

UiO : **Det juridiske fakultet**

# Bevisavskjæring i skattesaker

Adgangen til å fremlegge nye opplysninger ved domstolsbehandlingen av en skattesak.

Kandidatnummer: 676

Leveringsfrist: 25. april 2013

Antall ord: 17 856



## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING .....</b>	<b>1</b>
1.1	Presentasjon av tema .....	1
1.2	Avgrensninger .....	1
1.3	Begrepsavklaring .....	3
1.4	Videre fremstilling.....	3
<b>2</b>	<b>HENSYN FOR OG MOT EN SÆRLIG BEVISA VSKJÆRINGSREGEL I SKATTESAKER .....</b>	<b>4</b>
2.1	Innledning .....	4
2.1.1	Ansvar for sakens opplysning i skattesaker .....	5
2.1.2	Den begrensede domstolskontrollen av ligningsvedtak .....	6
2.1.3	Hensynet til riktig ligning – skattyters rettssikkerhet .....	8
2.1.4	Effektivitetshensyn – ressursbruk .....	9
<b>3</b>	<b>RETTLIG GRUNNLAG OG ET HISTORISK TILBAKEBLIKK FOR BEVISA VSKJÆRINGSREGELN .....</b>	<b>9</b>
3.1.1	Rettslig grunnlag .....	9
3.1.2	Tilbakeblikk i rettspraksis .....	10
3.1.3	Bevisavskjæringsregelen tar form – nyere rettspraksis.....	11
<b>4</b>	<b>BEVISA VSKJÆRINGSREGELNENS INNHOLD OG REKKEVIDDE .....</b>	<b>13</b>
4.1	Innledning .....	13
4.2	De rettslige utgangspunkter – Rt-2006-404 ( <i>Invensys</i> ) .....	13
4.3	Hvilke opplysninger kan avskjæres? .....	14
4.3.1	Nye faktiske opplysninger – sontringen rettsfakta/bevisfakta .....	14
4.3.2	Faktiske omstendigheter inntrådt <i>etter</i> avgjørelsestidspunktet .....	18
4.3.3	Vitneforklaringer.....	20

4.4	Hvilke opplysninger kan ikke avskjæres .....	21
4.4.1	Generelle erfaringssetninger .....	21
4.4.2	Videreutvikling av resonnementer – nye teoretiske betraktninger .....	23
4.5	I hvilke situasjoner kommer bevisavskjæringsregelen til anvendelse? .....	24
4.5.1	Når skattyter har hatt en «oppfordring» .....	24
4.5.2	Når skattyter har opptrådt klanderverdig .....	28
4.5.3	Betydningen av endring, klage og kontakt med ligningsmyndighetene .....	30
4.5.4	Kort oppsummering .....	32
4.6	Situasjoner hvor bevisavskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse .....	32
4.6.1	Brudd på ligningsmyndighetenes utredningsplikt.....	33
4.6.2	Brudd på ligningsmyndighetenes varslings- og oppfordringsplikt .....	38
4.6.3	Mulige unnskyldningsgrunner hos skattyter .....	40
4.7	Vurdering .....	53
4.8	Statens adgang til å trekke inn nye opplysninger og virkningen for skattyter .....	54
4.9	Domstolenes avgjørelse i bevisavskjæringsspørsmålet – virkninger .....	57
<b>5</b>	<b>FORHOLDET MELLOM BEVISA VSKJÆRINGSREGELEN OG EMK ART.</b>	
	<b>6 – SÆRLIG OM TILLEGGSSKATT.....</b>	<b>59</b>
<b>6</b>	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>64</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Presentasjon av tema

Ligningsbehandlingen i Norge bygger på et selvangiverprinsipp. Det er skattyter som har hovedansvaret for å fremlegge de faktiske opplysningene som er nødvendige for at det kan treffes riktige ligningsvedtak. Skattyter kan påklage en ligningsavgjørelse, og da har skattyter rett til å komme med nye faktiske anførsler og/eller supplere sin bevisførsel.<sup>1</sup> Når en ligningssak derimot går over til domstolsapparatet ved søksmål, oppstår spørsmålet om skattyteren kan nektes å legge frem *nye* opplysninger. Det overordnede temaet for avhandlingen er bevisavskjæring i skattesaker som står for domstolene. Den nærmere problemstillingen er i hvilken utstrekning skattyter og staten har adgang til å fremlegge nye opplysninger ved domstolsbehandlingen av en skattesak.

## 1.2 Avgrensninger

Temaet for avhandlingen har sider til både skatteretten, den alminnelige sivilprosessen og alminnelig forvaltningsrett. Fordi temaet er sammensatt blir det nødvendig med enkelte avgrensninger.

Avhandlingen begrenses til en behandling av stillingen ved overprøving av avgjørelser om *formues- og inntektsskatt*. Stillingen ved avgjørelser om eiendomsskatt og arveavgift behandles ikke. Stillingen ved avgjørelser vedrørende merverdiavgift vil heller ikke bli behandlet særskilt. Visse dommer om saksopplysningsplikten fra merverdiavgiftsområdet som har direkte overføringsverdi til ligningssaker om inntektsskatt, vil likevel bli trukket frem i avhandlingen.

---

<sup>1</sup> Banoun (2004) s. 253, Harboe (2005) s. 381, Zimmer (1993) s. 44 jf. s. 52.

Det avgrenses også mot en særskilt behandling av stillingen når staten har anført gjennomskjæring som grunnlag for sitt standpunkt. Gjennomskjæring utgjør en helt spesiell form for rettsanvendelse som reiser særskilte spørsmål knyttet til avgrensning av relevante faktiske omstendigheter. Hensynet til avhandlingens rammer tilsier derfor at spørsmålet ikke behandles her.

Avhandlingen avgrenses mot andre bevisavskjæringsregler som gjør seg gjeldende etter sivilprosessens alminnelige regler.

Temaet for avhandlingen har en klar side til den alminnelige rekkevidden av domstolskontrollen av forvaltningsvedtak. Det er domstolskontrollen med de faktiske forhold som ligningen bygger på som står i fokus i denne avhandlingen. Det avgrenses følgelig mot andre sider av domstolskontrollen av ligningsvedtak.

Skattyters alminnelige opplysningsplikt har en klar betydning for min problemstilling. En generell redegjørelse om skattyters opplysningsplikt i skattesaker ligger utenfor rammene for avhandlingen. Opplysningsplikten vil imidlertid bli trykket inn og kommentert der det er av interesse for problemstillingen.

Hensynet til avhandlingens rammer har gjort det umulig å behandle stillingen i utenlandsk rett.

Det avgrenses endelig mot en generell behandling av strafferettslige spørsmål i skattesaker. Stillingen ved overprøving av vedtak om administrativ tillegsskatt vil imidlertid bli behandlet, siden EMK art. 6 fører til at prøvelsen av slike vedtak stiller seg annerledes enn prøvelsen av den ordinære ligningen.

### **1.3 Begrepsavklaring**

Rettskildene viser at begrepsbruken på dette området ikke er konsekvent. Den eventuelle nektelsen av å fremlegge nye opplysninger og bevis blir omtalt både som «bevisavskjæring», «begrensning av domstolsprøvelse»/«avskjæring av domstolsprøvelse» og som en «særlig preklusjonsregel». Jeg vil i avhandlingen hovedsakelig holde meg til begrepet «bevisavskjæring», men «begrensning i domstolsprøvelse»/«avskjæring av domstolsprøvelse» vil bli brukt når det henvises til en høyesterettsavgjørelse hvor disse begrepene er anvendt.

«Bevisavskjæring» omfatter språklig de situasjoner hvor et bevis ikke tillates fremlagt, enten fordi lovens vilkår for å føre det ikke er til stede, eller fordi det foreligger andre særskilte regler som tilsier at beviset ikke blir tillatt ført. Begrepet brukes imidlertid annerledes her. Når domstolene ser bort fra en ny opplysning i medhold av bevisavskjæringslæren i skattesaker, skilles det i praksis ikke mellom det å nekte fremleggelse av opplysningen/beviset for retten og det at retten unnlater å vektlegge disse. Rettspraksis på området gir inntrykk av at det er en nektelse av å vektlegge den nye omstendigheten som er konsekvensen av at bevisavskjæringsregelen kommer til anvendelse. «Adgang til å fremlegge nye opplysninger» blir derfor i denne avhandlingen brukt synonymt med spørsmålet om domstolenes adgang til å vektlegge nye opplysninger ved domstolsprøvingen.

Jeg bruker begrepet «opplysninger» som en samlebetegnelse på alle former for omstendigheter, anførsler og bevis som kan påberopes i forbindelse med skattesaken. Nærmere avklaring av underbegrepene presenteres senere i avhandlingen.

### **1.4 Videre fremstilling**

I del 2 vil jeg drøfte de hensyn som gjør seg gjeldende for og mot en særlig bevisavskjæringsregel i skattesaker, og på denne måten vise begrunnelsen for at det opereres med en slik avskjæringsregel i norsk skatterett. Deretter følger – i del 3 – en kort redegjørelse for bevisavskjæringsregelens rettslige grunnlag og for hvordan avskjæringsregelen har vokst frem i rettspraksis.

Del 4 utgjør hoveddelen av avhandlingen. I denne delen drøfter jeg bevisavskjæringsregelens innhold og rekkevidde.

I del 5 drøfter jeg bevisavskjæringsregelens forhold til EMK art. 6 med særlig fokus på hvordan bestemmelsen fører til at det er ulike bevisavskjæringsregler ved overprøving av den ordinære ligningen i forhold til prøving av vedtak om tilleggsskatt.

## **2 Hensyn for og mot en særlig bevisavskjæringsregel i skattesaker**

### **2.1 Innledning**

Når offentlige vedtak – herunder ligningsvedtak – bringes inn for domstolene, utgjør spørsmålet om vedtakets gyldighet en sivil tvist med den private part på den ene siden og det offentlige på den andre siden. Siden det dreier seg om en sivil tvist gjelder tvistelovens alminnelige regler for bevisføringen. Tvisteloven § 21-3 (1) første punktum knesetter prinsippet om fri bevisføring. Partene har i utgangspunktet rett til å føre de bevis de ønsker. Prinsippet om fri bevisføring er en direkte følge av begge partenes plikt til selv å fremskaffe grunnlaget for det faktum de anfører, jf. tvisteloven § 11-2. Begrensninger i bevisføringen krever således særskilt hjemmel. Tvisteloven oppstiller selv hjemler for bevisforbud og bevisavskjæring.<sup>2</sup> På enkelte sakfelt har det utviklet seg særlige bevisavskjæringsregler som går lengre enn tvisteloven.<sup>3</sup> Dette gjelder blant annet i skattesaker, og det er disse regler som er tema i denne avhandlingen.

---

<sup>2</sup> Se særlig tvisteloven §§ 9-16, 16-6 (3), 30-7, 21-7, § 21-8, kapittel 22.

<sup>3</sup> Skoghøy (2010) s. 751.

### 2.1.1 Ansvar for sakens opplysning i skattesaker

Utgangspunktet i den alminnelige forvaltningsretten er at *forvaltningen* «skal påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes», jf. forvaltningsloven § 17 (1). Selv om skattevedtak faller innenfor definisjonen av et enkeltvedtak i forvaltningsloven, er ligningsavgjørelser uttrykkelig unntatt fra forvaltningslovens anvendelsesområde, jf. ligningsloven § 1-2. Selvangivelsessystemet anses som et grunnleggende prinsipp og en bærebjelke i norsk ligningsforvaltningsrett.<sup>4</sup> Gjennom selvangivelsessystemet som fremgår av ligningsloven, særlig kapittel 4, er hovedansvaret for å opplyse og klargjøre saksforholdene lagt på skattyter.<sup>5</sup> Begrunnelsen er at skattyter i utgangspunktet anses for å være nærmest til å ha kunnskap om de relevante faktiske forholdene og til å klargjøre disse gjennom fremleggelse av opplysninger under ligningsbehandlingen. Utover den lovpålagte opplysningsplikten kan ligningsmyndighetene i medhold av ligningsloven § 4-8 i tillegg *oppfordre* skattyter «til å gi opplysninger om nærmere angitte økonomiske og andre forhold av betydning for kontrollen eller vurderingen av hans skatteplikt».

Det påpekes at selvangivelsessystemet ikke fritar ligningsmyndighetene fra plikten til å fastlegge det faktiske grunnlaget for ligningen etter en fri bevisbedømmelse, og med det for øye å komme frem til det sannsynlige riktige.<sup>6</sup> Hvordan samspillet her nærmere utarter seg, behandles særlig i avsnitt 4.6.1, men kommer også frem andre steder i avhandlingen.

For å effektivisere opplysningsplikten har ligningsloven en rekke negative sanksjoner dersom skattyter gir uriktige eller ufullstendige opplysninger.<sup>7</sup> Situasjonen kan blant annet gi grunnlag for tilleggsskatt etter § 10-2 og straff etter kapittel 12. Det vil ved mislighold av opplysningsplikten i alminnelighet gjelde en tiårsfrist for endring av ligning etter § 9-6. En annen mulig negativ konsekvens kan være å nekte skattyter å fremlegge de aktuelle opp-

---

<sup>4</sup> Aarbakke (1986) s. 782.

<sup>5</sup> Se Rt-1999-1087 s. 1097 hvor dette utgangspunktet fremheves.

<sup>6</sup> Jf. Rt-1994-260 s. 265.

<sup>7</sup> For en mer utfyllende oversikt over de mulige sanksjonene, se for eksempel Harboe (2005) s. 156.



lysningene – herunder dokumenter og andre beviser – i et senere søksmål. En slik avskjæring vil gi skattyter et incentiv til å komme med alle relevante opplysninger allerede under ligningsbehandlingen. Utgangspunktet om skattyters opplysningsplikt og selvangivelsesprinsippet taler således for at det bør være en særlig bevisavskjæringsregel innen skatteretten.

### 2.1.2 Den begrensede domstolskontrollen av ligningsvedtak

Ligningsmyndighetene tar stilling til rettsspørsmål og bevisspørsmål i første instans gjennom ligningsavgjørelser. Dersom skattyter er misfornøyd med avgjørelsen kan den bringes inn for domstolene til rettslig overprøving i medhold av ligningsloven § 11-1.

Domstolenes overordnede kompetanse følger av tvisteloven § 1-3 om at det kan reises sak om «rettskrav». Av dette følger at domstolenes oppgave overfor forvaltningen er å drive legalitetskontroll.<sup>8</sup> Domstolen skal prøve lovligheten av forvaltningsvedtaket ved å utføre en etterfølgende *kontroll* med myndighetenes avgjørelse og fremgangsmåte.<sup>9</sup> Dette medfører at domstolskontrollen må baseres på de *samme faktiske forhold* som forelå for ligningsmyndighetene.<sup>10</sup> At det i utgangspunktet er en slik etterfølgende legalitetskontroll domstolene skal beskjefte seg med, følger av maktfordelingsprinsippet om arbeidsdelingen mellom domstolene og den utøvende makt. Dersom domstolene hadde kunnet kontrollere alle sider av forvaltningsvedtak i alle typer saker, ville virkningen være at domstolen fungerte som et forvaltningsorgan.<sup>11</sup> At domstolene ikke skal fungere som et forvaltningsorgan, er en av begrunnelsene for begrensningen i domstolsprøvelse som gjelder for forvaltningsvedtak generelt og for ligningsvedtak spesielt.

---

<sup>8</sup> Eckhoff (2010) s. 544.

<sup>9</sup> Ot.prp.nr.51 (2004–2005) avsnitt 11.7.3.

<sup>10</sup> Se for eksempel Rt-2006-404 avsnitt 38.

<sup>11</sup> Eckhoff (2010) s. 544.

Ved prøvingen av ligningsvedtak gjelder de alminnelige regler om domstolsprøvelse av forvaltningsvedtak.<sup>12</sup> Domstolene har full kompetanse til å prøve saksbehandlingen.<sup>13</sup> Ved prøvingen står retten fritt i sin rettsanvendelse.<sup>14</sup> Det er videre «sikker rett at domstolene kan opprettholde et ligningsvedtak på et annet *rettslig* (kursivert her) grunnlag enn det ligningsmyndighetene har bygget på».<sup>15</sup> Såfremt det ikke er særlige holdepunkter for noe annet, kan domstolene ikke bare prøve lovtolkningen, men også bevisbedømmelsen og den konkrete subsumsjonen.<sup>16</sup> Forvaltningens frie skjønn kan som hovedregel ikke prøves, men retten kan sette skjønnen til side dersom det er vilkårlig eller åpenbart urimelig.<sup>17</sup> Dette betyr ikke at alle skjønnsmessige avgjørelser er avskåret fra domstolsprøvelse. Rettsanvendelsesspørsmål krever ofte at det tas stilling til skjønnsmessige uttrykk.<sup>18</sup> Skoghøy legger til grunn at ligningsmyndighetenes verdsettelse og andre skjønnsmessige vurderinger må kunne prøves fullt ut såfremt det ikke er tale om vurderinger av politisk karakter og det ikke finnes særlig hjemmel for noe annet.<sup>19</sup> Det påpekes at de *faktiske omstendigheter* som danner basis for ligningsmyndighetenes skjønnsligning, må kunne prøves på lik linje med faktum som ligger til grunn for rettsanvendelse, selv om selve den skjønnsmessige fastsettelsen av posten ikke kan prøves.<sup>20</sup>

Det er domstolskontrollen av de faktiske forhold som ligningen bygger på, som er tema for denne avhandlingen. I tråd med den innledende avgrensningen i avsnitt 1.2 vil de andre sidene til domstolskontrollen av ligningsavgjørelser (som kort er skissert foran), ikke behandles nærmere. Høyesterett fremholder i blant annet Rt-2000-2014 (*Flexivakt AS*) at ut-

---

<sup>12</sup> Sandvik (1995) s. 238.

<sup>13</sup> Ibid s. 239.

<sup>14</sup> Ibid s. 243.

<sup>15</sup> Rt-2010-999 avsnitt 46 med videre henvisninger.

<sup>16</sup> Eckhoff (1997) s. 279 og Skoghøy (2002) s. 122.

<sup>17</sup> Sandvik (1983) s. 238 og Eckhoff (2010) s. 419 flg.

<sup>18</sup> Sandvik (1983) s. 238, Aarbakke (1986) s. 777.

<sup>19</sup> Skoghøy (2002) s. 137.

<sup>20</sup> Skoghøy (2002) s. 120-121.

gangpunktet må være at det faktum som ligger til grunn for ligningen *fullt ut* kan prøves av domstolene.<sup>21</sup> Dette innebærer at domstolene har full kompetanse til å prøve om bevisbedømmelse er foretatt, om bevisbedømmelsen er fullstendig, og om bevisbedømmelsesresultatet er riktig.<sup>22</sup> Fordi domstolene ikke selv skal fungere som ligningsorgan, men kun skal prøve *lovligheten* av ligningsavgjørelsen, jf. rett ovenfor, må prøvelsen likevel begrenses til det faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene.<sup>23</sup> I tillegg vil begrensningen av domstolskontrollen, på grunn av skattyters særlige ansvar for å tilrettelegge de faktiske forhold for ligningen (jf. avsnitt 2.1.1), også kunne omfatte nye faktiske opplysninger innenfor samme saksforhold.

