---

<sup>13</sup> Armlengdeprinsippet i sktl § 13-1 kan tolkes i samsvar med OECD-retningslinjene for riktig pris i transaksjoner mellom bedrifter i interessefellesskap.

regler kombinert med bruk av datterselskaper i land assosiert med betegnelsen skatteparadis.

Selskapseksempelene over er ikke unntakstilfeller. Maffini og Mokkalas (2009) viser at flernasjonale bedrifter systematisk rapporterer høyere produktivitet (og dermed inntekt) i lavskatteland. Og internasjonale studier viser gjennomgående at flernasjonale selskaper har lavere lønnsomhet i høyskatteland enn nasjonale selskaper i samme næring.<sup>7</sup> Dette er også tilfelle for Norge. Balsvik et al. (2009) finner for eksempel at flernasjonale foretak i Norge har en profittmargin som ligger 1,5 til 4 prosentpoeng under sammenliknbare nasjonale foretak.<sup>8</sup> Egger, Eggert og Winner (2010) finner ved hjelp av et stort datasett med europeiske bedrifter at flernasjonale selskaper betaler 32% mindre i skatt i høyskatteland enn sammenliknbare nasjonale selskaper.

<sup>7</sup> Disse funnene er også interessante i lys av at internasjonale studier viser at flernasjonale selskaper har betydelig høyere produktivitet enn nasjonale selskaper. Se Head og Ries (2003) og Helpman et al. (2004).

<sup>8</sup> Dette er for øvrig i tråd med funnene til Langli og Saudagaran (2004).

<sup>9</sup> Slik sett innebærer aggressive internprisingsstrategier en viss sannsynlighet for etterligning og straff (jf modellen til Allingham og Sandmo (1972).

I fortsettelsen vil jeg redegjøre for hvordan flernasjonale selskaper reduserer sin skattebyrde gjennom skatteplanlegging. Det bør understrekes at det ofte er en gråson mellom helt lovlig skatteplanlegging og skatteunndragelse. Hvor denne grensen går kan være juridisk upløyd mark og havner derfor noen ganger i rettsystemet.<sup>9</sup>

## 2. Flernasjonale selskaper og skatteplanlegging

Flernasjonale selskaper kan i motsetning til nasjonale selskaper flytte overskudd til lavskatteland ved å utnytte forskjeller i nasjonale skattesystemer. De to mest brukte strategiene er internprising og tynn kapitalisering. Med tynn kapitalisering mener jeg at selskapet har svært mye gjeld i forhold til egenkapitalen. Ved å flytte gjeld til et datterselskap i et høyskatteland reduseres skattbar inntekt i høyskattelandet gjennom gjeldsfradraget for renter. Slik gjeldsflytting er lønnsom fordi skattebesparelsen i høyskattelandet er større enn en skatteforpliktelsen som oppstår i det långivende selskapet som typisk er skattemessig hjemmehørende i et lavskatteland.

Verdien av slik gjeldsflytting maksimeres hvis konsernledelsen lar lånet gis av et datterselskap (ofte kalt internbank eller finansielt senter) i et skatteparadis med nullskattevilkår. Skattebesparelsen blir i dette tilfellet lik verdien av skattebesparelsen i høyskattelandet dvs  $rD$ , hvor  $r$  er renten på lånet,  $D$  lånet og  $t$  er skattesatsen. I tillegg kan flernasjonale selskaper ha slingringsmonn til å bestemme renten på slike internlån bla fordi kan de argumentere for at lånet er prosjektrelatert og innebærer større risiko enn hva markedsrenten reflekterer. Det gjør strategien ekstra lønnsom.<sup>10</sup>

De fleste land beskytter seg mot tynn kapitalisering ved enten å ha eksplisitte regler for når et selskap har for høy gjeld, såkalte "thin capitalization rules", eller ved å bruke OECDs regleverk om at et lån må følge armlengdeprinsippet. Det siste innebærer at lån skal være gitt på markedsvilkår dvs. at låneavtalen kunne vært inngått av uavhengige parter i samme næring. Noen land som Tyskland og Østerrike, har eksplisitte regler for når et selskap har for høy gjeldsgrad.<sup>11</sup> I Norge benyttes armlengdestandarden, men vi har også implisitte regler for hvor grensene går for tynn kapitalisering i enkelte næringer basert på domsavsigelser.

Internprising omfatter prising av varer, tjenester, finansielle instrumenter og immaterielle verdier ved transaksjoner mellom beslektede selskaper. De fleste land benytter armlengdestandarden til OECD når man skal fastslå hva riktig pris er. I henhold til denne er riktig pris markedsprisen dvs. den pris to uavhengige parter ville avtalt. Det sier seg selv at det ofte kan vær vanskelig å finne markedsparalleller som kan bekrefte hva riktig pris er. Og dette er selvsagt enda vanskeligere når man skal prissette immaterielle aktiva som

Hvor denne grensen går kan være juridisk upløyd mark og havner derfor noen ganger i rettsystemet.

<sup>10</sup> I Norge hjemles tynn kapitaliseringsjusteringer i Sktl. § 13-1 og OECDs armlengdestandard. Rettspraksis med hensyn til tilsidesettelse av kapitalstruktur for skatteformål finnes for eksempel i Rt. 1940, s 598 Forenbo-dommen.

<sup>11</sup> Se Ruf og Schindler (2012) for en litteraturoversikt om tynn kapitalisering.

I 2003 inngikk Google Inc. i USA en kostnadsdelingsavtale med sitt heleide og nyopprettede datterselskap Google Ireland Holdings.<sup>14</sup> Datterselskapet var registrert og hadde adresse i Irland, men siden selskapet ble ledet på styrenivå fra Bermuda sier regelverket i de fleste land at selskapet da er skattemessig hjemmehørende på Bermuda. Selskaps-skatten på Bermuda er null. Kostnadsdelingsavtalen gav Google Ireland Holdings retten til å kunne selge Googles søke- og markedsføringstjenester vederlagsfritt i Europa, Midtøsten og Afrika mot at selskapet skulle bære utviklingskostnader i forhold til disse geografiske områdenes andel av globalt salg.

Kostnadsdelingsavtalen ble gjenstand for disputt med skattemyndighetene i USA, men ble i 2006 godkjent gjennom en såkalt "Advanced Pricing Agreement". Slike avtaler er unntatt offentligheten, og det er derfor ikke mulig å danne seg en formening om avtalen feilpriset transaksjonen. Google Ireland Holdings lisensierte deretter ut sine rettigheter til sitt datterselskap Google BV som er registrert og skattemessig hjemmehørende i Nederland. Google BV lisensierte videre rettighetene til sitt datterselskap Google Ireland Ltd. som er skattemessig hjemmehørende i Irland. Google Ireland Ltd. lisensierte så disse rettighetene til datterselskaper i Europa, Midtøsten og Afrika og har siden mottatt store inntekter fra denne lisensieringen samt fra direkte salg til kunder. Selskapsstrukturen er gjengitt i Figur 1.

