



SIVILOMBUDET

FINANSDEPARTEMENTET
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO

Vår referanse
2025/81

Deres referanse

Vår saksbehandler
Heidi Quamme Kittilsen

Dato
25.03.2025

Undersøkelse om unntak av hensyn til utenrikspolitiske interesser og partsinnsyn

Vi viser til tidligere korrespondanse, sist Finansdepartementets brev 5. mars 2025 der departementet svarte på ombudet spørsmål om saksbehandlingstiden. Det vises også til brev 25. februar 2025 der departementet oversendte ytterligere saksdokumenter.

Saken gjelder Finansdepartementets to avgjørelser 28. november 2024 knyttet til innsynskrav i et brev 29. september 2022 sendt til tysk kompetent myndighet i forbindelse med søknad om minnelig avtaleprosedyre (MAP) etter artikkel 26 i skatteavtalen mellom Norge og Tyskland (sak 2022/5601138 dokument 4) og en e-post 15. november 2022 fra kompetent myndighet i Norge til kompetent myndighet i Tyskland i samme sak (dokument 17).

I avgjørelse 4. november 2022 avslo Skattedirektoratet kravet om partsinnsyn i dokument 4. Avslaget var hjemlet i skatteforvaltningsloven § 5-4. Skattedirektoratet avslo delvis kravet om innsyn etter offentleglova med hjemmel i offentleglova § 3 jf. § 13, jf. skatteforvaltningsloven § 3-1 og offentleglova § 20 første ledd bokstav a. Avslaget ble påklaget, men Skattedirektoratet opprettholdt avslag på krav om partsinnsyn og delvis avslag etter offentleglova og oversendte klagen til Finansdepartementet i brev 29. november 2022. I avgjørelse 28. november 2024 opprettholdt Finansdepartementet Skattedirektoratets avgjørelse om avslag på krav om partsinnsyn med en slik begrunnelse:

«Korrespondansen er del av en MAP-sak etter artikkel 26 i skatteavtalen mellom Norge og Tyskland som er en sak mellom de to statenes kompetente myndigheter. Siden du ikke er part i MAP-saken, kan det ikke gis partsinnsyn i dokumentet.»

Departementet kom til at det etter offentleglova «også bør gis innsyn i de opplysningene som det er gjort unntak for etter offentleglova § 13, jf. skatteforvaltningsloven § 3-1 første ledd», men opprettholdt avslag for opplysninger som var unntatt etter offentleglova § 20 a.

I avgjørelse 7. desember 2022 avslo Skattedirektoratet kravet om innsyn i dokument 17 med hjemmel i offentleglova § 20 første ledd bokstav a og offentleglova § 12 bokstav c. Avslaget ble påklaget, men Skattedirektoratet opprettholdt avgjørelsen og oversendte saken til Finansdepartementet i brev 19. desember 2022. I avgjørelse 28. november 2024

oppretholdt Finansdepartementet delvis Skattedirektoratets avgjørelse slik at det ble gitt merinnsyn i opplysninger i dokumentet som var kommunisert til klageren i annen korrespondanse med Skattedirektoratet. Departementet ga en utvidet begrunnelse 2. januar 2025 der det sto følgende:

«Dokumentet er i utgangspunktet unntatt i sin helhet fra offentlighet etter offentleglova § 20a, jf. § 12 c, men du ble gitt innsyn i opplysninger i dokumentet som var meddelt deg i annen kommunikasjon med Skattedirektoratet.

EN MAP-sak etter skatteavtale er en stat til stat-prosedyre med sikte på å avhjelpe dobbeltbeskatning etter skatteavtalens regler hvor du som skattyter ikke er en part i saken. Det følger av langvarig internasjonal praksis at avtalestatenes kommunikasjon i en MAP-sak er konfidensiell, se bl.a. OECDs modellskatteavtales kommentarer til artikkel 25 i punkt 61.»

Vi har funnet grunn til å stille Finansdepartementet noen spørsmål knyttet til innsynsvurderingen til de to dokumentene, både i forhold til partsinnsynsreglene og i forhold til offentleglova.

I medhold av skatteforvaltningsloven § 5-4 har som utgangspunkt «[e]nhver rett til å gjøre seg kjent med saksdokumenter i sin egen sak».