En direkte konsekvens av det som nå er sagt om domstolskontrollen av ligningsavgjørelser er at rettens kompetanse i skattesaker blir begrenset.<sup>24</sup> Av denne grunn er hensynet til å fastholde prinsippet om den begrensede domstolskontroll et hensyn som bærer bevisavskjæringsregelen i skattesaker.

### 2.1.3 Hensynet til riktig ligning – skattyters rettssikkerhet

En overordnet målsetting i skatte- og ligningsforvaltningsretten er naturligvis å sikre riktig ligning. Skattytere skal så langt det er mulig betale den skatt de materielle skattereglene tilsier. Reglene på området bør derfor ikke utformes slik at de kan føre til at skattyter må betale en annen skatt enn den som med rette følger av de underliggende skattereglene.<sup>25</sup> Anvendelse av bevisavskjæringsregelen kan gi et utfall som bryter med prinsippet om rik-

---

<sup>21</sup> s. 2020.

<sup>22</sup> Zimmer (1993) s. 120, Sandvik (1995) s. 239.

<sup>23</sup> Dette innebærer at det *reelt sett* (men ikke formelt) vil være av betydning for domstolskontrollen hvor omfattende og gjennomarbeidet den forutgående ligningsbehandlingen har vært. Nærmere om dette i avsnitt 4.5.3 nedenfor.

<sup>24</sup> Se Sandvik (1984) s. 303.

<sup>25</sup> Gjems-Onstad (2011) s. 282.

tig ligning og målet om et materielt riktig resultat. Nye opplysninger eller bevis som fremkommer for domstolene kan vise at ligningen bygger på et uriktig faktisk grunnlag. Avskjæres disse nye opplysningene, vil konsekvensen måtte bli at ligningsvedtaket opprettholdes av domstolene, til tross for at ligningen bygger på uriktige faktiske omstendigheter. Et viktig hensyn mot bevisavskjæringsregelen er derfor at den – isolert sett – kan føre til opprettholdelse av materielt uriktige ligningsvedtak.

#### 2.1.4 Effektivitetshensyn – ressursbruk

Effektivitets- og ressurs hensyn utgjør sentrale hensyn i ligningsforvaltningen hvor det årlig treffes et meget høyt antall avgjørelser. Reglene om lignings- og domstolsbehandling av skattesaker bør sikre en effektiv ressursutnyttelse.<sup>26</sup> Ressurs hensyn tilsier at skattyter bør komme med opplysninger som han er nærmest til å fremskaffe. På samme måte tilsier effektivitets- og ressurs hensyn at ligningsmyndighetene bør ha ansvar for å tilveiebringe opplysninger som de lettere har tilgang til eller er nærmere til å klargjøre.

### **3 Rettslig grunnlag og et historisk tilbakeblikk for bevisavskjæringsregelen**

#### 3.1.1 Rettslig grunnlag

Ligningsloven inneholder ingen direkte bestemmelser om bevisføringsregler i skattesaker som står for domstolene. I plenumsavgjørelsen inntatt i Rt-2002-509 (*Sundt*) vises det til tidligere rettspraksis som grunnlag for bevisavskjæringsregelen, samtidig som det fremheves at regelen er «forankra i grunnleggjande prinsipp om bevisføring og bevisprøving i likningslova».<sup>27</sup> Det må være selvangivelsessystemet og reglene om skattyters opplys-

---

<sup>26</sup> Se Banoun (2004) s. 246 med videre henvisninger.

<sup>27</sup> s. 523

ningsplikt førstvoterende her sikter til. I juridisk teori fastslås det at bevisavskjæringsregelen er utviklet i rettspraksis og har lang tradisjon som ulovfestet rett.<sup>28 29</sup>

### 3.1.2 Tilbakeblikk i rettspraksis

Allerede tilbake på 1920-tallet finnes det høyesterettsavgjørelser som berører spørsmålet om den særlige bevisavskjæringen i skattesaker. Avgjørelsene er svært gamle, men illustrerer utviklingen av læren om bevisavskjæring i skattesaker. I en dom inntatt i Rt-1924-417 (*Aktieselskapet Ørnen*), som gjaldt prøving av ligningsmyndighetenes skjønn, ble det uttalt at «det nye materiale, som her foreligger for domstolene, [findes] ikke at kunne komme i betragtning, da skatyderen maa antages at ha hat anledning og opfordring til at lægge det frem for ankenævnden, før dennes avgjørelse blev truffet».<sup>30</sup> Det er verdt å merke seg at det her gjaldt prøving av ligningsmyndighetenes *skjønnsmessige* avgjørelse. At nye omstendigheter kan avskjæres når skattyteren har blitt skjønnsignet, kan forklares ut fra domstolenes begrensede prøvelsesrett.<sup>31</sup> Hvorvidt bevisavskjæring også skulle gjelde utenfor ligningsmyndighetenes *skjønnsmessige* avgjørelser ble ikke berørt i dommen. Noen år senere i Rt-1928-495 (*Finne*), som gjaldt prøvelsen av et *rettsspørsmål*, tillot Høyesterett skattyters senere fremleggelse av nye faktiske omstendigheter. Skattyter hadde forsømt sin opplysningsplikt overfor ligningsmyndighetene og byretten nektet av denne grunn å oppheve ligningen. Høyesterett uttalte til dette at «selv om de opplysninger han paa ligningsraadets opfordring gav om aktiesalgene ikke var fyldestgjørende, antas dette ikke enten i og for eller i forbindelse med opplysningerne forøvrig tilstrækkelig til at tilsidesette hans senere

---

<sup>28</sup> Fuglestad (2011) s. 58, Banoun (2004) s. 253, Skoghøy (2010) s. 761.

<sup>29</sup> Klingenberg (2002) s. 211 har hevdet at bevisavskjæringspraksisen bygger på en fortolkning av (den nå opphevede) tvistemålsloven § 189 (1) nr.1. Jeg har funnet liten støtte for dette standpunktet i annen juridisk teori og rettspraksis. Høyesterettsavgjørelsene på området viser til tidligere rettspraksis som grunnlag for den særlige bevisavskjæringen i skattesaker.

<sup>30</sup> Rt-1924-417 s. 418.

<sup>31</sup> Banoun (2004) s. 254.

fremstilling». <sup>32</sup> Uttalelsene i dommen kan tas til inntekt for at bevisavskjæringen ikke skulle gjelde ved prøvelse av rettsanvendelsesspørsmål. Dommen er fraveket i senere rettspraksis, se rett nedenfor.

### 3.1.3 Bevisavskjæringsregelen tar form – nyere rettspraksis

Bevisavskjæring i skattesaker synes å ha vært et begrenset tema i norsk rett frem til Rt-1988-539 (*Dahle*). Dahle var sjømann, og etter dagjeldende skattelov § 17 (nåværende skattelov § 2-1 (5)) skulle norske sjøfolk skattlegges i Norge med mindre de hadde tatt fast opphold i utlandet og godtgjorde at de ble skattlagt i vedkommende utland. Dahle unnlot å gi slike opplysninger under ligningsbehandlingen. Da han først i den etterfølgende domstolsbehandlingen av ligningssaken klargjorde de faktiske forhold om bosted og godtgjorde skatteplikt til utlandet, nektet retten å ta hensyn til opplysningene siden skattyter ikke hadde fremlagt dem under ligningsbehandlingen. Det er verdt å merke seg at opplysningene utgjorde et nytt faktisk grunnlag for skattefritak. Høyesterett fant at Dahle var «sterkt å bebreide» for ikke å ha klarlagt de faktiske forhold tidligere, og slo fast at han dermed ikke kunne kreve ligningsvedtakene kjent ugyldig med grunnlag i de nye opplysningene han fremla for domstolene. <sup>33</sup> Førstvoterende, dommer Schei, begrunnet bevisavskjæringen med den konkrete godtgjøringsplikten i dagjeldende skattelov § 17 (4) og uttalte at det ikke var nødvendig for ham å ta stilling til om resultatet også ville ha fulgt av et mer generelt prinsipp om at domstolene ved prøving av ligningsvedtak ikke kan bygge på nye faktiske opplysninger. <sup>34</sup> Videre reservert Schei seg i forhold til lagmannsrettens rettsoppfatning – og rettsoppfatningen som kom til uttrykk i *Finne* – om at domstolene ved prøving av *rettsanvendelsesspørsmål* fullt ut kan prøve ligningsmyndighetenes avgjørelse også på grunnlag av fakta som ikke var kjent for ligningsmyndighetene. Hovedregelen – fortsatte Schei –

---

<sup>32</sup> Rt-1928-495 s. 497.

<sup>33</sup> Rt-1988-539 s. 545.

<sup>34</sup> Ibid.

måtte være at skattyteren er avskåret fra å påberope seg nye faktiske opplysninger, også når prøvingen gjelder om lovbestemte vilkår for skatteplikt er til stede.<sup>35</sup>

Det som kan slutes fra avgjørelsen er at Høyesterett åpnet for at bevisavskjæringen også skulle gjelde i saker om rettsanvendelse og ikke bare ved prøvelse av skjønnsmessige avgjørelser. Denne uttalelsen er et obiter dictum. I tillegg gis standpunktet ikke noen nærmere rettskildemessig forankring. Disse forholdene skulle tilsi at uttalelsen har redusert rettskildevekt. Førstvoterende valgte eksplisitt ikke å ta stilling til om unntak måtte gjøres når skattyter for eksempel ikke hadde praktisk mulighet for å fremlegge opplysningene under ligningsbehandlingen eller når skattyter av andre grunner ikke er noe vesentlig å bebreide for at han ikke fremla opplysningene tidligere.<sup>36</sup>

I en avgjørelse noen år senere – Rt-1995-1768 (*Butt*) – ble bevisavskjæringen anvendt som et generelt prinsipp under henvisning til *Dahle*, uten at det magre rettskildegrunnlaget ble kommentert noe nærmere. *Butt* gjaldt riktignok prøving av vedtak om merverdiavgift, men avgjørelsen har likevel direkte overføringsverdi til ligningssaker fordi saksopplysningsplikten langt på vei er pålagt den avgiftspliktige også i avgiftssakene.<sup>37</sup> De hensyn som begrunner begrensningen ved påberopelse av nye opplysninger, gjør seg dermed gjeldende i både ligningssaker og merverdiavgiftssaker.<sup>38</sup> Høyesterett fastslo først at risikoen for uriktig eller ufullstendig faktum er lagt på den avgiftspliktige. Deretter uttalte førstvoterende – med en direkte henvisning til *Dahle* – at konsekvensen av denne risikofordelingen gjorde at den avgiftspliktige ikke kunne få underkjent vedtaket ved å fremskaffe nytt faktisk materiale ved domstolsprøvelsen. Dommen viser tydelig hovedbegrunnelsen for bevisavskjæringsregelen, nemlig prinsippet om at det i utgangspunktet er skattyter som bærer risikoen for at riktig og fullstendig faktum foreligger under ligningsbehandlingen.

---

<sup>35</sup> Ibid.

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> Se merverdiavgiftsloven kapittel 15 og Fuglestad (2011) s. 58.

<sup>38</sup> Se Rt-1995-1768 s. 1772.

Etter *Butt* har det tilkommet et større antall avgjørelser både fra Høyesterett og fra lavere instanser hvor bevisavskjæringslæren anvendes som et generelt prinsipp. Hovedelementene i læren må derfor i dag anses som sikker rett, utviklet og modifisert i rettspraksis. Rekkevidden av bevisavskjæringsregelen kan fremstå som til dels uavklart.

De reservasjoner førstvoterende tok i Dahle-dommen utgjør utgangspunktet for denne avhandlingen. Dommen lar de fleste reservasjoner og underproblemstillinger stå åpne med forsiktige uttalelser uten generell avklaring. I avhandlingen vil mulige reservasjoner, begrensninger og unntak fra bevisavskjæringsregelen bli drøftet inngående basert på senere rettspraksis og andre rettskildefaktorer på området.

## **4 Bevisavskjæringsregelens innhold og rekkevidde**

### **4.1 Innledning**

Hovedproblemstillingen knytter seg til bevisavskjæringslærens nærmere innhold og rekkevidde. De spørsmål som oppstår må avgjøres med utgangspunkt i en analyse av avgjørelsene fra Høyesterett. Høyesterett har i nyere avgjørelser foretatt presiseringer og unntak fra bevisavskjæringsregelen. Dette har gjort rettsstilstanden mer nyansert sammenlignet med tidligere rettspraksis.

### **4.2 De rettslige utgangspunkter – Rt-2006-404 (*Invensys*)**

Det finnes flere formuleringer om bevisavskjæringsregelen i de forskjellige avgjørelsene på området. I Rt-2006-404 (*Invensys*) avsnitt 38 ga førstvoterende en oppsummering av den praksisen som har utviklet seg:

«Det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg *nye faktiske grunnlag* som innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet. Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Gjennom en rekke høyeste-



rettsavgjørelser er prinsippet modifisert og utdypet noe, ved at det trekkes en grense mot *opplysninger som ikke ses som et nytt faktisk grunnlag, men bare som suppler-  
ring av de opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av  
saken*. Forutsetningen må imidlertid være at *skattyteren ikke kan klandres* for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere. Jeg viser til Rt-2003-1821 (Hunsbedt Racing) avsnitt 33, med videre henvisning til plenumsavgjørelsen i Rt-2002-509 på side 523-524. I denne avgjørelsen vises det igjen til Agip-dommen i Rt-2001-1265, der hovedsynspunktet er at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde *særlig oppfordring* til å komme med under ligningsbehandlingen». [kursivering her]

Med utgangspunkt i rettssetningene i *Invensys*-dommen, og annen rettspraksis og teori, vil jeg nå gå over til å drøfte *hva* som kan avskjæres og i *hvilke situasjoner* avskjæring kan skje.

### **4.3 Hvilke opplysninger kan avskjæres?**

#### **4.3.1 Nye faktiske opplysninger – sontringen rettsfakta/bevisfakta**

Sitatet fra *Invensys* rett ovenfor viser at både opplysninger som utgjør et «nytt faktisk grunnlag» og opplysninger som kun må anses som «supplering» av de opplysninger som ble gitt under ligningsbehandlingen, i utgangspunktet omfattes av bevisavskjæringsregelen. Det trekkes imidlertid en grense mellom de to grupper av opplysninger ved at sistnevnte kan tillates så lenge skattyter ikke har hatt en oppfordring til å fremlegge dem tidligere.<sup>39</sup> Det blir derfor nødvendig å ta stilling til hvilke opplysninger som utgjør «nytt faktisk grunnlag» og hvilke som kun utgjør en «supplering» av tidligere gitte opplysninger. Sond-

---

<sup>39</sup> Vilkåret drøftes i avsnitt 4.5 nedenfor.

ringen er i teori og praksis også kjent under begrepene nye «rettsfakta» og nye «bevisfakta».<sup>40</sup>

«Rettsfakta» kan sies å være faktiske omstendigheter som direkte og umiddelbart i seg selv bringer en rettsregel til anvendelse – et *rettsstiftende* faktum.<sup>41</sup> «Rettsfakta» er derfor det samme som det nyere begrepet «påstandsgrunnlag» i tvisteloven. «Påstandsgrunnlag» er i tvisteloven § 11-2 (2), 3 punktum legaldefinert som «de rettsstiftende faktiske forhold en part bygger sin påstand på». I vår sammenheng vil nytt rettsfaktum eller nytt påstandsgrunnlag rette seg mot situasjonen der skattyter påberoper nye faktiske grunnlag for domstolene i håp om at dette uten videre skal aktivisere en rettsregel som stifter den ønskede skattevirkningen for skattyter. Som eksempel kan nevnes den tidligere omtalte Dahledommen hvor skattyteren først for domstolene påberopte og dokumenterte at han hadde vært fast bosatt på Filippinene. Hadde domstolene lagt disse omstendighetene til grunn ved prøvingen av vedtaket, ville dette nye faktumet ha utløst skattefritak etter unntaksreglene for skatteplikt til Norge (dagjeldende skattelov § 15 (1) a jf. § 17 (4)).

«Bevisfakta» er på sin side forhold som indikerer at det foreligger et rettsfaktum, som i sin tur bringer en skatteregel til anvendelse.<sup>42</sup> Bevisfakta *underbygger* eller *supplerer* de fakta skattyter allerede har påberopt, og bringer således ikke i seg selv noe nytt faktisk grunnlag inn for domstolene. Et eksempel kan hentes fra dommen inntatt i Rt-2003-1821 (*Hunsbedt Racing*). Spørsmålet i saken var om et aksjeselskap som finansierte virksomheten til en rallycrosskjører ved reklamevirksomhet kunne føre inngående merverdiavgift på utgifter til rallycrossbilen til fradrag i utgående avgift på inntekter fra reklamevirksomheten. Det *faktiske grunnlaget* selskapet hadde påberopt som grunnlag for at de kunne foreta fradrag, var at bilen ble benyttet til og var relevant for selskapets reklamevirksomhet. Først under

---

<sup>40</sup> Se Utv-2001-1013 (Gulating) og Klingenberg (2002) s. 211.

<sup>41</sup> Hov (2007) s. 273 og forklaringer i Rt-2012-1985 avsnitt 50 i forbindelse med nytt faktum oppstått etter forvaltningsvedtaket.

<sup>42</sup> Se nærmere om begrepsbruken i Hov (2007) s. 273 flg.

søksmålet påberopte selskapet *konkrete opplysninger* om de ansattes bruk av bilen til reiseaktivitet i forbindelse med reklamevirksomheten. Høyesterett mente at slike opplysninger ikke utgjorde noe nytt faktisk grunnlag for kravet om fradragsrett, men bare *supplerte* de opplysningene som allerede var gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken.<sup>43</sup> Opplysningene om at bilen faktisk ble brukt til andre konkrete aktiviteter i virksomheten enn rallycrosskjøring, indikerte at bilen var relevant for virksomheten, noe som igjen underbygget at fradragsregelen måtte komme til anvendelse.<sup>44</sup>

Klargjøringen av begrepene viser at det i praksis kan være vanskelig å trekke en grense mellom hva som er nytt rettsfaktum og hva som er nytt bevisfaktum. Det kan ofte foreligge glidende overganger mellom hva som regnes som et annet faktum og hva som er en utdyping av samme faktum. Dahle-dommen er egnet til å eksemplifisere dette. Hadde Dahle allerede for ligningsmyndighetene tydelig påberopt at han var fast bosatt på Filippinene, uten noen form for dokumentasjon, men først kommet med bevismateriale for denne omstendigheten under rettssaken, ville den etterfølgende dokumentasjonen sannsynligvis utgjort nytt bevisfaktum. Problemene med grensedragningen var trolig større tidligere da rettspraksis – særlig underrettspraksis – ser ut til å ha operert med en mer absolutt sontring mellom rettsfakta og bevisfakta; adgangen til å påberope nye opplysninger som utgjorde nye rettsfakta var begrenset, mens påberopelse av nye bevisfakta i utgangspunktet ble god tatt.<sup>45</sup> En del av begrunnelsen lå i at det klart måtte være innenfor skattyters plikt og risiko at selve grunnlaget for vedtaket ble klarlagt på vedtakelsestidspunktet, mens det derimot ikke hadde like sterke grunner for seg at skattyter på tilsvarende måte skulle være forhindret fra å fremlegge nye bevisfakta til støtte for riktigheten av en opprinnelig meddelt opp-

---

<sup>43</sup> Avsnitt 33.