Poenget med denne strukturen er å få overført mesteparten av inntektene fra salg i Afrika, Europa og Midtøsten til Google Ireland Holding som er skattemessig hjemmehørende i Bermuda (hvor selskapskatten er null). Datterselskapene i disse landene betaler store royaltybeløp til Google Ireland Ltd. og disse er skattemessig fradragsberettiget slik at selskapene har beskjedene overskudd.<sup>15</sup> Likeledes er royaltybetalingen fra Google Ireland Ltd. til Google BV (Nederland) så stor at heller ikke i Google Ireland Ltd. har et stort skattbart overskudd. Google kunne ikke ha overført inntektene i Google Ireland Ltd. direkte til Google Ireland Holding (Bermuda) fordi da ville det påløpne kildeskatt i Irland på royaltybeløpet. Derfor overfører man først royaltybeløpet til Google BV som er et selskap i EUs indre marked og som derfor er fritatt for kildeskatt i Irland. Nederland er valgt som mottaker fordi Nederland ikke iligger kildeskatt på royalty som går til Bermuda. Derfor er Nederland et svært attraktivt sted for slike gjennomstrømningsinntekter.

14 Fremstillingen i fortsettelsen bygger på Kleinbard (2012).

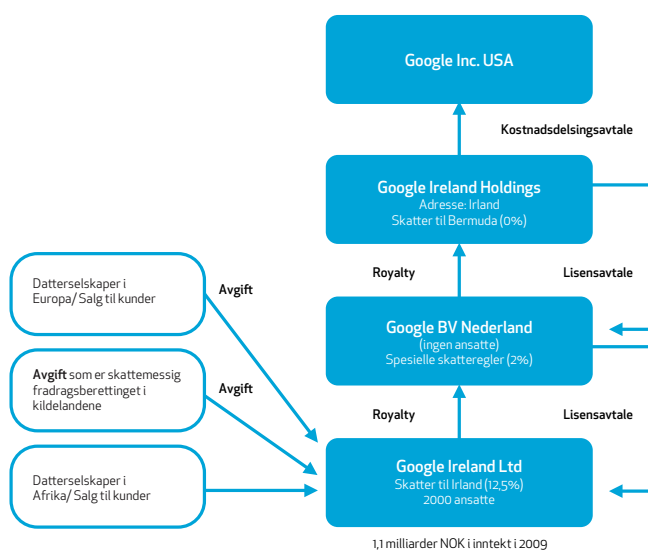
Poenget med denne strukturen er å få overført mesteparten av inntektene...

15 Det er ikke kjent hva de 2000 som er ansatt i Google Ireland Ltd. jobber med. Trolig jobber noen av de med forskning og utvikling i forbindelse med kostnadsdelingsavtalen med Google Inc., mens andre jobber med salg (se Kleinbard, 2012).

FIGUR 1.

Google BV (Nederland) er osten i smørbrødet og ligger mellom Google Ireland Holdings (Bermuda) og Google Ireland Limited (Irland) som er "smørbrødkivene"

Datterselskaper i Midtøsten/Salg til kunder



<sup>16</sup> [http://www.businessweek.com/magazine/content/10\\_44/b4201043146825.htm](http://www.businessweek.com/magazine/content/10_44/b4201043146825.htm)

<sup>17</sup> Dette spørsmålet er omtalt som "utbytteforholdet" i Transocean-saken.

I utøvelsen av jussen er det viktig at skattleggingen baserer seg på lovens formål...

Nederland tar seg betalt for ikke å legge kildeskatt ved å legge en liten skatt på differensen mellom royaltybeløpet som Google BV mottar og det som sendes videre til Google Ireland Holding. Denne skatten er gjenstand for forhandlinger og avtalen mellom Google og nederlandske skattemyndigheter er ikke offentlig kjent. I sum betalte Google 2,4% skatt årlig i periode 2007-2009 av sine inntekter utenfor USA i følge Bloomberg Business Week Magazine.<sup>16</sup>

#### 4. Noen avsluttende merknader

Et interessant spørsmål er om norske selskaper flernasjonale selskaper kunne benyttet et liknende opplegg som Google. Norske selskaper kan overføre utbytte skattefritt til Nederland fordi fritaksmetoden gjelder i EUs indre marked. Det sentrale er derfor om norske skattemyndigheter - dersom de visste at utbytte fra et selskap som er skattemessig hjemmehørende i Norge skulle videresendes via et nederlandsk selskap ut av EØS-området - ville ilagt kildeskatt på utbyttet i Norge. Dette spørsmålet skal rettslig prøves i den såkalte Transoceansaken.<sup>17</sup> Utgangspunktet for skatteavtalene er at kildelandet har beskatningsretten. Hvis flernasjonale selskaper i Norge kan overføre utbytte til selskapsaksjonær ut av EØS-området via for eksempel Nederland, uten at det påløper kildeskatt i Norge, betyr det at kildeprinsippet uthules. Slik sett fører i så fall jussen til at skattefundamentet i Norge blir smalere enn hva det ellers kunne vært, noe som svekker skattesystemets effektivitetsegenskaper.

Tilpasningen til Google viser at flernasjonale selskaper kan unngå å betale kildeskatt, dels fordi noen land har rettsregler som undergraver kildeprinsippet, og dels fordi de flernasjonale selskapene kan flytte overskudd til lavskattelend gjennom tynn kapitalisering og ulike strategier for internprising. I tillegg finnes det eksempler på at samme inntekt eller kostnad klassifiseres ulikt mellom land noe som åpner for arbitrasjemuligheter. Slike forhold er utfordrende nok, men et tilleggsmoment er at det er svært kostbart rent administrativt å håndheve armlengdestandarden for skattemyndighetene.

I utøvelsen av jussen er det viktig at skattleggingen baserer seg på lovens formål og/eller økonomisk substans snarere enn rettslig form. Det er ikke lett å få det til med mindre man har omgåelsesregler som kan benyttes til å avgjøre den økonomiske substansen i internasjonale transaksjoner. Og det er et åpent spørsmål om det er mulig å lage en slik liste som ikke uthules.

Siden flernasjonale selskaper har så store muligheter til å unngå skattlegging i forhold til nasjonale selskaper kan man spørre seg om forskjellen er blitt så stor at den røkter ved hele fundamentet for bedriftsbeskatningen. Sagt annerledes; hvorfor skal vi skattlegge innlandske selskaper hardere enn flernasjonale selskaper? Og er det mulig å få til like vilkår i skattleggingen? Svaret på det siste spørsmålet avhenger om man kan få til endringer i de rettsreglene som i dag åpner for de tilpasningene jeg har beskrevet ovenfor. Dette avhenger også av at land som for eksempel Nederland, ikke ser seg tjent med å være gjenomstrømningssted for utbytte.

Provenytapet ved å avvikle selskapskatten for virksomheter på fastlandet er betydelig. For 2012 er det estimert budsjettallet for Norge ca 83 milliarder kroner. Samtidig er det klart at internetthandelen øker i betydning. Apple selger for eksempel en betydelig andel av sine produkter i Norge gjennom sin "Apple Store" som drives av Google Ireland Ltd. Selskapet betaler merverdiavgift i Norge av sitt salg her, men betaler ikke selskapskatt siden salget skjer fra selskapet i Irland. Øker denne type virksomhet i omfang taler det isolert sett for å øke merverdiavgiften som er den eneste skatten som implisitt kan fungere som en kildeskatt i slike tilfeller.

