

Høringsnotat

**Forslag om unntak i advokaters taushetsplikt
på skatte- og avgiftsområdet**

1. Innledning

Finansdepartementet foreslår at det tas inn bestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven om at advokater uten hinder av taushetsplikt skal ha plikt til å gi skatte- og avgiftsmyndighetene opplysninger om klienters pengeoverføringer, innskudd og gjeld, deposita og andre mellomværender på deres klientkonti, eventuelt andre konti som disponeres av advokaten. Det samme skal gjelde for andre tredjeparter som har lovbestemt taushetsplikt om denne type opplysninger.

Formålet med forslaget er å hindre at illojale skattytere og avgiftspliktige kan unngå skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll ved at pengeoverføringer går via konti tilhørende advokater og andre tredjeparter med lovbestemt taushetsplikt, eventuelt å oppbevare midler på konti tilhørende slike tredjeparter.

2. Bakgrunn

Skatte- og avgiftssystemet bygger på at de skatte- og avgiftspliktige selv i stor grad skal gi alle opplysninger som kan ha betydning for deres skatte- og avgiftsplikt. For å kunne gjennomføre en korrekt skatte- og avgiftsfastsettelse er det en forutsetning at de skatte- og avgiftspliktige lojalt følger opp sin opplysningsplikt etter skatte- og avgiftsregelverket. I tillegg til opplysninger fra den skattepliktige / avgiftssubjektet selv, innhenter skatte- og avgiftsmyndighetene en stor mengde opplysninger fra tredjeparter.

Skattyter og avgiftssubjekt skal for det første gi opplysninger av betydning for skatte- / avgiftsfastsettelsen ved innlevering av selvangivelse, omsetningsoppgave osv. I tillegg har de en omfattende plikt til å gi opplysninger på forespørsel fra skatte- og avgiftsmyndighetene (såkalte kontrollopplysninger). Skattyter og avgiftssubjekt har plikt til å legge fram alle opplysninger om faktiske forhold og sivile rettsforhold som er relevante for avgjørelsen av skatte- og avgiftsplikten.

Mange skattytere og avgiftssubjekt benytter seg av rådgivende tjenester fra blant annet advokater ved gjennomføringen av sivilrettslige disposisjoner. Dette er disposisjoner som ofte får skattemessig og avgiftsmessig betydning. Advokater har taushetsplikt om forhold som de får kjennskap til i kraft av sin stilling. Når advokaten har taushetsplikt, får dette også betydning for i hvilken form skattytere og avgiftssubjekt har plikt til å legge fram de samme opplysningene.

På ligningsområdet skal tredjeparter i mange tilfelle gi opplysningene ukrevd, det vil si uten at skatte- og avgiftsmyndighetene krever det. Slike tredjepartsopplysninger utgjør hoveddelen av ligningsmyndighetenes såkalte grunnlagsdata, og er en nødvendig forutsetning for forhåndsutfylling av selvangivelsen for personlige skattytere. Videre er det en rekke bestemmelser i ligningsloven kapittel 6 som oppstiller en plikt for ulike tredjeparter til å gi opplysninger etter krav fra ligningsmyndighetene. Advokater har i dag ikke en særskilt plikt til å gi tredjepartsopplysninger om forhold de har blitt kjent med i sin advokatvirksomhet.

For å kunne fastsette korrekt skatt og avgift, er det særlig viktig for skatte- og avgiftsmyndighetene å få opplysninger knyttet til pengeoverføringer. Viktige spørsmål for skatte- og avgiftsfastsettelsen er ofte knyttet til identifikasjon av reell kontrahent og kontroll av beløpenes størrelse. Det er også viktig å få vite om eksistensen av midler og andre mellomværender, som tilhører skattyter eller avgiftssubjektet. Dette er opplysninger som skatte- og avgiftsmyndighetene i utgangspunktet får fra banker og andre finansinstitusjoner. I situasjoner hvor pengeoverføringer og oppbevaring av midler skjer i en annen enn skattyters navn, som for eksempel via / på en advokats klientkonto, vil ikke bankene ha opplysninger om de reelle underliggende forhold, det vil si hvilken klient advokaten opptrer på vegne av.

Fram til en høyesterettsdom fra desember 2010, inntatt i Rt. 2010 side 1638, har det fra skatte- og avgiftsmyndighetenes side vært antatt at pengeoverføringer som er skjedd til eller fra klienter gjennom konti som en advokat har rådighet over, i utgangspunktet ligger utenfor det som kan anses som advokatvirksomhet, og dermed utenfor det som omfattes av taushetsplikten for advokater. Skatte- og avgiftsmyndighetenes erfaring er at dette er opplysninger som advokater tidligere normalt la fram. I dommen uttalte Høyesterett blant annet at det å besørge overførsel av penger til eller fra klienter over klientkontoen, kan inngå som et helt ordinært ledd i en advokats egentlige advokatvirksomhet, og dermed vil overføringen omfattes av taushetsplikten.

Det har følgelig blitt et økende problem for skatte- og avgiftsmyndighetene at de ved kontroll av om opplysningsplikten for skatte- og avgiftspliktige følges, ikke lenger kan innhente opplysninger fra klientkonti om pengeoverføringer mv. Fordi skatte- og avgiftsmyndighetene i dag ikke har bestemmelser som hjemler innhenting av opplysninger som faller inn under advokaters taushetsplikt, vil det for skattytere og avgiftssubjekt som bevisst ønsker å forlede skatte- og avgiftsmyndighetene være mulig å holde tilbake opplysninger som de plikter å gi, uten at skatte- og avgiftsmyndighetene har noen mulighet til å få tak i de relevante opplysningene. Dette gir en svært uheldig rettssituasjon.

Skatteunndragelsesutvalget foreslo i NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser å innføre en hjemmel i ligningsloven om at skatterådgivere – herunder advokater – med nærmere angitte unntak plikter å legge fram opplysninger i samme utstrekning som skattyteren selv plikter å legge disse fram. Bakgrunnen for forslaget var at utvalgets flertall uttalte at selv om de ikke er uenig i at det i utgangspunktet er nødvendig med vern omkring advokaters taushetsplikt, er taushetspliktens gjennomslagskraft på skatte- og avgiftsområdet for sterk. Etter flertallets syn ville skatte- og avgiftspliktige, etter gjeldende regelverk, effektivt kunne avskjære myndighetenes tilgang til informasjon gjennom bruk av skatterådgivere, og da særlig advokater. Forslaget som fremmes i høringsnotatet her om en opplysningsplikt knyttet til pengeoverføringer og innestående midler vil være et betydelig mindre omfattende unntak i advokaters taushetsplikt.

I Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet (2011-2014) er advokaters taushetsplikt omtalt to steder, med tilhørende tiltak. I kapittel 7 om skatte- og avgiftskriminalitet er det pekt på at begrensninger i opplysningsplikten til skatte- og avgiftsmyndighetene under henvisning til rekkevidden av advokaters taushetsplikt, gir en mindre effektiv skattekontroll. Det er derfor inntatt som et tiltak (nummer 39) at Finansdepartementet skal foreta en gjennomgang av problemstillinger knyttet til advokaters taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet og at regelverksendringer skal vurderes. Videre er det, i kapittel 2 om politiets og påtalemyndighetens arbeid mot økonomisk kriminalitet (tiltak nummer 9), uttalt at Regjeringen skal vurdere om det er behov for regelendringer for så vidt gjelder adgangen for politi og påtalemyndighet til å få opplysninger om blant annet transaksjoner til og fra klientkonti.

Justisdepartementet er i ferd med å oppnevne et lovutvalg som skal utarbeide forslag til nytt regelverk for advokater og andre som yter rettshjelp, og herunder foreta en bred vurdering av reglene om advokaters taushetsplikt. Utvalget må ta hensyn til Finansdepartementets arbeid med forslag til endringer knyttet til advokaters taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet. For det tilfelle at advokatlovutvalgets forslag til regulering av taushetsplikten går lengre (altså at mindre skal være taushetsbelagt) enn forslaget som fremmes her, vil lovutvalgets forslag få betydning også for rekkevidden av advokaters taushetsplikt på skatte- og avgiftsområdet.

3. Gjeldende rett

3.1 Advokaters taushetsplikt

3.1.1 Straffeloven

Innholdet i og rekkevidden av advokaters taushetsplikt er ikke direkte lovregulert, men kommer til uttrykk flere steder i lovverket. Den sentrale lovbestemmelsen som

forankrer advokaters taushetsplikt er straffeloven § 144. Bestemmelsen slår fast at advokater eller deres foresatte som "rettstridig åpenbarer hemmeligheter, som er dem betrodd i stillings medfør, straffes med bøter eller med fengsel i inntil 6 måneder". Det er kun opplysninger som er "betrodd i stillings medfør", som rammes av straffebudet. Det vil si at opplysningene må være tilflytt advokaten som ledd i utøvelse av virksomhet som omfattes av den egentlige advokatvirksomhet, for at de skal være taushetsbelagte. Videre har bestemmelsen en rettsstridsreservasjon. Følger det av annen lovgivning at advokaten har opplysningsplikt – og det er klart forutsatt at denne skal gå foran taushetsplikten – vil oppfyllelse av denne ikke være straffbar etter straffeloven § 144.

3.1.2 Prosesslovgivningen

Advokaters taushetsplikt kommer også indirekte til uttrykk i prosesslovgivningen. Tvisteloven § 22-5 har regler om bevisforbud for betroelser gitt til nærmere bestemte yrkesutøvere. Første ledd bestemmer at retten ikke kan ta imot bevis fra bl.a. advokater, leger, prester om noe som er betrodd dem i deres stilling. Tilsvarende regler finnes i straffeprosessloven § 119. På samme måte er det gjort fritak i bestemmelsene om plikt til utlevering av dokumenter i sivile saker og for beslag i straffesaker, jf. tvisteloven § 21-5 og straffeprosessloven § 204 første ledd og § 210. I bestemmelsene i prosesslovgivningen er det ikke, som i straffeloven § 144, inntatt noen rettsstridsreservasjon. I juridisk teori er det likevel lagt til grunn at bestemmelser som gjør unntak fra taushetsplikten, når det klart er forutsatt at unntaket skal gå foran taushetsplikten, eller bestemmelsene direkte pålegger yrkesutøvere med profesjonstaushetsplikt å gi opplysninger, går foran bestemmelsene i prosesslovgivningen, jf. bl.a. Andenæs 2009 side 218.