<sup>44</sup> Siden ligningsmyndighetene i denne saken ikke særskilt hadde bedt om mer spesifikke opplysninger om bruken av bilen, kunne ikke skattyter klandres for ikke å ha gitt opplysningene tidligere, og dermed ble de supplerende opplysningene tillatt fremlagt (avsnitt 33).

<sup>45</sup> Klingenberg (2002) s. 211.

lysning.<sup>46</sup> Rt-2001-1265 (*Agip*) – med oppfølging i senere rettspraksis – har modifisert de absolutte virkningene av denne sondringen; nye opplysninger som kun supplerer, utdyper eller underbygger det tidligere påberopte grunnlaget («bevisfakta»), kan etter dagens retts-tilstand også avskjæres dersom skattyter har hatt en oppfordring til å komme med dem tidligere, jf. avsnitt 4.2 jf. 4.5.<sup>47</sup>

Selv om betydningen av det absolutte skillet mellom ulike faktiske opplysninger er tonet ned, må det kunne legges til grunn at hvis det først er på det rene at den nye opplysningen utgjør et helt nytt faktisk grunnlag, kan dette uansett ikke trekkes frem under domstolsbe-handlingen. Ordlyden i sitatet fra *Invensys*-dommen ovenfor tilsier at en nærmere vurde-ring ikke gjøres her. Standpunktet legges videre til grunn i juridisk teori.<sup>48</sup> Dette harmone-rer også med utgangspunktet ellers i forvaltningsretten, jf. Rt-2012-1985. Dersom et nytt faktisk grunnlag skulle tillates, ville tvisten fort kunne endre karakter for domstolene.

Virkingen av at også nye bevisfakta som skattyter påberoper kan avskjæres, er at vurde-ringen av bevisavskjæringsspørsmålet forenkles; ved tvil er det ikke lenger nødvendigvis avgjørende hva slags type faktisk opplysning det dreier seg om. En annen virkning er imid-lertid at bevisavskjæringsregelen med dette ble gitt et videre anvendelsesområde som ikke i like stor grad kan forsvares ut fra begrunnelsen bak avskjæringsregelen.

#### 4.3.1.1 Nye anførsler – faktiske og rettslige

Et underspørsmål som reiser seg er i hvilken utstrekning bevisavskjæringsregelen får an-vendelse på nye *anførsler* som påberopes for domstolene. Anførsler er rettslige eller faktis-ke påstander som støtter opp om det kravet som gjøres gjeldende. Under drøftelsen av dette spørsmålet må det skilles mellom faktiske og rettslige anførsler.

---

<sup>46</sup> Se argumentasjonen i Utv-2001-1013 (*Gulating*).

<sup>47</sup> Når det er staten som påberoper nye bevisfakta, se avsnitt 4.8 nedenfor.

<sup>48</sup> Skoghøy (2010) s. 762.

Det må legges til grunn at det er nye *faktiske* anførsler som er gjenstand for avskjæring. Nye *rettslige* anførsler faller dermed utenfor anvendelsesområdet. Grunnlaget for et slikt standpunkt er at retten – ved domstolskontrollen – står fritt i selve rettsanvendelsen, jf. avsnitt 2.1.2 ovenfor. Dette medfører at partene kan kreve det riktige rettslige forhold lagt til grunn ved domstolsbehandlingen, uansett hva som er påstått under ligningsbehandlingen. At det kun er nytt faktum som kan avskjæres, og ikke ny rettsanvendelse, legges også uttrykkelig til grunn i teorien.<sup>49</sup> Kommer for eksempel skattyter med en ny anførsel for domstolene om hvordan en avtale eller en lovbestemmelse skal tolkes, utgjør dette en ny rettslig anførsel som ikke vil være gjenstand for avskjæring.<sup>50</sup> Dreier den nye anførselen seg i stedet om en endret forståelse av faktum, utgjør anførselen en ny faktisk opplysning som kan bli avskåret for retten. I praksis kan det oppstå vanskelige grensedragninger også mellom rettslige og faktiske anførsler.<sup>51</sup>

#### 4.3.2 Faktiske omstendigheter inntrådte etter avgjørelsestidspunktet

Det kan spørres om faktiske forhold oppstått etter vedtakstidspunktet kan tas i betraktning av domstolene ved prøvingen av ligningen.

I dommer fra andre forvaltningsrettslige områder er det oftest slike etterfølgende forhold som er gjenstand for bevisavskjæringsspørsmål. På skatterettens område er problemstillingen knyttet til etterfølgende faktum mindre praktisk. I skattesaker vil det være faktumet som forelå i det aktuelle inntektsåret som utgjør grunnlaget for ligningen. Er det ligningen for 2011 det er tale om, er faktiske forhold oppstått i årene etter dette inntektsåret i utgangspunktet irrelevante ved vurderingen av 2011-ligningen. Til sammenligning vil situa-

---

<sup>49</sup> Fuglestad (2011) s.58.

<sup>50</sup> Eksempelvis Utv-2012-1459 (Nedre Telemark tingrett), hvor det dreide seg om en endret avtaleforståelse fra skattyter.

<sup>51</sup> Rt-2012-1025 viser at denne grensen kan være vanskelig å trekke. Rt-1998-1779 (INA) utgjør et annet eksempel på denne grensedragningen mellom fakta og jus, se avsnitt 4.8.

sjonen kunne fremstå nokså annerledes ved for eksempel prøvingen av et utlendingsvedtak. Ved vurderingen av et vedtak om asyl og opphold i Norge, vil den faktiske situasjonen kunne endre seg i tiden etter vedtakstidspunktet og frem til domstolsprøvingen. Blant annet vil søkerens tilknytning til Norge – som utgjør en del av interesseavveiningen – gjerne bli sterkere og sterkere med tiden. Hva som er relevant faktum for vurderingen i slike saker er nødvendigvis mer flytende enn for ligningsvedtak som i utgangspunktet knytter seg til ett ”lukket” år av gangen.

I Rt-2012-667 fra utlendingsrettens område kom tredjevoterende, Skoghøy, inn på den særlige bevisavskjæringsregelen i skattesaker. Staten hadde til støtte for sitt syn om at etterfølgende faktiske forhold ikke er relevante, vist til begrensningene som følger av rettspraksis på skatte- og merverdiavgiftsrettens område, noe Skoghøy kontant avviste. Han begrunnet standpunktet med at bevisavskjæring i skatte- og merverdiavgiftssaker er begrunnet i den særlige oppgaveplikten på disse rettsområdene. For faktiske forhold inntrådt *etter* det året ligningen gjelder, uttalte Skoghøy at «det sier seg selv at det i skatte- og merverdiavgiftssaker ikke kan tas hensyn til begivenheter som har inntrådt etter inntektsåret».<sup>52</sup> For nye oppståtte omstendigheter i form av *rettsfaktum* er dette forståelig siden ligningen dreier seg om et bestemt historisk faktum – som påvist ovenfor. Nytt *bevisfaktum* oppstått etter inntektsåret må imidlertid kunne tenkes å være relevant også i skattesaker for å underbygge og supplere det faktum som er påberopt for det tidligere inntektsåret. Etter vedtakelsestidspunktet, men før domstolsbehandlingen, kan det for eksempel bli utferdiget et nytt dokument som underbygger det skattyter påberopte under ligningsbehandlingen. Det er ikke klart hvorvidt Skoghøy med uttalelsen i Rt-2012-667 om at «det sier seg selv at det i skatte- og merverdiavgiftssaker ikke kan tas hensyn til begivenheter som har inntrådt etter inntektsåret», også har hatt nye bevisfakta i tankene. Men med «begivenheter» sikter han trolig kun til helt nye faktiske omstendigheter og ikke til opplysninger som kun underbygger disse faktiske omstendighetene. Dermed må det sannsynligvis for *etterfølgende* bevisfakta tas

---

<sup>52</sup> Avsnitt 62.

samme utgangspunkt som når det er tale om bevisfakta som *var oppstått* på vedtakelsestidspunktet, men som ikke ble fremlagt; avgjørelsen av om opplysningen skal tillates ført, beror på en vurdering av om det forelå en relevant oppfordring, herunder om skattyter kan klandres. Normalt vil nok konsekvensen bli at skattyter her ikke kan ha hatt *anledning eller oppfordring* til å fremlegge beviset tidligere, og at beviset derfor ikke bør avskjæres. Vurderingen i det konkrete tilfellet *kan* imidlertid føre til at retten også her setter beviset ut av betraktning på grunn av klanderverdighet fra skattyters side, se avsnitt 4.6.3.1 nedenfor.

### 4.3.3 Vitneforklaringer

Et eget spørsmål er om nye vitneforklaringer utgjør nye faktiske opplysninger som kan være gjenstand for bevisavskjæring. I Rt-2002-509 (*Sundt*) utgjorde vitneforklaringer en del av de omstridte opplysningene som skattyter ikke hadde påberopt under ligningsbehandlingen. Høyesterett kommenterte ikke eksplisitt vitneforklaringers status, men det fremgår av sammenhengen at de vitneforklaringer skattyter påberopte seg ble ansett for å være omfattet av reglene om bevisavskjæring i skattesaker.<sup>53</sup> I en avgjørelse fra Oslo byrett ble det lagt til grunn at skattyters påberopelse av ny vitneførsel som skulle bekrefte tidligere gitte opplysninger, utgjorde nye opplysninger som var omfattet av bevisavskjæringsregelen.<sup>54</sup> Videre legges det i teorien til grunn at avskjæring av vitner kan skje.<sup>55</sup> Det at vitneforklaringer er en form for bevismiddel tilsier at innholdet i vitneforklaringer kan utgjøre nye bevisfakta når vitneforklaringene ikke har vært påberopt tidligere.

Vitneforklaringer må etter dette være omfattet av det som kan avskjæres etter bevisavskjæringsregelen, og de er dermed i utgangspunktet underlagt de samme begrensningene som

---

<sup>53</sup> Avgjørelsen behandles nærmere i avsnitt 4.5.

<sup>54</sup> Utv-1996-102 (Oslo byrett).

<sup>55</sup> Klingenberg (2002) s. 214.

andre typer bevisfakta.<sup>56</sup> Det påpekes at situasjonen blir annerledes når det er *staten* som påberoper nye vitneforklaringer, jf. avsnitt 4.8 nedenfor.

Det er ikke vanlig at skattyter benytter vitneforklaringer i den skriftlige prosessen på ligningsstadiet. For å være på den sikre side må skattyter – i korrespondansen med ligningsmyndighetene – påpeke at faktumet som påberopes kan bekreftes at et navngitt vitne, eller eventuelt vedlegge en erklæring fra et mulig vitne i et senere søksmål.<sup>57</sup> At dette må gjøres for å helgardere seg mot senere bevisavskjæring, fremstår noe tungvint.

#### **4.4 Hvilke opplysninger kan ikke avskjæres**

Noen typer nye opplysninger vil etter sin art ikke omfattes av bevisavskjæringsregelen. Jeg skal her drøfte hvilke opplysninger det i denne sammenheng kan være tale om.

##### **4.4.1 Generelle erfaringssetninger**

I Rt-2001-1265 (*Agip*) presiserte førstvoterende med tilslutning fra de øvrige dommerne at prinsippet om avskjæring av domstolsprøvelse etter hans mening ikke omfatter «generelle erfaringssetninger som er blitt anvendt – eller ikke anvendt – ved bevisbedømmelsen under ligningen eller klagebehandlingen».<sup>58</sup> For å ta stilling til hva uttalelsen mener å unnta fra bevisavskjæringsregelen, må begrepet «generelle erfaringssetninger» tolkes.

Rent språklig er det naturlig å anta at dette er slutninger basert på generell og allment tilgjengelig og ubestridt erfaring eller kunnskap på det aktuelle området. «Generelle erfaringssetninger» skiller seg på denne måten fra konkrete bevis for det spesifikke faktumet i saken. I forarbeidene til tvisteloven uttales det at alminnelige erfaringssetninger er en type

---

<sup>56</sup> Jf. avsnitt 4.3.1.

<sup>57</sup> Klingenberg (2002) s. 214.

<sup>58</sup> s. 1280. Avgjørelsen behandles nærmere i avsnitt 4.5.



betraktninger «som det vil være naturlig å ta i betraktning dersom det ikke skulle være holdpunkter for at det i det konkrete tilfelle forholder seg annerledes».<sup>59</sup> (skrivefeil i sitat). Innenfor skatteretten kan en alminnelig erfaringssetning for eksempel være hvor stor bruttoavansen normalt er i en bestemt bransje.<sup>60</sup>

Ut fra denne presiseringen av begrepet blir det synlig hvorfor Høyesterett mener det er på sin plass å unnta slike opplysninger fra bevisavskjæringsregelen. Siden betraktningene er generelle og ikke har sitt grunnlag i den konkrete skattyters forhold, vil det være mindre naturlig at skattyter skal ha ansvaret for at slike forhold bringes inn som grunnlag for ligningsvedtaket. Effektivitets- og ressurs hensyn tilsier at ligningsmyndighetene bør bære risikoen for de aktuelle opplysningene, da de er nærmest til å tilveiebringe og forstå hvilke alminnelige erfaringssetninger som kan være relevante for rettsanvendelsen.<sup>61</sup> Hovedbegrunnelsen for bevisavskjæringslæren slår derfor ikke til når det dreier seg om generelle erfaringssetninger.

Presiseringen i *Agip* om å unnta generelle erfaringssetninger fra bevisavskjæringsregelen har blitt lagt til grunn som en generell regel både i underrettspraksis<sup>62</sup> og i juridisk teori.<sup>63</sup> Når begrunnelsen for bevisavskjæringen ikke gjør seg gjeldende i like stor grad, bør andre sentrale mothensyn som prinsippet om riktig ligning og målet om et materielt riktig resultat slå ut med større tyngde. Gjeldende rett må etter dette være at generelle erfaringssetninger ikke omfattes av bevisavskjæringsregelen.

---

<sup>59</sup> NOU 2001:32A pkt.16.4.

<sup>60</sup> Eksempel hentet fra Aarbakke (1986) s. 782. Her påpekes det at skattyteren kan ha vanskeligheter med å få frem materiale som kan danne grunnlag for slike setninger.

<sup>61</sup> Se Banoun (2004) s. 255.

<sup>62</sup> Utv-2008-130 (Toten tingrett).

<sup>63</sup> Fuglestad (2011) s. 59, Banoun (2004) s. 255.

#### 4.4.2 Videreutvikling av resonnementer – nye teoretiske betraktninger

Under spørsmålet om *hva* som *ikke* kan avskjæres, er det av interesse å se hen til lagmannsrettens uttalelser i Utv-2010-199, der det dreide seg om gyldigheten av en skatteligning. Skattyter fremla for retten en analyse fra en sakkyndig professor. Analysen hadde ikke vært fremlagt under ligningsbehandlingen. Lagmannsretten uttalte at den hverken anså dette som noe nytt bevis eller som nytt påstandsgrunnlag. Retten mente at analysen fra den sakkyndige snarere fremsto som «en videreutvikling eller tilføyelse til et resonnement» som tidligere var gjort gjeldende i saken. Retten antok at slike mer teoretiske betraktninger ikke var gjenstand for avskjæring. Avskjæringsspørsmålet ble drøftet i henhold til preklusjonsregelen i tvisteloven § 9-16, men uttalelsene er uansett av interesse da de omhandler hva som generelt anses som nye opplysninger når domstolene skal ta stilling til bevisavskjærings-spørsmål.

Dersom lagmannsrettens syn i dommen legges til grunn, vil en videreutvikling eller tilføyelse til det resonnementet som var påberopt under ligningsbehandlingen, ikke omfattes av bevisavskjæringsregelen. Dette er riktignok en enkeltavgjørelse fra lagmannsretten og den har derfor begrenset selvstendig rettskildevækt. Staten vant saken selv om de ikke fikk medhold i denne anførselen. Dermed er det vanskelig å vite hvordan staten stiller seg til slike opplysninger/betraktninger i fremtiden. I juridisk litteratur har synspunktene i dommen blitt gjentatt, men ikke drøftet noe nærmere.<sup>64</sup> Så lenge opplysningene hverken medfører at det påberopes et nytt faktisk grunnlag og heller ikke egner seg til å belyse det faktum som forelå på vedtakelsestidspunktet, men kun består av teoretiske betraktninger knyttet til det allerede anførte grunnlaget, taler gode grunner for at slike opplysninger ikke skal rammes av bevisavskjæringen. Samtidig må det påpekes at det også her lett vil oppstå vanskelige grensdragninger mot opplysninger som faktisk bringer ytterligere og supplerende informasjon frem for retten, og som er omfattet av avskjæringsreglene. Det må av denne grunn foretas en konkret vurdering i det enkelte tilfellet.

---

<sup>64</sup> Fuglestad (2011), s. 59.

## 4.5 I hvilke situasjoner kommer bevisavskjæringsregelen til anvendelse?

Foran er det redegjort for hvilke opplysninger som etter *sin art* omfattes av bevisavskjæringsregelen. Nå skal jeg drøfte i hvilke *situasjoner* bevisavskjæringsregelen kommer til anvendelse.

### 4.5.1 Når skattyter har hatt en «oppfordring»

Hovedvilkåret for at bevisavskjæringen skal kunne skje er altså at det har foreligget en form for «oppfordring» for skattyter til å fremlegge den aktuelle opplysningen allerede under ligningsbehandlingen.<sup>65</sup> Spørsmålet som reiser seg er i hvilke situasjoner det kan sies å foreligge en slik oppfordring. Det var Rt-2001-1265 (*Agip*) som først drøftet og utdypet betydningen av dette hovedvilkåret.

*Agip*-dommen gjaldt gyldigheten av Klagenemnda for oljeskatts kjennelse om å opprettholde ligningsmyndighetenes skjønnsmessige vedtak etter skatteloven av 1911 § 54 første ledd (nå skatteloven av 1999 § 13-1) om å redusere enkelte av skattyters påståtte fradragsposter. En sentral sideproblemstilling i dommen var om visse nye opplysninger og bevis som skattyter ikke hadde fremlagt under klagebehandlingen i ligningssaken, måtte settes ut av betraktning under søksmålet. Staten hadde krevd bevisavskjæring med grunnlag i den tradisjonelle bevisavskjæringslæren og fått medhold i lagmannsretten. Høyesterett fant det hensiktsmessig å ta stilling til spørsmålet på et mer generelt grunnlag.<sup>66</sup> Førstvoterendes generelle bemerkninger om adgangen til å fremlegge nye opplysninger får dermed et visst preg av å være *obiter dicta*. Bemerkningene er imidlertid lagt til grunn i senere høyesterettsavgjørelser og anses som gjeldende rett.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> Jf. særlig Rt-2001-1265 og Rt-2002-509.

<sup>66</sup> s. 1279 (punkt 3 i dommen).

<sup>67</sup> Rt-2002-509, Rt-2006-404, Rt-2009-1577 med henvisninger til hverandre blir kommentert i avhandlingen.