Noen av problemene jeg har skissert over er knyttet til internasjonal skattejuss og land som tilbyr seg å være gjennomstrømningssted og frihavn for flernasjonale selskapers overskudd. Disse problemene er skapt av internasjonale kapitalbevegelser mellom land med ulikt skattenivå. Frihandel har vært et internasjonalt fenomen i over 50 år, mens vi har hatt frie kapitalbevegelser i en mye kortere periode (i Norge fra 1992 da valutalovgivningen ble liberalisert). På samme måte som Verdens frihandelsorganisasjon har sin rolle i å ivareta handel mellom land viser problemene jeg har skissert over at vi trenger å tenke nytt når det gjelder de juridiske reglene knyttet til internasjonale kapitalbevegelser både på det nasjonale og internasjonale planet.

Kanskje har førstestatsadvokat Morten Eriksen i Økokrim (2012) og professor i skatterett Allison Christians (2012) ved McGill University, rett når de hevder at en juridisk fiksjonsindustri er i ferd med å ødelegge jussen (Eriksen, 2012; Christians, 2012). Et godt skattesystem er en av de viktigste bærebjelkene i velfungerende økonomier. Derfor er det viktig at substansen i transaksjoner vektlegges slik at ikke grunnlaget som optimal beskatningsteori har lagt for utvikling og velferd ødelegges.

På det internasjonale planet er utfordringene formidable. OECD har tradisjonelt sett vært koordinerende når det gjelder skatteavtaler. Samtidig er OECD de rike landenes talerør og problemstillingene er globale i sin natur. Mange av de landene som i dag bidrar til å underminere skattesystemets rolle i den globale økonomien, har sterke interesser i bevare "status quo". Slik sett er heller ikke FN et godt utgangspunkt. Hva som er sikkert er at vi trenger mer forskning på hva effektene av ulike skattebelastning mellom nasjonale og flernasjonale selskaper medfører.

---

...vi trenger å tenke nytt når det gjelder de juridiske reglene knyttet til internasjonale kapitalbevegelser...

---

## Referanser

Allingham, M.G. og Sandmo, A., (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics* 1, 323-338.

Balsvik, R., Jensen, S, Møen, J. og Tropina, , (2009). "Kunnskapsstatus for hva økonomisk forskning har avdekket om flernasjonale selskapers internprising i Norge." SNF Rapport 11/09.

Bauer, J.C., og Langenmayr, D., (2012). Sorting into outsourcing: Are profits taxed at Gorilla's arm's length. Forthcoming. *Journal of International Economics*.

Christians, A. (2012): "Legal circumventions: When does the form have to give way to the substance in tax matter?" Innlegg på konferansen Secercy, Vested Interests and Society, Norges Handelshøyskole. Innlegget er tilgjengelig på [http://pwyp.no/sites/all/files/3\\_Ms.Allison\\_Christians\\_Form\\_v\\_Substance\\_PWYPNorwayNOV12PDF\\_0.pdf](http://pwyp.no/sites/all/files/3_Ms.Allison_Christians_Form_v_Substance_PWYPNorwayNOV12PDF_0.pdf)

Egger, P., Eggert, W., og Winner, H., (2010). Saving taxes through foreign ownership. *Journal of International Economics* 81, 99-108.

Eriksen, M., (2012). Vil jurister ødelegge jussen? *Skatterett* 3 (31), 179 – 185.

Karinsky, T. og Riedel, N., (2009). Corporate taxation and the choice of patent location with multinational firms. Oxford University Centre for Business Taxation. Working paper 08/20

Kleinbaird, E.D., (2011). "Stateless Income". *Florida Tax Review* 11 (9), 700-770.

Grubert, H., Goodspeed, T. og Swenson, D., (1986). Studies in International Taxation chap. Explaining the low taxable income of foreign controlled companies in the United States, 237 – 270. University of Chicago Press.

Head, K., og Ries, J., (2003). Heterogeneity and the FDI versus export decisions of Japanese manufacturers. *Journal of the Japanese International Economies* 17, 448-467.

Helpman, E., Melitz, M.J., Yeaple, S.R., (2004). Export versus FDI with heterogeneous firms. *American Economic Review* 94, 300-316.

Langli J.C. og Saudagaran, S.M., (2004). Taxable Income Differences Between Foreign and Domestic Controlled Corporations in Norway. *European Accounting Review* 13(4), 713-41.

Maffini, G. og Morkas, S., (2009). Profit-shifting and measure of productivity of multinational firms. Oxford University Centre for Business Taxation. Working paper 09/20.

Ruf, M. og Schindler, D., (2012). Debt shifting and thin-capitalization rules – the German experience and alternative approaches. NHH Discussion Paper RRR 06.



Advokaters taushetsplikt:

# England og Wales

**Tim Daniel** - Partner, Edwards Wildman Palmer UK LLP

**Antonio Suarez-Martinez** - Partner, Edwards Wildman Palmer UK LLP

**Henry Stewart** - Associate, Edwards Wildman Palmer UK LLP

Ifølge anke dommer Goff er "advokaters taushetsplikt en meget nødvendig ting og ikke noe som kan settes til side uten videre". Hans kommentar er fortsatt en gyldig beskrivelse av hvordan advokaters taushetsplikt behandles i dag, bortimot trettitre år senere, men hva betyr dette i praksis i en tid der loven under visse omstendigheter krever fremleggelse av informasjon for offentlige myndigheter?

Kortversjonen er at taushetsplikten forblir særdeles robust i England og Wales, med meget få og snevre unntak!. Dommere vil nødvendigvis fritta et dokument fra taushetsplikt uten god grunn. Juridiske rådgivere er fortsatt beskyttet av taushetsplikt under de fleste omstendigheter hvor det er krav om innrapportering til offentlige organer. Med dette er ikke hele historien.

## Generell regel

Det generelle prinsippet at fortrolig kommunikasjon mellom klient og juridisk rådgiver (eller mellom klient eller juridisk rådgiver og en tredjepart) er taushetspliktig dersom denne faller innenfor en av to kategorier: fortrolig juridisk rådgivning og fortrolig prosedyremateriell. Sammen definerer disse rekkevidden av advokaters taushetsplikt:

- (a) Fortrolig juridisk rådgivning omfatter dokumenter utarbeidet for det hovedformål å gi eller innhente juridiske råd. Dette dekker kommunikasjonsforløpet mellom klient og advokat for dette formål.
- (b) Fortrolig prosedyremateriell omfatter dokumenter utarbeidet for det hovedformål å gi eller innhente juridiske råd eller samle bevismaterie med henblikk på rettergang eller i tilknytning til verserende eller pågående rettergang. Det kan dekke kommunikasjon mellom klient eller advokat og en tredjepart, forutsatt at hovedformålet er som angitt.

Det grunnleggende rettsprinsippet bak advokaters taushetsplikt ble uttrykt av justitiarius Taylor i *R v Derby Magistrate's Court, ex p B* [1996] 1 AC 487, hvor han uttalte at "en mann må kunne konsultere sin advokat i fortrolighet, siden han ellers vil kunne holde tilbake halve sannheten. Klienten må være sikker på at det han forteller sin advokat i fortrolighet aldri vil bli avslørt uten hans samtykke".

Begge former for advokaters taushetsplikt inneholder et krav om at dokumenter må, for å være omfattet av taushetsplikt, være fortrolige (men det er en fortrolighetspresumpsjon hva angår kommunikasjon mellom advokat og klient – *Minter v Priest* [1930] AC 558). Dersom et dokument er offentlig tilgjengelig kan det ikke være taushetspliktig. Imidlertid kan taushetsplikt opprettholdes etter fremleggelse av et dokument for et begrenset antall tredjeparter, hvis slik fremleggelse fant sted under den uttrykkelige forutsetning at dette ikke skal videreformidles til andre.