3.1.3 Rettspraksis

Av rettspraksis som sier noe om innholdet i advokaters taushetsplikt er særlig to avgjørelser fra Høyesterett relevante. I avgjørelse inntatt i Rt. 2008 side 645 den såkalte Frick-saken, uttrykte Høyesterett følgende i premiss (47) om bevisforbudet i straffeprosessloven § 119:

"(47) Ankeutvalget kan imidlertid ikke se at lagmannsretten har gitt uttrykk for noen uriktig lovtolkning når den har uttalt at pengeoverføringer som er skjedd til eller fra klienter gjennom kontoer som advokaten har rådighet over, "i utgangspunktet" ligger utenfor det som kan anses som advokatvirksomhet. Som påpekt i Rt. 1999 side 911 er det bare "den egentlige advokatvirksomhet – juridisk bistand og rådgivning" som er omfattet av bevisforbudet i straffeprosessloven § 119. I tilfeller hvor en advokat driver eiendomsmegling eller formuesrådgivning eller bestyrer dødsbo, vil bevisforbudet i § 119 som utgangspunkt ikke gjelde for disse virksomhetene. Dersom det i forbindelse med

eiendomsmegling eller formuesrådgivning oppstår rettsspørsmål som oppdragsgiveren har behov for rådgivning om, vil imidlertid den juridiske rådgivning være omfattet av bevisforbudet i § 119. I tilfeller hvor en advokat driver eiendomsmegling eller formuesrådgivning eller bestyrer dødsbo, vil bevisforbudet i § 119 som utgangspunkt ikke gjelde for disse virksomhetene....”

Høyesterett har i dom inntatt i Rt. 2010 side 1638, kommet med uttalelser som utdyper dette. Høyesterett tok da stilling til om en pengeoverføring som skjer som en integrert del av en advokats egentlige advokatvirksomhet, er vernet av taushetsplikten, og om et eventuelt vern også omfatter navnet på en advokats klient. I tilknytning til det første spørsmålet er det i premiss (34) uttalt følgende:

”(34) Å besørge overførsel av penger til eller fra klienter over klientkontoen kan inngå som et helt ordinært ledd i en advokats egentlige advokatvirksomhet. Oppgjøret mellom partene i en rettsak eller et utenrettslig forlik vil for eksempel ofte skje over klientkontoen. Hensynene bak taushetsplikten tilsier at alle ledd i et ordinært advokatoppdrag omfattes av taushetsplikten, også transaksjoner. Dersom advokaten for eksempel skulle kunne gi opplysninger om størrelsen på beløpet som er overført, ville man ikke sjelden kunne slutte seg til innholdet i et forlik eller lignende, og det ville kunne uthule det vernet reglene om taushetsplikt er ment å gi.”

I avgjørelsen uttrykker Høyesterett at dersom det skulle vise seg at de rettslige rammer for å pålegge advokater å gi opplysninger om mulige straffbare forhold er for snevre, vil det være lovgivers oppgave å vurdere om rettstilstanden bør endres.

For så vidt gjelder det andre spørsmålet i saken, kom Høyesterett etter en samlet vurdering av en rekke kilder til at også navnet på en klient i et egentlig advokatoppdrag, må anses for å være omfattet av taushetsplikten.

3.1.4 Regler om god advokatskikk

Domstolloven § 224 først ledd første punktum slår fast at ”Advokatvirksomhet skal utøves i samsvar med god advokatskikk”. Bestemmelsens annet ledd sier at Den Norske Advokatforening kan utarbeide nærmere regler for hva som skal anses som god advokatskikk. Regler om advokatskikknormen er fastsatt i forskrift 20. desember 1996 nr. 1161 (advokatforskriften) kapittel 12. Forskriften punkt 2.3.2 slår fast at en advokat skal overholde den taushetsplikt som han er pålagt gjennom lovgivningen. Videre slås det fast at opplysninger advokaten blir kjent med i sitt virke som advokat, skal behandles fortrolig også når opplysningene ikke omfattes av hans lovbestemte taushetsplikt. Brudd på reglene er grunnlag for disiplinære følger for advokaten.

Reglene for god advokatskikk har også en internasjonal forankring, ved at de er harmonisert med reglene som den europeiske advokatorganisasjonen (CCBE) vedtok i 1988, CCBE Code of Conduct. CCBE-reglene er tiltrådt av medlemsforeningene i 31 europeiske land, blant dem Norge, og gjelder for advokatvirksomhet over landegrenser.

3.1.5 Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK)

Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK) eller dens tilleggsprotokoller gir ikke noe direkte vern mot inngrep i advokaters taushetsplikt. Konvensjonens artikkel 8 om retten til respekt for privatliv, bolig og korrespondanse gir likevel et indirekte vern for inngrep i advokaters taushetsplikt..

Den viktigste skranken mot kontrolltiltak som griper inn i advokaters taushetsplikt, både i straffesaker og i sivile saker er EMK artikkel 8. Artikkelen lyder:

” 1. Enhver har rett til respekt for sitt privatliv og familieliv, sitt hjem og sin korrespondanse.

2. Det skal ikke skje noe inngrep av offentlig myndighet i utøvelsen av denne rettighet unntatt når dette er i samsvar med loven og er nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til den nasjonale sikkerhet, offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd, for å forebygge uorden eller kriminalitet, for å beskytte helse, moral, eller for å beskytte andres rettigheter og friheter.”

Vernet etter artikkel 8 er formulert som et krav om respekt for de interesser, steder og gjenstander som den omfatter. Det er klart at advokatkorrespondanse faller inn under beskyttelsen etter artikkel 8 nr. 1, ”respekt for sin korrespondanse”. På bakgrunn av praksis fra Menneskerettsdomstolen (EMD) er det antatt at ”correspondence” dekker alle former for skriftlig kommunikasjon, herunder elektronisk lagret kommunikasjon. Vernet er ikke begrenset til korrespondanse om personlige forhold. Av avgjørelsen *Niemietz v. Germany* avsnitt 32 følger det at også arbeidsrelatert korrespondanse er vernet.

Beskyttelsen etter EMK artikkel 8 er ikke absolutt. Offentlig myndighet kan gjøre inngrep i de rettigheter som omfattes av bestemmelsens nr. 1 når det er i samsvar med loven, og det er ansett nødvendig i et demokratisk samfunn av hensyn til blant annet offentlige trygghet eller landets økonomiske velferd eller for å forebygge uorden eller kriminalitet, jf. bestemmelsens nr. 2.

3.1.6 EU/EØS-retten

Europarådet har i en rekommendasjon av 25. oktober 2000 om fri utøvelse av advokatvirksomhet, slått fast at alle nødvendige tiltak må tas for å sikre respekten for

fortroligheten i advokat-klient-forholdet, og at unntak fra dette prinsippet bare bør tillates når det er forenelig med rettsreglene. EF-domstolen har også i flere rettsavgjørelser framhevet viktigheten av at advokaters taushetsplikt overholdes. I avgjørelsene Akzo Nobel, Wouters og AM&S er det, som Skatteunndragelsesutvalget har uttalt i sin utredning NOU 2009:4 Tiltak mot skatteunndragelser, prinsipielle uttalelser om anerkjennelse av prinsippet om advokaters taushetsplikt i europeisk rettstenkning. Det uttales blant annet at enhver person uten hinder må ha adgang til å oppsøke advokat for å få uavhengige råd, og at taushetsplikten sikrer denne retten. Konfidensialiteten er videre en grunnforutsetning for advokaters utøvelse av sitt yrke og advokaters avgjørende rolle i rettssystemet.

3.1.7 Unntak fra taushetsplikten

Taushetsplikten for advokater gjelder ikke uten unntak. Som andre har advokater en opplysningsplikt når det gjelder å forhindre alvorlige forbrytelser, jf. straffeloven § 139, og for å forhindre at en som er uskyldig blir dømt eller tiltalt for en forbrytelse, jf. straffeloven § 172 og straffeprosessloven jf. bl.a. § 204 annet ledd.

Også ellers i lovgivingen er det gjort enkelte unntak fra advokaters taushetsplikt. Et slikt unntak er gjort i lov 6. mars 2009 nr. 11 om hvitvasking og terrorfinansiering mv. (hvitvaskingsloven). I loven er det innført en plikt for advokater til å rapportere til ØKOKRIM. Rapporteringsplikten går i utgangspunktet foran taushetsplikten til advokater, og er således en begrensning i taushetsplikten.

Etter lovens § 4 annet ledd nr. 3 har advokater rapporteringsplikt når de bistår eller opptrer på vegne av klienter ved planlegging eller utføring av finansielle transaksjoner eller transaksjoner som gjelder fast eiendom eller gjenstander med verdi over 40 000 kroner. Det følger videre av loven § 17 at rapporteringspliktige har en undersøkelsesplikt dersom de har "mistanke" om at en "transaksjon" har tilknytning til utbytte av en straffbar handling (herunder skatteunndragelser), eller forhold som rammes av straffeloven § 147a (terrorhandlinger), § 147b (terrorfinansiering) eller § 147c (oppfordring, rekruttering og opplæring til terrorhandlinger). "Transaksjoner" tolkes vidt, og er definert som enhver overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder.

Hvitvaskingsloven § 18 annet ledd begrenser advokaters rapporteringsplikt når det gjelder forhold som de har fått kjennskap til gjennom arbeidet med å fastslå klientens rettsstilling, eller forhold de har fått kjennskap til før, under eller etter en rettssak, når forholdet har direkte tilknytning til rettstvisten. Det fremgår av forarbeidene at unntaket ikke bør tolkes videre enn hensynet bak unntaket tilsier. Videre fremgår det at det sentrale innholdet i begrepet "fastslå klientens rettsstilling", for det første omfatter

advokaters arbeid med å tolke gjeldende rett. For det andre omfatter det advokatens vurdering av hvilke rettsregler som får anvendelse på faktiske forhold i den konkrete saken. Advokaters arbeid i andre sammenhenger omfattes ikke av unntaket, uavhengig av det omfattes av "rettshjelpsvirksomhet" etter domstollsloven § 218 eller ikke. Se nærmere om dette i Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) s. 59. Når det gjelder unntak for opplysninger mottatt "før" en rettssak må det foreligge en rimelig klar mulighet for en forestående rettssak for at unntaket fra rapporteringsplikt skal inntre, jf. samme proposisjon s. 58.

3.2 Ligningsloven

Skattyters opplysningsplikt og kontrollen av denne

I tillegg til de opplysninger som en skattyter ukrevd plikter å gi etter ligningsloven kapittel 4 primært i selvangivelsen med vedlegg, har skattyter etter § 4-10 også plikt til å gi opplysninger etter krav fra ligningsmyndighetene (kontrollopplysninger).

Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a pålegger skattyter en vid plikt til å legge fram opplysninger på forespørsel fra skatte- og avgiftsmyndighetene (kontrollopplysninger). Bestemmelsen oppstiller i utgangspunktet ingen andre begrensninger enn at opplysningen/dokumentet må ha betydning for skattyters ligning og kontrollen av denne. Dette innebærer at også personlige opplysninger, bedriftshemmeligheter m.v. vil omfattes av framleggelsesplikten, jf. Ot. prp. nr. 29 (1978-79) side 82.

Skattyter har således opplysningsplikt om faktiske og sivilrettslige forhold, herunder forretningstransaksjoner, pengeoverføringer og motivasjonsgrunnlaget for en valgt transaksjon, når disse opplysningene kan belyse ligningen. Skattyter vil også ha opplysningsplikt om vurderinger som er gjort ved transaksjonsvalget, planleggingen av transaksjonen og gjennomføringen av denne. Plikten omfatter i utgangspunktet bare faktiske opplysninger. Rene skatterettslige vurderinger som er foretatt av skattyteren selv eller andre omfattes ikke.

Når skattyter har benyttet seg av advokat ved gjennomføringen av handlinger som er av betydning for ligningen, vil det bero på rekkevidden av advokatens taushetsplikt om skattyter selv har plikt til å legge frem selve advokatkorrespondansen relatert til disse forhold. Forholdet mellom advokaters taushetsplikt og skattyters framleggelsesplikt er ikke nærmere regulert i skatte- og avgiftslovgivningen. I en avgjørelse fra Høyesterett inntatt i Rt. 2008 side 158 uttalte Høyesterett i et såkalt obiter-dictum at framleggelsesplikten etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a ikke omfatter "dokumenter som er undergitt taushetsplikt i skattyters interesse, som for eksempel korrespondanse med advokat eller revisor." På denne bakgrunn er det i dag lagt til grunn at ligningsmyndighetene er avskåret fra å kreve advokatkorrespondanse utlevert

fra skattyter etter denne bestemmelsen. Dette innebærer at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke kan kreve fremlagt opplysninger av betydning for ligningen som finnes i advokatkorrespondanse fra skattyter selv, etter ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a.

Etter § 4-10 nr. 1 bokstav b kan ligningsmyndighetene pålegge skattyter å gi adgang til kontroll gjennom befarings, besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør, opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv.

Etter ligningsloven § 4-10 nr. 2 har en bokføringspliktig skattyter plikt til å legge fram regnskapsbøker og dokumenter som nevnt i nr. 1 a uten hensyn til den taushetsplikt han er pålagt ved lov eller på annen måte. Når skattyteren som kontrolleres er underlagt en særlig taushetsplikt, f. eks. en advokat, vil dermed han eller hun ikke kunne vise til taushetsplikten når ligningsmyndighetene ber om innsyn i ligningsrelevant informasjon. Dette gjelder også når opplysningene som kreves fremlagt faller inn under den "egentlige advokatvirksomheten".

Ligningsloven § 4-10 nr. 3 pålegger skattyter en veilednings- og bistandsplikt.

I Prop. 141 L (2011-2012) er det foreslått nye kontrollbestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven. Ligningslovens kapittel 4 har i dag overskriften *Opplysningsplikt om egne forhold*, kapittel 5 har overskriften *Regnskapsplikt* og kapittel 6 har overskriften *Kontrollopplysninger og ligningsopplysninger fra tredjemann*. I Prop. 141 L (2011-2012) foreslås en annen inndeling av bestemmelsene, og derfor også nye overskrifter på disse kapitlene. Kapittel 4 foreslås å få følgende overskrift; *Opplysningsplikt for skattyter*, kapittel 5 følgende; *Opplysningsplikt for tredjepart* og kapittel 6 følgende; *Kontroll*.

Hovedinnholdet i ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav a foreslås videreført i forslag til ligningsloven § 6-1 *Kontrollopplysninger fra skattyter*, nr. 1. Forslaget innebærer at plikten for den skatte- og avgiftspliktige til å gi opplysninger utvides noe, blant annet ved at plikten knyttes til opplysningenes innhold og ikke til spesifikke dokumenter, og ved at plikten omfatter det å sammenstille opplysninger. Det framgår at departementet antar at forslaget ikke vil medføre større praktiske endringer.

Av forslag til ligningsloven § 6-1 nr. 3 fremgår det at den som kan pålegges å gi opplysninger etter § 6-1 har plikt til å legge fram opplysninger uten hensyn til den taushetsplikt vedkommende er pålagt ved lov eller på annen måte. Bestemmelsen tilsvarer ligningsloven § 4-10 nr. 2, jf. omtale ovenfor. Unntaket fra taushetsplikten i § 4-10 nr. 2 gjelder *bokføringspliktige* skattytere. Den foreslåtte bestemmelsen i § 6-1 nr. 3 vil gjelde for skatte- og avgiftspliktige generelt. Forslaget innebærer ingen endring for

rekkevidden av advokaters taushetsplikt, og dennes betydning for plikten til å gi opplysninger etter forslagene til § 6-1 og § 6-3.

Ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b om adgang til befaringsbesiktigelse, gjennomsyn mv. foreslås videreført i ligningsloven § 6-5 *Kontroll hos den opplysningspliktige*.

Bestemmelsen omfatter både kontroll hos skattyter selv og hos opplysningspliktige tredjeparter. I tillegg til adgangen til befaringsbesiktigelse, gjennomsyn mv. vil den opplysningspliktige etter § 6-5 ha plikt til å gi de samme opplysninger som etter bestemmelsene i forslagene til §§ 6-1 til 6-4.

Etter forslaget til nye kontrollbestemmelser er det ikke et vilkår for å foreta kontrollundersøkelser etter ny § 6-5 i ligningsloven og ny § 16-6 i merverdiavgiftsloven at det først er forsøkt innhentet kontrollopplysninger hos de opplysningspliktige.

Skatte- og avgiftsmyndighetene kan derfor velge om de ønsker å be om kontrollopplysninger eller om de ønsker å møte opp hos den opplysningspliktige. De opplysningspliktige plikter ikke å gi adgang til kontrollundersøkelse i deres private hjem, med mindre næringsvirksomhet utøves fra den næringsdrivendes private hjem.

Opplysningsplikt for tredjepart og kontroll av denne

Ligningsloven kapittel 6 regulerer tredjeparts plikt til å gi opplysninger ligningsmyndighetene. En vesentlig del av opplysningene skal gis ukrevd. Dette gjelder bl.a. § 6-2 hvor den som selv eller gjennom andre har utbetalt eller ytet en fordel som er omtalt i bestemmelsen plikter å levere lønns- og trekkoppgave, og § 6-4 nr. 2 hvor det fremgår at finansinstitusjoner, verdipapirforetak og pensjonskasser plikter å gi oppgave over innskuddskonto og lånekonti.

Videre er det en rekke bestemmelser i ligningsloven kapittel 6 som oppstiller en plikt for ulike tredjeparter til å gi opplysninger etter krav fra ligningsmyndighetene.

For forslaget som fremmes her er særlig ligningsloven § 6-4 relevant. Etter ligningsloven § 6-4 nr. 1, jf. forskrift 22. desember 1992 nr. 1190 om levering av ligningsoppgaver over innskudd og lån i banker, forsikringsselskaper mv., plikter banker, forsikringsselskaper, hypotek- og kredittforeninger, samvirkeforetak, spareforeninger, fonds- og aksjemeglere, finansieringsinstitusjoner og andre som har penger til forvaltning eller som driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring, ukrevd å gi oppgave over samtlige innskudd og utlån. Etter bestemmelsens nr. 3 plikter de samme institusjoner etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om midler som de har til forvaltning for navngitt person, bo, selskap eller innretning og om avkastning av midlene. Opplysningsplikten omfatter også opplysninger om underbilag og annen dokumentasjon til transaksjonene, herunder opplysninger om hvem som er parter i transaksjonene. De plikter også å gi opplysning om innskudds- og

gjeldskonti, deposita, formidling og andre mellomværender til ligningsmyndighetene per 1. januar hvert år, jf. § 6-4 nr. 2.

Ligningsloven § 6-15 gir i dag hjemmel for ligningsmyndighetene til å foreta kontroll hos alle tredjeparter som plikter å gi opplysninger etter ligningsloven. Kontroll kan foretas hos både private og offentlige myndigheter som har opplysningsplikt. Den opplysningspliktige skal legge fram regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter som har betydning for kontrollen. Når ligningsmyndighetene krever det, skal den opplysningspliktige eller en fullmektig for vedkommende være tilstede ved kontrollen og yte nødvendig veiledning og bistand og gi adgang til kontor- og bedriftslokaler, arkiver, mv., jf. § 6-15 nr. 2.

I Prop. 141 L (2011-2012) foreslår departementet å flytte bestemmelsene om tredjeparts opplysningsplikt til ligningsloven kapittel 5. Det foreslås at begrepene ”oppgave” og ”oppgaveplikt” blir erstattet av ”opplysning” og ”opplysningsplikt”, uten at dette er ment å medføre realitetsendringer. Forslagene innebærer i all hovedsak en videreføring av gjeldende rett.

Videre foreslås en generell bestemmelse i ligningsloven § 6-2 nr. 1 om kontrollopplysninger fra tredjepart. Forslaget innebærer en utvidelse både av hvem som plikter å gi opplysninger og av hvilke opplysninger som pliktes gitt. Etter bestemmelsen vil en tredjepart etter krav fra ligningsmyndighetene ha plikt til å gi alle opplysninger som kan ha betydning for noens ligning. For banker og finansinstitusjoner innebærer dette bl.a. at de vil ha plikt til å gi alle opplysninger som i dag omfattes av ligningsloven § 6-4 nr. 3.

Etter forslag til ligningsloven ny § 6-5 vil det også, slik det er etter ligningsloven § 6-15 i dag, være plikt til å gi skatte- og avgiftsmyndighetene adgang til kontor- og bedriftslokaler, arkiver mv. Se mer om forslaget til bestemmelse om kontroll hos opplysningspliktige i ligningsloven § 6-5 omtalt foran.

3.3 Merverdiavgiftsloven

Avgiftspliktiges opplysningsplikt og kontroll av denne

Merverdiavgift for omsetning og uttak av varer og tjenester i Norge skal innberettes ukrevd i terminvise omsetningsoppgaver til skattemyndighetene, jf. merverdiavgiftsloven §§ 15-1 til og med 15-9. Merverdiavgiftsloven § 15-1 åttende ledd fastsetter en alminnelig opplysningsplikt for avgiftssubjektet, tilsvarende plikten som følger av ligningsloven § 4-1.