Førstvoterende, dommer Aarbakke, fremhevet at dersom en *oppfordring* til å klargjøre eller korrigere den faktiske fremstillingen under ligningsbehandlingen *ikke følges*, er utgangspunktet at skattyter i et etterfølgende søksmål ikke kan vinne frem med sin ugyldighetspåstand når denne bygger på opplysninger og beviser som fremlegges først i søksmålet.<sup>68</sup> Dette er kjernen i bevisavskjæringslæren. Som grunnlag for begrensningen i domstolsprøvelsen henviste retten til Rt-1999-1087 (*Baker Hughes*) sammenholdt med Rt-1988-539 (*Dahle*) og Rt-1995-1768 (*Butt*). Med henvisning til sistnevnte avgjørelse, presiserte førstvoterende at begrensningen i domstolsprøvelsen i første rekke gjelder situasjoner hvor den skattepliktige «ikke gir opplysninger han er pliktig til å gi eller har oppfordring til å komme med, eller gir uriktige opplysninger».<sup>69</sup> De tre alternative grunnlagene for bevisavskjæring vil bli nærmere drøftet i det følgende.

#### 4.5.1.1 Når skattyter ikke har gitt opplysninger han er pliktig til å gi – den lovbestemte opplysningsplikten

Når skattyter ikke har gitt opplysninger han er pliktig til å gi uoppfordret i medhold av den alminnelige opplysningsplikten som følger av ligningsloven kapittel 4,<sup>70</sup> blir det mindre behov for å gå inn på en nærmere drøftelse av retten til fremleggelse. Skattyter har i slike situasjoner en *lovbestemt* oppfordring til å fremlegge de aktuelle opplysningene, og det vil alene av denne grunn samtidig være liten tvil om at han kan klandres. Ressurshensyn støtter at skattyter må bære risikoen for utilstrekkelig faktum når feilen skyldes skattyters eget mislighold av opplysningsplikten. Basert på dette må det kunne slås fast at bevisavskjæring kan skje dersom det først kan påvises brudd på den alminnelige opplysningsplikten. Rekkevidden av den alminnelige opplysningsplikten blir ikke drøftet nærmere i denne avhandlingen, jf. den innledende avgrensningen i avsnitt 1.2.

---

<sup>68</sup> Rt-2001-1265 s. 1279.

<sup>69</sup> Ibid.

<sup>70</sup> Ligningsloven § 4-1 og § 4-3 jf. § 4-2 nr. 1.

#### 4.5.1.2 Når skattyter har gitt uriktige opplysninger

Har skattyter under ligningsbehandlingen gitt *uriktige* opplysninger om faktiske forhold knyttet til hans skatteplikt, vil situasjonen stille seg relativt likt som når det dreier seg om det å ikke gi opplysninger skattyter er pliktig til å gi, og det vises til avsnitt 4.5.1.1 ovenfor. Det påpekes at når skattyter bevisst har gitt uriktige opplysninger, vil intensjonen bak bevisavskjæringsregelen slå ut med full tyngde.

#### 4.5.1.3 Når skattyter ikke har fulgt opp en «relevant» eller «særlig» oppfordring

Rettspraksis viser at det kan foreligge en «oppfordring» til å fremlegge opplysninger også utenfor de tilfelle skattyter misligholder en lovbestemt plikt til fremleggelse eller gir ufullstendige opplysninger. Hva som kan være en oppfordring utenfor disse situasjonene vil derfor stå sentralt. Førstvoterende i *Agip* drøftet dette spørsmålet, og fremhevet i den sammenheng hvilke omstendigheter som kan være en slik «relevant oppfordring» (utenom når den følger direkte av loven).<sup>71</sup>

##### 4.5.1.3.1 Uttrykkelig oppfordring i medhold av ligningsloven § 4-8

Oppfordringen kan dreie seg om en formell oppfordring fra ligningsmyndighetene, fremsatt i medhold av ligningsloven § 4-8.<sup>72</sup> Når ligningsmyndighetene ved uttrykkelig pålegg oppfordrer skattyter til å dokumentere noe i medhold av § 4-8, vil det sjelden være tvil om at det foreligger en særskilt oppfordring til å fremlegge de aktuelle opplysningene.

##### 4.5.1.3.2 Oppfordringen følger av «omstendighetene»

Oppfordringen kan også følge av «omstendighetene».<sup>73</sup> Oppfordringen kan for eksempel følge av en innstilling til ligning som forelegges skattyter til uttalelse, av selve ligningen,

---

<sup>71</sup> Rt-2001-1265 s. 1279.

<sup>72</sup> Ibid.

<sup>73</sup> Ibid.

eller av et varsel om mulig fravikelse gitt i medhold av ligningsloven § 8-3 nr. 1 eller § 9-7.<sup>74</sup>

Betydningen av at det har foreligget en slik «oppfordring» under ligningssaken, ble fulgt opp i plenumskjennelsen inntatt i Rt-2002-509 (*Sundt*). Avgjørelsen drøfter særlig situasjoner der oppfordringen må sies å følge av «omstendighetene». Plenumsavgjørelsen gjaldt spørsmål om bevisføring i en sak om overprøving av ligningsvedtak, både av vedtak om tilleggsskatt og av vedtak om endringsligning. Sentralt i denne sammenheng er førstvoterendes uttalelser om forståelsen av de internrettslige bevisføringsreglene i skattesaker, som alle dommerne sluttet seg til.<sup>75</sup> Retten henviste til de generelle uttalelsene i *Agip* om betydningen av at det har foreligget en «relevant oppfordring» under ligningsbehandlingen og til de situasjoner en slik oppfordring vil kunne foreligge.<sup>76</sup> Førstvoterende utdypet deretter forståelsen av hva som kunne være en slik relevant oppfordring. Førstvoterende slo fast at det «må leggjast vekt på kva krav det var rimeleg å stille til skattyteren om å gi opplysningar på det aktuelle tidspunkt».<sup>77</sup> Videre fastslo han at det i denne avveiningen må trekkes inn om skattyteren kan *klandres* for ikke å ha kommet med opplysningen. I tillegg ble det påpekt at det også må tas hensyn til at skattyter – for å være på den sikre siden – ikke skal måtte legge frem materiale som lite trolig vil være av interesse for avgjørelsen. Betydningen av sistnevnte moment blir drøftet i avsnitt 4.6.3.5 nedenfor. På denne måten ble både hensynet til hva som var *rimelig å kreve av skattyter* og *skattyters klanderverdighet*, gjort til sentrale momenter i vurderingen av om det forelå en relevant oppfordring.

---

<sup>74</sup> Ibid.

<sup>75</sup> Retten delte seg imidlertid i to fraksjoner med hensyn til anvendelsen av EMK på vedtak om ordinær tilleggsskatt. Forholdet til EMK ved ordinære ligningsavgjørelser og ved tilleggsskatt drøftes i del 5.

<sup>76</sup> s. 523.

<sup>77</sup> s. 523-524.

#### 4.5.2 Når skattyter har opptrådt klanderverdig

Høyesterett gikk i *Sundt* et steg videre i utformingen av bevisavskjæringsregelen da førstvoterende gjorde det klart at et sentralt moment – i vurderingen av om det forelå en «oppfordring» – er om skattyteren kan «klandrast». <sup>78</sup> En nærliggende slutning fra uttalelsen er at domstolene ved avgjørelsen av om bevisavskjæring skal skje, må foreta en vurdering av hva skattyter *kunne og burde* ha gjort med hensyn til påberopelse av faktiske anførsler eller bevis under den forvaltningsmessige behandlingen av skattesaken. En naturlig motsetningsslutning fra uttalelsene er at skattyter ikke vil bli avskåret fra påberopelse av nye opplysninger i situasjoner der han ikke kan klandres for situasjonen som har oppstått. <sup>79</sup>

Høyesterett kom i *Sundt* ikke inn på den konkrete vurderingen av om det forelå en relevant oppfordring for skattyter til å fremlegge opplysningene under ligningsbehandlingen. Grunnen var at Høyesterett fant at det var uklart hvilke rettsregler lagmannsretten og byretten hadde lagt til grunn om fremleggelse av nye dokumentbevis. <sup>80</sup> Det ble derfor avgjort at avgjørelsene i underinstansene måtte oppheves, og at bevisføringen måtte vurderes på ny.

Rettspraksis tilkommet etter *Sundt*-kjennelsen viderefører fokuset på skattyters grad av bebreidelse. Særlig Rt-2009-1577 (*Stolt-Nielsen*) fremhever betydningen av om skattyter kan klandres. Avgjørelsen er den siste avsagte høyesterettsavgjørelsen hvor bevisavskjæringsspørsmålet i skattesaker kom på spissen. <sup>81</sup> Saken gjaldt gyldigheten av et ligningsved-

---

<sup>78</sup> I Rt-1988-539 (*Dahle*) reservertte Høyesterett seg som tidligere nevnt mot å ta generell stilling til om unntak fra bevisavskjæringen måtte gjøres hvor skattyter ikke var noe vesentlig å bebreide for at han ikke fremla opplysningene tidligere. Det kan med god grunn hevdes at Høyesterett i *Sundt* fulgte opp og utdypet denne reservasjonen i *Dahle*.

<sup>79</sup> Denne slutningen om at skattyter må kunne klandres for at bevisavskjæring skal skje, støttes av Skoghøy (2002) s. 135-136.

<sup>80</sup> Rt-2002-509 s. 524.

<sup>81</sup> Rt-2012-1025 berører temaet, men går ikke nærmere inn på spørsmålet da fremleggelsesspørsmålet ikke kom på spissen i saken (avsnitt 63-67). Høyesterett bekrefter imidlertid den etablerte bevisavskjæringspraksisen med følgende uttalelse: «Høyesterett har i flere avgjørelser slått fast at skattyter ikke kan påberope nye

tak som la til grunn at skattyter var skattemessig bosatt i Norge og ikke i Storbritannia, slik skattyter selv hevdet. Høyesterett kom til at en erklæring fra britiske skattemyndigheter som bekreftet at skattyter hadde bosted i Storbritannia var tilstrekkelig til å sannsynliggjøre at han hadde skattemessig bosted i vedkommende land etter skatteavtalen. Et helt sentralt sidespørsmål var om den aktuelle erklæringen kunne tas i betraktning av domstolene, siden den ikke forelå for ligningsmyndighetene på vedtakstidspunktet. Høyesterett tok, med henvisning til Rt-2006-404, utgangspunkt i at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som vedkommende hadde «særskilt oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen».<sup>82</sup> Etter å ha sitert fra *Sundt* om hva som kunne være en slik særskilt oppfordring, fastslo førstvoterende at problemstillingen var om skattyter kunne klandres for at han ikke forut for vedtaket fremla erklæringen fra de britiske skattemyndigheter.<sup>83</sup> Spørsmålet om skattyter kunne klandres, ble altså her gjort til det avgjørende moment. Umiddelbart kan dette fremstå som en litt overraskende slutning fra de siterte uttalelsene i *Sundt*-avgjørelsen, hvor vurderingstemaet først og fremst ble formulert som hva man med rimelighet kunne kreve av skattyter om å gi opplysninger på det aktuelle tidspunktet. Den tilsynelatende noe mer subjektive vendingen i *Stolt-Nielsen*-dommen ser imidlertid ikke ut til å være ment som noen bevisst endring av vurderingstemaet fra førstvoterendes side: Førstvoterendes etterfølgende vurderinger synes forenlig også med det bredere vurderingstemaet fra *Sundt*.<sup>84</sup>

I den konkrete vurderingen av om det forelå en oppfordring for skattyter til å fremlegge erklæringen under ligningsbehandlingen, startet Høyesterett med å påpeke at *Stolt-Nielsen* hadde fremskaffet en erklæring i 2002 som måtte forstås slik at britiske myndigheter anså ham for å ha skattemessig bosted i Storbritannia. Denne erklæringen oppfylte imidlertid

---

bevis for domstolene som vedkommende hadde særskilt oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen, jf. Rt-2009-1577 avsnitt 50 med videre henvisninger».

<sup>82</sup> Avsnitt 50.

<sup>83</sup> Avsnitt 51.

<sup>84</sup> Se Zimmer (2010) s. 340.



ikke de formalkravene skattemyndighetene senere stilte om at erklæringen måtte ha en konkret henvisning til skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia. At Stolt-Nielsen var skattemessig bosatt i Storbritannia ble lagt til grunn av de norske ligningsmyndighetene i 2002, 2003 og 2004, og Høyesterett mente at skattyter derfor ikke kunne bebreides da han ikke hadde innsendt en ny erklæring i 2005 med formriktig henvisning til skatteavtalen. Førstvoterende fremhevet at ligningsmyndighetene hadde hatt foranledning til å gi skattyter «klar oppfordring» dersom de krevde noe annet eller mer dokumentasjon enn det som til da hadde vært fremlagt.<sup>85</sup> Spørsmålet ble deretter om skattyter *hadde* fått en slik oppfordring i løpet av ligningsbehandlingen. I denne sammenheng drøftet Høyesterett først om et vedtak fra overligningsnemnda (av 7. juli 2006) for 2001-ligningen var egnet til å representere en klar nok oppfordring om at skattyteren skulle ha fremskaffet en ny erklæring (den omdiskuterte erklæringen) for inntektsåret 2005. Høyesterett konkluderte med at formuleringene i vedtaket ikke representerte en slik oppfordring.<sup>86</sup> Et senere brev fra Oslo ligningskontor (av 3. oktober 2006) ble derimot ansett for å fremsette en klar oppfordring. Ligningsmyndighetene ba i dette brevet tydelig om konkrete opplysninger og dokumenter.<sup>87</sup> At erklæringen likevel *ikke* ble nektet ført som bevis i denne dommen, skyldtes at Høyesterett mente det forelå andre grunner til at erklæringen måtte kunne tas i betraktning (denne delen av dommen kommer jeg tilbake til i avsnitt 4.6.3 om unnskyldningsgrunner).

#### 4.5.3 Betydningen av endring, klage og kontakt med ligningsmyndighetene

Formelt sett er det uten betydning – for bevisavskjæringsspørsmålet – hvor omfattende og gjennomarbeidet den forutgående ligningsbehandlingen har vært. I realiteten er det derimot av stor praktisk betydning om saken har vært gjenstand for behandling på flere stadier hos ligningsmyndighetene – herunder klagebehandling og endringsvedtak – før den bringes inn for domstolene. I slike situasjoner er mulighetene for at de relevante faktiske forhold har

---

<sup>85</sup> Avsnitt 53.

<sup>86</sup> Avsnitt 55.

<sup>87</sup> Avsnitt 56.

kommet frem for ligningsmyndighetene større, samtidig som skattyter – hvis omstendighetene ikke har kommet frem – ofte har hatt en sterkere oppfordring til å fremlegge opplysningene. Dette poenget fremheves også av førstvoterende i *Agip*. Førstvoterende uttaler blant annet at når en skattyter fremsetter en påstand om fradrag for ligningsmyndighetene, vil den skattepliktige allerede på dette stadiet ha en «sterkere eller svakere oppfordring til å underbygge sin fradragspåstand med nærmere opplysninger og beviser». Tilsvarende og endog muligens enda sterkere er oppfordringen i klageomgangen.<sup>88</sup> Oppfordringen til å underbygge sine oppgaver kan etter dette bli sterkere jo mer omfattende ligningsbehandlingen og kontakten mellom skattyter og ligningsmyndighetene har vært.<sup>89</sup>

En praktisk situasjon er at skattyter i medhold av ligningsloven § 3-2 ber om en samtale med ligningskontoret om sin ligning eller opplysningsplikt. Fordi en vesentlig del av opplysningene som utgjør grunnlaget for ligningsavgjørelsene skal gis på foreskrevne skjemaer, blir bestemmelsen særlig aktuell når det dreier seg om spesielle tilleggsopplysninger som ikke omfattes av skjemaene.<sup>90</sup> Som hovedregel skal skattyter gis anledning til en slik samtale med mindre «særlige grunner taler mot det».<sup>91</sup> Skattyters anmodning om en slik samtale kan påvirke spørsmålet om det foreligger en «oppfordring» i begge retninger. Dersom ligningskontoret ikke besvarer skattyters henvisning og likevel treffer ligningsavgjørelse, bør det kunne hevdes at skattyter ikke kan klandres for at visse ytterligere anførsler eller bevis ikke kom med i grunnlaget for ligningsavgjørelsen, dersom det senere legges til grunn at ligningsmyndighetene under en slik konferanse ville fått en klar oppfordring om å be skattyter om å fremlegge ytterligere dokumentasjon for sitt standpunkt. På den annen

---

<sup>88</sup> Rt-2001-1265 s. 1279.

<sup>89</sup> Det kan også tenkes at det er ligningsmyndighetene som i denne prosessen har fått en oppfordring til å klargjøre eller undersøke de faktiske forholdene nærmere. Mer om dette i avsnitt 4.6.1.

<sup>90</sup> Ot.prp.nr.29 (1978-1979) s. 65.

<sup>91</sup> Antakelig kan arbeidspresset ved ligningskontoret ikke godtas som en «særlig grunn» til å nekte slik samtale, men arbeidspresset vil kunne føre til at samtalene ikke blir så grundige som ellers ønskelig, jf. Harboe (2005) s. 97.

side kan det tenkes at det må legges til grunn at skattyter under et avholdt møte har fått en oppfordring til å ta opp og påberope de faktiske forhold han mente var av betydning for ligningsfastsettelsen. Fordi ligningsbehandlingen i hovedsak er en skriftlig prosess, kan det i situasjoner som dette oppstå et praktisk problem med hensyn til hva som ble sagt muntlig. Ligningsloven § 3-2 nr. 2 fastslår at ligningskontoret «kan kreve skriftlig bekreftelse på muntlige opplysninger når vedkommende plikter å gi opplysningene eller ønsker å påberope at han har gitt dem». Hvis ligningskontoret krever en slik skriftlig bekreftelse, er det en nærliggende tolkning at det er skattyter som har ansvaret for at opplysningene blir korrekt og fullstendig nedtegnet. Dersom det dreier seg om opplysninger av en slik karakter at de burde ha vært nedtegnet, og ligningsmyndighetene hverken krever dette av skattyter eller nedtegner det selv, kan det – ut fra alminnelige krav om god saksbehandling – tenkes at ligningsmyndighetene må bære ansvaret for at opplysningene ikke ble gjort til en del av grunnlaget for ligningen.

#### 4.5.4 Kort oppsummering

Gjennomgangen av rettskildebildet viser at bevisavskjæring skjer i to hovedsituasjoner. For det første når de konkrete omstendighetene i saken representerer en oppfordring om å fremlegge opplysninger, og dernest når skattyter har opptrådt klanderverdig når opplysningene ikke ble fremlagt under ligningsbehandlingen. Utfallet av slike vurderinger beror naturligvis på en konkret vurdering i det enkelte tilfellet, slik jeg har vist med noen eksempler. I avsnitt 4.6 nedenfor vil jeg drøfte noen andre eksempler på hvordan de konkrete vurderingene kan slå ut i det enkelte tilfellet.

### **4.6 Situasjoner hvor bevisavskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse**

Vi har foran sett at Høyesterett legger avgjørende vekt på om skattyter har opptrådt klanderverdig når spørsmålet om bevisavskjæring vurderes. Et spørsmål som oppstår er om det kan oppstilles unntak fra bevisavskjæringsregelen når skattyter *ikke* kan klandres for at fremleggelsen ikke skjedde før under domstolsbehandlingen. Jeg vil først drøfte hvilken betydning ligningsmyndighetenes brudd på sine egne plikter under ligningsbehandlingen

kan få for spørsmålet. Deretter drøfter jeg mulige unnskyldningsgrunner hos skattyter som kan føre til at opplysningen likevel kan fremlegges når staten krever bevisavskjæring.