Oversatt av Knut Engedal. Engelsk original tittel: "Legal Professional Privilege: England and Wales"

<sup>1</sup> Denne artikkelen fokuserer på taushetspliktens implikasjoner for forretningsverdenen, og behandler ikke vikningene av barneloven av 1989 eller ekteskapsloven av 1973.

Advokaters taushetsplikt er, mer enn kun en bevisregel, en materiell regel. Den kommer derfor til anvendelse både under rettergang og i andre sammenhenger, så som etterforskning og informasjonsforespørsler fra offentlige myndigheter (R (representert ved Morgan Grenfell & Co Ltd) v Special Commissioners of Income Tax [2003] 1 AC 563).

Så snart det er fastlagt at et forhold omfattes av advokaters taushetsplikt kan taushetsplikten ikke settes til side av domstolen av hensyn til noe annet grunnleggende rettsprinsipp, som fastslått av det britiske overhuset i Derby Magistrates, en straffesak hvor overhuset ikke ville oppheve taushetsplikten med hensyn til en tidligere mordmistenkts kommunikasjon med sin advokat for å bidra til forsvaret av en annen mistenkt.

Dersom klienten er et selskap kan domstolen tolke dette som en snevrere gruppe individer for taushetspliktsformål. I saken Three Rivers District Council m.fl. v The Bank of England [2004] UK HL 48 var f. eks. 'klienten' kun den interne komiteen bestående av tre overordnede ansatte (BIU) som var etablert for å undersøke en bestemt sak. All kommunikasjon mellom andre bankansatte og BIU eller mellom andre ansatte og advokatene ble ikke ansett for å være fortrolig juridisk rådgivning. Selv om 'klienten' vanligvis er lett identifiserbar er begrepet 'klient' ikke fullstendig definert av domstolene ennå, og dette kan i seg selv gi opphav til vanskeligheter og uklarheter.

Et annet hensyn er at dersom kommunikasjon finner sted for et av formålene av relevans for advokaters taushetsplikt, samt for andre separate formål (f. eks. en intern gransking), vil ikke advokaters taushetsplikt nødvendigvis komme til anvendelse. Dette skjedde i saken Waugh v British Railways Board [1980] AC 521, hvor en intern rapport var utarbeidet med henblikk på rettergang, men også for å muliggjøre iverksettelse av hensiktsmessige sikkerhetstiltak. Domstolen kom til at rettergang ikke var rapportens hovedformål, slik at denne ikke var taushetspliktig.

#### **Sedvanerettslige unntak**

Et unntak fra begge former for advokaters taushetsplikt som kommer til anvendelse ved straffbare/svikaktige handlinger ble første gang fastslått i R v Cox & Railton (forente saker) (1884-85) LR 14 QBD 153, og deretter anvendt på sivilrettslig svik i Williams v Quebrada Railway, Land and Copper Company [1885] 2 Ch 751. Prinsippet er best oppsummert i Kuwait Airways Corporation v Iraqi Airways Corporation [2005] EWCA Civ 256, hvor ankesdommer Longmore uttalte at "dersom en person rådfører seg med en advokat i den hensikt å fremme en straffbar handling er kommunikasjonen mellom klienten (eller hans representant) og advokaten ikke omfattet av advokaters taushetsplikt, uavhengig av om advokaten bevisst bidrar til å fremme vedkommende straffbare hensikt".

Det er viktig å merke seg at siden taushetsplikten beskytter klienten (Wilson (1792) 4 Term Rep. 753, sitert i Derby Magistrates) er det klientens handlinger, og ikke advokatens, som gir opphav til disse unntakene.

- (a) R v Cox & Railton er et eksempel på at unntaket opphevet advokatens taushetsplikt, selv om advokatens opptreden var "uklanderlig", siden klienten misbrakte den legitime beskyttelsen for eget svikaktig formål.
- (b) Motsatt ble det i Randolph M Fields v Watts (CA), 22. januar 1986, hevdet at advokaten hadde opptrådt svikaktig, mens klienten var uskyldig, slik at deres kommunikasjon forble gjenstand for taushetsplikten.

---

Domstolen kom til at rettergang ikke var rapportens hovedformål, slik at denne ikke var taushetspliktig.

---

- (c) Dersom både advokat og klient er uskyldige, og brukes som "verktøy" av en bedrager (som i *R v Central Criminal Court, ex p Francis & Francis* [1989] AC 346, 394 (HL)), kan imidlertid unntaket komme til anvendelse og taushetsplikten falle bort.

Unntaket vil kun gjelde for dokumenter som inngår i, eller gir råd som fremmer, det svikaktige/straffbare formål (*Derby & Co Ltd v Weldon* (No 7) [1990] 1 WLR 1156). Dette innbefatter kommunikasjon som forbereder den svikaktige gjerning, samt også etterfølgende kommunikasjon dersom denne har som formål å forsøke å skjule utbyttet (*R v Central Criminal Court, ex p Francis & Francis* [1989] AC 346, 394 (HL)).

For at unntaket for straffbar/svikaktig handling skal komme til anvendelse er det påkrevet med faktisk straffbart/svikaktig formål (*Crescent Farm (Sidcup) Sports Ltd v Sterling Offices Ltd* [1972] Ch 553) eller uhederlighet (snarere enn "manglende opprettholdelse av god etisk standard" (*Gamlen Chemical Company (UK) v Rochem Ltd* (No 2) [1980] 124 SJ 276 (CA)). *Barclays Bank plc v Eustice* [1995] 1 WLR 1238 (CA) utvidet denne testen ytterligere, og konkluderte med at unntaket kom til anvendelse i tilfelle klanderverdig atferd som er "såvidt skammelig at grunnleggende rettsprinsipper fordrer" fremleggelse av angjeldende dokumenter. Kommentatorer har trukket denne sistnevnte avgjørelsen i tvil, men den har blitt etterlevd (for eksempel *The David Agmashenebeli* [2002] EWHC 104 (Admlty)). 'Skammelighetsprinsippet' fra *Barclays Bank* ble også anvendt på et styremedlems overtredelse av sin lojalitetsplikt i *BGGP Managing Partner Limited & Others v Babcock and Brown Global Partners* [2010] EWHC 2176 (Ch).

I *Gamlen* understreket ankesdommer Goff, som nevnt i denne artikkelens innledning, at "advokaters taushetsplikt [er] en meget nødvendig ting og ikke noe som kan settes til side uten videre". Beviskravet for å oppheve taushetsplikten er derfor forholdsvis strengt. En som søker å få taushetsplikten opphevet er ikke pålagt å overbevise domstolen om at det er sannsynlighetsovervekt for at en påstand om svik vil føre frem (*Derby & Co v Weldon* (No 7)), men det er påkrevet med bevis som tilsynelatende støtter påstanden (*O'Rourke v Darbishire* [1920] AC 581 (HL)) eller en "tilsynelatende velfundert påstand" (*Barclays Bank v Eustice*).