Videre pålegger merverdiavgiftsloven § 15-11 første og annet ledd en opplysnings- og bistandsplikt når gir avgiftsmyndighetene krever det, samt at bestemmelsen gir adgang til å kreve utlevert dokumenter og foreta kontroll hos avgiftssubjektet mv. Et avgiftssubjekt skal uten opphold legge fram registrerte og dokumenterte regnskapsopplysninger, regnskapsmateriale og andre dokumenter av betydning for avgiftskontrollen når avgiftsmyndighetene krever det. Med dokumenter menes også elektroniske programmer og programsystemer. Avgiftssubjektet plikter å gi fullstendige opplysninger om forhold som myndighetene finner kan ha betydning for kontrollen. Det samme gjelder den som er ansvarlig for merverdiavgift ved innførsel av varer, den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd, samt tilbyder i forenklet registreringsordning. Sistnevnte tilbydere plikter å gi de opplysninger de til enhver tid har mulighet til å gi og som er av betydning for kontrollen, men tilbyderne pålegges ingen plikt til å føre dokumentasjon eller innrette sin virksomhet på noen bestemt måte, jf. Prop. 117 L (2010-2011) s. 54.

Det skal ytes nødvendig veiledning og bistand til avgiftsmyndighetene, og myndighetene skal gis adgang til befarings, besiktigelse, gjennomsyn av virksomhetens arkiver, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger med tilbehør og opptelling av besetninger, beholdninger av varer, råstoffer mv., jf. merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd. Dette tilsvarer ligningsloven § 4-10 nr. 1 bokstav b. Pliktene etter merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd pålegger imidlertid ikke bare den næringsdrivende selv, men også virksomhetens ansatte og andre tilknyttede personer. Veilednings- og bistandsplikten mv. gjelder tilsvarende for bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 tredje ledd, jf. merverdiavgiftsloven § 15-11 annet ledd i.f.

I motsetning til det som gjelder på skatteområdet, vikerplikten til å gi kontrollopplysninger etter merverdiavgiftsloven § 15-11 første ledd for avgiftssubjektets taushetsplikt.

Merverdiavgiftsloven § 15-11 tredje ledd pålegger også næringsdrivende som ikke har plikt til å levere omsetningsoppgave å gi de opplysninger om virksomheten som avgiftsmyndighetene krever.

På samme måte som etter ligningsloven vil avgiftsmyndighetene være avskåret fra å kreve framlagt informasjon som omfattes av advokaters taushetsplikt etter merverdiavgiftsloven § 15-11.

Tredjeparters opplysningsplikt og kontroll av denne

Tredjeparter har ikke plikt til å gi opplysninger ukrevd etter merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsloven kapittel 16 har regler om plikt for andre enn avgiftssubjektet til å gi kontrollopplysninger og kontrolloppgaver, etter krav. Blant annet er det i § 16-1

bestemmelser om plikt til å opplyse om forretningsforbindelser mv. og § 16-2 gir opplysningsplikt for finansinstitusjoner mv. Merverdiavgiftsloven § 16-2 om opplysningsplikt for finansinstitusjoner mv. tilsvarer i hovedsak ligningsloven § 6-4, jf. det som er sagt foran om denne. Etter merverdiavgiftsloven § 16-2 pliktes det etter pålegg bl.a. å gi opplysninger om navngitt næringsdrivendes midler som forvaltes, om avkastningen av disse, om innskudds- og gjeldskontoer, deposita og andre økonomiske mellomværender med navngitt næringsdrivende. Bestemmelsen gjelder kontrollopplysninger om næringsdrivende generelt, og ikke bare avgiftssubjekt.

Det er forutsatt at opplysningsplikten for finansinstitusjoner mv. i § 16-2 går foran alminnelig taushetsplikt.

Merverdiavgiftsloven gir i dag hjemmel for å foreta kontrollundersøkelse hos tredjeparter som har plikt til å gi opplysninger etter merverdiavgiftsloven § 16-1 og § 16-2, jf. § 16-1 fjerde ledd og § 16-2 tredje ledd, men ikke hos øvrige opplysningspliktige tredjeparter.

Foreslåtte endringer i merverdiavgiftsloven

I Prop. 141 L (2011-2012) foreslås tilsvarende endringer i merverdiavgiftsloven, som redegjort for ovenfor for så vidt gjelder ligningsloven. Dette innebærer at § 15-11 i merverdiavgiftsloven om avgiftspliktiges opplysnings- og bistandsplikt foreslås opphevet. Samtidig foreslås endringer i lovens kapittel 16 om *Kontrollopplysninger og -oppgaver fra andre enn avgiftssubjektet*. Overskriften foreslås endret til; *Kapittel 16. Kontroll*. I § 16-1 foreslås en bestemmelse om kontrollopplysninger fra avgiftssubjektet, tilsvarende forslaget til bestemmelse i ligningsloven § 6-1. Det vises til omtalen over av ligningsloven § 6-1 nr. 1 for så vidt gjelder forslag til § 16-1 første ledd, til omtalen av ligningsloven § 6-1 nr. 3 for forslag til merverdiavgiftsloven § 16-1 tredje ledd og til ligningsloven § 6-1 nr. 4 for forslag til merverdiavgiftsloven § 16-1 fjerde ledd. I § 16-1 annet ledd foreslås videreført bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 15-11 tredje ledd om at næringsdrivende som ikke har plikt til å levere omsetningsoppgave skal gi de opplysninger om virksomheten som avgiftsmyndighetene krever.

I § 16-2 foreslås en bestemmelse om kontrollopplysninger fra tredjepart. Bestemmelsen tilsvarer forslag til ligningsloven § 6-2 omtalt ovenfor, men bestemmelsen i ligningsloven § 6-2 nr. 2 om opplysningsplikt utenfor næringsvirksomhet pålegger opplysningsplikt i flere tilfeller enn forslaget til merverdiavgiftsloven § 16-2 annet ledd.

I merverdiavgiftsloven § 16-6 er det foreslått bestemmelser om kontroll hos den opplysningspliktige. Bestemmelsens innhold tilsvarer innholdet til forslag til ligningsloven § 6-5 om kontroll hos opplysningspliktige etter ligningsloven, se ovenfor for omtale av forslag til ligningsloven § 6-5.

4. Utenlandsk rett

4.1 Danmark

Den danske straffeloven § 152 slår fast at personer som virker eller har virket i offentlig tjeneste eller verv har taushetsplikt, og at de bryter taushetsplikten hvis de "...uberettiget videregiver eller udnytter fortrolige opplysninger, hvortil den pågældende i den forbindelse har fået kendskab....". I samme bestemmelse tredje ledd framgår det at en opplysning anses som fortrolig når den "...ved lov eller anden gyldig bestemmelse er betegnet som sådan eller når det i øvrigt er nødvendig at hemmeligholde den for at varetage væsentlige hensyn til offentlige eller private interesser."

Straffebudet regulerer i utgangspunktet ikke taushetsplikten for advokater, men det framgår av retsplejeloven § 129 tredje ledd at bestemmelsen får "...tilsvarende anvendelse på advokater...". Videre framgår det av retsplejeloven § 126 at en advokat skal "...udvise en adfærd der stemmer med god advokatskik.". Hva som ligger i "god advokatskik" er ikke lovregulert. For å finne det nærmere innholdet i begrepet vil det være naturlig å se hen til det danske Advokatrådets advokatetiske regler.

Utgangspunktet er at normen innebærer krav om taushetsplikt, og denne er bl.a. utdypet i de advokatetiske reglene punkt 5.1, hvor det framgår at en advokat skal "...behandle alle opplysninger, han som led i sit virke bliver bekendt med, fortroligt."

Videre er det også i dansk rett regler om forbud mot å ta imot forklaring fra advokater om opplysninger de har mottatt under utøvelse av sin virksomhet. Det følger av retsplejeloven § 170 første ledd, som gjelder både for sivilrettslig og strafferettslig rettergang, at "Mod dens ønske, som har krav på hemmeligholdelse, må vidneforklaring ikke afkreæves...forsvarere og advokater om det, som er kommet til deres kundskap ved udtøvelsen af deres virksomhed."

Retsplejeloven § 170 annet ledd gjør unntak fra forbudet mot å ta imot forklaring, etter en konkret interesseavveining. Av bestemmelsen følger at retten kan pålegge "...advokater, bortsett fra forsvarere i straffesager, at afgive vidneforklaring, når forklaringen anses for at være af afgjørende betydning for sagens utfald, og sagens beskaffenhed og den betydning for vedkommende part eller samfundet findes at berettigge til, at forklaring afkræves." Etter annet punktum kan imidlertid slikt pålegg "...i borgerlige sager ikke udstreækkes til, hva en advokat har erfaret i en retssag, som har været betroet ham til udførelse, eller hvori hans råd har været søgt".

I henhold til den danske skattekontrollloven har selvstendige næringsdrivende og alle juridiske personer opplysningsplikt overfor skattemyndighetene. Opplysningsplikt foreligger både i form av ukrevde innberetningsplikter og etter anmodning fra

skattemyndighetene. Etter skattekontrollloven § 6 har ervervsdrivende og juridiske personer plikt til å sende inn regnskapsmateriale og andre dokumenter som kan ha betydning for ligningen etter anmodning fra skattemyndighetene. Befinner regnskapsmaterialet seg hos tredjemann, skal materialet utleveres til skattemyndighetene selv om tredjemann har «tilbageholdsret» over materialet.

Utover å gi hjemmel for å kreve dokumentasjon for grunnlaget for skattyters egen ligning gir skattekontrollloven § 6 også mulighet for å innhente opplysninger til bruk for kontrollen med andre skattytere i forbindelse med en konkret lignings- eller kontrollsak¹. I en Høyesteretsdom fra 1981 hadde skattemyndighetene under en kontroll av en advokats ligning blitt oppmerksom på noen forhold vedrørende en av advokatens klienter, jf. skattekontrollloven § 6 stk. 1 og 3. Da materialet var lovlig innhentet etter skattekontrollovens regler uttalte Høyesteret, ”at den for advokater gældende tavshedspligt ikke kan føre til en begrænsning i anvendelsen af de omhandlede lovbestemmelser ,...”.