#### 4.6.1 Brudd på ligningsmyndighetenes utredningsplikt

I dette avsnittet skal det drøftes om og i hvilken grad ligningsmyndighetenes brudd på sin utredningsplikt kan få betydning for spørsmålet om bevisavskjæring. Med begrepet utredningsplikt menes plikten til å utdype det faktiske grunnlaget i en sak før vedtak treffes.<sup>92</sup> Spørsmålet her er om klanderverdige forhold ved ligningsmyndighetenes opptreden under ligningssaken er så grove at risikoen for utilstrekkelig faktisk grunnlag flyttes fra skattyter over på det offentlige – med den konsekvens at det *ikke* foretas bevisavskjæring.

For at ligningsmyndighetene skal kunne bebreides for at ufullstendig faktum ble lagt til grunn for ligningen, må det enten dreie seg om omstendigheter ligningsmyndighetene hadde kunnskap om, men som de ikke har vurdert eller har feilvurdert betydningen av, eller omstendigheter som skattemyndighetene *burde* hatt kunnskap om, men som de ikke har klarlagt.

Dersom ligningsmyndighetene hadde bevisst kunnskap om de relevante opplysningene, vil en feilbedømmelse av opplysningene utgjøre feil ved bevisbedømmelsen – noe domstolene fritt kan overprøve.<sup>93</sup> Spørsmålet er nå stillingen hvor ligningsmyndighetene *burde* ha forstått at saken ikke var tilstrekkelig opplyst, men likevel ikke foretok seg noe. Hvor langt utredningsplikten til ligningsmyndighetene strekker seg, er derfor av betydning for spørsmålet om hvem som skal bære risikoen for at ligningsavgjørelsen bygger på ufullstendige faktiske forhold. Det blir for omfattende å drøfte omfanget av ligningsmyndighetenes utredningsplikt i detalj, men jeg vil redegjøre for noen utgangspunkter.

---

<sup>92</sup> Vigdal (2011) s. 34

<sup>93</sup> Harboe (2005) s. 133.

Ligningsloven inneholder ingen direkte bestemmelser som pålegger ligningsmyndighetene en plikt av eget tiltak til å foreta undersøkelser i forbindelse med utredning av saken før vedtak fattes.<sup>94</sup> Det følger imidlertid av forarbeidene til loven – både i bemerkningene til ligningsloven § 8-1 og § 8-2 – at ligningsmyndighetene skal fastsette det faktiske grunnlag for ligningen på grunnlag av en fri bevisbedømmelse som tar hensyn til alle foreliggende opplysninger.<sup>95</sup> Samtidig fremheves det at ligningsmyndighetene må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlige riktige. Disse kravene som følger av forarbeidene, legges til grunn i Rt-1994-260 (*Hatlestad*).<sup>96</sup> Videre fremheves det i dommen at målet må være å komme så nær det faktisk riktige som mulig. Uttalelsene i *Hatlestad* og bemerkningene i forarbeidene tilsier at ligningsmyndighetene skal opptre forsvarlig og ta hensyn til alt materiale de har tilgjengelig. Dette sier imidlertid ikke noe direkte om i hvilken utstrekning ligningsmyndighetene skal ha en plikt til *aktivt* å utrede/undersøke det faktiske grunnlaget for vedtaket.

Ligningsloven § 3-1 oppstiller imidlertid en veiledningsplikt for ligningsmyndighetene. Hovedsakelig dreier det seg om veiledning i forbindelse med «utfylling av skjemaer som gjelder ligningen», jf. første punktum. Men det kan også være tale om ytterligere veiledningsvirksomhet «når arbeidssituasjonen tillater det», jf. annet punktum. Plikten til å gi veiledning etter § 3-1 forutsetter en forespørsel fra skattyter, jf. første punktum. I kommentarutgaven til ligningsloven sies det at ligningsmyndighetene likevel har en viss plikt til selv å ta initiativ, med det siktemål å få saken forsvarlig oppklart før vedtak treffes.<sup>97</sup> Forutsetningen – fremheves det – må være at «ligningsmyndighetene på grunnlag av de opplysninger de allerede har, kan se at det kan foreligge ytterligere relevante forhold».<sup>98</sup> Til

---

<sup>94</sup> Dette i kontrast til alminnelig forvaltningsrett hvor forvaltningsorganet i medhold av forvaltningsloven § 17 er ansvarlig for at saken er tilstrekkelig opplyst.

<sup>95</sup> Ot.prp.nr. 29 (1978-1979) s. 98, jf. s. 100.

<sup>96</sup> s. 264-265.

<sup>97</sup> Harboe (2005) s. 94.

<sup>98</sup> Ibid.

støtte for dette standpunktet vises det til rettspraksis, særlig Rt-1992-1588 (*Loffland*). Dette tilsier at dersom materialet som ligningsmyndighetene allerede har gir grunnlag for en ytterligere undersøkelse eller etterspørsel, kan ligningsmyndighetene etter omstendighetene ha en plikt til å klargjøre forholdene nærmere.

At det kan foreligge en form for undersøkelsesplikt under visse omstendigheter, støttes også av uttalelser i Rt-1994-260 (*Hatlestad*). I dommen påpekes det at plikten for ligningsmyndighetene til å komme til det sannsynlige riktige grunnlaget for ligningen, tilsier at det etter omstendighetene kan stilles krav om at ligningsmyndighetene ”innhenter og tar hensyn til opplysninger som skriver seg fra andre kilder enn skattyteren selv”.<sup>99</sup> En nærliggende slutning fra uttalelsene er at ligningsmyndighetene har en selvstendig utredningsplikt, men at omfanget varierer etter saksforholdet i den konkrete saken. Rettspraksis viser at ligningsmyndighetene har en slik selvstendig plikt til å utrede de faktiske forhold i saken, men at omfanget av utredningsplikten avhenger av om skattyter har oppfylt sin alminnelige opplysningsplikt, jf. blant annet Rt-1992-1588, Rt-1994-326, Rt-1995-1883.<sup>100</sup>

Spørsmålet blir etter dette om skattyter skal gis rett til å fremlegge nye opplysninger for domstolene dersom ligningsmyndighetene har brutt sin utrednings- eller undersøkelsesplikt. I den tidligere omtalte dommen inntatt i Rt-1995-1768 (*Butt*), ble det fremhevet at det i spesielle tilfelle må gjøres unntak fra bevisavskjæringsregelen dersom «avgiftsmyndighetene har en særlig grunn til å stille spørsmål ved riktigheten og fullstendigheten av de opplysninger man har». <sup>101</sup> Uttalelsen tilsier at det må kunne gjøres unntak fra bevisavskjæringsreglen når ligningsmyndighetene har en særlig grunn til å stille spørsmål ved de foreliggende opplysninger, men ikke i tilstrekkelig grad har tydeliggjort dette for skattyter.<sup>102</sup>

---

<sup>99</sup> s. 265.

<sup>100</sup> Se slutninger fra dommene av Vigdal (2011) s. 35-43. Dommene viser at utgangspunktet om skattyters opplysningsplikt praktiseres strengt.

<sup>101</sup> s. 1772.

<sup>102</sup> Støttes av Banoun (2002) s. 254.

Standpunktet støttes – og utdypes nærmere – i Rt-2000-2014 (*Flexivakt AS*). Avgjørelsen gjaldt gyldigheten av en skjønnsligning fastsatt i medhold av ligningsloven § 9-5 nr.1 a, jf. § 8-2 nr.1. Høyesterett kom enstemmig til at ligningsnemnda ikke hadde foretatt en forsvarlig saksbehandling og opphevet vedtaket på dette grunnlaget. Ligningsnemnda hadde ikke på en klar måte bedt skattyteren kommentere visse utsagn i selskapets årsberetning og var derfor å kritisere for manglende undersøkelser. Førstvoterende tok utgangspunkt i at skattyter har hovedansvaret for sakens opplysning, men fastslo videre at ligningsmyndighetene samtidig har en plikt til – når de opplysningene som er fremlagt gir grunn til det – å gjennomføre undersøkelser for å sikre et forsvarlig avgjørelsesgrunnlag.<sup>103</sup>

Et av de materielle hovedspørsmålene i dommen var om skattyter kunne tilordnes en lønn på 300.000 kroner. Skattyter hadde først for domstolene uttrykkelig gjort gjeldende at hun ikke arbeidet i Flexivakt AS i det aktuelle ligningsåret. Hun anførte at disse omstendighetene fremgikk av bokettersynsrapporten, og at hun derfor ikke kunne klandres for ikke å ha uttrykkelig anført dette under ligningsbehandlingen. Det var etter skattyters mening i dette tilfellet ligningsmyndighetenes ansvar å undersøke saken nærmere. Lagmannsretten la til grunn at ligningsmyndighetene hadde overholdt sin utredningsplikt ved at skattyter var blitt foreholdt det faktum ligningsmyndighetene ville trekke av de foreliggende opplysningene, og uttalte at «dette fører til at retten ikke kan ta hensyn til de opplysninger som er fremkommet under domstolsbehandlingen om hennes arbeidsforhold i Flexivakt i 1995».<sup>104</sup> Høyesterett derimot, mente at ligningskontoret ikke hadde oppfylt sin utredningsplikt.<sup>105</sup> Førstvoterende la vekt på at ligningsmyndighetene ikke hadde etterspurt nærmere opplysninger, til tross for at årsberetningen de hadde fått seg forelagt ga grunn til nærmere undersøkelser. Retten slo fast at skattyter da heller ikke hadde grunn til å uttale seg om årsberetningen.<sup>106</sup> Det ble ikke i Høyesterett direkte kommentert at den nye anførselen ble tillatt

---

<sup>103</sup> s. 2020.

<sup>104</sup> Utv-1999-1633 (Eidsivating).

<sup>105</sup> s. 2020.

<sup>106</sup> s. 2022.

påberopt, men det fremgår av sammenhengen at opplysningen det var tale om, kunne påberopes under domstolsbehandlingen siden ligningsmyndighetene med urette ikke spesielt hadde anmodet skattyter om å redegjøre for forholdet.<sup>107</sup> At unntak fra bevisavskjæringsregelen må gjøres i slike tilfelle sies uttrykkelig i en nyere tingrettsdom.<sup>108</sup>

Det kan også tenkes at ligningsmyndighetene forstår at skattyter ved fremleggelse av opplysninger under ligningsbehandlingen bygger på feil forståelse av reglene. I slike tilfelle kan det tenkes at ligningsmyndighetene på samme måte som i situasjonene drøftet ovenfor, har en *oppfordring* til å etterspørre ytterligere opplysninger som kan rette opp denne misforståelsen. Et slikt standpunkt støttes av en dom fra lagmannsretten.<sup>109</sup> Retten mente at situasjonen – herunder skattyters kontakt med ligningskontoret – hadde gitt ligningsmyndighetene en særlig oppfordring til å orientere skattyter om de aktuelle skattereglene og de opplysningene han måtte fremskaffe til vurdering av disse reglene. Da ligningsmyndighetene ikke hadde gjort dette, mente lagmannsretten at skattyter ikke hadde hatt foranledning til å opplyse saken ytterligere, og derfor kunne skattyter ikke være avskåret fra å komme med de nye faktiske opplysningene under domstolsbehandlingen.

Den rettspraksis som er trukket frem ovenfor gir tydelig uttrykk for at det i *visse situasjoner* kan være ligningsmyndighetene som har oppfordring til å foreta ytterligere undersøkelser.<sup>110</sup>

Et slikt standpunkt støttes av reelle hensyn. Finner domstolen at ligningsmyndighetene ikke har gjort det utredningsplikten krever med hensyn til klarlegging av faktum, har det gode reelle grunner for seg at skattyter får rett til å påberope ytterligere, klargjørende opplysninger under domstolsbehandlingen.

---

<sup>107</sup> Tolkningen støttes av Skoghøy (2002) s. 134-135.

<sup>108</sup> Utv-2012-1459 (Nedre Telemark tingrett).

<sup>109</sup> Utv-2004-1117 (Gulating).

<sup>110</sup> *Flexivakt AS, Butt, Loffland*, Utv-2004-1117 (Gulating), Utv-2012-1459 (Nedre Telemark tingrett).



Hvis domstolene først finner at ligningsmyndighetene er å bebreide for brudd på utrednings- eller veiledningsplikten, er det gode holdepunkter i rettskildene for at det må gjøres unntak fra bevisavskjæringslæren. Problemet i praksis er som vist ovenfor at innholdet og omfanget av utrednings- og veiledningsplikten varierer etter de konkrete omstendighetene i saken. Siden saksopplysningsplikten hovedsakelig er lagt på skattyter, må det foreligge spesielle omstendigheter (som vist eksempler på ovenfor) som tilsier at ligningsmyndighetene skal måtte bære risikoen for at de faktiske forhold ikke er tilstrekkelig klarlagt. Er det først tvil om hvem som var nærmest til å klargjøre faktum, kan det bli noe tilfeldig hvordan den enkelte dommer ser på situasjonen; for én kan det fremstå mest naturlig at skattyter skulle ha klargjort de faktiske forhold nærmere, mens en annen ser det slik at ligningsmyndighetene i det konkrete tilfelle var nærmest til å klargjøre forholdene.

Er det tvil om hvem som hadde risikoen for at det forelå riktig og relevant faktum under ligningsbehandlingen, bør domstolene etter min mening være forsiktige med anvendelsen av bevisavskjæringsregelen. En mulighet er her å la tvilen komme skattyter til gode. Standpunktet har støtte i uttalelsen fra Høyesterett om at det i spørsmålet om det forelå en særlig oppfordring, må foretas en vurdering av hva som med rimelighet kan forventes av skattyter i den aktuelle situasjonen, jf. avsnitt 4.5 ovenfor.

#### 4.6.2 Brudd på ligningsmyndighetenes varslings- og oppfordringsplikt

I *Agip*-dommen uttalte Høyesterett at prinsippet om avskjæring av domstolsprøvelse ikke kunne gjelde – «i allfall ikke generelt – for omstendigheter som kan ha betydning for den rettslige bedømmelse av en gitt inntekts- eller fradragspost, jf. blant annet uttalelser i Rt-1993-480 (på side 486)».<sup>111</sup> Det er uklart hva Høyesterett i *Agip* egentlig har ment å unnta med denne uttalelsen, og dette krever en nærmere drøftelse.

---

<sup>111</sup> Rt-2001-1265 s. 1280.

Meningen klargjøres i Rt-2002-509 (*Sundt*) hvor førstvoterende drøftet rekkevidden av den aktuelle uttalelsen i *Agip*. Høyesterett fastslo i *Sundt* at formuleringen må leses i den sammenheng den selv viser til, nemlig uttalelsen på side 486 i Rt-1993-480 (*Huse*).<sup>112</sup>

Poenget i *Huse*-dommen var at skattyter hevdet å ha solgt en bebygget fritidseiendom som etter hovedregelen kunne selges skattefritt. Da ligningsmyndighetene i stedet mente det var tale om salg av tomt og at *Huse* var skattepliktig for gevinsten etter reglene om tomtegevinstbeskatning, var det i utgangspunktet ligningsmyndighetenes ansvar å skaffe til veie det nødvendige faktiske grunnlaget som kunne begrunne at det var tale om tomtegevinst. Som førstvoterende i *Sundt* uttalte, var det først og fremst spørsmål om «omstende som låg utanfor skattyteren si eiga sfære».<sup>113</sup>

Henvisningen til situasjonen i *Huse* viser følgelig at det er spesielle *situasjoner* førstvoterende i *Agip* har hatt i tankene da førstvoterende oppstilte begrensingen i bevisavskjæringsregelen. Ligningsmyndighetene hadde i *Huse* anvendt en bestemmelse som skattyteren under ligningsbehandlingen ikke hadde hatt tilstrekkelig foranledning til å argumentere ytterligere omkring. Det er nærliggende at Høyesterett i *Agip* har ment at skattyter i en slik situasjon må ha rett til å anføre nye omstendigheter som er egnet til å underbygge at den regelen ligningsmyndighetene har anvendt (i *Huse* – reglene om tomtsalgsgevinst) ikke kan komme til anvendelse. De bakenforliggende hensyn ser dermed ut til å være retten til kontradiksjon og ressurshensyn.

Dette tilsier at når ligningsmyndighetene vil anvende en annen skatteregel enn den skattyter har lagt til grunn, vil ligningsmyndighetene være nærmest til å fremskaffe de faktiske omstendighetene som kan underbygge anvendelsen. Det kan her spores en slags risikofordeling mellom ligningsmyndighetene og skattyter. En måte å fremskaffe de relevante opplys-

---

<sup>112</sup> s. 524.

<sup>113</sup> *Ibid.*

ningene på, er å oppfordre skattyter til å komme med ytterligere opplysninger ved varsel om fravik av innsendt selvangivelse etter ligningsloven § 8-3. Dersom ligningsmyndighetene unnlater slikt varsel, og fraviker skattyters påstand basert på en annen rettsregel enn den skattyter har anvendt, bør ligningsmyndighetene ha risikoen for at vedtaket er bygget på riktig og relevant faktum.

Skal skattyter – i situasjonene som nå er drøftet – avskjæres fra å påberope riktig og relevant faktum i et senere søksmål, må det i tilfelle være begrunnet med at skattyter ikke har fulgt en klar oppfordring fra ligningsmyndighetene om å fremlegge opplysningene. Den aktuelle formuleringen i *Agip* retter seg derfor mot situasjoner der risikoen for riktig og fullstendig faktum unntaksvis må legges over på ligningsmyndighetene dersom ligningsmyndighetene ikke har gitt skattyter den nødvendige oppfordring til å fremlegge nye relevante opplysninger. En videre konsekvens av uttalelsen er etter mitt syn at bevisavskjæringsregelen ikke gjelder når ligningsmyndighetene har misligholdt sin oppfordrings- og varslingsplikt. Uttalelsen i *Agip* må følgelig forstås som en lignende begrensning i bevisavskjæringsregelen som den begrensningen som er drøftet i avsnitt 4.6.1 ved brudd på ligningsmyndighetenes utredningsplikt.

#### 4.6.3 Mulige unnskyldningsgrunner hos skattyter

I det følgende skal jeg drøfte noen praktiske situasjoner som kan tilsi at skattyter ikke kan klandres for at han ikke fremla den aktuelle opplysningen under ligningsbehandlingen, og hvilken betydning dette kan få for bevisavskjæringsspørsmålet.