*Kuwait Airways Corporation v Iraqi Airways Corporation* [2005] EWCA Civ 256 differensierer mellom de to ovennevnte standardene, og antyder at dersom det foreligger "frittstående og uavhengig" bevis for svik er det tilstrekkelig med en tilsynelatende berettiget påstand, mens dersom påstanden om svik er omtvistet eller inngår i tvistegjenstanden er en tilsynelatende meget velfundert påstand en forutsetning for å oppheve taushetsplikten.

## EU-granskinger

I Storbritannia er kommunikasjon med en intern konsernadvokat (forutsatt at denne finner sted for det relevante hovedformål (snarere enn generell overholdelse av rettlige krav, risikostyring eller ledelse)) omfattet av samme taushetspliktsregler som kommunikasjon med en ekstern juridisk rådgiver.

Så er ikke tilfelle i de fleste EU-land, og i *Akzo Nobel Chemicals Ltd and Akros Chemicals v European Commission* (C-550/07 P) [2010] 5 CMLR 19 kom EU-domstolen til at kommunikasjon med konsernadvokat ikke ville være taushetspliktig hva angår granskning foretatt av EU-kommisjonen. Mens nasjonale domstoler fremdeles anvender nasjonale regler i forbindelse med granskinger utført av nasjonale myndigheter, vil kun kommunikasjon med eksterne advokater for det formål å ivareta klientens rett til å forsvare seg være taushetspliktig under granskinger foretatt av EU-organer.

---

... kommunikasjon  
med konsernadvokat  
ikke ville være  
taushetspliktig...

---

### Lovfestede unntak

Det alminnelige prinsipp med hensyn til lovfestede unntak fra taushetsplikt er at domstolen ikke vil innfortolke noe unntak, siden det foreligger en "sterk presumpsjon mot at parlamentet hadde til hensikt å la en lovbestemmelse virke slik at den forringer en eksisterende materiell rettighet" (Thanki, *The Law of Privilege*, 4.79). Dette prinsippet ble formulert i *R v Secretary of State for the Home Department, ex p Simms* [2000] 2 AC 115 (HL), og videreført av dommer Hoffmann i *R (Morgan Grenfell)*. For å tilsidesette denne presumpsjonen antyder Thanki at uttrykkelig støtte (i form av "klar ordlyd eller nødvendig implikasjon") er påkrevet.

Thanki benytter saken *McE v Prison Service of Northern Ireland* [2009] 1AC 908 (HL) for å illustrere nødvendig implikasjon. Overhuset kom til at det var høyst usannsynlig at parlamentet, ved utformingen av del II av lov om regulering av etterforskningsfullmakter av 2000 (RIPA), ikke var oppmerksom på implikasjonene av skjulte overvåkningsfullmakter hva angår advokaters taushetsplikt. I denne saken var overhuset innstilt på å akseptere at fullmaktene utgjorde et implisert lovfestet unntak fra taushetsplikten, siden parlamentet ikke spesifikt unntok taushetspliktig kommunikasjon fra det som kan gjøres til gjenstand for overvåkning.

Imidlertid angir innenriksdepartementets reglement for hemmelig overvåkning (<http://www.homeoffice.gov.uk/publications/counter-terrorism/ripa-forms/code-of-practicecovert>) at særlig godkjenning vil være påkrevet for overvåkning som kan forventes å avdekke taushetspliktig kommunikasjon. Videre står det i reglementets punkt 4.23 at "Dersom offentlige myndigheter forsettlig tilegner seg kunnskap om forhold som omfattes av advokaters taushetsplikt, kan de benytte denne kunnskapen til å motvirke trusselen som ledet dem til å tilegne seg denne, men kunnskapen kan ikke fremlegges for domstolene. Offentlige myndigheter bør se til at kunnskap om forhold som omfattes av advokaters taushetsplikt, uavhengig av om denne tilegnes med eller uten forsett, oppbevares separat fra politi og påtalemyndighets etterforsknings- og straffesaksdokumentasjon." Selv om en offentlig myndighet kan benytte RIPA til å fange opp taushetspliktig kommunikasjon under enkelte (meget snevert definerte) omstendigheter er det derfor uhyre lite sannsynlig at denne kan fremlegges for domstolene. Domstolen ble ikke bedt om å avgjøre spørsmålet om fremleggelse for domstolene i *Re McE*, men ankesdommer Hope drøftet hvorvidt taushetspliktig kommunikasjon kan fremlegges og uttalte, på generell basis, at "grunnleggende rettferdighetsregler er et vektig argument for å trekke den motsatte konklusjon".

Ethvert lovfestet (eller annet) unntak fra advokaters taushetsplikt kan angripes på grunnlag av Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen, enten i henhold til artikkel 6 (retten til en rettferdig rettergang) hva angår fortrolig prosedyremateriell eller artikkel 8 (retten til respekt for privatliv og familieliv) hva angår fortrolig juridisk rådgivning. Artikkel 6 angir en absolutt rett, hvilket innebærer at intet unntak kan rettferdiggjøres dersom denne kommer til anvendelse. Derimot kan det under visse omstendigheter gjøres unntak fra artikkel 8 (når påkrevet i et demokratisk samfunn for å ivareta visse allmenne hensyn).

### Skatt

- (a) I *R (Morgan Grenfell)* kom overhuset til at i fravær av klar ordlyd som angir et unntak fra advokaters taushetsplikt, kommer fullmakten i skatteforvaltningsloven av 1970, s20(1), til å utstede pålegg om fremleggelse av informasjon og dokumenter som vedrører skatteplikt, ikke til anvendelse på dokumenter som omfattes av advokaters taushetsplikt.

---

Ethvert lovfestet  
(eller annet) unntak  
fra advokaters  
taushetsplikt  
kan angripes på  
grunnlag av Den  
europeiske menne-  
skerettighetskon-  
vensjonen...

---

- (b) Dette er uttrykkelig lovfestet i finansloven av 2008, s36, som i § 23 angir at informasjonspålegg i henhold til §§ 1 og 2 ikke kommer til anvendelse på dokumenter som omfattes av advokaters taushetsplikt. § 28 inneholder en liknende bestemmelse om fullmakt til ransaking av forretningslokaler. I tilfelle tvist om hvorvidt dokumentene er taushetspliktige må disse imidlertid like fullt overleveres, men oppbevares i en forseglet, ugjennomsiktig beholder i påvente av at en særdomstol avgjør deres status.
- (c) En bør merke seg at advokaters taushetsplikt kun beskytter klienten, og ikke kommer til anvendelse på juridisk rådgiver i vedkommendes rolle som skattyter (R v Inland Revenue Commissioners ex p Taylor (No 2) [1990] STC 379 og R v Inland Revenue Commissioners ex p Lorimer [2000] BTC 257).