I offentleglova § 20 første ledd bokstav er det gitt adgang til å unnta fra innsyn

«opplysninger når det er påkravd av omsyn til Noregs utanrikspolitiske interesser dersom

- a. det følger av folkerettslege reglar at Noreg har plikt til å nekte innsyn i opplysningane,»

I merknaden til bestemmelsen i Ot.prp.nr.102 (2004-2005) er det uttalt at bestemmelsen verner om de utenrikspolitiske interessene i bred forstand, men at det bare er anledning til å gjøre unntak for å verne om Norges interesser, se side 141. At det er satt vilkår om at unntak må være påkrevd innebærer at «det må liggje føre ein verkeleg fare for at innsyn vil føre til skadeverknader av eit visst omfang for Noregs utanrikspolitiske interesser». Om folkerettslige forpliktelser står det følgende:

«Dersom Noreg har ei folkerettsleg plikt til å gjere unntak frå innsyn, vil også vilkåret om at unntak må vere påkravd av omsyn til Noregs utanrikspolitiske interesser, gjennomgåande vere oppfylt. Brot på våre folkerettslege plikter vil såleis normalt skade Noregs tilhøve til andre statar eller internasjonale organisasjonar. Også i tilfelle der det ligg føre ei folkerettsleg plikt må det skje ei konkret vurdering av om det er påkravd å nekte innsyn. På s. 276-277 i NOU 2003:30 uttaler utvalet følgjande om denne problemstillinga:

«Internasjonalt har det skjedd en utvikling i synet på åpenhet de siste årene. Det er dermed ikke gitt at brudd på eldre omfattende konfidensialitetsbestemmelser vil kunne skade våre utenrikspolitiske interesser.

Enkelte traktatfestede konfidensialitetsbestemmelser er vedtatt for å bidra til at stater samarbeider med internasjonale overvåkningsorganer. Et eksempel på dette er Den europeiske torturkonvensjon 26. november 1987 artikkel 11, som fastslår at all informasjon som overvåkningskomiteen mottar, samt komiteens endelige rapport skal være konfidensiell. Slike bestemmelser er i første rekke gitt for å verne statenes interesser, og den internasjonale organisasjonen har sjelden noen selvstendig interesse i at deres kritikk ikke gjøres kjent. I disse tilfellene vil ikke bestemmelsen gi hjemmel for å unnta opplysningene fra offentlighet.»

Departementet er enig i vurderingane som kjem til uttrykk i sitatet. Når det gjeld det utvalet uttaler om eldre konfidensialitetsføresegner, presiserer departementet at det ikkje generelt kan sjåast vekk frå slike, men at det avgjerande vil vere om det har skjedd ei utvikling der reglane ikkje lenger blir praktisert. Dersom det har funne stad ei utvikling der slike reglar ikkje lenger blir etterlevde internasjonalt, vil ikkje vilkåret om at unntak må vere påkravd, vere oppfylt. I desse tilfella vil det ofte vere slik at reglane må sjåast på som bortfalne gjennom praksis, slik at det ikkje vil liggje føre noka folkerettsleg plikt til hemmelegald.»

I skatteavtalen mellom Norge og Tyskland artikkel 25 og 26 står det om gjensidig avtaleprosedyre under skatteavtale (MAP):

«Artikkel 25

Fremgangsmåte ved inngåelse av gjensidige avtaler

1. Når en person mener at tiltak som er truffet i den ene eller i begge kontraherende stater i forhold til ham medfører eller vil medføre en beskatning som ikke er overensstemmende med denne overenskomst, kan han fremme sin sak for den kompetente myndighet i den kontraherende stat hvor han er bosatt, eller hvis saken faller inn under artikkel 24 punkt 1, for den kompetente myndighet i den kontraherende stat hvor han er statsborger. Dette kan gjøres uten at det påvirker hans rett til å anvende de rettsmidler som finnes i de to staters interne lovgivning. Saken må fremmes innen tre år fra den første underretning om tiltak som medfører beskatning i strid med overenskomsten.

2. Hvis den kompetente myndighet finner at innvendingen synes begrunnet, men ikke selv er i stand til å finne en tilfredsstillende løsning, skal den søke å få saken avgjort ved gjensidig avtale med den kompetente myndighet i den annen kontraherende stat med sikte på å unngå beskatning som ikke er overensstemmende med denne

overenskomst. Enhver avtale som måtte komme i stand skal legges til grunn uansett tidsfristene i de kontraherende staters interne lovgivning.