##### 4.6.3.1 Skattyter hadde ikke *anledning eller mulighet* til å fremlegge opplysningene tidligere

Om det skal gjøres unntak fra bevisavskjæringsregelen i situasjoner hvor skattyter ikke har hatt anledning eller mulighet til å komme med opplysningen tidligere, er en problemstilling som Høyesterett delvis har vært inne på. Jeg viser blant annet til avsnitt 3.1.3 og de reserverasjoner som fremgår av førstvoterendes votum i Dahle-dommen. I de høyesterettsavgjø-

relsene jeg har funnet sies ikke noe helt generelt om betydningen av praktisk umulighet/vanskeligheter for skattyter. Det som imidlertid er på det rene er at Høyesterett i vurderingen av om bevisavskjæring skal foretas, legger hovedfokuset på hvilke krav det var rimelig å stille til skattyter om å gi opplysningene på det aktuelle tidspunktet, herunder om skattyter kan klandres. Dette tilsier at det trolig må sondres mellom situasjoner hvor skattyter hadde tilgang til opplysningene/dokumentasjonen og situasjoner hvor skattyter ikke hadde noen foranledning til å ha tilgang til det aktuelle materialet. Dette bekreftes av eksempler fra rettspraksis nedenfor. I rettspraksis blir bevisavskjæringen i blant begrunnet med at skattyter hadde oppfordring og «*anledning*» til å fremlegge de aktuelle opplysningene under ligningsbehandlingen.<sup>114</sup> Dette indikerer at skattyters «*anledning*» er relevant når domstolene vurderer om skattyter kan klandres. I teorien fremheves det at dersom skattyter har vært avskåret fra å komme med opplysningene under ligningsbehandlingen, foreligger det ikke grunn til å avskjære opplysningene i domstolsomgangen.<sup>115</sup>

Etter dette har det gode grunner for seg å hevde at praktisk umulighet – iallfall umulighet som ikke kan tilbakeføres til skattyter – ikke kan føre til at vedkommende kan bebreides og dermed at det ikke er grunnlag for bevisavskjæring. Siden en slik form for unnskyldningsgrunn kobles opp mot konkrete forhold på skattyters side, blir det vanskelig å redegjøre generelt for hva som vil bli å anse som praktisk umulighet/vanskeligheter som utelukker bruk av bevisavskjæringsregelen. Det kan likevel trekkes frem enkelte eksempler fra rettspraksis på hvordan den konkrete avveiningen slår ut.

I en avgjørelse fra Bergen byrett ble det lagt til grunn at bevisavskjæringsregelen bare kunne gjelde opplysninger som det var rimelig lett for skattyteren å skaffe seg ved ligningsbehandlingen.<sup>116</sup> Domstolen avgjorde på denne bakgrunn at visse kontrakter som skattyter først fremla for domstolen, kunne tas i betraktning ved prøvelsen av vedtaket. Fordi kont-

---

<sup>114</sup> For eksempel Rt-1995-124 s. 131, Utv-1991-830 (Holmestrand herredsrett).

<sup>115</sup> Banoun (2002) s. 255.

<sup>116</sup> Utv-1998-1180 (Bergen byrett).

raktene ble ansett som forretningshemmeligheter, hadde det vært svært problematisk for skattyteren å få andre næringsdrivende til å fremlegge dem. Dette er en tingrettsdom og tingrettsdommer har generelt begrenset rettskildevekt. I den annen retning trekker at staten ikke anket dommen, til tross for at rettssetningen (ratio decidendi) i dommen har et visst prinsipielt preg. Særlig kan dette hevdes fordi de omstridte kontraktene fikk avgjørende betydning for rettens avgjørelse om å oppheve ligningsvedtaket. Avgjørelsen er derfor etter min mening uansett egnet som et argument for at bevis som det er praktisk svært vanskelig å få tak i under ligningsbehandlingen, vil kunne bli tillatt ført for retten. Jeg har ikke funnet rettspraksis eller teori som går i motsatt retning.<sup>117</sup>

Det hender at skattyter mener at dokumenter som er underlagt *lovbestemt taushetsplikt* kan være bevis. Spørsmålet blir om slike dokumenter kan fremlegges for domstolen dersom skattyter ikke har fått tilgang til dokumentene før under domstolsbehandlingen, fordi taushetsplikten ble opphevet først på dette tidspunkt. Det er i slike tilfelle vanskelig å se at skattyter er å bebreide for ikke å ha fremlagt materialet tidligere. Dette vil etter min mening normalt tilsi at domstolene bør ta slike beviser i betraktning ved domstolskontrollen.

Som illustrasjon for den ovenfor nevnte problemstilling, kan nevnes en skattesak som ble hevet før den kom til hovedforhandling.<sup>118</sup> Skattyteren hadde under ligningsbehandlingen uttrykkelig påberopt at han var ansatt i NATO og at han derfor var unntatt fra norsk beskatning i medhold av skatteloven § 2-1 (8), 2 punktum. I ligningsavgjørelsen ble det lagt til grunn at skattyteren ikke tjenestegjorde i NATO, siden dette ikke var nærmere dokumentert fra skattyters side. Dokumenter om NATOs struktur og organisering er imidlertid sikkerhetsgradert informasjon, og var derfor ikke tilgjengelig for skattyter. For domstolene ble dokumentene fremprovosert for å dokumentere at skattyter var ansatt i NATO. Staten nektet fremleggelse under hensyn til rikets sikkerhet, men etter søknad fra skattyter opphe-

---

<sup>117</sup> Gjems-Onstad (2003) s. 1449 skriver i forbindelse med den aktuelle tingrettsdommen at skattyter i slike tilfelle imidlertid «bør[...]gi ligningsmyndighetene holdepunkter for hvorledes hun begrunner sitt standpunkt».

<sup>118</sup> Kjennelse av 1. mars 2013 (Oslo Tingrett).

vet Regjeringen sikkerhetsgraderingen for de aktuelle dokumentene. På bakgrunn av disse dokumentene besluttet staten (Skatt øst) å omgjøre ligningen i tråd med skattyters krav, og saken ble hevet. Det at staten valgte å trekke søksmålet basert på innholdet i de nye dokumentene, kan tyde på at staten ikke forestilte seg å få medhold i en påstand om bevisavskjæring i et tilfelle som dette.

En forutsetning for at domstolene skal tillate slike opplysninger som først har oppstått eller blitt tilgjengeliggjort etter avsluttet ligningsbehandling, må være at det ikke er noe i den konkrete saken som tilsier at skattyter kan klandres. Dersom skattyter kan klandres for ikke å ha opplyst ligningsmyndighetene om opplysningenes eksistens, kan bevisavskjæringsregelen anvendes.

Rt-2004-884 illustrerer denne problemstillingen. Avgjørelsen gjaldt gjenopptakelse av en lagmannsrettsdom på grunn av nye fremlagte bevis som viste at tilordningen av de aktuelle inntektene i ligningsvedtaket – som lagmannsretten hadde stadfestet – var uriktig. At skattyter først ved gjenopptakelsessøksmålet hadde fått tilgang til de aktuelle bevisene som viste hva inntekten var, ble ikke ansett som avgjørende når skattyter under ligningsbehandlingen hadde fortiet i det hele tatt å ha hatt den aktuelle inntekten.<sup>119</sup> Høyesterett uttalte at avgjørende for bevisavskjæringsspørsmålet var om skattyter kunne bebreides for at riktige og fullstendige opplysninger ikke ble gitt.<sup>120</sup> Det var i følge Høyesterett ikke tvilsomt at skattyteren kunne bebreides for at ligningsmyndighetene ikke fikk fullstendige opplysninger i dette tilfellet.<sup>121</sup> Høyesterett fastslo at selv om skattyter ikke hadde tilgang til de aktuelle bevisene under ligningsbehandlingen, utgjorde ikke det en akseptabel grunn til å unnlate å gi fullstendige opplysninger.<sup>122</sup> Skulle en skattyter ha adgang til å holde tilbake opplys-

---

<sup>119</sup> Avsnitt 43.

<sup>120</sup> Ibid.

<sup>121</sup> Avsnitt 44.

<sup>122</sup> Ibid.

ninger på et slikt grunnlag, ville det – i følge Høyesterett – åpne for en spekulasjonsmulighet som ikke kan godtas.

Avgjørelsen viser at bevis som er tilveiebragt (eller utferdiget) etter vedtakstidspunktet slik at skattyter i utgangspunktet ikke hadde mulighet til å fremlegge opplysningene tidligere, likevel kan nektes ført dersom skattyter kunne ha anført det faktiske forholdet under ligningsbehandlingen selv om skattyter da manglet nærmere dokumentasjon. Dommen illustrerer også sondringen mellom nye anførsler og nye bevis. Det må som utgangspunkt kunne hevdes at det skal en del til for å avskjære nye bevis i form av dokumenter eller lignende, da det her lettere kan påberopes unnskyldningsgrunner til støtte for den sene fremleggelsen.<sup>123</sup> Dersom skattyter kan klandres for ikke i det hele tatt å ha anført den faktiske omstendigheten under ligningsbehandlingen, tilsier Rt-2004-884 at han – for domstolene – heller ikke kan bli hørt med noen unnskyldningsgrunn.

Et eksempel fra Høyesterett hvor det kan spores en argumentasjon basert på skattyters *mulighet* til å fremlegge det aktuelle materialet, er dommen inntatt i Rt-2009-1577 (*Stolt-Nielsen*), omtalt i avsnitt 4.5. Her mente Høyesterett at skattyter til slutt hadde fått en tilstrekkelig oppfordring til å fremlegge den aktuelle erklæringen under ligningsbehandlingen. Førstvoterende kom likevel (med tilslutning fra de øvrige dommerne) til at erklæringen ikke skulle avskjæres som bevis. Det er begrunnelsen for dette standpunktet som er interessant her. Høyesteretts begrunnelse var at skattyter *ikke hadde hatt mulighet* til å etterkomme oppfordringen innen tidspunktet for ligningsvedtaket.<sup>124</sup> Ligningen ble fastsatt allerede tre dager etter at brevet som inneholdt den relevante oppfordringen ble sendt, og Høyeste-

---

<sup>123</sup> Dette henger sammen med at skattyter *i utgangspunktet* ikke har plikt til å underbygge sine oppgaver med nærmere dokumentasjon, se Zimmer (1993) s. 47, slik at det her må vurderes om det likevel forelå en oppfordring til å fremlegge beviset under ligningsbehandlingen jf. avsnitt 4.5 ovenfor.

<sup>124</sup> Avsnitt 57.

rett mente at dette innebar at skattyter ikke hadde hatt mulighet til å fremlegge beviset.<sup>125</sup> Uttalelsene taler for at domstolene vil ta skattyters praktiske muligheter i betraktning ved avgjørelsen av om opplysningene skal tillates fremlagt og at det ikke kreves at det foreligger fullstendig umulighet. I tillegg kan dommen tas til inntekt for at ligningsmyndighetenes saksbehandling og opptreden kan få betydning for spørsmålet om bevisavskjæring.

#### 4.6.3.1.1 Konklusjon

Drøftelsen om skattyters anledning og mulighet til å fremlegge opplysningen eller beviset under ligningsbehandlingen, viser hvor konkret vurderingen om bevisavskjæring nødvendigvis blir. Drøftelsen viser at det ikke kan trekkes noen helt klare, generelle slutninger om i hvilke situasjoner domstolene vil tillate bevisførselen og når de vil nekte. At skattyters anledning og mulighet til å fremlegge opplysningen under ligningsbehandlingen er et relevant moment i vurderingen, er imidlertid klart.

#### 4.6.3.2 Når opplysningene besittes av tredjemann

Et spørsmål som reiser seg er hvor langt bevisavskjæringen skal gå når det dreier seg om opplysninger som under ligningsbehandlingen befant seg hos en tredjemann.

Spørsmålet er delvis belyst ovenfor der jeg drøftet skattyters *anledning* til å fremlegge opplysningene. Som drøftelsene viste, vil det kunne være en relevant unnskyldningsgrunn at opplysningene befant seg et annet sted, slik at det var praktisk vanskelig for skattyter å få tak i dem. Dette henger sammen med at skattyters opplysningsplikt i utgangspunktet kun omfatter «egne forhold».<sup>126</sup> Opplysninger som besittes av tredjemann vil ofte være opplysninger av en mer eller mindre generell karakter, som skattyter kanskje ikke alltid vil være

---

<sup>125</sup> Av betydning for resultatet var nok også at ligningsmyndighetene i denne saken hadde krevet helt spesifikke bevis, noe det ikke var klar hjemmel for.

<sup>126</sup> Dette følger av overskriften til kapittel 4 i ligningsloven.



nærmest til å undersøke og tilveiebringe.<sup>127</sup> Dersom skattemyndighetene enkelt har tilgang og mulighet til å undersøke slike faktiske forhold, finnes det – i sammenheng med drøftelsene i avsnitt 4.6.1 – holdepunkter for at skattemyndighetene er nærmest til å innhente slike opplysninger. For visse opplysninger er dette tydeligere enn for andre, jf. avsnitt 4.4.1 om generelle erfaringssetninger. Når opplysningene besittes av tredjemann, vil det trolig bero på en totalvurdering av situasjonen og opplysningenes innhold om det er skattyter eller ligningsmyndighetene som er nærmest til å tilveiebringe dem.

Det følger av ligningsloven § 4-8, 2 punktum at ligningsmyndighetene har hjemmel til uttrykkelig å be skattyter om å fremkomme med opplysninger som han ikke selv har, men som han «uten urimelige kostnader kan innhente fra tredjemann». Etter lovteksten kan skattyter altså uttrykkelig bli pålagt å fremlegge opplysninger som besittes av tredjemann. Grensen er trukket ved «urimelige kostnader». Før vilkåret om «urimelige kostnader» drøftes, må det tas stilling til om denne *begrensningen* – som uttrykkelig gjelder når det er gitt eksplisitt oppfordring fra ligningsmyndighetene i medhold av § 4-8 – også gjelder i de andre situasjonene hvor spørsmålet er om det kan sies å foreligge en relevant oppfordring.

Høyesterett har kommet med noen uttalelser av betydning for spørsmålet. I *Agip* viste førstvoterende til grensen i ligningsloven § 4-8 om urimelige kostnader og fastslo at «lenger kan heller ikke avskjæringen av domstolsprøvelsen gå».<sup>128</sup> At uttalelsen starter med en henvisning til § 4-8 kunne tilsi at også *begrensningen* bare får anvendelse ved oppfordringer gitt i medhold av denne bestemmelsen. På den annen side er det tydelige tegn til at førstvoterende mener å fastsette grensen ved urimelige kostnader som en generell *begrensning* i bevisavskjæringsregelen. Uttalelsen fremkommer i en mer vid sammenheng hvor forholdene rundt oppfordring drøftes generelt og det er intet som tyder på at den anførte *begrensningen* av domstolsprøvelse bare skulle gjelde for oppfordring med uttrykkelig hjemmel i §

---

<sup>127</sup> Et eksempel på hva skattyter i utgangspunktet ikke har plikt til å opplyse om og tilveiebringe, er markedspris og markedsvilkår i en aktuell bransje, jf. Syljuåsen (2011) s. 162.

<sup>128</sup> Rt-2001-1265 s. 1280.

4-8. Standpunktet har støtte i en fra det mer til det mindre betraktning: Når begrensningen gjelder i tilfellene der ligningsmyndighetene uttrykkelig ber om opplysningene, bør begrensningen også gjelde når oppfordringen følger av omstendighetene.

Ved spørsmålet om hvor grensen for «urimelige kostnader» skal trekkes, er det naturlig å ta utgangspunkt i ordlyden. En alminnelig forståelse av «urimelige kostnader» tilsier at innhenting av opplysningene ikke kan være unormalt byrdefylt i økonomisk forstand. Ordlyden er imidlertid vag og gir uttrykk for en konkret og skjønnsmessig vurdering. Forarbeidene gir ingen veiledning om tolkningsspørsmålet, og Høyesterett utdyper heller ikke omfanget av kostnadene noe nærmere i *Agip*. Jeg antar at skattyters økonomiske forhold og den økonomiske verdi av inntektsposten, eller fradragsposten kan være relevant. Er det tale om store skattebeløp, vil det være rimelig å kreve at det brukes større beløp for å fremskaffe opplysninger, enn der hvor skattebeløpet er mindre. I tillegg er det trolig av betydning også for spørsmålet om urimelige kostnader, om det var ligningsmyndighetene som egentlig var nærmest til å undersøke de aktuelle opplysningene nærmere. Kunne skattemyndighetene enkelt ha innhentet opplysningene selv, bør dette være et moment som etter min mening taler i retning av at skattyter er påført «urimelige kostnader». Om kostnadene ved innhenting er urimelige, beror nok til slutt på en konkret, skjønnsmessig helhetsvurdering hvor det blant annet tas hensyn til de momentene jeg nå har pekt på.

#### 4.6.3.3 Skattyters helsemessige forhold – en mulig unnskyldningsgrunn?

Som en annen problemstilling kan det tenkes at skattyter under den forvaltningsmessige behandlingen av skattesaken var alvorlig syk eller gjennomgikk en annen personlig tragedie som førte til at han ikke var i stand til å ivareta sine plikter på en tilstrekkelig god måte. Kan det da tenkes at domstolene vil åpne for å ta det senere fremlagte materialet i betraktning, fordi dette ble ansett som en relevant unnskyldningsgrunn?<sup>129</sup>

---

<sup>129</sup> Det avgrenses mot sykdom mv. som medfører bortfall av rettslig handleevne.

Jeg har ikke funnet noen høyesterettsdommer hvor en slik problemstilling har blitt drøftet. En mulig argumentasjon kan være å trekke sammenligninger fra reglene om unnskyldningsgrunner for tilleggsskatt i ligningsloven § 10-3 nr.1. Hovedregelen er at tilleggsskatt skal ilegges dersom en skattyter har gitt ligningsmyndighetene «uriktige eller ufullstendige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt», jf. ligningsloven § 10-2. Ligningsloven § 10-3 nr.1 gjør unntak fra dette, og fastslår at det ikke skal fastsettes tilleggsskatt når skattyters forhold må anses «unnskyldelig på grunn av sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen årsak». Lignende unnskyldelige forhold kan også være årsaken til at en skattyter ikke har oppfordring eller mulighet til å fremlegge en bestemt opplysning under ligningsbehandlingen. At man i bevisavskjæringsspørsmålet bør bli hørt med lignende unnskyldningsgrunner, kan ha gode grunner for seg. Både reglene om tilleggsskatt og bevisavskjæringsregelen utgjør primært en sanksjon mot skattyters sviktende *vilje* til fremleggelse av relevante opplysninger under ligningsbehandlingen. Men dersom den manglende fremleggelsen ikke skyldes manglende vilje, men at medisinske forhold fratar skattyter *evne* til å fremlegge opplysningen, slår ikke formålet bak sanksjonen til.

Som påvist tidligere legger Høyesterett – ved drøftelsen av bevisavskjæringsspørsmålet – vekt på skattyters mulighet og klanderverdighet med hensyn til den sene fremleggelsen. At skattyters medisinske forhold kan påvirke skattyters mulighet for fremleggelse, og dermed skattyters klanderverdighet, bør derfor være et relevant moment i vurderingen.

I Skatteprosess 2011 blir situasjonen hvor skattyter ikke er i stand til å ivareta sin opplysningsplikt, drøftet i forbindelse med forholdet mellom skattyters opplysningsplikt og myndighetenes utredningsplikt, og hvem som skal bære risikoen for at riktig faktisk grunnlag legges til grunn.<sup>130</sup> Vigdal skriver der at utgangspunktet om skattyters risiko, antagelig må modereres noe når det for skattyter foreligger unnskyldelige årsaker til opplysningssvikten.

---

<sup>130</sup> Vigdal (2011) s. 39-40.

Det blir der argumentert med at både reelle hensyn og hensynet til forsvarlig saksbehandling taler for en utvidet utredningsplikt for ligningskontoret når skattyter ikke er i stand til å ivareta sin opplysningsplikt. Samtidig påpekes det at spørsmålet foreløpig ikke er avklart.