### Hvitvasking av penger og terrorvirksomhet

- (a) Både lov om utbytte av straffbare handlinger av 2002 (POCA) og lov om terrorisme av 2000 (TACT), som endret ved lov om terrorismebekjempelse, kriminalitet og sikkerhet av 2001, gjør innrapporteringsunntakelser til straffbare handlinger (POCA, s330, og TACT, s21A). Disse innebærer at unnlatelse av å innrapportere mistanke om hvitvasking av penger eller terrorvirksomhet er straffbart, hvilket vil innbefatte skatteunndragelse hva hvitvasking av penger angår.
- (b) Imidlertid åpner begge lover for at juridiske rådgivere kan påberope seg taushetsplikt dersom de handler innenfor rammen av denne. POCA, s330(6)(b), angir at det ikke er begått noen straffbar handling dersom en person "er en profesjonell juridisk rådgiver og vedkommende informasjon eller annet materiell har kommet ham i hende under omstendigheter som er omfattet av taushetsplikt". Dette omhandles mer detaljert i s330(10), men i praksis er det som angis der en gjenspeiling av kravene til advokaters taushetsplikt. Det skal særlig bemerkes at lov om utbytte av straffbare handlinger av 2002 og forskrift om hvitvasking av penger av 2003, endringsvedtak av 2006 (SI 2006/308), i kraft siden 21. februar 2006, utvider retten til å påberope seg taushetsplikten i henhold til POCA, s330, til andre profesjonelle rådgivere (regnskapsførere, revisorer eller skatterådgivere), forutsatt at disse mottar informasjonen under omstendigheter som er omfattet av taushetsplikt. Dette gjelder kun dersom samme kommunikasjon med en advokat ville ha vært taushetspliktig.
- (c) TACT, s21A(5)(b), gir en liknende mulighet for å påberope seg taushetsplikt ved unnlatelse av å innrapportere kunnskap eller mistanke om at en person har begått en terrorhandling i henhold til s21A, og denne hjemmelen er også utvidet til å omfatte andre relevante profesjonelle rådgivere gjennom en endring innført ved forskrift av 2007 om endring av lov om terrorisme av 2000 og lov om utbytte av straffbare handlinger av 2002 (S.l. 2007/3398).
- (d) Det er viktig å merke seg at unntaket for straffbare/svikaktige handlinger fremdeles kommer til anvendelse i denne situasjonen, slik at enhver kommunikasjon som forbereder eller fremmer hvitvasking av penger eller terroristaktivitet ikke omfattes av advokaters taushetsplikt. De relevante bestemmelser i TACT eller POCA vil derfor la en juridisk rådgiver foreta fremleggelse uten at dette innebærer overtredelse av vedkommendes taushetsplikt overfor sin klient. Dersom fremleggelse finner sted er det i henhold til POCA, s333, og TACT, s21D, straffbart å opplyse om det faktum at informasjon er innrapportert dersom dette trolig vil være til skade for eventuell

---

... unnlatelse av å innrapportere mistanke om hvitvasking av penger eller terrorvirksomhet er straffbart ...

---

---

Imidlertid kan det oppstå en interessant debatt i fremtiden med hensyn til om revisorer eller advokater som gir råd om skattespørsmål kan ha unnlatt å overholde POCA dersom det i ettertid fastslås at deres klient har begått ulovlig skatteunndragelse.

---

etterforskning. Selv om POCA, s333(3), tilsynelatende gir en advokat rett til å påberope seg taushetsplikten, under omstendigheter som er omfattet av denne, dersom vedkommende anklages for straffbar innrapporteringsunnlattelse i henhold til POCA, bortfaller denne beskyttelsen dersom dette skjer "i den hensikt å fremme et straffbart formål". Videre kan man ikke påberope seg taushetsplikten ved anklage om straffbar innrapporteringsunnlattelse i henhold til TACT.

- (e) En bør også merke seg at advokaters taushetsplikt ikke i seg selv kan påberopes dersom en anklages for å være skyldig i en av de sentrale straffbare forholdene i POCA, s327-329, og det har blitt antydnet at det i mange tilfeller kan anses som tryggere å foreta en fortrolig fremleggelse fremfor å løpe den større risiko forbundet med unnlatt fremleggelse. Imidlertid indikerer den engelske advokatforeningens retningslinjer at dette kan være en "rimelig unnskyldning" for å unnlate en hjemlet fremleggelse:

"Dersom du foretar en hjemlet fremleggelse kan dette påberopes dersom du anklages for å være skyldig i en sentral hvitvaskingsovertredelse.

Du er imidlertid forhindret fra å fremlegge dersom din kunnskap eller mistanke er basert på taushetspliktig informasjon og advokaters taushetsplikt ikke er bortfalt på grunn av unntaket for straffbar/svikaktig handling. Advokatforeningen er av den oppfatning at du vil ha en rimelig unnskyldning for ikke å foreta en hjemlet fremleggelse og derved ikke vil begå noen hvitvaskingsovertredelse."

Til syvende og sist er fremdeles omstendighetene der en juridisk rådgiver i England og Wales kan være pålagt å fremlegge taushetspliktige dokumenter til motparten ved rettergang, eller til en offentlig myndighet, svært snevre. Domstolene er opptatt av å opprettholde beskyttelsen av advokaters taushetsplikt, som er basert på sentrale og grunnleggende rettsprinsipper. Imidlertid er det spesifikke unntak fra dette utgangspunkt, både fastsatt ved lov og der kommunikasjon omfattes av unntaket for straffbar/svikaktig handling. Domstolene ser også ut til å være opptatt av å la taushetsplikten være forbeholdt advokater. Imidlertid kan det oppstå en interessant debatt i fremtiden med hensyn til om revisorer eller advokater som gir råd om skattespørsmål kan ha unnlatt å overholde POCA dersom det i ettertid fastslås at deres klient har begått ulovlig skatteunndragelse.

Edwards Wildman Palmer UK LLP  
15. mars 2013

# En advokats plikt til å sikre fortrolige klientopplysning i henhold til amerikansk rett

Av J. Christopher Jensen

J. Christopher Jensen er næringslivsadvokat og partner i Cowan, Liebowitz & Latman, P.C. Han bidro til denne artikkelen som frivillig advokat for International Senior Lawyers Project.

## Det juridiske rammeverk for beskyttelse av fortrolige klientopplysninger

I USA er en advokats plikt til å bevare taushet om klientopplysninger hovedsakelig basert på regler om advokaters etiske opptreden. Regel 6.1(a) i den amerikanske advokatforeningens standardbestemmelser om advokatferd (ABA-standard), som med visse modifikasjoner er innført i de fleste jurisdiksjoner i USA, spesifiserer at:

- (a) En advokat skal ikke avdekke informasjon i tilknytning til oppdrag på vegne av en klient med mindre klienten gir sitt informerte samtykke, slik fremleggelse er implisitt tillatt for å utføre oppdraget eller slik fremleggelse er tillatt i henhold til avsnitt (b).

Unntakene fra denne etiske plikt til ikke å avdekke fortrolige klientopplysninger er angitt i regel 1.6(b):

- (b) En advokat kan avdekke informasjon i tilknytning til oppdrag på vegne av en klient i den grad advokaten rimeligvis anser det påkrevet for:
- (1) å forhindre rimelig sikker død eller betydelig legemsbeskadigelse,
  - (2) å forhindre klienten fra å begå en straffbar handling eller svik som med rimelig sikkerhet vil påføre en annens økonomiske interesser eller eiendeler betydelig skade, og som klienten har benyttet eller benytter advokatens tjenester til å fremme,
  - (3) å forhindre, avdempe eller avhjelpe at en annens økonomiske interesser eller eiendeler påføres betydelig skade som med rimelig sikkerhet vil oppstå, eller har oppstått, som følge av klientens straffbare handling eller svik, og som klienten har benyttet advokatens tjenester til å fremme,
  - (4) å innhente juridisk råd om advokatens overholdelse av herværende regler,
  - (5) å etablere et krav eller en anførsel på vegne av advokaten i en tvist mellom advokaten og klienten, å etablere et forsvar mot en straffetiltale eller et sivilt krav mot advokaten basert på opptreden som klienten var involvert i, eller for å ta til motmæle mot påstander i noen rettergang vedrørende advokatens opptreden på vegne av klienten,
  - (6) å overholde en annen lovbestemmelse eller etterkomme et domstolspålegg, eller
  - (7) å avdekke og løse interessekonflikter som har sitt utspring i advokatens bytte av arbeidsgiver eller endringer i et firmas sammensetningen eller eierforhold, men kun dersom de avdekkede opplysninger ikke innebærer brudd på advokatens taushetsplikt eller på andre måter skader klientens interesser.