3. De kompetente myndigheter i de kontraherende stater skal ved gjensidig avtale søke å løse enhver vanskelighet eller tvil som fortolkningen eller anvendelsen av overenskomsten måtte fremby. De kan også rådføre seg med hverandre med sikte på å unngå dobbeltbeskatning i tilfeller som ikke er løst i overenskomsten.

4. De kompetente myndigheter i de kontraherende stater kan rådføre seg med hverandre i henhold til ovennevnte bestemmelser, særlige med sikte på så langt som mulig, å få i stand avtale når det gjelder

a) den samme henføring av fortjeneste til et foretagende i en kontraherende stat og til dets faste driftssted i den annen kontraherende stat;

b) den samme fordelingen av fortjeneste mellom foretagender med fast tilknytning til hverandre som foreskrevet i artikkel 9;

c) den samme behandlingen av inntekt som henføres som inntekt fra aksjer i henhold til kildestatens skattelovgivning og som regnes som en annen inntekt i den annen stat.

5. De kompetente myndigheter i de kontraherende stater kan sette seg i direkte forbindelse med hverandre med sikte på å få i stand en avtale som omhandlet i de foranstående punkter. Hvis det synes tilrådelig å ha en muntlig utveksling av synspunkter for å nå frem til en avtale, kan utvekslingen skje i et utvalg bestående av representanter for de kompetente myndigheter i de kontraherende stater. Når det dreier seg om en konkret sak, skal de personer saken gjelder høres.

Artikkel 26

Utteksling av opplysninger

1. De kompetente myndigheter i de kontraherende stater skal utveksle slike opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre denne overenskomst og de interne lovbestemmelser i de kontraherende stater som angår skatter som kommer inn under overenskomsten. Uttveksling skal bare skje i den utstrekning den beskatning som foreskrives ikke er i strid med overenskomsten. Uttvekslingen av opplysninger er ikke begrenset av artikkel 1. Opplysninger som er mottatt av en kontraherende stat skal behandles som hemmelige på samme måte som opplysninger skaffet til veie med hjemmel i intern lovgivning i denne stat. Opplysningene må bare åpenbares for personer eller myndigheter (herunder domstoler og forvaltningsorganer) som har til oppgave å utligne eller innkreve de skatter som kommer inn under overenskomsten, eller å gjennomføre tvangsforføyninger eller annen rettsforfølgning eller avgjøre klager vedrørende disse skatter. Slike personer eller myndigheter skal nytte opplysningene bare til nevnte formål. De kan åpenbare opplysningene under

offentlige rettsmøter eller i judisielle avgjørelser, men bare dersom den kompetente myndighet i den kontraherende stat som har gitt opplysningene ikke kommer med innvendinger.

2. Punkt 1 skal ikke i noe tilfelle tolkes slik at de pålegger en kontraherende stat en forpliktelse til:

a) å sette i verk administrative tiltak som er i strid med dens egen eller den annen kontraherende stats lovgivning og administrative praksis;

b) å gi opplysninger som ikke kan fremskaffes i henhold til dens egen eller den annen kontraherende stats lovgivning eller vanlige administrative praksis;

c) å gi opplysninger som ville åpenbare næringsmessige, forretningsmessige, industrielle, kommersielle eller yrkesmessige hemmeligheter eller forretningsmetoder, eller opplysninger hvis åpenbaring ville stride mot almene interesser (ordre public).»

OECD har gitt kommentarer til modellskatteavtalen, her til artikkel 25:

«59. As to this joint commission, paragraph 4 leaves it to the competent authorities of the Contracting States to determine the number of members and the rules of procedure of this body.

60. However, whilst the Contracting States may avoid any formalism in this field, it is nevertheless their duty to give taxpayers whose cases are brought before the joint commission under paragraph 2 certain essential guarantees, namely: — the right to make representations in writing or orally, either in person or through a representative; — the right to be assisted by counsel.

61. However, disclosure to the taxpayer or his representatives of the papers in the case does not seem to be warranted, in view of the special nature of the procedure.”

I OECDs kommentarer til artikkel 26 står det blant annet følgende:

«80.1 Some States consider that taxpayers and their advisors should not disclose any information received in the course of arbitration proceedings. States that share that view are free to include the following provision, which is based on paragraph 5 of Article 23 of the Multilateral Instrument: Prior to the beginning of arbitration proceedings, the competent authorities of the Contracting States shall ensure that each person that presented the case and their advisors agree in writing not to disclose to any other person any information received during the course of the arbitration proceedings from either competent authority or the arbitration panel. The mutual agreement procedure and the arbitration proceedings related to the case shall terminate if, at any time after a request for arbitration has been made and before the arbitration panel has delivered its decision to the competent authorities, a

person that presented the case or one of that person's advisors materially breaches that agreement.»