I følge Den juridiske vejledning 2012-2, som gis ut av det danske Skatteministeriet og gir uttrykk for Skatteministeriets oppfatning av gjeldene rett, viker de generelle taushetspliktbestemmelsene som er omfattet av straffelovens §§ 152-152 e for skattekontrollovens opplysningsbestemmelser. Å utlevere relevante opplysninger etter pålegg fra skattemyndighetene anses ikke som uberettiget videreformidling av opplysninger eller utnyttelse av fortrolige opplysninger².

Skatteministeriet har ved Skatterådet i notat av 30. september 2005 foretatt en gjennomgang av forståelsen av utleveringsplikten i skattekontrollloven § 6. Skatterådet redegjør blant annet for hvilket materiale rådgivere plikter å utlevere til skattemyndighetene. Skatterådet uttaler at skatteligningen skal baseres på autentiske opplysninger, dokumenter og forklaringer, og at det således er slike opplysninger som kan kreves utlevert. Dokumenter eller opplysninger av vurderende eller rådgivende karakter skal, etter rådets oppfatning, ikke kunne kreves utlevert av skattemyndighetene. Det vil si at det faktiske grunnlag som for eksempel en advokat bygger sin rådgivning på skal kunne kreves utlevert, men at svaret fra advokaten til klienten ikke er relevant for skattemyndighetenes bedømmelse av saken. Skatterådet viser også til at det finnes likhetstrekk mellom en del rådgiverdokumenter og forvaltningens interne notater. Da interne notat er unntatt offentlighet på bakgrunn av at synspunkter og overveielser skal kunne utveksles før en beslutning tas, bør det samme gjelde i forhold til privat virksomhet.

¹ Den juridiske vejledning 2012-2 punkt A.C.2.1.1.2 Regnskapsmateriale mv. og kontrol på stedet

² Den juridiske vejledning 2012-2 punkt A.C.2.1.1.1 Generelt om oplysningspligter efter opfordring

Dersom rådgivende dokumenter, for eksempel due diligence rapporter eller et responsum innholder faktaopplysninger som ikke allerede fremgår av underliggende dokumenter anser Skatterådet at opplysningene bør kunne utleveres "...i form af ekstrahering af de pågældende oplysninger"³.

4.2 Svensk rett

Straffbart brudd på taushetsplikt er regulert i den svenske Brottsbalken 20 kap. 3§. Bestemmelsen er generell og har følgende ordlyd: "Röjer någon uppgift, som han är pliktig at hemmelighålla enligt lag eller annan författning eller förbehåll som har meddelats med stöd av lag eller annan författning, eller utnyttjar han olovligen sådan hemlighet, dömes, om ej gärningen eljest är särskilt belagd med straff, för brott mot tystnadsplikt till böter eller fängelse i högst ett år." Videre følger det av Rättegångsbalken 8 kap. 4§ at en advokat i sin virksomhet skal "...redbart og nitiskt utföra de uppdrag som anförtrotts honom och iaktta god advokatsed". Videre følger det at "En advokat är skyldig att förtiga vad han får kännedom om i sin yrkestuövning när god advokatsed kräver detta".

Heller ikke i Sverige er advokatskikknormen nærmere lovregulert. For å finne innholdet i normen er det således naturlig å ta utgangspunkt i de "Vägledande regler om god advokatsed", som er utarbeidet av styret i Sveriges Advokatsamfund. I henhold til punkt 2.2.1 har en advokat "tystnadsplikt avseende det som anförtrotts advokaten inom ramen för advokatverksamheten eller som advokaten i samband därmed fått kännedom om. Undantag från tystnadsplikten gäller om klienten samtyckt därtill eller laglig skyldighet att lämna upplysning föreligger. Undantag gäller vidare i den mån yppandet är nödvändigt för att advokaten skall kunna värja sig mot klander från klientens sida eller hävda befogat ersättningsanspråk avseende det ifrågavarande uppdraget."

Vitneforbudsreglene er regulert i Rättegångsbalken 36 kap. 5§ annet ledd, hvor det framgår at advokater som hovedregel "...får höras som vittnen om något som i denna deras yrkesutövning anförtrotts dem eller som de i samband därmed erfarit, endast om det är medgivet i lag eller den, til vars förmån tystnadsplikten gäller, samtycker til det. I samme bestemmelse fjerde ledd framgår det at domstolen likevel kan kreve forklaring fra

"1. advokater och deras biträden, dock inte försvarare, i mål angående brott för vilket inte är föreskrivet lindrigare straff än fängelse i två år,

³ Notat af 30. september 2005 om skattekontrollovens § 6, stk. 1 – erhvervsdrivendes/juridiske personers pligt til udlevering af regnskabsmateriale m.v. til skattemyndighederne fra Skatterådet

2. andra än försvarare och advokater samt deras biträden i mål angående brott som avses i 10 kap. 21 och 23 §§ offentlighets- och sekretesslagen ”

I henhold til Rättegångsbalken 27 kap. 2§ må beslag ”...ej läggas å skriftlig handling, om dess innehåll kan antagas vara sådant, att befattningshavare eller annan, som avses i 36 kap. 5 §, ej må höras som vittne därom, och handlingen innehaves av honom eller av den, till förmån för vilken tystnadsplikten gäller.”

Videre har advokater en alminnelig plikt til å avsløre planlagte forbrytelser når det kan skje uten fare for advokaten selv eller noen av hans nærmeste, jf. Brottsbalken kapittel 23, 6§.

Både skattyter selv og tredjepart har opplysningsplikt overfor de svenske skattemyndighetene. Opplysningsplikter foreligger både i form av ukrevde innberetningsplikter og etter anmodning fra skattemyndighetene. De svenske skattemyndighetene kan innhente kontrollopplysninger om tredjepart gjennom "revision" og "föreläggande" hos den som er eller antas å være regnskapspliktig og andre juridiske personer enn dødsbo⁴. Nærmere regler for slik kontroll er gitt i Skatteförfarandelagen 41 kap. 2 §⁵.

Et "föreläggande" må ikke omfatte opplysninger i dokumentasjon som det ikke kan tas beslag i etter Rättegångsbalken 27 kap. 2§.⁶ Dette innebærer at opplysninger som omfattes av advokaters taushetsplikt kan begjæres unntatt fra "revision" og "föreläggande". Hvorvidt opplysningene skal unntas fra kontroll på dette grunnlag avgjøres av forvaltningsdomstolen. I 2001uttalte Regeringsrätten⁷ at begrensningene i advokaters vitneplikt som følger av Rättegångsbalken 36 kap. 5 § gir adgang til å unnta opplysninger fra kontroll pålagt av skattemyndighetene. Det som synes avgjørende for domstolen er hvorvidt opplysningene skattemyndighetene krever er beskyttelsesverdige opplysninger vedrørende innholdet i advokaters klientoppdrag.

⁴ Skatteförfarandelagen 41 kap. 2 og 12 §§, Lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter 17 kap.4 §

⁵Loven trådte ikraft den 1. januar 2012. Reglene om kontrollopplysninger brukes første gang for opplysninger for kalenderåret 2013

⁶ Skatteförfarandelagen 47 kap. 1 §, Taxeringslagen 3 kap. 13 – 14 c §§

⁷ RÅ 2001 ref. 67

5. Departementets vurderinger og forslag

5.1 Innledning

Justisdepartementet er som det framgår foran, i ferd med å oppnevne et lovutvalg som skal utarbeide forslag til nytt regelverk for advokater og andre som yter rettshjelp. Utvalget skal blant annet redegjøre for reglene om advokaters taushetsplikt og foreslå en egen lovregulering av denne. Utvalget vil i sin vurdering måtte legge vekt på det offentliges og andres legitime behov for informasjon. Det gjelder for eksempel påtalemyndigheten, skatte- og avgiftsmyndighetene, tilsynsmyndighetene og domstolene. Under henvisning til Regjeringens handlingsplan mot økonomisk kriminalitet, tiltak 9, vil utvalget herunder måtte vurdere om det er behov for regelendringer når det gjelder adgangen for politi og påtalemyndighet til å få opplysninger om blant annet transaksjoner til og fra klientkonti fra advokater.

Finansdepartementet ser at det er hensiktsmessig med en samlet vurdering av i hvilke tilfeller advokaters taushetsplikt bør vike for kontrollmyndighetenes behov for opplysninger. På den annen side vil utvalgsarbeidet og oppfølgingen av dette nødvendigvis ta lang tid, og etter Finansdepartementets vurdering er det behov for så raskt som mulig å få på plass lovhjemler som sikrer skatte- og avgiftsmyndighetene helt sentrale opplysninger av betydning for skatte- og avgiftsfastsettelsen, som de ikke får i dag.

Forslaget om unntak fra advokaters taushetsplikt som fremmes her er på denne bakgrunn begrenset til at advokater, etter krav fra skatte- og avgiftsmyndighetene, skal ha plikt til å gi opplysninger om innskudd og gjeld, pengeoverføringer, deposita og andre mellomværender på klientkonto og andre konti i advokatens navn. Etter forslaget skal opplysningsplikten også gjelde for andre som har lovbestemt taushetsplikt om slike opplysninger. Forslaget her har som mål å tette et hull i lovgivningen, hvor illojale skattytere og avgiftssubjekt effektivt kan unngå skattemyndighetenes kontroll ved å gjennomføre transaksjoner via konto tilhørende tredjeparter med lovbestemt taushetsplikt, eventuelt å oppbevare midler på konto i tredjepartens navn. I hvilken grad skatte- og avgiftsmyndighetene også bør få opplysninger om andre forhold der skattepliktige og avgiftssubjekt har vært bistått av advokat, forutsettes vurdert av det forestående utvalget som skal utarbeide nytt regelverk for advokater. Det vises i denne sammenheng til omtalen av dansk rett hvor det fremkommer at de danske skattemyndighetene har krav på å få utlevert alt som inngår i det faktiske grunnlag som en advokat bygger sin rådgivning på.

5.2 Nærmere om departementets forslag

Behovet for opplysninger

For å kunne fastsette korrekt skatt og avgift, er det av avgjørende betydning for skatte- og avgiftsmyndighetene, å kunne innhente opplysninger knyttet til pengeoverføringer. Identifikasjon av reelle kontrahenter, og kontroll av beløpsstørrelser er nødvendig for en korrekt skatte- og avgiftsfastsettelse. Det samme gjelder for opplysninger om innskudd og gjeld, deposita og andre mellomværender som kan ha betydning for skatte- og avgiftsfastsettelsen.