Det foreligger ingen lovbestemmelse som regulerer dette spørsmålet, og problemstillingen er ikke drøftet eksplisitt av Høyesterett. Det er foreløpig kun reelle hensyn som kan tale for et unntak her. Spørsmålet er derfor uavklart.

#### 4.6.3.4 Omfattende og komplisert materiale som unnskyldningsgrunn

I skattesaker kan det foreliggende skattematerialet ofte være omfattende og komplisert. Dette kan gjøre det vanskelig for skattyter å avklare hva som er relevant for ligningen. Spørsmålet som oppstår her er om dette kan være et unnskyldelig forhold som kan begrunne at bevisavskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse.

I en nyere dom fra lagmannsretten var det blant annet uenighet om en rammeavtale som for første gang ble fremlagt under tingrettsbehandlingen skulle avskjæres som bevis i saken eller ikke.<sup>131</sup> Lagmannsretten kom – på samme måte som tingretten – til at rammeavtalen kunne tas i betraktning ved domstolsbehandlingen. Dette nye dokumentet fikk betydning for det endelige resultatet om at ligningsvedtaket var ugyldig.

Lagmannsretten tok utgangspunkt i bevisavskjæringslæren slik den fremgår av Rt-2006-404 (*Invensys*) med videre henvisning til Rt-2009-1577 (*Stolt-Nielsen*). Deretter siterte retten et lengre utdrag fra Skatteprosess 2011.<sup>132</sup> Utdraget drøftet situasjoner hvor avskjæring kan føre til urimelige resultater, og det fremheves der blant annet at det ikke alltid er opplagt hvilke opplysninger som etter en objektiv vurdering skal fremlegges i enhver situasjon. Enkelte fakta kan etter en objektiv vurdering være relevante, samtidig som de kan «druk-

---

<sup>131</sup> Utv-2013-31 (Borgarting).

<sup>132</sup> Fuglestad (2011) s. 59.

ne» i store, komplekse eller sammensatte saker.<sup>133</sup> Dette siste synes lagmannsretten særlig å legge vekt på i sin avgjørelse. Retten slo fast at den aktuelle rammeavtalen etter en objektiv vurdering var relevant, men at det var svært vanskelig for selskapet å samordne all informasjon. Retten påpekte også at rammeavtalen ikke ble etterspurt av ligningsmyndighetene, selv om det ble særskilt vist til den i forbindelse med en skriftlig redegjørelse fra styret. Samlet sett kom lagmannsretten til at opplysningssvikten var unnskyldelig og at det ikke lå noen illojalitet bak den manglende fremleggelsen. Rammeavtalen ble derfor ikke avskåret som bevis i saken. Det bør fremheves at retten ikke synes å ha funnet at skattyteren hadde fått noen *særlig oppfordring* til å fremlegge rammeavtalen under ligningsbehandlingen. Resultatet i bevisavskjæringsspørsmålet ville trolig blitt et annet dersom ligningsmyndighetene uttrykkelig hadde etterspurt fremleggelse av avtalen under ligningsbehandlingen. I så tilfelle hadde hovedvilkåret for bevisavskjæring etter all sannsynlighet vært oppfylt. Dette viser hvordan en konkret oppfordring fra ligningsmyndighetene vil kunne hindre at skattyters sene fremleggelse av materialet fremstår som unnskyldelig.

Lagmannsrettsdommen er også et godt eksempel på problemstillingen når skattyter ikke klarer å kartlegge hva som utgjør relevant informasjon i ligningssaken, fordi det foreliggende materialet er omfattende og komplisert. Avgjørelsen viser at slike forhold kan være noe domstolene vil kunne ta i betraktning ved avgjørelsen av bevisavskjæringsspørsmålet. Dommen ble ikke anket av staten. At staten ikke anket avgjørelsen kan tilsa at de aksepterte rettsanvendelsen, noe som forsterker dommens rettskildevekt. Hensynet til likebehandling av skattytere støtter dette.

Dersom retten finner det bevist – slik lagmannsretten gjorde i dommen ovenfor – at det ikke foreligger noen illojalitet bak den manglende fremleggelsen, slår ikke de reelle grunnene bak bevisavskjæringsregelen til. Det er hverken i strid med selvangiverprinsippet eller

---

<sup>133</sup> Ibid.

formålet om å gi skattyter et incentiv til å komme med alle relevante opplysninger på ligningsstadiet, dersom beviset tas i betraktning i disse tilfellene.

#### 4.6.3.5 Skattyter feilvurderer opplysningenes betydning

I forlengelsen av spørsmålene knyttet til situasjoner med omfattende og komplisert materiale, oppstår et beslektet spørsmål: Kan en *feilvurdering* av bevisets betydning fra skattyters side tillegges vekt i skattyters favør i spørsmålet om avskjæring?

I *Sundt* ble det fremhevet at det i vurderingen av om det foreligger en særlig oppfordring også må tas hensyn til at «skattyter ikkje – for å vere på den sikre sida – skal måtte leggje fram materiale som det er lite truleg er av interesse for avgjerda».<sup>134</sup> Uttalelsen trekker i retning av at kravet om fremleggelse av opplysninger under ligningsbehandlingen ikke skal settes for høyt. Det skal ikke være meningen at skattyter skal «slenge inn» alt mulig materiale under ligningsbehandlingen, uavhengig av den konkrete ligningssaken. Hadde det vært slik, ville dette gått på bekostning av effektivitet i forvaltningen. Som et motstykke er det lite rimelig at skattyter etterpå skal bli straffet fordi han forsøkte å være prosessøkonomisk, og luket ut det han mente ikke var av interesse for den konkrete saken. Det kan tenkes situasjoner der opplysningene objektivt sett må anses relevante, men hvor skattyteren subjektivt mente opplysningene ikke hadde betydning for saken. Spørsmålet som tvinger seg frem er om det er en objektiv eller subjektiv målestokk som skal legges til grunn ved vurderingen av hvilket materiale som «lite truleg er av interesse».

Førstvoterende i *Sundt* gir ingen nærmere avklaring for hvordan momentet konkret skal anvendes i en den bredere avveiningen. Klingenberg skriver at vurderingstemaet knyttet til oppfordring legger opp til en vurdering av om skattyter *burde* ha skjønt at bevistilbudet var relevant tidligere, og at dette må bli en ren subjektiv vurdering.<sup>135</sup> På den annen side har

---

<sup>134</sup> Rt-2002-509 s. 524. Uttalelsen bør anses som gjeldende rett siden avgjørelsen er avsagt i plenum med enstemmighet om spørsmålene om de internrettslige reglene om bevisføring i skattesaker.

<sup>135</sup> Klingenberg (2002) s. 213

Høyesterett i vurderingen av om den alminnelige *lovpålagte* opplysningsplikten er overholdt, sagt at opplysningskravet må forstås ut fra en «objektiv vurdering» av hva skattyter burde ha gitt av opplysninger, jf. Rt-1992-1588 (*Loffland*). I juridisk teori argumenteres det for at det ofte vil måtte ligge en grad av subjektiv vurdering til grunn når det er tale om å foreta en *vurdering*.<sup>136</sup> I den sammenheng blir det vist til Rt-1995-1883 (*Slørdahl*) der det tilsynelatende var avgjørende for flertallets konklusjon at skattyter var å bebreide for de ufullstendige opplysningene. Fuglestad skriver at vektleggingen av bebreidelse viste en «klar hentydning til skattyters subjektive vurdering og ikke utelukkende til den objektive vurderingen av dokumentasjonen».<sup>137</sup> I enda sterkere grad bør det kunne argumenteres for at det må være subjektive elementer i vurderingen av hvilket materiale som «lite truleg er av interesse» i forbindelse med bevisavskjæringsspørsmålet. Det skal jo i samme avveining – særlig i tilfellene hvor oppfordringen følger av omstendighetene – legges avgjørende vekt på om skattyter kan *klandres* for ikke å ha kommet med opplysningene tidligere.

Samlet sett tyder rettskildene på at det bør kunne legges vekt på skattyters unnskyldelige feilvurdering av en opplysnings betydning. Dette må særlig gjelde i situasjoner hvor det vurderes om det foreligger en relevant oppfordring som følge av «omstendighetene». At *ikke-fremleggelse* er en unnskyldelig feilvurdering, blir det vanskeligere å bli hørt med når det er tale om oppfordringer etter uttrykkelig pålegg etter ligningsloven § 4-8, eller ved klart mislighold av lovbestemt opplysningsplikt.

#### 4.6.3.6 Sviktende rutiner hos skattyter

Et annet praktisk problem som særlig gjør seg gjeldende når skattyter er en juridisk person, er at relevant skatteinformasjon ikke kommer frem til riktige personer i foretaket. Dette kan for eksempel skyldes dårlig internkommunikasjon eller svikt i administrative rutiner.

---

<sup>136</sup> Fuglestad (2011) s. 56

<sup>137</sup> Ibid.

Spørsmålet som reiser seg er om slike forhold kan brukes som en unnskyldningsgrunn i relasjon til bevisavskjæringsspørsmålet.

Den tidligere omtalte *Invensys*-dommen (Rt-2006-404) løser trolig spørsmålet. I dommen ble det slått fast at ligningsvedtaket bygget på feil faktum med hensyn til allokering av visse markedsføringsutgifter. Opplysningene som dokumenterte fordelingen ble først påberopt under domstolsbehandlingen av saken. Etter å ha sammenfattet bevisavskjæringspraksisen, ble de rettslige prinsippene anvendt på sakens konkrete faktum.<sup>138</sup> I vurderingen fremhevet førstvoterende at bokettersynsrapporten der spørsmålet om markedsføringsutgiftene ble tatt opp, ble oversendt *Invensys* på korrekt måte. Høyesterett mente derfor at skattyter hadde hatt en «klar oppfordring» til å fremkomme med korrigerende opplysninger.<sup>139</sup> Grunnen til at henvendelsen fra ligningsmyndighetene ikke ble besvart og rapporten ikke kommentert, var fordi bokettersynsrapporten aldri ble forelagt for de rette personer i foretaket på grunn av *sviktende rutiner* i *Invensys*. Til dette uttalte førstvoterende med tilslutning fra de øvrige dommerne at slike forhold måtte selskapet «selv fullt ut bære risikoen for», og videre at ligningsmyndighetene åpenbart «ikke [kunne] ha plikt til å purre på henvendelser av denne type som ikke besvares».<sup>140</sup>

Uttalelsene i *Invensys* tilsier at feil og misforståelser som skyldes den interne kontrollen i et foretak ikke kan brukes som unnskyldningsgrunn i bevisavskjæringssammenheng.

#### **4.7 Vurdering**

Gjennomgangen av rettspraksis viser at bevisavskjæring foretas dersom skattyter kan «klandres» for ikke å ha fremlagt de aktuelle opplysningene tidligere, og dersom skattyter har hatt «anledning» til slik fremleggelse. Drøftelsene viser imidlertid at dagens rettstil-

---

<sup>138</sup> Avsnitt 38-41.

<sup>139</sup> Avsnitt 41.

<sup>140</sup> Avsnitt 39.



stand mangler konkret avklaring med hensyn til når bevisavskjæringsregelen gis anvendelse. Fravær av klare regler knyttet til unntak og begrensninger i bevisavskjæringsregelens anvendelsesområde, kan føre til at like situasjoner kan ende med ulike resultater når det gjelder bevisavskjæringen. Vurderingen i konkrete tilfeller avhenger i stor grad av den enkelte dommers egen oppfatning av situasjonen. Ut fra et rettssikkerhetsperspektiv – særlig hensynet til likhet i rettssystemet og hensynet til materielt riktig ligning – er dette uheldig.

Dersom bevisavskjæring foretas i situasjoner der skattyter *ikke* har opptrådt illojalt vil bevisavskjæring stride mot den alminnelige rettsfølelse. Rettssikkerhetshensyn tilsier at hensynet til materielt riktig resultat bør få avgjørende vekt i slike tilfelle – med den konsekvens at avskjæring ikke foretas.

#### **4.8 Statens adgang til å trekke inn nye opplysninger og virkningen for skattyter**

En situasjon som kan oppstå er at staten ønsker å påberope nye opplysninger i søksmålet. Det første spørsmålet som reiser seg er om staten har adgang til dette, eller om det offentlige er underlagt de samme begrensningene som skattyter. Dernest oppstår spørsmålet om en slik eventuell adgang til fremleggelse av nye opplysninger fra statens side påvirker *skattyters* rett til å påberope nye opplysninger.

Uttalelser i rettspraksis tyder på at staten ikke er underlagt en like streng bevisavskjæringsregel som skattyter. I Rt-2002-1247 (*Amoco*) – som gjaldt gyldigheten av inntektsligninger for selskapet Amoco Norway – hadde staten gjort gjeldende en ny faktisk anførsel etter at ligningen var brakt inn for domstolene.<sup>141</sup> Skattyter gjorde gjeldende at domstolene ikke kunne legge vekt på de nye opplysningene siden ligningsvedtakene ikke bygget på dette og

---

<sup>141</sup> Se s. 1253 for statens nye anførsel.

siden domstolenes kompetanse er begrenset til å prøve gyldigheten av ligningen. Høyesterett uttalte til dette følgende:

«Så lenge det faktum som blir påberopt for domstolene, ikke medfører at fradragsposten skifter karakter, og skattyteren ikke har misligholdt sin opplysningsplikt, må domstolene etter mitt syn kunne bygge på nye opplysninger både i favør og i disfavør av skattyteren, jf. Rt-2002-456 (Hydro), Rt-2001-1265 (Agip) og Rt-2002-509 (plenum)».

Førstvoterende oppstiller to vilkår for at det skal kunne påberopes nye opplysninger for domstolene. Det første er at opplysningene ikke medfører at den aktuelle inntekts- eller fradragsposten «skifter karakter». Det andre vilkåret er at *skattyter* ikke har misligholdt sin opplysningsplikt. Dette viser at fordi saksopplysningsplikten er lagt på skattyter, er ikke staten underlagt den samme læren om avskjæring av nye faktiske opplysninger for domstolene.<sup>142</sup> Som uttalelsen i *Amoco* tydeliggjør, er imidlertid også staten underlagt visse begrensninger. Kravet om at posten ikke skal «skifte karakter» gjør at staten ikke for retten kan påberope et *faktisk grunnlag* som ikke har vært påberopt under ligningsbehandlingen, eller kreve et vedtak opprettholdt for domstolene på grunnlag av et *nytt saksforhold*.<sup>143</sup> I kravet om at det må dreie seg om det samme saksforhold ligger en forutsetning om at domstolene behandler den samme privatrettslige disposisjon som ligningsmyndighetene.<sup>144</sup> Påberoper staten derimot opplysninger som kun *supplerer* eller *underbygger* en side av faktum som allerede er behandlet i ligningsvedtaket, taler *Amoco* og de andre nevnte dommene for at staten skal ha adgang til dette.

Ved tvil om hva slags opplysninger det er tale om, må det vurderes om opplysningene bringer inn nye faktiske sider for retten som ikke har blitt vurdert i ligningsvedtaket.<sup>145</sup>

---

<sup>142</sup> Matre (2011) s. 275.

<sup>143</sup> Rt-1998-1779 s. 1785, Rt-2002-456 s. 456, Rt-2010-999 avsnitt 51-52.

<sup>144</sup> Rt-2010-999 avsnitt 51.

<sup>145</sup> Matre (2011) s. 275 og Utv-2012-1801 (Tønsberg tingrett).

Matre skriver at «en ny rettslig innfallsvinkel som krever vurdering av faktiske sider som ikke har vært vurdert i ligningsvedtaket, vil kunne bli nektet anført både på grunnlag av at det foreligger et nytt saksforhold, og fordi det anføres et faktisk grunnlag for domstolsbehandling som ikke har vært behandlet under ligningsbehandlingen».<sup>146</sup> Til illustrasjon kan nevnes Rt-1998-1779 (INA). Ligningsmyndighetene hadde bygget sitt endringsvedtak på gjennomskjæring, og staten kom for retten med en ny anførsel om at momenter i en proformavurdering måtte tillegges betydning i denne gjennomskjæringsvurderingen. Selv om anførselen tilsynelatende utgjorde en ny rettslig innfallsvinkel, mente Høyesterett at dette langt på vei var et spørsmål om saksforhold. Da ligningen ikke bygget på et slikt saksforhold, anså Høyesterett seg avskåret fra å prøve anførselen.<sup>147</sup>

Det samlede rettskildebildet tilsier at staten ikke er underlagt de samme begrensninger som skattyter til å fremlegge nye *supplerende* eller *underbyggende* opplysninger («bevisfakta») som kaster lys over faktum på vedtakelsestidspunktet.

Det kan virke urimelig hvis staten fritt kan komme med nye opplysninger for retten uten at skattyter kan foreta seg noe i denne sammenheng. Spørsmålet blir derfor om det at staten fremlegger nye opplysninger får noen virkninger for skattyters mulighet til selv å fremlegge nye opplysninger. I *Agip* fastslo Høyesterett at det generelt var av betydning at staten hadde fremlagt nye opplysninger og beviser til underbygning av ligningsmyndighetenes vedtak.<sup>148</sup> Det ble uttalt at fremleggelsen av de nye opplysningene fra staten i seg selv måtte åpne adgang for skattyter til å ta til motmæle ved fremleggelse av motbevis. Denne retten for skattyter til å føre motbevis ble begrunnet i prinsippet om kontradiksjon under ret-

---

<sup>146</sup> Matre (2011) s. 275.

<sup>147</sup> s. 1785. Dommen illustrerer også at grensedragningen mellom fakta og jus kan være vanskelig å trekke, jf. drøftelsen i avsnitt 4.3.1.1 ovenfor.

<sup>148</sup> Rt-2001-1265 s. 1280.

tergang.<sup>149</sup> Standpunktet har også støtte i prinsippet om likhet mellom partene under rettergangprosessen.<sup>150</sup> Dette unntaket fra bevisavskjæringslæren er fulgt opp i senere rettspraksis og lagt til grunn i juridisk teori.<sup>151</sup> Konsekvensen er at hvis det offentlige først anfører nye supplerende eller underbyggende bevis for domstolene, gjelder ikke den oppstilte begrensningen i skattyters tilsvarende fremleggelsesadgang. Dette må gjelde selv når skattyter kan bebreides for at han ikke fremla det aktuelle materialet tidligere. Unntaket gir imidlertid kun skattyter rett til å føre *motbevis*. Det er således ikke et generelt unntak med rett til også å legge frem nye bevis på andre områder enn der staten la frem nye bevis. At skattyters rett til å føre *motbevis* skal gå klar av bevisavskjæringsregelen, er fullt i tråd med den alminnelige rettsfølelse og grunnleggende prinsipper i sivilprosessen.

#### **4.9 Domstolenes avgjørelse i bevisavskjæringssspørsmålet – virkninger**

Etter disposisjonsprinsippet i tvisteloven § 11-2 kan domstolen bare bygge på de anførsler og påstandsgrunnlag som er påberopt av partene. Domstolen kan ikke foreta bevisavskjæring etter den særskilte bevisavskjæringsregel i skattesaker av eget tiltak. I praksis vil domstolen derfor ta stilling til bevisavskjæring etter krav fra partene.

Dersom domstolen kommer til at forutsetningene for bevisavskjæring ikke foreligger, vil den på vanlig måte ta de nye opplysningene i betraktning i spørsmålet om vedtakets gyldighet. Kommer retten til at opplysningene fører til at ligningen er ugyldig, oppheves ligningen. Retten plikter ikke å gjennomføre ny ligning, men kan oppheve ligningen og hjemvise saken til ny administrativ behandling hvor de nye opplysningene skal tas i betrakt-

---

<sup>149</sup> Prinsippet om kontradiksjon under rettergang er lovfestet i tvisteloven § 11-1 (3) og utgjør et grunnleggende formål i den alminnelige sivilprosess jf. tvisteloven § 1-1.

<sup>150</sup> Skoghøy (2002) s. 136.

<sup>151</sup> Skoghøy (2010) s. 762, Klingenberg (2002) s. 213, Banoun (2004) s. 256, Gjems-Onstad (2003) s. 1448.

ning.<sup>152</sup> Dersom retten har grunnlag for det, kan den også gi retningslinjer for hvordan ligningen blir å utføre ved den nye ligningsbehandlingen, jf. ligningsloven § 11-1.

I de tilfelle domstolen med rette finner at vilkårene for bevisavskjæring foreligger, må retten se bort fra de nye opplysningene når den prøver vedtakets gyldighet. Dette kan føre til at dommen stadfester en materielt uriktig ligning. Det finnes eksempler på at ligningsmyndighetene etter slike domstolsavgjørelser likevel bestemmer seg for å endre sitt (materielt uriktige) ligningsvedtak av eget tiltak. Et eksempel er de pågående Nerdrum-sakene der tingretten i den sivile saken fant at bevisavskjæring måtte foretas, og derfor så bort fra opplysningene som var tilkommet under domstolsbehandlingen.<sup>153</sup> Etter tingrettens dom i skattesaken besluttet skatteetaten å endre ligningen og redusere inntektsgrunnlaget i samsvar med de nye opplysningene som var kommet frem under rettssaken.<sup>154</sup> En slik etterfølgende endring fra skattemyndighetenes side har skattyter som hovedregel ikke krav på. Det kan ikke utelukkes at dette skjedde på grunn av kritikk av ligningsmyndighetene i media for ikke å ta hensyn til opplysninger som åpenbart viste at ligningen var delvis uriktig. At det likevel gjøres i visse tilfelle og ikke i andre, fører til en faktisk forskjellsbehandling. Det bør ikke være slik at skattytere som får tilstrekkelig oppmerksomhet rundt sin skattesak i media, skal ha bedre muligheter enn andre skattytere til å ende opp med en materielt riktig ligning.

Det kan også tenkes at domstolen med urette foretar bevisavskjæring uten at vilkårene er oppfylt. Virkningen av en slik urettmessig bevisavskjæring fører imidlertid ikke i seg selv til at dommen stadfester en materielt uriktig ligning. Det er mulig at domstolen ville ha kommet til samme resultat basert på de øvrige beviser i saken, selv om beviset med rette skulle vært hensyntatt. En uriktig avskjæring av bevis er en saksbehandlingsfeil som etter

---

<sup>152</sup> Klingenberg (2002) s. 214, Aarbakke (1986) s. 786.

<sup>153</sup> Utv-2012-1679 (Oslo tingrett).

<sup>154</sup> Se Rt-2013-169 (den parallelle straffesaken) avsnitt 21 med henvisning til endringsvedtaket fra skatteetaten.

anke kan føre til at dommen oppheves, dersom det er nærliggende at feilen kan ha hatt betydning for den avgjørelsen som er anket, jf. tvisteloven. § 29-21.

## 5 Forholdet mellom bevisavskjæringsregelen og EMK art. 6 – særlig om tilleggsskatt

Den europeiske menneskerettskonvensjonen (EMK) art. 6 gjelder som norsk lov etter menneskerettsloven § 2 og skal «ved motstrid gå foran bestemmelser i annen lovgivning», jf. § 3. Det kan spørres om de internrettslige begrensningene i retten til å fremlegge nye relevante opplysninger og bevis, kan opprettholdes ved siden av EMK art.6 og kravet om «retterferdig rettergang». Det sentrale spørsmålet er om EMK art. 6 får anvendelse på skattesaker.

Art. 6 nr.1 får anvendelse på «borgerlige rettigheter og plikter». Begrepet «borgerlig» («civil») rettet seg opprinnelig kun mot privatrettslige forhold, men omfatter i dag også en rekke offentligrettslige forhold.<sup>155</sup> Ordinære skattevedtak er imidlertid ansett for å falle *utenfor* begrepet. Dette er uttrykkelig slått fast i Rt-2002-509 (*Sundt*) som viser til EMDs avgjørelse i *Ferrazzini mot Italia*.<sup>156</sup> *Sundt* fastslår imidlertid samtidig at EMK art. 6 får anvendelse ved prøving av vedtak om *ordinær tilleggsskatt*.<sup>157</sup> Flertallet kom etter en totalvurdering basert på grunnleggende prinsipper utviklet av EMD til at ordinær tilleggsskatt faller innenfor virkeområdet til art. 6 nr.1, jf. alternativet «straffesiktelse» («criminal charge»)<sup>158</sup> Etter *Sundt* blir tilleggsskatt – både etter ordinær og skjerpet sats – altså ansett som straff i EMK art. 6 sin forstand.<sup>159</sup> At EMK art. 6 får anvendelse ved domstolskontrollen av vedtak om

---

<sup>155</sup> Aall (2007) s. 329.

<sup>156</sup> s. 517.

<sup>157</sup> At *forhøyet* (nå skjerpet) tilleggsskatt er omfattet av EMK art. 6 ble avgjort i Rt-2000-996.

<sup>158</sup> Se særlig s. 522.

<sup>159</sup> Tilleggsskatt er imidlertid fortsatt en administrativ sanksjon i norsk rett: Ved domstolsprøvelse av vedtak om tilleggsskatt følges derfor tvistelovens regler og ikke reglene i straffeprosessloven.

tilleggsskatt, utløser visse rettssikkerhetsgarantier som dermed ikke gjelder domstolsprøvingen av skattevedtak i sin alminnelighet.

Under henvisning til kravet om rettferdig rettergang i art. 6, har Høyesterett lagt til grunn at skattyter blant annet har en utvidet rett til bevisføring vedrørende tilleggsskatt utover de internrettslige reglene om avskjæring av nye opplysninger.<sup>160</sup> Dette medfører at domstolene ved prøvingen av den ordinære ligningen skal se bort fra relevante nye opplysninger som skattyter hadde en oppfordring til å gi før ligningsvedtaket, mens retten skal ta slike nye opplysninger i betraktning ved prøvelsen av om det – i samme sak – er grunnlag for tilleggsskatt. Som fremhevet i teorien fører dette til en noe spesiell rettstilstand ved at skattyter kan risikere å betale skatt av inntekt han beviselig ikke har hatt, mens han i samme sak kan påberope seg de omtvistede bevisene i spørsmålet om tilleggsskatt.<sup>161</sup>

Både EMD og Høyesterett i plenum har således slått fast at EMK art. 6 ikke får anvendelse på ordinære skattevedtak, samtidig som Høyesterett forsvarte denne tosporede løsningen i *Sundt*.<sup>162</sup> Tilleggsskatteutvalget har i ettertid konkludert med at rettstilstanden – slik den fremkommer av *Sundt* – bør videreføres.<sup>163</sup> En utvidet rett til bevisførsel ved vedtak om tilleggsskatt fører altså ikke til en tilsvarende rett ved prøvingen av ligningen.

Situasjonen med ulike bevisregler for skattevedtak og tilleggsskattevedtak kan kritiseres. For det første er tilstanden egnet til å *svekke respekten for domstolene*; dommeren tvinges til å fastholde et galt resultat med hensyn til ligningen, selv om samme dommer ved vurderingen av tilleggsskatten er blitt overbevist om at skattyter har rett med hensyn til det underliggende faktum.<sup>164</sup> Det kan hevdes at denne bevisføringssituasjonen stiller umenneske-

---

<sup>160</sup> Rt-2002-509 s. 522, jf. Matre (2008) s. 168-169.

<sup>161</sup> Gjems-Onstad (2003) s. 1450, Matre (2008) s. 169.

<sup>162</sup> Rt-2002-509 s. 522.

<sup>163</sup> NOU 2003:7 pkt 13.4.

<sup>164</sup> Klingenberg LoR (2002) s. 330.

lige krav til en dommer. Som Klingenberg uttaler på dette punkt vil schizofreni bli en yrkesfordel.<sup>165</sup> Høyesterett var imidlertid oppmerksom på denne virkningen i *Sundt*, men uttalte at det også på andre rettsområder kan skje at domstolene må prøve et faktum etter ulike rettsregler i samme sak.<sup>166</sup> I tilleggsskatteutvalgets vurdering ble synspunktet eksemplifisert med straffesaker hvor det også fremmes et sivilt erstatningskrav.<sup>167</sup> Domstolene legger her til grunn ulike krav til bevisets styrke for straffespørsmålet og kravet om erstatning. Disse reglene har imidlertid også vært kritisert, særlig med grunnlag i at forskjellene strider mot den alminnelige rettsfølelse. Det at det også i andre sakstyper finnes ulike bevisregler, utgjør etter min mening ikke noe overbevisende argument for å forsvare rettstilstanden for bevisavskjæringens vedkommende.

For det andre kan det hevdes at det er uheldig at skattytere som er ilagt tilleggsskatt, skal ha større adgang til å fremlegge nye opplysninger for domstolene enn skattytere som ikke er ilagt tilleggsskatt. Konsekvensen blir at den skattyter som opprinnelig har gitt fullstendige og riktige opplysninger blir avskåret fra å føre tilleggsbevis ved den rettslige prøving, mens den «illojale» får sine nye bevis prøvet.<sup>168</sup> En slik rettstilstand vil lett kunne oppfattes som urettferdig.<sup>169</sup> På den annen side vil nok ikke en skattyter som er ilagt tilleggsskatt føle det på samme måte.

En tredje innvending mot situasjonen med ulike bevisregler for ordinære skattevedtak og vedtak om tilleggsskatt kan hentes fra mindretallet i *Sundt* og dommer Lunds argumentasjon om faren for at det kan oppstå en «smittevirkning».<sup>170</sup> Med dette siktet han til at rettigheter skattyter har for tilleggsskattens vedkommende, vil kunne komme ham til gode også

---

<sup>165</sup> Klingenberg (2002) s. 211.

<sup>166</sup> Rt-2002-509 s. 522.

<sup>167</sup> NOU 2003:7 pkt 13.4.

<sup>168</sup> Klingenberg (2002) s. 211.

<sup>169</sup> NOU 2003:7 pkt 13.4.

<sup>170</sup> Rt-2002-509 s. 529.



ved ligningen.<sup>171</sup> Dette er uheldig ut fra hensynet til likebehandling av skattytere. Konsekvensene strider også mot den alminnelige rettsfølelsen. Disse hensynene kan tilsi at den utvidede bevisføringsretten også bør gjelde ved ligningsbehandling der det ikke er tale om å ilegge tilleggsskatt, men gjeldende rett er altså ulik på dette punktet.

Innvendingene mot å operere med ulike bevisregler for den ordinære ligningen og tilleggsskattevedtaket, viser at dagens rettstilstand ikke fremstår som en ideell løsning. Samtidig er det vanskelig å oppnå *ideelle* løsninger på kompliserte områder hvor flere ulike hensyn og interesser gjør seg gjeldende. Tilleggsskatteutvalget var seg bevisst de uheldige virkningene av ulike bevisregler på dette området, men gikk likevel inn for å videreføre rettstilstanden. Hovedbegrunnelsen for ikke å utvide retten til å fremlegge nye opplysninger for skattytere, var at utvalget mente at det ville føre til en uthuling av opplysningsplikten etter ligningsloven. Videre ble det fremhevet at en ubegrenset adgang til å fremlegge nye opplysninger med konsekvenser for ligningen, vil kunne føre til at domstolene langt på vei blir en overligningsinstans. Tilleggsskatteutvalget fant altså at de to hovedhensynene bak bevisavskjæringsregelen måtte gis større vekt enn motforestillingene.

Det nevnes for oversiktens skyld at bevisføringen for domstolene vil være fri ved en alminnelig straffesak mot skattyter, om skattesvik i medhold av ligningsloven kapittel 12. Her er det ingen tvil om at det dreier seg om «straff» både etter intern rett og etter EMK. Reises det straffesak mot skattyter med hjemmel i ligningsloven kapittel 12, vil nye opplysninger og bevis følgelig kunne fremlegges for domstolene uavhengig av de sivilrettslige reglene om bevisavskjæring i skattesaker. De samme innvendingene mot ulike bevisregler som er fremhevet ovenfor gjør seg gjeldende også her. Innvendingene får imidlertid ikke den samme vekten når det dreier seg om ordinær straff. En skattesak og en straffesak behandles

---

<sup>171</sup> Dette gjelder ikke bare den utvidede bevisføringsretten, men vil også kunne gjelde de andre rettighetene man har krav på etter EMK art. 6. Disse rettssikkerhetsgarantiene faller det utenfor denne avhandlingen å gå inn på.

i forskjellige rettssaker, og sakene har ikke en slik nær forbindelse som ligning og tilleggsskatt som kan behandles i samme rettssak.

Det kan ikke utelukkes at nåværende situasjon med ulike bevisføningsregler for den ordinære ligningen og vedtak om tilleggsskatt, kan bli prøvet for EMD. Klingenberg har hevdet at dersom en norsk domstol kommer til at tilleggsskatten må falle bort fordi skattyter hadde rett, men ligningen fastholdes fordi beviset kom for sent, vil mulighetene for å få saken prøvet i EMD være til stede.<sup>172</sup> Han begrunner standpunktet med at skattesaken er anlagt for å få tilbakebetalt skatt som skattyter mener han er uriktig avkrevet, og at man dermed kanskje har et sivilt krav med staten som motpart.<sup>173</sup>

---

<sup>172</sup> Klingenberg LoR (2002) s. 336.

<sup>173</sup> Ibid.

## 6 Litteraturliste

### Lover og traktater

- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. august 1911 nr. 08 (opphevet)
- 1915 Lov om rettergangsmåten for tvistemål (tvistemålsloven) av 13. august 1915 nr. 06 (opphevet)
- 1967 Lov om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) av 10. februar 1967
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14
- 1999 Lov om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett (menneskerettsloven) av 21. mai 1999 nr. 30.
- 2005 Lov om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven) av 17. juni 2005 nr. 90
- 2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58
- EMK Den europeiske menneskerettighetskonvensjon, Roma 1950

### Lovforarbeider

- Ot.prp.nr.29 (1978-1979) *Og endringer andre lover*
- NOU 2001:32A *Rett på sak*
- NOU 2003:7 *Tilleggsskatt m.m.*

### Rettspraksis fra Høyesterett

Rt-1924-417

Rt-1928-495  
Rt-1988-539  
Rt-1992-1588  
Rt-1993-480  
Rt-1994-260  
Rt-1994-326  
Rt-1995-1768  
Rt-1995-1883  
Rt-1998-1779  
Rt-1999-1087  
Rt-2000-996  
Rt-2000-2014  
Rt-2001-1265  
Rt-2002-456  
Rt-2002-509  
Rt-2002-1247  
Rt-2003-1821  
Rt-2004-884  
Rt-2006-404  
Rt-2009-1577  
Rt-2010-999  
Rt-2012-667  
Rt-2012-1025  
Rt-2012-1985  
Rt-2013-169

#### Rettspraksis fra underrettene

Utv-1999-1633 (Eidsivating)

Utv-2001-1013 (Gulating)

Utv-2004-1117 (Gulating)

Utv-2010-199 (Borgarting)

Utv-2013-31 (Borgarting)

Utv-1991-830 (Holmestrand herredsrett)

Utv-1996-102 (Oslo byrett)

Utv-1998-1180 (Bergen byrett)

Utv-2008-130 (Toten tingrett)

Utv-2012-1459 (Nedre Telemark tingrett)

Utv-2012-1679 (Oslo tingrett)

Utv-2012-1801 (Tønsberg tingrett)

Oslo tingretts kjennelse av 1. mars 2013

### Avgjørelser fra Den europeiske menneskerettsdomstol (EMD)

*Ferrazzini mot Italia*            EMDs avgjørelse 12. juli 2001 (EMD-1998-44759)

### Litteratur

Banoun, Bettina: *Rett, plikt og effektivitet i skattesaker*. I: Lov og Rett 2004 s. 245. (Sitert fra Lovdata)

Eckhoff, Torstein og Eivind Smith. *Forvaltningsrett*. 6.utgave. Oslo, 1997.

Eckhoff, Torstein og Eivind Smith. *Forvaltningsrett*. 9.utgave. Oslo, 2010.

Fuglestad, Sveinung. *Skatteprosess*. I: (Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre) Skatteprosess. Oslo, 2011.

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*. 6.utgave. Oslo, 2003.

Gjems-Onstad, Ole og Hugo P. Matre (red.). *Skatteprosess*. Oslo, 2011.

Harboe, Einar, Truls Leikvang og Rino S. Lystad. *Ligningsloven Kommentartutgave*. 6.utgave. Oslo, 2005.

- Hov, Jo. *Rettergang III: Sivilprosess*. 2.utgave. Oslo, 2007.
- Klingenberg, Olav E. *Bevisavskjæring i skattesaker*. I: Skatterett. 2002, s. 210-215. (Sisert fra Lovdata).
- Klingenberg, Olav E. *Plenumsdommene i Høyesterett – hvilke konsekvenser kan de få?* I: Lov og Rett. 2002, s. 323-336. (Sisert fra Idunn.no).
- Matre, Hugo P. *Beviskrav ved tilleggsskatt*. I: Skatterett. 2008, s. 166.
- Sandvik, Per. *Prosessuelle spørsmål i skattesaker*. I: Skatterett. 1983, s. 228-244. (Sisert fra Lovdata).
- Sandvik, Per. *Om å føre skattesaker for domstolene*. I: Skatterett. 1984, s. 303. (Sisert fra Lovdata).
- Sandvik, Per. *Skattesaker for domstolene*. I: Skatterett. 1995, s. 222.
- Skoghøy, Jens Edvin A. *Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn*. I: Tidsskrift for rettsvitenskap. 2002, s. 109. (Sisert fra Lovdata).
- Skoghøy, Jens Edvin A. *Tvisteløsning*. Oslo, 2010.
- Syljuåsen, Hans Ivar. *Skatteprosess*. I: (Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre) Skatteprosess. Oslo, 2011.
- Vigdal, Anne Marit. *Skatteprosess*. I: (Ole Gjems-Onstad og Hugo P. Matre) Skatteprosess. Oslo, 2011.
- Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker i 2001 - del I og del II*. I: Skatterett. 2002, s. 287. (Sisert fra Lovdata).
- Zimmer, Frederik. *Høyesterettsdommer i skattesaker 2009*. I: Skatterett. 2010 nr.4 s. 308-355. (Sisert fra Lovdata).
- Zimmer, Frederik og Knut Erik Omholt. *Ligningsforvaltningsrett*. 3.utgave. Oslo, 1993. (Institutt for offentlig retts skriftserie; nr. 1/1993).
- Aall, Jørgen. *Rettsstat og menneskerettigheter*. 2. utgave. Bergen, 2007.
- Aarbakke, Magnus. I: «Samfunn, Rett, Rettferdighet». Festskrift til Torstein Eckhoffs 70-årsdag. Oslo, 1986.