På denne bakgrunn ber vi Finansdepartementet om å svare på følgende spørsmål:

1. Kan departementet begrunne noe nærmere hvorfor dokumenter sendt fra norske skattemyndigheter til en avtalestat ikke er «saksdokumenter» i skattyters «egen sak», jf. skatteforvaltningsloven § 5-4 første ledd? Det vises særlig til at det er skattyter som starter en MAP-sak, og skattyter kan når som helst avslutte prosessen. Skattyter kan videre bli bedt om å gi ytterligere opplysninger i saken, se veileder for gjensidig avtaleprosedyre punkt 7.1. Vil vurderingen her være forskjellig alt ettersom det er dokumenter fra norske myndigheter der det videreformidles opplysninger fra skattyter eller om det er opplysninger fra selve forhandlingene mellom avtalestatene? Svaret bes begrunnes.
2. Det kan synes som OECD i kommentarene til artikkel 26 (sitert ovenfor) legger til grunn at skattyter eller dennes representant får opplysninger i saken, men at det kan avtales at det skal inngås skriftlig taushetserklæring. Det kan ikke ses at en slik bestemmelse er tatt inn i avtalen mellom Norge og Tyskland. Vi ber departementet opplyse om dette er rett forstått.
3. Mener departementet at det er i tråd med skatteforvaltningsloven § 5-4 å nekte skattyter partsinnsyn i hele dokumenter sendt til utenlandske myndigheter knyttet til skattyters MAP-søknad, når det samtidig gis helt eller delvis innsyn i de samme dokumentene etter offentleglova? Svaret bes begrunnet.
4. Departementet bes gi en nærmere redegjørelse for den opplyste langvarige internasjonale praksisen at avtalestatenes kommunikasjon i en MAP-sak er konfidensiell, herunder begrunne om vilkåret i offentleglova § 20 bokstav a om «folkerettslege reglar» er oppfylt.
5. Vi ber opplyst om det i de folkerettslige reglene omfatter opplysninger norske myndigheter oversender til en annen avtalestat i forkant av eventuelle forhandlinger, eller om det kun gjelder innholdet i forhandlingene og mottatte opplysninger fra avtalestaten.
6. Hvilke folkerettslige regler fastsetter at Norge har plikt til å nekte innsyn i opplysninger som gis til statistikken til OECDs Forum on Tax Administration (FTA MAP statistics)?
7. Departementet bes gi en noe nærmere begrunnelse for at det er «påkravd av omsyn til Noregs utenrikspolitiske interesser» jf. offentleglova § 20 første ledd å unnta de enkelte opplysningene som fortsatt er sladdet i dokument 4 og 17.
8. Vi kan ikke se at departementet har vurdert merinnsyn i opplysningene som er unntatt i dokument 4 under henvisning til offentleglova § 20 første ledd bokstav a. Har departementet foretatt en slik merinnsynsvurdering og hvilke momenter har i tilfelle inngått i vurderingen?

Sivilombudet ber om svar innen **15. april 2025**.

Vi gjør for ordens skyld oppmerksom på at klageren har rett til dokumentinnsyn hos ombudet og til å uttale seg i saken, jf. sivilombudsloven § 11. Det er vanlig rutine herfra at forvaltningens svar til ombudet blir oversendt til klageren for kommentarer. Vi ber derfor departementet, så langt det er mulig, om å utforme sitt svar slik at det kan legges frem for klageren. Dersom svaret inneholder opplysninger som departementet mener at klageren ikke har krav på å se, ber vi om at departementet opplyser om dette og sender en sladdet versjon av brevet som kan oversendes klageren. Vi ber om at hjemmelen for å unnta opplysningene fra klageren blir oppgitt. Med mindre annet blir opplyst fra departementet, vil vi legge til grunn at redegjørelsen kan oversendes i sin helhet.

For sivilombudet

Annette Dahl
avdelingssjef

Heidi Quamme Kittilsen
spesialrådgiver

Dette brevet er godkjent etter gjeldende interne rutiner og har derfor ikke håndskrevet underskrift.

Kopi til:

Walter Keim

walter.keim@gmail.com