Ved kontroll rettet mot en skattyter eller et avgiftssubjekt vil skatte- og avgiftsmyndighetene i dag normalt kunne få opplysninger om bevegelser på vedkommendes konto, beløp og tidspunkt for pengeoverføringer, herunder underbilag og annen dokumentasjon til pengeoverføringen, samt opplysninger om den andre parten knyttet til en pengeoverføring, av banker og andre finansinstitusjoner som tredjepart, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 1 og nr. 3 og merverdiavgiftsloven § 16-2 første og tredje ledd. Plikten til å gi slike opplysninger er videreført og noe utvidet i forslag til ny ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2.

Videre er det i ligningsloven § 6-4 nr. 2 en plikt for banker og andre finansinstitusjoner til å gi oppgave over innskudds- og lånekonti per 1. januar for alle kunder. Oppgavene skal også vise påløpte renter. Tilsvarende regler er foreslått i ny ligningsloven § 5-3. Slike oppgaver skal ikke sendes automatisk etter merverdiavgiftsloven. Banker og andre finansinstitusjoner plikter imidlertid å gi slike opplysninger etter pålegg, jf. merverdiavgiftsloven § 16-2.

Det følger av advokatforskriften § 3-2 at en advokat som mottar penger for andres regning, og ikke gir oppgjør straks, skal sette pengene inn på en klientbankkonto. En felles klientbankkonto for klientene skal opprettes i advokatens navn. Eventuelle særskilte klientbankkonti for de enkelte klienter skal i tillegg lyde på klientens navn. Når en pengeoverføring har skjedd over en klientbankkonto som er i advokatens navn vil skatte- og avgiftsmyndighetene ikke kunne få opplysninger fra bankene (eller andre finansinstitusjoner) om de reelle partene i pengeoverføringen. Dette fordi det da vil være advokaten / firmaet som er "eier" av kontoen, og pengeoverføringen gjøres i deres navn. Banker og finansinstitusjoner vil heller ikke kunne gi opplysninger om hvor mye den enkelte klient har innestående av midler, eventuelt utestående / gjeld, på klientkontoen, når advokaten benytter en felles klientbankkonto. Advokater har heller ingen særskilt innberetningsplikt om midler på klientbankkonto til skatte- og avgiftsmyndighetene.

I tilfeller hvor en skattyter eller et avgiftssubjekt overfører penger / midler til sin advokats felles klientbankkonto, opphører i mange tilfeller muligheten for skatte- og avgiftsmyndighetene til å få tredjepartsopplysninger om midlene, fordi advokaten er underlagt taushetsplikt. Overføring av midler til en advokats klientbankkonto kan dermed sette en effektiv stopper for skatte- og avgiftsmyndighetenes mulighet til å følge pengestrømmen for å avdekke unndragelser av skattepliktig formue eller inntekt, eller avgiftsunndragelser. Det samme vil gjelde dersom midler overføres til andre konti i advokatens navn, dersom advokaten nekter å gi skatte- og avgiftsmyndighetene opplysninger under henvisning til sin taushetsplikt.

Ved å gi skatte- og avgiftsmyndighetene tilgang til opplysninger fra advokaters klientbankkonti, kan man for det første forhindre at overføring av valuta til utlandet kan skjules ved at overføringen gjøres i navnet til en advokat eller et advokatfirma. En viktig del av skatte- og avgiftsmyndighetenes kontroll består i å følge pengestrømmer, og det er av avgjørende betydning at denne muligheten ikke forhindres ved bruk av advokaters klientbankkonto. Dette gjelder også på avgiftsområdet hvor det for å avdekke rene svindelforetak – for eksempel karusellsvindel – er helt avgjørende å kunne følge pengestrømmen. Ved denne formen for svindel er det svært vanlig å benytte stråmenn. Advokater vil kunne operere som stråmenn. Videre vil tilgang til opplysninger på advokaters klientbankkonti gjøre det mulig for skatte- og avgiftsmyndighetene å foreta kontroll av klienter som plasserer midler hos advokater. I motsatt fall vil klienter kunne unnlate å opplyse om midler som er plassert på advokatens klientbankkonto som formue i sin selvangivelse og unnlate å oppgi renteinntektene, uten at skatte- og avgiftsmyndighetene kan kontrollere dette. En rettssituasjon hvor skattytere og avgiftssubjekt, ved å flytte midler til advokaters klientbankkonti, eventuelt andre med lovbestemt taushetsplikt, enkelt kan forhindre skatte- og avgiftskontroll, er særdeles uheldig. Et slikt hull i regelverket vil undergrave tilliten til skatte- og avgiftssystemet, og være et hinder for en effektiv rettsstat.

Forslag til nye lovbestemmelser

Som det framkommer under beskrivelsen av gjeldende rett er det i Prop. 141 L (2011-2012) foreslått nye kontrollbestemmelser både for skattyter og avgiftssubjekt og for tredjeparter. Departementets forslag i høringsnotatet her om en begrenset opplysningsplikt for advokater og andre tredjeparter med lovbestemt taushetsplikt, er tilpasset forslaget til nye kontrollbestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven i Prop. 141 L (2011-2012). For det tilfellet at forslagene til nye kontrollbestemmelser i Prop. 141 L (2011-2012) ikke blir vedtatt, vil det få betydning for den endelige plasseringen av bestemmelsene som foreslås i høringsnotatet her.

I Prop. 141 L (2011-2012) foreslås det i ligningsloven ny § 6-2 og merverdiavgiftsloven ny § 16-2 generelle bestemmelser om kontrollopplysninger fra tredjeparter. Plikten for tredjeparter til å gi opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene foreslås utvidet i forhold til gjeldende bestemmelser. Etter forslaget til ligningsloven ny § 6-2 og merverdiavgiftsloven § ny 16-2 plikter enhver næringsdrivende tredjepart å gi alle opplysninger som kan ha betydning for en skattyters ligning eller for noens avgiftsplikt. Opplysningsplikten er således ikke begrenset til transaksjoner og mellomværender med og mellom andre. Plikten til å gi opplysninger er heller ikke begrenset til navngitte aktører, men innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det er særlig grunn. Etter gjeldende rett er adgangen til å be om opplysninger om ikke navngitte aktører begrenset i betydelig grad. Også privatpersoner plikter å gi opplysninger etter de foreslåtte bestemmelsene, men denne plikten er mer begrenset.

De foreslåtte bestemmelsene i ligningsloven ny § 6-2 og merverdiavgiftsloven ny § 16-2 vil derfor også gi en generell opplysningsplikt for advokater og andre med lovbestemt taushetsplikt. Forslaget til nye bestemmelser gjør imidlertid ikke unntak fra lovbestemt / profesjonsbestemt taushetsplikt. Dette innebærer at tredjeparter med slik taushetsplikt likevel ikke vil få en ubetinget plikt til å legge fram opplysninger etter bestemmelsene. Om det foreligger plikt til å gi opplysninger etter de foreslåtte bestemmelsene, vil derfor avhenge av om de etterspurte opplysningene faller inn under den lovbestemte taushetsplikten eller ikke.

En mulig måte å lovregulere forslaget om en plikt for advokater og andre med profesjonsbestemt taushetsplikt til å gi opplysninger, kan være å gjøre et generelt unntak fra taushetsplikten i ligningsloven ny § 6-2 og merverdiavgiftsloven ny § 16-2. Dette vil imidlertid innebære at tredjeparter med profesjonsbestemt taushetsplikt vil få en plikt til å gi opplysninger i samme utstrekning som andre tredjeparter. En slik plikt vil rekke langt, og bør vurderes nærmere før det fremmes et eventuelt forslag om dette. Det vises i denne sammenheng til den gjennomgang og de vurderinger det forstående lovutvalget for advokatregelverket skal gjennomføre.

Departementet foreslår derfor nå at det innføres en plikt for advokater og andre tredjeparter med profesjonsbestemt taushetsplikt, til å gi opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene om pengeoverføringer og innestående midler og andre mellomværender på klientbankkonti i ny § 6-2 i ligningsloven og ny § 16-2 i merverdiavgiftsloven.

Det vises til forslag til ny nr. 2 i forslaget til ligningsloven ny § 6-2 og ny nr. 2 i forslaget til merverdiavgiftsloven ny § 16-2. Se punkt 5.4 nedenfor.

Hva det pliktes å gi opplysninger om

Banker og andre finansinstitusjoner er i dag primærleverandør av opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene om pengeoverføringer. Plikten omfatter også opplysninger om underbilag og annen dokumentasjon til transaksjonene, herunder hvem som er part i transaksjonene. Banker og andre finansinstitusjoner har også plikt til å gi opplysninger om midler de har til forvaltning for navngitt person, bo, selskap eller innretning og om avkastning av midlene til ligningsmyndighetene, jf. ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-2. Det er videre en plikt til å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld, og opplysninger om innskudds- og gjeldskonti. Se nærmere omtale av dette foran. Bakgrunnen for bankers og finansinstitusjoners opplysningsplikt er den sentrale betydningen finansielle forhold har for skatte- og avgiftsfastsettelsen. Bevegelser på en konto, beløp og tidspunkt for pengeoverføringer, og hvem som er parten i enkeltransaksjoner er for eksempel viktig for å kunne gjennomføre kontroll av inntekts- og fradragsposter til en skattyter, eventuelt om merverdiavgiften er innberettet riktig. For å avgjøre hvilken betydning en betaling har å si for en skattyters ligning, for eksempel hva beløpet gjelder, må skatte- og avgiftsmyndighetene ha kjennskap til den nærmere bakgrunnen for transaksjonen. Banker og finansinstitusjoner har derfor plikt til å legge fram underbilag og annen dokumentasjon for en pengeoverføring.

I den grad andre enn banker og finansinstitusjoner driver utlånsvirksomhet eller låneformidling som næring og / eller har midler til forvaltning, plikter disse i dag å gi tilsvarende opplysninger, jf. ligningsloven § 6-4 nr. 3, jf. nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-2 første ledd. For det tilfellet at yrkesgrupper med profesjonsbestemt taushetsplikt driver slik virksomhet, vil disse i utgangspunktet ha opplysningsplikt etter ligningsloven § 6-4, jf. forslag til ny § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2, jf. forslag til ny § 16-2. Dette innebærer for eksempel at en advokat som driver med låneformidling som næring eller forvaltning av midler, vil ha opplysningsplikt for denne delen av sin virksomhet.