...regler om advokaters etiske opptreden.

Oversatt av Knut Engedal. Engelsk original-tittel: "A lawyer's obligation to safeguard confidential client information under U.S. Law"

Regel 6.1(c) pålegger advokaten å gjøre en rimelig innsats for å forhindre utilsiktet eller urettmessig fremleggelse av, eller urettmessig tilgang til, informasjon i tilknytning til oppdrag på vegne av en klient.

Disse etiske reglene iligger både en negativ plikt til å unnlate å bruke eller fremlegge fortrolige klientopplysninger og en positiv plikt til å sikre fortrolige klientopplysninger i klientens interesse.

I tillegg til disse etiske reglene er fremleggelse av fortrolig kommunikasjon mellom advokat og klient, samt av materiale utarbeidet av advokat, unntatt fra fremleggelse i rettergang i alle jurisdiksjoner i USA.

Advokatens taushetsplikt unntar enhver fortrolig kommunikasjon som finner sted mellom personer som kan påberope seg slik taushetsplikt, for det formål å innhente eller gi klienten juridisk bistand, fra fremleggelse (den amerikanske advokatlovens § 68, 3. versjon). Denne taushetsplikten stammer fra engelsk sedvanerett, hvor engelske domstoler utviste motvilje mot å pålegge advokater å bryte kodeksen mellom gentlemen ved å tvinge dem til å fremlegge opplysninger deres klienter hadde meddelt dem i fortrolighet.

Den moderne amerikanske taushetsplikt beskytter klienten, ikke advokaten, og det tilligger primært klienten å avgjøre hvorvidt taushetsplikten skal frafalles. Resonnementet bak taushetsplikten er at fortrolighet er påkrevet fordi en ærlig og åpen drøftelse mellom advokaten og hans klient er nødvendig for at advokaten skal kunne yte tilfredsstillende juridisk bistand.

Når klienten er et selskap eller en annen organisasjon med rettslig status omfatter advokatens taushetsplikt fortrolig kommunikasjon mellom advokaten og representanter for organisasjonen som rimeligvis har behov for å kjenne til kommunikasjonen for å kunne opptre på vegne av organisasjonen. Enkelte domstoler i USA har benyttet en "kontrollgruppetest" for å fastlegge hvem som er omfattet av taushetsplikten. Denne testen er basert på at taushetsplikten er begrenset til kommunikasjon fra personer i organisasjonen som har myndighet til å kontrollere organisasjonens policy og foreta handlinger basert på advokatens råd.

Amerikansk lovgivning om advokatens taushetsplikt og frafall av slik taushetsplikt er kompleks og ligger utenfor rammen av denne drøftelsen. Under noen omstendigheter kan advokatens taushetsplikt involvere rettigheter som for amerikanske statsborgere er garantert i henhold til den amerikanske grunnloven. Dette inntreffer hovedsakelig i forbindelse med forsvar mot straffetiltale, hvor fortrolig kommunikasjon mellom advokat og klient kan være beskyttet av den grunnlovsfestede rett til å nekte selv-inkriminering i henhold til det femte grunnlovstillegget og retten til effektiv advokatbistand i henhold til det sjettede grunnlovstillegget.

Advokatens taushetsplikt beskytter kun fortrolig kommunikasjon mellom advokaten og hans klient for det formål å innhente eller gi juridiske råd. Advokatens taushetsplikt kommer ikke til anvendelse på alle fortrolige klientopplysninger i en advokats besittelse. Klientdokumenter eller andre klientopplysninger i advokatens besittelse er ikke underlagt slik taushetsplikt med mindre innholdet omfattes av definisjonen av en kommunikasjon mellom advokat og klient.

Bevis- og sivilprosesslovgivningen i USA anerkjenner også en rett til ikke å fremlegge ma-

---

Advokatens taushetsplikt kommer ikke til anvendelse på alle fortrolige klientopplysninger i en advokats besittelse.

---



teriale utarbeidet av advokat. Retten til å unnlate fremleggelse av materiale utarbeidet av advokat har til hensikt å beskytte mot fremleggelse av advokatens tanker og mentale inntrykk, snarere enn klientopplysningers fortrolighet som sådan.

## B. Unntakene fra taushetsplikten

I henhold til unntakene i ABA-standardens regel 6.1(b) kan en advokat bruke eller fremlegge fortrolig informasjon når dette er pålagt ved lov, etter at advokaten tar rimelig hensiktsmessige skritt for å påberope seg at informasjonen er taushetspliktig eller på annen måte beskyttet mot fremleggelse. Dersom en advokat mottar et pålegg om å legge frem dokumenter eller en rettslig anmodning om fortrolige klientopplysninger, må advokaten påberope seg enhver rimelig holdbar innsigelse mot vedkommende forsøk på å innhente fortrolige klientopplysninger dersom fremleggelse ville være til ulempe for klienten og klienten ikke har gitt sitt samtykke. Dersom domstolen fastslår at informasjonen ikke er taushetspliktig og at fremleggelse er rettslig påkrevet, tilsidesetter dette en advokats etiske plikt til ikke å bruke eller fremlegge fortrolige klientopplysninger i henhold til ABA-standardens regel 1.6(b)(6) eller dens lokale ekvivalent.

En advokat har også tillatelse, med enkelte lokale variasjoner, til å bruke eller fremlegge fortrolige klientopplysninger når advokaten rimeligvis er av den oppfatning at slik bruk eller fremleggelse er påkrevet for å forhindre rimelig sikker død eller betydelig legemsbeskadigelse eller er påkrevet for å forhindre en straffbar handling eller svik som kan forårsake betydelig økonomisk skade. Se ABA-standardens regel 1.6(b)(1) og (2). Enkelte jurisdiksjoner i USA har innført en tidligere, mer restriktiv, regel som kun tillater fremleggelse dersom advokaten er av den oppfatning at klientens straffbare handling kan forventes å medføre nært forestående død eller legemsbeskadigelse. Over 40 delstater har nå innført den nyere versjonen av ABA-standardens regel 1.6(b)(2), som tillater fremleggelse for å forhindre betydelig økonomisk skade.

Sytten delstater tillater også fremleggelse for å avhjelpe tidligere og fullført økonomisk svik og enkelte delstater pålegger endog advokatfremleggelse i hvert fall i enkelte tilfeller av svik fra klientens side. Dette er i strid med den mer allment aksepterte regelen som kun tillater fremleggelse fra advokatens side for å forhindre fremtidige eller videreførte svikaktige eller straffbare handlinger og beskytter advokatens kunnskap eller informasjon vedrørende klientens handlinger i fortiden som taushetspliktig.