I følge forskrift 20. desember 1996 nr. 1161 (advokatforskriften) kapittel 3 skal betrodde midler fra klienter settes på separat konto i bank. Det er ikke noe krav om at det er en konto per klient, og ofte benytter advokatene felles klientkonto for alle klienter. Advokatens klientkonti er særskilte rentebærende bankkonti som står i advokatens navn, og som banker ikke kan foreta motregning i. Det er bare når advokatene operer med en klientkonto per klient, og navnet på klienten framgår av navnet på kontoen, at banker vil ha opplysninger om den reelle eier av midler på kontoen, og andre mellomværender og de reelle parter i en transaksjon. Når det benyttes felles klientkonti vil det ikke framgå hvem som er de reelle eiere av midler og andre mellomværender, herunder de reelle partene i en transaksjon over klientkontoen. Advokater har heller

ingen særskilt innberetningsplikt til skatte- og avgiftsmyndighetene om klientmidler som tredjepart.

Som nevnt over innebærer bruk av advokaters klientbankkonto at skatte- og avgiftsmyndighetene ofte ikke vil få opplysninger om hvem som reelt står bak transaksjoner, er eier av innestående midler med mer på denne type konto. Det er derfor behov for bestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven som gir advokater plikt til å gi tredjepartsopplysninger i samme omfang som bankene har plikt til å gi opplysninger etter ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-2.

Tilsvarende gjelder for andre som har lovbestemt taushetsplikt om slike opplysninger og benytter konti i eget navn.

Departementet har vurdert å foreslå at opplysningsplikten skal knyttes til "transaksjoner". Det er dette begrepet som bl.a. benyttes i ligningsloven § 6-4 i dag. Begrepet transaksjon kan brukes i flere sammenhenger. Det synlige uttrykket for en transaksjon kan for eksempel være kontrakter, skjøter, trusterklæringer, fakturaer og kvitteringer. I Ot.prp. nr. 72 (2002-2003) pkt. 4.3 framgår det at "transaksjon" i hvitvaskingsloven skal tolkes vidt, og er definert som "enhver overføring, formidling, ombytting eller plassering av formuesgoder". Etter en nærmere vurdering har departementet valgt å knytte opplysningsplikten til "pengeoverføring". Dette for å unngå tvil om innholdet i begrepet, og for å unngå at forslaget rekker lenger enn det som er strengt nødvendig. For skatte- og avgiftsmyndighetene er det essensielt å ha opplysninger om det økonomiske uttrykket for en transaksjon. Dette vil i all hovedsak være pengeoverføringer. Når det gjelder selve pengeoverføringen, skal det på samme måte som etter ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-2 gis opplysninger om underbilag og annen dokumentasjon til overføringene, herunder hvem som er parter i overføringene. Juridiske vurderinger omfattes ikke av forslaget.

Departementet foreslår også at det skal være opplysningsplikt knyttet til innestående for den enkelte skattyter eller avgiftssubjekt, jf. forslaget til lovtekst hvor det framgår at det skal opplyses om innskudd, deposita eller andre mellomværender. Videre vil det også være behov for å få opplysninger om skattyters og eventuelle gjeld til den aktuelle tredjeparten. Om midlene hadde vært innestående på konto i en bank eller en annen finansinstitusjon i skattyter / avgiftssubjektets navn ville skatte- og avgiftsmyndighetene fått opplysningene fra banken / finansinstitusjonen.

I forslaget til ligningsloven ny § 6-2 om kontrollopplysninger fra tredjepart fremsatt i Prop. 141 (2011-2012) er det ikke noe krav om at det bare kan innhentes opplysninger om navngitte aktører. Departementet foreslår heller ikke noe slikt krav i bestemmelsen her. I mange tilfeller vil ligningsmyndighetene ønske opplysninger om en bestemt skattyter. I andre tilfeller kan skatte- og avgiftsmyndighetene få kunnskap om

pengeoverføringer uten at de reelle partene knyttet til overføringen kan identifiseres, typisk når en overføring er gjort over en advokats klientkonto og den oppdages i valutaregisteret.

Hvem plikter å gi opplysninger

Banker og andre finansinstitusjoner er som nevnt i avsnittet foran primærleverandører av opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene om transaksjoner, forvaltning av midler og avkastning av disse.

I tilfeller hvor forvaltning av midler og transaksjoner / pengeoverføringer er gjennomført i en annens/andres navn enn de reelle eiere / parter, vil ikke bankene og finansinstitusjonene ha opplysninger om dette. Bistand til forvaltning av midler og gjennomføring av transaksjoner vil etter departementets oppfatning først og fremst være aktuelt for advokater, som har en plikt til å oppbevare en klients midler på en separat konto – såkalt klientbankkonto.

Det kan imidlertid også tenkes at andre tredjeparter med profesjonsbestemt taushetsplikt kan gi tilsvarende bistand og oppbevarer klientens midler på konto i eget navn. Departementet antar i så fall at dette først og fremst kan være aktuelt for revisorer, regnskapsførere og eiendomsmeglere, som også har profesjonsbestemt taushetsplikt. Yrkesgrupper for eksempel innenfor helsesektoren som også har profesjonsbestemt taushetsplikt, vil sjelden ha den type økonomiske opplysninger som omfattes av forslaget her, som tredjeparter. Videre vil økonomisk bistand som ytes av slike yrkesgrupper, antageligvis falle utenfor deres lovbestemte taushetsplikt. Det foreslås på denne bakgrunn at subjektet for opplysningsplikten i lovteksten i utgangspunktet skal være advokater. I tillegg foreslås det at opplysningsplikten også skal gjelde for andre tredjeparter som har lovbestemt taushetsplikt om denne typen opplysninger.

Det vil ikke være behov for å la den foreslått lovbestemmelsen omfatte tredjeparter som ikke har profesjonsbestemt taushetsplikt. Disse vil fanges opp av den generelle og mer omfattende plikten tredjeparter har til å gi opplysninger om det som kan ha betydning for noens ligning, som er foreslått i ligningsloven ny § 6-2 og merverdiavgiftsloven ny § 16-2.

Etter forslaget til ligningsloven ny § 6-2 nr. 3 og merverdiavgiftsloven ny § 16-2 nr. 3 vil det være adgang til å gjennomføre kontroller for å finne tjenelige kontrollobjekter, såkalt målretting av kontroller. Denne bestemmelsen vil også gjelde overfor opplysningspliktige som foreslås omfattet av forslaget til ny nr. 2 i ligningsloven ny § 6-2 og ny nr. 2 i merverdiavgiftsloven ny § 16-2.

Ubetinget opplysningsplikt

Skatteunndragelsesutvalget foreslo en bestemmelse om at "Uten hinder av den taushetsplikt som man eller har, plikter enhver som har bistått skattyter med planlegging eller gjennomføring av en transaksjon eller med skatterådgivning, etter krav fra myndighetene å gi opplysninger om transaksjoner og andre faktiske forhold i samme utstrekning som skattyter er pliktig til å gi slike opplysninger". Forslaget gikk langt i å pålegge advokater og andre en opplysningsplikt. På den annen side ble det foreslått at; "Advokater og andre som ervervsmessig eller stadig yter rettshjelpsvirksomhet, har ikke plikt til å gi opplysninger om forhold som de har fått kjennskap til før, under og etter en rettssak, når forholdet har direkte tilknytning til rettstvisten".

Tilsvarene unntak finnes i hvitvaskingsloven § 12, men da slik at hvitvaskingsloven også gjør unntak for forhold man har fått kjennskap til gjennom arbeidet med å fastslå klientens rettsstilling. Etter departementets oppfatning vil det gi liten mening å gjøre unntak for opplysningsplikt om midler / pengeoverføringer den opplysningspliktige tredjeparten har fått kunnskap om gjennom arbeidet med å fastslå klientens rettsstilling, i bestemmelsen som foreslås her. Unntaket vil i så fall i betydelig grad uthule bestemmelsen om opplysningsplikt, og bestemmelsen vil i tillegg lett kunne omgås.

Etter departementets oppfatning er det en utilsiktet virkning av reglene om taushetsplikt at skattytere og avgiftssubjekt kan tilbakeholde opplysninger om midler som er plassert på eller har gått via en advokats klientbankkonto. Opplysningene vil være av stor betydning for kontrollen med at all deres inntekt blir oppgitt til beskatning og at riktig grunnlag for merverdiavgift er innberettet. Departementet foreslår på denne bakgrunn at det heller ikke gjøres unntak for opplysninger som en advokat får kjennskap til før, under og etter en rettssak. Om midlene var satt inn på eller gått via en bankkonto i skattyter / avgiftssubjektets eget navn, ville bank eller annen finansinstitusjon hatt plikt til å gi opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene jf. ligningsloven § 6-4 og merverdiavgiftsloven § 16-2.

Kontroll hos opplysningspliktig

Etter ligningsloven § 6-15 kan ligningsmyndighetene til enhver tid foreta kontroll hos de tredjeparter som plikter å gi oppgaver eller opplysninger etter ligningsloven kapittel 6. Den opplysningspliktige skal legge fram regnskapsbøker, bilag, kontrakter, korrespondanse, styre- og revisjonsprotokoller og andre dokumenter som har betydning for kontrollen. Etter bestemmelsens nr. 2 skal den opplysningspliktige eller fullmektig for vedkommende være tilstede ved kontrollen og yte nødvendig bistand og

gi adgang til kontor- og bedriftslokaler, arkiver mv. når ligningsmyndighetene krever det. Av merverdiavgiftsloven § 16-1 fjerde ledd følger det at merverdiavgiftsloven § 15-11 gjelder tilsvarende for tredjeparter som har plikt til å gi opplysninger etter § 16-1 første, annet og tredje ledd. Dette innebærer at avgiftsmyndighetene kan foreta kontroll hos tredjepart som har plikt til å gi kontrollopplysninger etter § 16-1 etter de samme regler som gjelder for kontroll hos avgiftssubjektet, og at tredjepart ved kontroll har en tilsvarende veilednings- og bistandsplikt. Av merverdiavgiftsloven § 16-2 tredje ledd følger det at avgiftsmyndighetene kan foreta kontroll hos finansinstitusjoner mv.

I forslaget til nye kontrollbestemmelser som er fremmet i Prop. 141 L (2011-2012) foreslås gjeldende kontrollbestemmelser om stedlig kontroll i ligningsloven § 4-10 om kontroll av skattyter selv, og ligningsloven § 6-15 slått sammen til en felles bestemmelse om kontroll av opplysningspliktig i forslag til ny § 6-5. Rammen for skatte- og avgiftspliktiges og tredjeparters opplysningsplikt ved stedlig kontroll følger av forslagene til nye bestemmelser om opplysningsplikt for skattyter i § 6-1 og opplysningsplikt for tredjeparter i § 6-2. Tilsvarende vil forslaget til nye bestemmelser i merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til 16-5 gi rammene for hvilke opplysninger som pliktes gitt ved kontroll hos opplysningspliktige etter forslaget til ny § 16-6 i merverdiavgiftsloven.