Før bruk eller fremleggelse av informasjon i henhold til disse unntakene må advokaten, dersom mulig, gjøre en innsats i god tro for å overtale klienten til å avstå fra å foreta handlingen. Dersom klienten allerede har handlet må advokaten råde klienten til å advare offeret eller foreta andre handlinger for å forhindre, avhjelpe eller avdempe skaden. Advokaten må også informere klienten om advokatens mulighet til å bruke eller fremlegge informasjonen.

## C. Amerikanske ligningsmyndigheters fullmakter

Den amerikanske skatteloven gir den amerikanske føderale skatteetaten (IRS) lovhjemmel til å utferdige pålegg for å avklare hvorvidt en selvangivelse er korrekt, for å utarbeide en alternativ selvangivelse når selvangivelse ikke er levert eller for å fastslå en persons eventuelle skatteplikt. Den amerikanske skattelovens § 7602 gir IRS spesifikk hjemmel til å utstede tre typer pålegg: (1) pålegg om fremleggelse av regnskapsmaterieell og andre opplysninger i dokumentform, (2) pålegg om forklaring fra angjeldende person og (3) pålegg om forklaring fra tredjeparter.

---

... pålegg om fremleggelse av regnskapsmaterieell ...

---

Påleggene fra IRS har ikke tvangskraft. Dersom skattyteren eller en tredjepart unnlater å imøtekomme pålegget må IRS be om en kjennelse fra en føderal distriktsrett som er verneting i saken, som så beordrer adressaten til å imøtekomme pålegget. For å oppnå en slik kjennelse må IRS påvise at undersøkelsene vil bli foretatt for et legitimt formål, at det som etterspørres kan være av relevans for nevnte formål, at informasjonen som søkes ikke allerede innehas av IRS og at forvaltningsprosedyrene angitt i den amerikanske skatteloven for utstedelse av pålegg er fulgt. En rettslig kjennelse som beordrer adressaten å imøtekomme pålegget kan påankes til den relevante føderale ankeinstans.

Dersom IRS allerede har henvist saken til det amerikanske justisdepartementet for etterforskning av eventuelle straffbare forhold kan IRS ikke utstede pålegg. I så tilfelle har justisdepartementet fullmakt til å utferdige enten innkallelse til tiltalejury eller andre informasjonsforespørsler i henhold til sin myndighet til etterforskning av eventuelle straffbare forhold.

Delstaters og kommuners ligningsmyndigheter vil typisk inneha liknende fullmakter, i henhold til delstatslovgivningen, til å utstede pålegg og beordre skattyter til å fremlegge informasjon.

I henhold til de etiske reglene omtalt ovenfor kan en advokat ikke etisk fremlegge informasjon om opphavet til midler som er innestående på advokatens klientkonto, med mindre klienten samtykker i slik fremleggelse. Imidlertid må en advokat imøtekomme et IRS-pålegg eller liknende juridisk pålegg med mindre advokaten kommer til at det kan fremsettes en aktverdig innsigelse mot pålegget. Dersom advokaten kommer til at fremleggelse av informasjonen ikke kan beordres på grunn av f. eks. advokaters taushetsplikt er advokaten etisk forpliktet til å ta til motmæle mot pålegget gjennom relevante rettergangsskritt, og til kun å fremlegge vedkommende informasjon når domstolen beordrer dette.

---

IRS har lyktes i å ta til motmæle mot argumentet, fra dem som markedsfører skatteparadisopplegg...

---

Rekkevidden av advokatens taushetsplikt ved skattegransking er en komplisert emne, og de rettslige standarder for slik fremleggelse er ikke klare. I etterkant av den senere tids finansskandaler i USA har IRS gjort mer aggressiv bruk av sin påleggsfullmakt til å innhente informasjon fra personer som driver svikaktig skatteplanlegging. Domstolene har respondert ved i økende grad å snevre inn rekkevidden av advokatens taushetsplikt i skattesammenheng. Flere domstoler har f. eks. nylig konkludert med at advokatens taushetsplikt ikke omfatter kommunikasjon i forbindelse med utarbeidelse av en klients selvangivelse. Enkelte av disse domstolene har ansett utarbeidelse av selvangivelse for å være en regnskaps- eller forretningstjeneste, snarere enn juridisk rådgivning. Andre domstoler har kommet til at fordi en utfylt selvangivelse var adressert til IRS kan informasjon som ble benyttet til å utarbeide denne ikke ha vært formidlet i fortrolighet, og derfor ikke være taushetspliktig.

IRS har lyktes i å ta til motmæle mot argumentet, fra dem som markedsfører skatteparadisopplegg, om at deltakende skattyters identitet er beskyttet av advokaters taushetsplikt. Domstolene vil sjelden anse en klients identitet for å være taushetspliktig, fordi denne ikke anses for å utgjøre en kommunikasjon, hvilket er en av forutsetningene for advokaters taushetsplikt. Det kan imidlertid være omstendigheter der domstolene vil stadfeste en taushetsplikt dersom en kommunikasjon allerede er fremlagt og klientens identitet vil være siste ledd i en kjede som identifiserer kommunikasjonen som ellers ville være taushetspliktig.

Myndighetene kan få bukt med taushetsplikten ved hjelp av unntaket for straffbare handlinger og svik som er drøftet ovenfor, dersom de kan påvise at klienten drev med svikak-

tige eller straffbare handlinger når vedkommende søkte råd fra advokat, at klienten planla slike handlinger når vedkommende kommuniserte med sin advokat eller at klienten begikk svikaktige eller straffbare handlinger etter at vedkommende mottok råd fra sin advokat. Deretter må myndighetene også påvise at advokatens bistand ble innhentet for å fremme den svikaktige eller straffbare handling. Domstolene vil ofte avgjøre hvorvidt myndighetene har påvist dette ved å foreta en gjennomgang av advokat-klientmateriellet bak lukkede dører (uten advokatenes tilstedeværelse). Unntaket for straffbare handlinger og svik vil normalt ikke bli påberopt av IRS som grunnlag for fremleggelse av kommunikasjon som ellers ville vært taushetspliktig, men benyttes i økende grad av føderale og delstatlige påtalemyndigheter ved etterforskning og påtale i straffesaker.

Rekkevidden av advokatens taushetsplikt i skattesaker er fremdeles gjenstand for en del kontrovers og debatt i USA. Det er imidlertid liten tvil om at det i de senere år har blitt vanskeligere for en skattyter å forhindre fremleggelse av sin identitet eller annen fortrolig informasjon i vedkommendes advokats besittelse.

---

... vanskeligere  
for en skattyter  
å forhindre  
fremleggelse av  
sin identitet ...

---

# Publish What You Pay NORWAY

Publish What You Pay Norge er den norske delen av det globale Publish What You Pay-nettverk som består av over 650 organisasjoner fra over 70 land. Vi arbeider for større finansiell åpenhet i utvinningsindustrien, slik at ressursrike land, både fattige og rike, kan få tilgang til egenkapital for utvikling som fremmer en bærekraftig framtid, demokrati og menneskerettigheter.

Publish What You Pay Norge  
Brugata 1  
0186 Oslo

[post@publishwhatyoupay.no](mailto:post@publishwhatyoupay.no)  
[www.publishwhatyoupay.no](http://www.publishwhatyoupay.no)

ISBN 978-82-93212-06-5

Publish What You Pay Norge © 2013