Forslaget om en bestemmelse i ligningsloven ny § 6-2 og en bestemmelse i merverdiavgiftsloven ny § 16-2 om opplysningsplikt for tredjeparter som har lovbestemt taushetsplikt, innebærer at opplysningsplikten for disse også vil gjelde når skatte- og avgiftsmyndighetene gjennomfører stedlig kontroll etter forslag til ny § 6-5 i ligningsloven og forslag til ny § 16-6 i merverdiavgiftsloven.

Forholdet til EMK artikkel 8

Informasjon mellom advokat og klient er vernet fra offentlig innsyn etter EMK artikkel 8, jf. punkt 3.1.5 under gjeldende rett. Det samme vil gjelde for informasjon mellom en skattyter og andre tredjeparter som har lovbestemt taushetsplikt.

EMK artikkel 8 tillater at det gjøres inngrep i vernet etter artikkelen. For å sikre en tilfredsstillende balanse mellom samfunnets behov for å gjøre inngrep og den enkeltes rettighet som er vernet etter EMK, samt å hindre vilkårlighet, oppstiller EMK artikkel 8 annet ledd tre kumulative vilkår som må være oppfylt ved inngrep. Det må foreligge klar lovhjemmel for inngrepet, formålet med inngrepet må være legitimt, samt at det må være proporsjonalitet mellom inngrepet og formålet. EMK artikkel 8 annet ledd har følgende ordlyd i den engelske versjonen:

”There shall be no interference by a public authority with the exercise of this right except such as is in accordance with the law and is necessary in a

democratic society in the interests of national security, public safety or the economic well-being of the country, for the prevention of disorder or crime, for the protection of health or morals, or for the protection of the rights and freedoms of others.”

Departementet foreslår her en klar lovhjemmel for inngrep i vernet etter EMK artikkel 8. Advokater og andre med lovbestemt taushetsplikt pålegges en opplysningsplikt om pengeoverføringer som er gjort for skattytere og avgiftssubjekt, herunder underbilag og annen dokumentasjon til pengeoverføringen, partene i pengeoverføringen, samt opplysninger knyttet til innestående og gjeld, deposita og andre mellomværender på deres konto tilhørende skattytere og avgiftssubjekt.

Ved en eventuell senere påstand om at et inngrep, som er foretatt med hjemmel i bestemmelsen som foreslås her, ikke er i tråd med EMK artikkel 8, vil det bli foretatt en kvalitets- og en subsumsjonskontroll av den aktuelle lovbestemmelsen. Av EMDs praksis framgår det at domstolen først ser på om inngrepet hadde et rettslig grunnlag i nasjonal rett. Videre foretar domstolen en vurdering av regelens kvalitet. Dette gjøres ved å se på regelens ”accessibility” og regelens ”foreseeability”. Dette innebærer at regelen må være presist angitt og tilgjengelig, samtidig som det må være mulig å forutse konsekvensene av regelen. Praksis fra EMD viser at desto mer omfattende inngrepet er, desto strengere legalitetskrav oppstilles. Etter departementets vurdering framgår det klart av bestemmelsen som foreslås her at det gjøres unntak for advokaters taushetsplikt for nærmere konkrete opplysninger.

Det neste vilkåret som må være oppfylt for at inngrepet skal anses å være tillatt etter EMK artikkel 8, er at inngrepet skal ha et legitimt formål. Artikkel 8 annet ledd angir selv hvilke formål som kan være legitime, jf. gjengivelsen av bestemmelsen foran. Bakgrunnen for å foreslå bestemmelsen her, er at gjeldende rettstilstand innebærer at skatte- og avgiftsmyndighetene ikke har muligheter til å følge pengestrømmer knyttet til skattytere og avgiftssubjekt, når transaksjoner skjer over advokaters klientbankkonti, eventuelt at skattytere eller avgiftssubjekt har beløp eller andre mellomværender innestående på konto tilhørende en advokat. Dette er essensielle opplysninger for skatte- og avgiftsmyndighetene, som de normalt får fra banker eller andre finansinstitusjoner. Når transaksjoner / innestående skjer via en advokats klientbankkonto, vil ikke bankene ha opplysninger om de reelle partene i transaksjonen, eventuelt hvem som er eier av innestående på advokatens klientkonto. Skatte- og avgiftsmyndighetene har i slike tilfeller ingen mulighet til å kontrollere om skattytere unndrar skatt eller avgiftssubjekt unndrar avgift. Formålet med bestemmelsen er derfor kriminalitetsforebyggende / oppklarende, og den vil også ha betydning for landets økonomiske velferd. Dette er legitime formål etter EMK artikkel 8.

Det siste kravet som etter EMK artikkel 8 annet ledd er at det må være proporsjonalitet mellom inngrepet og formålet – *necessary in a democratic society*. Bestemmelsen gir selv liten veiledning om hva som ligger i dette kravet. Ut i fra praksis fra EMD kan det utledes at statenes grunner for inngrep i vernet etter artikkel 8 må være relevante og tilstrekkelige, samtidig som det må være et visst forhold mellom inngrepet og målet. Som det framgår foran foreslår departementet en *begrenset* plikt for advokater og andre med lovbestemt taushetsplikt til å gi opplysninger til skatte- og avgiftsmyndighetene. Opplysningene er knyttet til pengeoverføringer, herunder underbilag og annen dokumentasjon om denne, samt opplysninger om innestående midler og andre mellomværender på klientkonti eller andre konti i den opplysningspliktiges navn. Juridiske vurderinger og innholdet i rådgiving omfattes ikke av plikten til å gi opplysninger. Om skattyter eller avgiftssubjektet selv gjennomfører pengeoverføringen via bank eller annen finansinstitusjon, eller oppbevarer midler her, er dette opplysninger slike tredjeparter plikter å gi til skatte- og avgiftsmyndighetene, både etter eget initiativ og på forespørsel..

I tilfeller hvor det pålegges opplysningsplikt vil det på vanlig måte være adgang til å klage over pålegget. Det vil også være adgang til å bringe pålegget inn for domstolene. Departementet kan ikke se at det er et misforhold mellom plikten til å gi opplysninger etter forslaget, og målet med forslaget, som er å kunne avdekke skatteunndragelser.

Etter departementets vurdering fyller forslaget de krav EMK artikkel 8 annet ledd setter for å gjøre inngrep i vern etter artikkelen.

5.3 Økonomiske og administrative konsekvenser

Etter departementets vurdering får forslagene her ingen nevneverdige økonomiske eller administrative konsekvenser, verken for aktuelle tredjeparter eller skatte- og avgiftsmyndighetene.

5.4 Forslag til lovendringer

5.4.1 Forslag til endringer i ligningsloven

Departementet foreslår ny nr. 2 i forslaget til ligningsloven ny § 6-2. Ligningsloven ny § 6-2 får følgende ordlyd:

§ 6-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart

1. Enhver tredjepart plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens ligning.

2. Advokater plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om innskudd og gjeld, pengeoverføringer, deposita

og andre mellomværender på deres konto tilhørende skattyter. Opplysningsplikten omfatter også opplysninger om underbilag og annen dokumentasjon til pengeoverføringer, herunder hvem som er parter i overføringene. Plikten til å gi opplysninger gjelder også for andre som har lovbestemt taushetsplikt om opplysningene nevnt foran.

3. I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet, plikter fysiske personer likevel bare å gi opplysninger i følgende tilfeller:

a. Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv. og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Det skal gis opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.

b. Enhver skyldner eller fordringshaver plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om tilgodehavende og gjeld som navngitt person, bo, selskap eller innretning har, og om renter, provisjoner mv. som knytter seg til fordringen eller gjelden.

c. Den som ved leie eller på annen måte stiller fast eiendom helt eller delvis til rådighet for noen, eller bestyrer forretninger for noen, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi de opplysninger om forholdet som har betydning for spørsmålet om vedkommende er skattepliktig til kommunen og for omfanget av skatteplikten,

d. Den som har utbetalt eller ytet lønn eller annen godtgjøring for arbeid, plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte mottaker.

e. Oppdragsgivere plikter etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen av vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.

4. Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn.

5. Ligningsmyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene på en slik måte som nevnt i § 6-1 nr. 1 annet punktum.

6. I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter nr. 1-4 foretakets innehaver. I selskap, forening, institusjon eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.

5.4.2 Merverdiavgiftsloven

Departementet foreslår nytt annet ledd i forslaget til merverdiavgiftsloven ny § 16-2. Merverdiavgiftsloven ny § 16-2 får følgende ordlyd:

§ 16-2 Kontrollopplysninger fra tredjepart

(1) Enhver tredjepart plikter etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens avgiftsplikt.

(2) Advokater plikter, uten hinder av lovbestemt taushetsplikt, etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om innskudd og gjeld, pengeoverføringer, deposita og andre mellomværender på deres konto tilhørende avgiftssubjektet. Opplysningsplikten omfatter også opplysninger om underbilag og annen dokumentasjon til pengeoverføringer, herunder hvem som er parter i overføringene. Plikten til å gi opplysninger gjelder også for andre som har lovbestemt taushetsplikt om opplysningene nevnt foran.

(3) I den utstrekning opplysningene ikke knytter seg til deres næringsvirksomhet, plikter fysiske personer likevel bare å gi opplysninger i følgende tilfeller:

a) Den som lar utføre arbeid på bygg eller anlegg, plikter etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om hvem som har levert materialer mv, og hvem som for egen regning har medvirket til arbeidet. Det skal gis opplysninger om varelevering og -kjøp, tjenester, vederlag og andre forhold som knytter seg til det enkelte mellomværendet og oppgjøret for dette.

b) Oppdragsgivere plikter etter krav fra avgiftsmyndighetene å gi opplysninger om de mellommenn vedkommende har gitt oppdrag, og om størrelsen av vederlag som omfattes av oppdraget gjennom et nærmere angitt tidsrom.

(4) Innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kan bare foretas når det foreligger særlig grunn.

(5) Avgiftsmyndighetene kan kreve at tredjepart dokumenterer opplysningene på en slik måte som nevnt i § 16-1 første ledd annet punktum.

(6) I enkeltpersonforetak påhviler opplysningsplikten etter første til tredje ledd foretakets innehaver. I selskap, forening, institusjon, eller innretning påhviler plikten den daglige leder av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder.