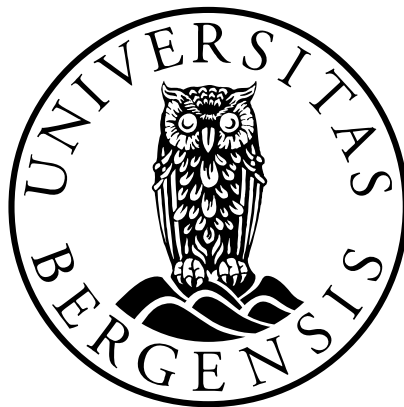


Bevisavskjæringsregelen i skatte- og merverdiavgiftssaker

Adgangen til å fremlegge nye opplysninger for domstolene – særlig om skillet mellom nye og supplerende opplysninger

Kandidatnummer: 17

Antall ord: 14 752



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

10. desember 2019

Innholdsfortegnelse

Innholdsfortegnelse	2
1 Innledning	4
1.1 Tema og problemstilling.....	4
1.2 Aktualitet	5
1.3 Rettskildebildet.....	5
1.4 Avgrensninger	6
1.5 Begrepsavklaring	6
1.6 Fremstillingen videre.....	7
2 Grunlaget for en særlig bevisavskjæringsregel.....	8
2.1 Innledning	8
2.2 Historisk tilbakeblikk	9
2.3 Utgangspunktene i Dahle og Butt.....	10
2.4 Fremvekst og utvikling av bevisavskjæringsregelen.....	12
3 Hensyn for og imot en særlig bevisavskjæringsregel.....	14
3.1 Selvdeklareringsprinsippet	14
3.2 Domstolens rolle.....	16
3.3 Effektivitetshensyn	17
3.4 Hensynet til materielt riktig avgjørelse	18
4 Bevisavskjæringsregelens anvendelsesområde og rekkevidde.....	20
4.1 Innledning.....	20
4.2 Sondringen mellom nye og supplerende opplysninger.....	20
4.2.1 Nærmere om skillet mellom rettsfakta og bevisfakta.....	22
4.2.2 Sammenfatninger	23
4.3 Opplysninger som utgjør et nytt faktisk grunnlag	24
4.4 Nye opplysninger som supplerer et påberopt faktisk grunnlag	25
4.4.1 Utgangspunkt	25
4.4.2 Når har den skattepliktige en oppfordring?.....	25
4.4.3 Når har den skattepliktige opptrådt klanderverdig?	27
4.4.4 Forholdet mellom klanderverdighet og oppfordring.....	30
4.4.5 Unnskyldningsgrunner hos den skattepliktige	31
4.4.6 Betydningen av forhold hos skattemyndighetene	32

4.5	Vitneforklaringer	34
4.6	Hvilket faktum kan domstolene prøve.....	36
4.7	Tilfeller hvor bevisavskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse	38
4.7.1	Opplysninger som er til den skattepliktiges ugunst	38
4.7.2	Der staten har fremlagt ytterligere bevis	39
4.7.3	Tilleggsskatt	40
4.7.4	Generelle erfaringsgrunnsetninger	40
4.7.5	Omfattes eksterne opplysninger av bevisavskjæringsregelen?	42
5	Rettspolitiske betraktninger	47
5.1	Sammenfatninger	47
5.2	Alternative sanksjonsmuligheter	48
	Litteraturliste.....	50

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Oppgaven omhandler den ulovfestede bevisavskjæringsregelen i skatte- og merverdiavgiftssaker, og hvor grensen for hvilke opplysninger som kan fremlegges for domstolene går.

I skatte- og avgiftsretten er det primært den skattepliktige som er ansvarlig for å opplyse om sakens faktiske sider og forhold som er nødvendig for å treffe korrekte skatte- og avgiftsvedtak.¹ Det stilles strenge krav til hva den skattepliktige skal opplyse om. Domstolene har slått fast at de kan avskjære bevis dersom den skattepliktige fremlegger nye opplysninger for domstolene som ikke har vært oppe for skattemyndighetene tidligere.² Praksisen tvinger domstolene tidvis til å avsi materielt uriktige dommer ut ifra et faktum de vet er feil eller mangelfullt.

Problemstillingen kan belyses med følgende eksempel: A jobber offshore, og er skattepliktig i Indonesia. Han vil derfor være fritatt for skatt i Norge etter skatteavtalen mellom Norge og Indonesia. Fritaket forutsetter imidlertid at han har gitt opplysninger om at han er bosatt og skattepliktig til Indonesia. Dersom A ikke opplyser om dette i dialog med skattemyndighetene, men senere ønsker å fremlegge bevis for domstolen, kan bevisene avskjæres som for sent fremsatt. Resultatet vil bli at domstolene må avsi dom ut ifra faktum som forelå på vedtakstidspunktet. På vedtakstidspunktet hadde ikke skattemyndighetene opplysninger som tilsa at A var fritatt for skatt i Norge. A må dermed skatte til både Norge og Indonesia selv om han i utgangspunktet skulle være fritatt for skatteplikt til Norge.

Regelen har blitt kritisert av mange teoretikere for å være for dårlig forankret, og for inngripende for den skattepliktige.³

¹ Prop. 38 L (2015-2016) s. 23.

² For eksempel Rt. 1988 s. 539, *Dahle* og Rt. 1995 s. 1768, *Butt*.

³ For eksempel Zimmer (2016), Selen (2016), Klingenberg (2002) og Bullen og Selen (2019).

1.2 Aktualitet

Problemstillingen er aktuell fordi det til dels er uklart hvilke opplysninger som omfattes av bevisavskjæringsregelen. Bevisavskjæringsregelen innskrenker en sentral rettighet for den skattepliktige.⁴ Det vil derfor være av interesse at bevisavskjæringsregelens omfang og rekkevidde er klarlagt slik at den skattepliktige kan forutse sin egen rettsstilling på best mulig måte.

Bevisavskjæringsregelen ble ikke vurdert eller omtalt ved utarbeidelsen av den nye skatteforvaltningsloven. Det ser følgelig ut til at lovgiver ikke har tenkt å regulere eller avskaffe regelen til tross for at den har blitt gjenstand for omfattende kritikk i teorien.

1.3 Rettskildebildet

Det vil primært være høyesterettspraksis som utgjør rettskildene i avhandlingen da regelen har vokst frem i rettspraksis, og følgelig utgjør premissene for regelen. Regelen har siden første gang den ble benyttet av Høyesterett blitt vesentlig modifisert og videreutviklet. Det er derfor vanskelig å utlede nøyaktig hva som er begrunnelsen og vurderingsmomentene i regelen.

Argumenter fra underrettspraksis vil bli benyttet i den grad argumentasjonen tilfører rettstilstanden noe. Dommene har ikke prejudikatsverdi, og vil derfor ikke tillegges større vekt enn det kvaliteten på argumentasjonen tilsier.

Bevisavskjæringsregelen har vært tema i flere artikler og bøker de senere årene. Det vil være sentralt å benytte juridisk teori i analysen av hvor grensen for bevisavskjæringsregelen går, og hvorvidt regelen bør opprettholdes. Bevisavskjæringsregelen har vært i sterk utvikling de siste 20 årene. Eldre teori vil bli brukt i den grad argumentene kan belyse dagens rettstilstand.

Avhandlingen omhandler et tema i skjæringspunktet mellom skatterett og sivilprosess. Oppgaven vil berøre områder innenfor skatterett, sivilprosess og den alminnelige forvaltningsretten. Rettskilder fra disse rettsområdene vil også være aktuell for avhandlingen.

Internasjonale kilder vil ikke være relevant da Norge er det eneste landet i Norden som har en slik regel. Det kan imidlertid være av interesse å se hvordan landene klarer seg uten en

⁴ Bevisavskjæringsregelen innskrenker en parts rett til fri bevisførsel etter lov 17. juni 2005 nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister (tvisteloven - tvl.) § 21-3 (1).

bevisavskjæringsregel. Situasjonen i andre land vil kun bli nevnt avslutningsvis i den rettspolitiske drøftelsen av hensyn til oppgavens størrelsesbegrensning.

1.4 Avgrensninger

Hovedfokuset i oppgaven er å klarlegge hva som er innholdet i, og rekkevidden til bevisavskjæringsregelen. Det avgrenses mot å behandle øvrige bevisavskjæringsregler.

Oppgaven begrenser seg til å omhandle rettstilstanden ved domstolsprøving av vedtak om formues- og inntektsskatt samt merverdiavgift. Det avgrenses mot vedtak om eiendomsskatt og arveavgift.

Opplysningsplikten som påligger den skatte- og avgiftspliktige er sentral i behandlingen av bevisavskjæringsregelen. Plikten vil imidlertid kun behandles i den utstrekning den er aktuell for å belyse bevisavskjæringsregelens anvendelsesområde, og oppgaven avgrenses fra å foreta en mer selvstendig behandling av opplysningsplikten.

1.5 Begrepsavklaring

Den nye skatteforvaltningsloven trådte i kraft 1. januar 2017, og medførte en stor endring i begrepsbruken på skatte- og avgiftsområdet.⁵ Den nye terminologien vil bli brukt i den løpende teksten. Der det siteres direkte fra rettspraksis eller lover som bruker den tidligere terminologien vil den bli brukt.

«Opplysninger» skal i avhandlingen forstås som en samlebetegnelse for de bevis, anførsler og øvrige omstendigheter som kan være relevante for skatte- eller avgiftssaken. Bevisavskjæringsregelen blir omtalt som «den særlige bevisavskjæringsregelen for skatte- og avgiftsområdet», eller kun begrenset til «bevisavskjæringsregelen» eller «regelen». «Skattepliktig», «skatt» og «skattemyndigheter» skal i avhandlingen forstås som definert i sktfvl. § 1-2. Begrepene omfatter etter loven både skatter og avgifter.

⁵ Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven – sktfvl.).

1.6 Fremstillingen videre

For å kunne ta stilling til oppgavens hovedproblemstilling om regelens rekkevidde er det nødvendig å presentere fremveksten av rettsregelen. Dette vil bli gjort i kapittel 2. Deretter vil det redegjøres for de særlige hensyn som gjør seg gjeldende på skatte- og avgiftsrettens område, og vurderes hvorvidt hensynene tilsier et behov for en særlig bevisavskjæringsregel.

I kapittel 4, som er avhandlingens hoveddel, vil jeg redegjøre for bevisavskjæringsregelens anvendelsesområde og rekkevidde.

Avslutningsvis vil jeg i kapittel 5 foreta en rettspolitisk drøftelse av om regelen lar seg forsvare ut ifra de hensyn som gjør seg gjeldende. Det vil deretter vurderes hvorvidt det finnes alternative løsninger som ivaretar selvdeklarasjonsprinsippet og samtidig fører til materielt riktige dommer.

2 Grunnlaget for en særlig bevisavskjæringsregel

2.1 Innledning

Når en sak er bragt inn for domstolene, står partene som hovedregel fritt til å føre de bevis de selv ønsker.⁶ Retten til fri bevisførsel bidrar til at saken blir fullstendig opplyst, da det er partene selv som er ansett for å kjenne saken best, og på den måten vet hvilke bevis som er relevante i saken. En særlig bevisavskjæringsregel på skatte- og avgiftsområdet er en innskrenking i retten til fri bevisførsel utover preklusjonsreglene som følger av tvisteloven.⁷ Det fremgår av forarbeidene at en slik innskrenkning må ha tungtveiende grunner for seg.⁸ Slike grunner kan være hensynet til å beskytte andre viktige interesser og proporsjonalitetsprinsipp.⁹

Den særlige bevisavskjæringsregelen har vokst frem i rettspraksis. Det rettslige grunnlaget består av forskjellige dommer, og innholdet vil skisseres på bakgrunn av en utpensling av rettspraksis. Manglende forankring i lov fører til uforutsigbarhet for den skattepliktige, og kan gjøre det vanskelig å forutse sin egen rettsstilling.

Klingenberg har vært av den oppfatning at bevisavskjæringsregelen bygger på en tolkning av den nå opphevede tvistemålsloven § 189 pkt. 1.¹⁰ Det fulgte av bestemmelsen at bevis kan nektes ført «naar det ikke kommer saken ved».¹¹ En slik forståelse kan man også se tilfeller av i rettspraksis, eksempelvis Utv. 1996 s. 102. Dommen er imidlertid en gammel byrettsdom med begrenset rettskildemessig vekt, og da Høyesterett utelukkende viser til rettspraksis i sin behandling av regelen, synes det mest nærliggende å anse regelen som ulovfestet rett etablert gjennom rettspraksis.

⁶ Tvl. § 21-3.

⁷ Se særlig tvisteloven §§ 9-16, 16-6 (3), 21-7, 21-8, 30-7 og kap 22.

⁸ NOU 2001: 32 B s. 945.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Klingenberg (2002).

¹¹ Lov 13. august 1915 nr. 6 om rettergangsmåten for tvistemål (tvistemålsloven).

2.2 Historisk tilbakeblikk

De første dommene som omhandlet bevisavskjæring på skatte- og avgiftsområdet kom på 1920-tallet. I Rt. 1924 s. 417, *Aktieselskapet Ørnen* ble det uttalt at nytt materiale «ikke findes at kunne komme i betraktning, da skatyderen maa antages at ha hat anledning og oppfordring til at lægge det frem for ankenævnden, før dennes avgjørelse ble truffet». Det synes etter de eldre dommene å være avgjørende for bevisavskjæring at den skattepliktige enten ønsker å korrigere opplysninger han allerede har gitt, eller komme med opplysninger han ikke tidligere har gitt, men som han hadde oppfordring og anledning til å komme med på et tidligere tidspunkt.¹² Det var i saken spørsmål om tilsidesettelse av skattemyndighetenes skjønn, og ikke et rettsanvendelsesskjønn.

I Rt. 1928 s. 485, *Finne* hadde byretten nektet å oppheve en skattemelding da den skattepliktige ikke hadde opplyst om faktiske forhold knyttet til skattesalgene på oppfordring fra skattemyndighetene. Høyesterett kom imidlertid frem til motsatt resultat, og uttalte at den skattepliktige ikke var avskåret fra å få prøvet *retts spørsmål* i saken for domstolene, til tross for at han ikke hadde oppfylt sin opplysningsplikt.

Det foreligger ikke praksis på området i tiden mellom 1930, og til Rt. 1988 s. 539, *Dahle* ble avsagt. Evald Rygh analyserte imidlertid rettstilstanden i 1954 basert på de gamle dommene. Han trakk et skille mellom der skattemyndighetene hadde fastsatt skatteplikten basert på skjønn, og *rettslige avgjørelser*.¹³ Ryghs oppfatning var at nye hektiske anførsler måtte avskjæres ved skjønnsmessige avgjørelser, mens det for rettslige avgjørelser ville bero på hvilken anledning og oppfordring den skattepliktige hadde til å gi opplysningene tidligere. Det vises ikke til Rygh i rettspraksis, men Zimmer uttaler at det muligens skyldes at det ikke var vanlig å vise til litteratur i rettspraksis tidligere.¹⁴

Bevisavskjæringsregelens anvendelsesområde syntes opprinnelig begrenset til prøving av skattemyndighetenes skjønnsmessige avgjørelser etter de eldre dommene. Høyesterett har imidlertid fraveket unntaket for rettsanvendelsesspørsmål som ble oppstilt i *Finne* ved senere avgjørelser.¹⁵

¹² Se Zimmer (2016) i samme retning på s. 791.

¹³ Evald Rygh, Nytt materiale for domstolene i skattesaker, i Rt. 1954 s. 961.

¹⁴ Zimmer (2016) s. 791.

¹⁵ Høyesterett fravek *Finne* i Rt. 1988 s. 539, *Dahle*. Mer om dette i punkt. 2.3.

At nye opplysninger må avskjæres i de tilfeller skatteplikten har blitt fastsatt på bakgrunn av skjønn, kan forklares ut ifra domstolenes begrensede prøvingsrett på området.¹⁶ Derimot har det ikke like gode grunner for seg å avskjære bevis i de tilfeller det er tale om rettsanvendelse, og domstolen som utgangspunkt har full prøvelsesrett.

2.3 Utgangspunktene i Dahle og Butt

Til tross for dommene på 1920-tallet er det Rt. 1988 s. 539, *Dahle* og Rt. 1995 s. 1768, *Butt* som blir ansett å utgjøre det rettslige grunnlaget for bevisavskjæringsregelen.¹⁷

Dahle omhandlet en norsk sjømann som hadde fast opphold i Manila, og betalte skatt til Filippinene. Etter den dagjeldende skatteloven § 17 skulle han derfor være fritatt for skatteplikt til Norge dersom han godtgjorde for skattemyndighetene at vilkårene for fast opphold og skatteplikt til Filippinene var oppfylt.¹⁸

Opplysningene ble imidlertid dokumentert først da saken stod for domstolene. Høyesterett kom til at opplysningene ikke kunne vektlegges, da den skattepliktige var å bebreide for ikke å ha klarlagt de faktiske forhold om bosted og skatteplikt til utlandet for skattemyndighetene. Avgjørende for utfallet var at Høyesterett tolket «godtgjør» i skatteloven § 17 til at bokravet og skatteplikten måtte ha vært bevist overfor skattemyndighetene på det tidspunkt skattemyndighetene fattet vedtak. Det var derfor for sent å fremlegge opplysningene for domstolene.

Dommerne avstod fra å uttale seg om hva som ville gjelde på generelt grunnlag, og utover det som var tilfellet for skatteloven § 17, fjerde ledd. Det kan følgelig gis inntrykk av at dommen har blitt forstått som mer prinsipiell enn det som var ment av Høyesterett:

«Heller ikke er det nødvendig å ta stilling til om resultatet i saken også, uavhengig av kravet om godtgjøring i skatteloven § 17 fjerde ledd, ville ha fulgt av et mer generelt prinsipp om at domstolene ved prøving av ligningsvedtak ikke kan bygge på nye faktiske opplysninger».¹⁹

¹⁶ Banoun (2004) s. 254.

¹⁷ Det blir vist til dommene i etterfølgende rettspraksis, se for eksempel Rt. 2001 s. 1265, *Agip*.

¹⁸ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

¹⁹ Rt. 1988 s. 539, *Dahle*, på s. 545.

Høyesteretts innfortolkning av at den skattepliktige må «godtgjør[e]» overfor skattemyndighetene, kan forklare hvorfor Høyesterett ikke viser til tidligere dommer som omtaler bevisavskjæringsregelen, da avgjørelsen ikke begrunnes i bevisavskjæringsregelen men i lovens ordlyd.

Selv om Høyesterett ikke ønsket å uttale seg om hva som ville gjelde på generelt grunnlag, reserverte de seg mot lagmannsrettens syn vedrørende full prøving av skattevedtak som gjaldt rettsanvendelsesspørsmål, også for fakta som ikke var kjent for skattemyndighetene:

«Siden lagmannsretten har lagt til grunn et generelt synspunkt om at domstolene ved prøving av «rettsanvendelsesspørsmål» fullt ut kan prøve ligningsmyndighetenes avgjørelse, også på grunnlag av fakta som ikke var kjent for ligningsmyndighetene, finner jeg likevel grunn til å reservere meg mot denne rettsoppfatning. **Også ved avgjørelser av om lovbestemte vilkår for skatteplikt, rett til fradrag m.v. er til stede, må hovedregelen være at skattyteren er avskåret fra ved prøving av vedtakene å påberope seg nye faktiske opplysninger.** Om unntak må gjøres, f.eks. når skattyteren ikke hadde praktisk mulighet for å fremlegge opplysningene under ligningsbehandlingen eller hvor han av andre grunner ikke er noe vesentlig å bebreide for at han ikke la frem opplysningene tidligere, tar jeg ikke stilling til.»²⁰ (uthevet her)

Til tross for at budskapet blir fremsatt i et obiter dictum synes innholdet å være ganske klart for Høyesterett. Det strider mot rettstilstanden etter *Finne* og de eldre dommene, der synspunktet var at bevisavskjæring var avgrenset til de tilfeller skattemyndighetene hadde fastsatt skatteplikten etter skjønn. Likevel synes det, på bakgrunn av det som ble sagt i *Dahle*, klart at domstolene ikke anser bevisavskjæring som begrenset kun til de tilfeller skattemyndighetene har utvist skjønn i skattefastsettingen.

I *Butt* hadde en dagligvarehandler fått merverdiavgiftsplikten fastsatt ved skjønn, vesentlig basert på lav bruttofortjeneste og lavt beregnet privatforbruk. Dagligvarehandleren hadde imidlertid foretatt en overføring på 455 000 kr til Pakistan, som etter myndighetenes oppfatning stammet fra omsetningen i forretningen. Dette tydet på at Butt ikke hadde lav bruttofortjeneste, og at han derfor skulle vært skattlagt høyere enn det han hadde blitt. Butt hevdet beløpet var fremskaffet ved lån og salg av ektefellens smykker, og ønsket å legge frem opplysninger som

²⁰ Rt. 1988 s. 539, *Dahle* på s. 545.

underbygget dette. Staten erkjente at de delvis hadde lagt til grunn feil beløp ved beregningen, men Høyesterett ga likevel staten medhold. Det måtte være den skattepliktige som skulle bære risikoen for et feilaktig faktum dersom han ikke hadde gitt opplysninger han var pliktig til å gi, hadde en oppfordring til å komme med, eller ga uriktige opplysninger.

Det blir i *Butt* vist til *Dahle* som rettslig grunnlag for at det eksisterer en særlig bevisavskjæringsregel på skatte- og avgiftsområdet.²¹ *Dahle* blir følgelig brukt som et prejudikat til tross for at de avstår fra å ta stilling til hva som skal gjelde på generelt grunnlag, og kun uttaler seg i form av et obiter dictum. *Butt* har derfor blitt kritisert for å være mindre «ren» i sin argumentasjon enn det *Dahle* var.²²

2.4 Fremvekst og utvikling av bevisavskjæringsregelen

Selv om rettskildegrunnlaget tilsynelatende er noe svakt, da det er uklart hva Høyesterett konkret forankrer bevisavskjæringsregelen i, er det på bakgrunn av *Dahle* og *Butt* ikke tvilsomt hvorvidt det eksisterer en bevisavskjæringsregel på skatte- og avgiftsområdet. Regelen som blir oppstilt, har i det vesentlige fellestrekk med den bevisavskjæringsregelen som ble anvendt på 1920-tallet. Da det ikke blir vist til disse i *Dahle* og *Butt* synes de ikke å ha blitt vektlagt av Høyesterett i avgjørelsene.

Det kan utledes fra *Dahle* og *Butt* at den skattepliktige ikke kan fremlegge nye opplysninger for domstolene ved prøving av skattegrunnlag som han kunne og burde ha påberopt tidligere. Utgangspunktet har i den senere tid blitt modifisert og videreutviklet i rettspraksis.

Det har blitt klart at regelen gjelder både for nye fakta som grunnlag for nye rettslige anførsler, og nye fakta som bevis for rettsfakta som er anført tidligere.²³ Den skattepliktige står derimot fritt til å anføre nye *rettsgrunnlag* når saken står for domstolene, forutsatt at det kan skje på grunnlag av de faktiske forhold som var fremme under behandlingen i skatteforvaltningen.²⁴

Rt. 2006 s. 404, *Invensys* omhandlet inntektsfradrag i relasjon til oppføring av bygninger. Filialens bruk av betegnelsen «marketing» ble misforstått slik at Invensys fikk et for lavt

²¹ Rt. 1995 s. 1768, *Butt* på s. 1772.

²² Zimmer (2016) s. 793.

²³ Zimmer (2016) s. 789.

²⁴ *Ibid.*

inntektsfradrag i endringsmeldingen. «Marketing» inneholdt ikke bare markedsføringskostnader, men alle utgifter før kontrakt var inngått. Herunder anbudsomkostninger, som kan være fradragsberettiget. Spørsmålet var følgelig om *Invensys* kunne fremlegge opplysninger som beviste at de hadde krav på et større inntektsfradrag enn det som var lagt til grunn i endringsmeldingen. I dommen ble rettstilstanden oppsummert slik:

«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 høyesterettsavgjørelser er prinsippet modifisert og utdypet noe, ved at det trekkes en grense **mot opplysninger som ikke sees som et nytt faktisk grunnlag**, men bare som **supplering av de opplysninger** som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken. Forutsetningen må imidlertid være at den skattepliktige **ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere**. Jeg viser til Rt-2003-1821 (Hundsbedt Racing) avsnitt 33, med videre henvisninger 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 den skattepliktige ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde **særlig oppfordring** til å komme med under ligningsbehandlingen.»²⁵ (Uthevet her)

I *Invensys* deler Høyesterett bevisavskjæringsregelen inn i to deler, og skiller mellom opplysninger som utgjør nye faktiske grunnlag, og opplysninger som supplerer opplysninger som er gitt under skattefastsettingen. Utgangspunktet for førstnevnte del er at slike opplysninger avskjæres, mens sistnevnte som hovedregel ikke avskjæres.

²⁵ Rt. 2006 s. 404, *Invensys*, avsnitt 38.

3 Hensyn for og imot en særlig bevisavskjæringsregel

Rettskildegrunnlaget for å oppstille en ulovfestet bevisavskjæringsregel er ikke godt forankret i rettskildene, til tross for at det kreves at det foreligger sterke grunner for å innskrenke retten til fri bevisføring.²⁶ Zimmer er en av de som retter sterk kritikk mot forankringen, og uttaler at man nærmest kan få inntrykk av at Høyesterett har lagt til grunn et kontraktrettslig perspektiv.²⁷ Da skattemyndighetene ikke har gjort noe feil ut ifra de opplysningene som forelå på vedtakstidspunktet, skal de ikke oppleve at deres vedtak blir ugyldiggjort.²⁸ En slik begrunnelse er klart nok ikke tilstrekkelig da vedtak ikke er avtaler, og hensynet til riktige avgjørelser er mer sentralt enn hvem som har gjort feil.²⁹

I det videre vil det redegjøres for hvilke trekk som skiller skatte- og avgiftsretten fra den øvrige forvaltningsretten, og hvilke hensyn som kan forsvare eller tale imot en særlig bevisavskjæringsregel på skatte- og avgiftsrettens område.

3.1 Selvdeklareringsprinsippet

Et særtrekk ved skatte- og avgiftsområdet er at det bygger på et prinsipp om selvdeklarerings (tidligere kalt selvangivelsesprinsippet). Selvdeklareringsprinsippet innebærer at alle som har inntekt og/eller formue, og som er skattepliktig i Norge plikter å levere skattemelding til norske myndigheter.³⁰ Skattemeldingen mottas forhåndsutfylt med de opplysninger skattemyndighetene har om den skattepliktige, og den skattepliktige må basert på den forhåndsutfylte skattemeldingen endre eller gi tilleggsopplysninger.

Selvdeklareringsprinsippet innebærer at det er den skattepliktige som har hovedansvaret for sakens opplysning. Selv om skatte- og avgiftsvedtak klart nok utgjør enkeltvedtak etter forvaltningsloven, er vedtakene unntatt fra forvaltningsrettens anvendelsesområde.³¹

²⁶ NOU 2001: 32 B s. 945.

²⁷ Zimmer (2016) s. 793.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ *Ibid.*

³⁰ Sktfvl. § 8-2.

³¹ Sktfvl. § 1-3.

Skattemyndighetene har derfor ikke den samme veilednings- og utredningsplikten som forvaltningen har etter forvaltningsloven.³²

For at den skattepliktige skal ha et insentiv til å gi korrekte opplysninger i god tid før skatteplikten skal fastsettes, er det innført en vidtgående opplysningsplikt for den skattepliktige. Det følger av skatteforvaltningsloven § 8-1 at den skattepliktige skal gi «riktige og fullstendige opplysninger», og opptre «aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil». Den skattepliktiges opplysningsplikt har av Aarbakke blitt fremhevet som sentral for begrunnelsen til hvorfor det eksisterer en bevisavskjæringsregel:

«Hvis den feilen domstolen finner ved ligningen har som årsak at skattyteren ikke har oppfylt sin opplysningsplikt etter loven, kan feilen ikke tillegges virkning når den påberopes av skattyteren. Denne regelen har sterke reelle grunner for seg. Hele selvangivelsessystemet, som er en bærebjelke i ligningsforvaltningen, ville falle sammen hvis en feil som nevnt skulle tillegges betydning.»³³

Aarbakkes uttalelse tar imidlertid sikte på de tilfeller der den skattepliktige har forsømt sin opplysningsplikt. Det vil følgelig være av interesse å vurdere om bevisavskjæring også er aktuelt i de tilfeller der den opplysningspliktige har gitt opplysninger han var pliktig å gi. Tilfeller der den skattepliktige ikke har forsømt opplysningsplikten vil ikke falle inn under Aarbakkes uttalelse, og avskjæring har etter min oppfatning ikke like gode grunner for seg.

Uttalelsen kan videre nyanseres ved at skattemeldingen spiller mindre rolle ved skattefastsetting i dag enn da Aarbakke uttalte seg. Det har skjedd en teknologisk utvikling på området, og skattemyndighetene mottar i dag opplysninger fra en rekke ulike kilder. Aarbakkes syn om at hele selvdeklarasjonsprinsippet vil falle sammen dersom en opplysning som den skattepliktige hadde opplysningsplikt om blir tillagt virkning, er følgelig ikke lenger like treffende.

³² Prop. 38 L (2015-2016) s. 23, Lov 10. februar 1967 nr. 8 om behandlingsmåten i forvaltningssaker § 11.

³³ Aarbakke (1986), s. 782.

3.2 Domstolens rolle

Domstolene skal først og fremst føre legalitetskontroll med forvaltningen.³⁴ Dersom domstolene skal ta stilling til nye bevis som ikke har vært kjent for skattemyndighetene, vil domstolene i realiteten være de som fastsetter skattegrunnlaget. Rollefordelingen taler derfor for en innskrenket adgang for den skattepliktige til å fremlegge nye bevis for domstolene.

Hensynet til at domstolene ikke skal opptre som et skattefastsettingsorgan har blitt fremhevet av Høyesterett selv. I Rt. 2010 s. 999, *First Securities* uttaler førstvoterende at det er grunnleggende at domstolene ikke får en slik funksjon. I Rt. 2014 s.760, *Terratec* uttaler førstvoterende at bevisavskjæring var nødvendig for at domstolene ikke skal opptre som et skatteorgan.

Utgangspunktet for domstolenes prøvingsrett av forvaltningsvedtak er at de kan prøve rettsanvendelsesskjønn fullt ut, mens deres kompetanse er begrenset til å prøve om vedtaket er ulovlig eller urimelig i de tilfeller det er tale om forvaltningsskjønn.³⁵ Dette utgangspunktet gjelder også for skatte- og avgiftsvedtak.

Hva domstolene kan overprøve på skatte- og avgiftsrettens område har blitt omfattende problematisert i litteraturen.³⁶ Av hensyn til oppgavens størrelsesbegrensninger nøyer jeg meg med å fremheve at domstolene skal vise tilbakeholdenhet med å overprøve skattemyndighetenes skjønn i de tilfeller skjønnet fremstår som «godt overveid og begrunnet», selv om de i utgangspunktet har kompetanse til å overprøve vurderingene.³⁷

Domstolenes tilbakeholdenhet kan kritiseres da domstolene ikke anser seg selv som avskåret fra å ta hensyn til nytt faktum i øvrige forvaltningssaker. Det vil derfor være nødvendig med en ytterligere begrunnelse for å forklare hvorfor det er essensielt å opprettholde rollefordelingen på skatte- og avgiftsområdet i motsetning til den øvrige forvaltningsretten.

Den mest nærliggende forklaringen er at enkeltpersonen ikke er underlagt en særskilt opplysningsplikt, og hovedansvaret for sakens opplysning i øvrige forvaltningssaker. Skattefastsetting er i utgangspunktet «massevedtak» der det er ønskelig med ressurseffektive

³⁴ Eckhoff og Smith (2018) s. 525.

³⁵ Rt. 1995 s. 72 på s. 77

³⁶ Aarbakke (1986), Skoghøy (2002), Vangsnæs.

³⁷ Rt. 2009 s. 105 avsnitt 112.

avgjørelser som ikke trenger å gå om domstolene. Argumentet vil imidlertid kun være nok et utslag av selvdeklarasjonsprinsippet, og den opplysningsplikt som påhviler den skattepliktige. Rollefordelingen mellom domstolene og skattemyndighetene tilfører følgelig ikke noe nytt og eget i favør av behovet for bevisavskjæringsregelen.

Selen og Zimmer er ikke overbevist om at domstolene må unngå å opptre som et skattefastsettingsorgan, slik det gis uttrykk for i *Terratec*. Zimmer peker på den muligheten domstolene har til å oppheve vedtaket og sende den tilbake til ny administrativ behandling dersom konsekvensen av de nye opplysningene er usikre for bevisbedømmelsen eller rettsanvendelsen.³⁸ På den måten vil ikke domstolene avsi noen realitetsavgjørelse, og følgelig opptre som et skattefastsettingsorgan. Samtidig vil domstolene ikke se seg nødt til å avskjære bevis, men sende saken tilbake til skattemyndighetene for en ny behandling der den skattepliktige fritt kan fremlegge opplysninger i saken.

Selen fastslår på sin side at så lenge det nærmere innholdet i hensynet forblir uklart kan det vanskelig tas til inntekt som en begrunnelse for bevisavskjæringsregelen.³⁹

3.3 Effektivitetshensyn

Skatte- og avgiftsvedtak utgjør en stor andel av de forvaltningsvedtak som treffes, og det er derfor sentralt med regler som sikrer en kostnadseffektiv ressursutnyttelse ved klage- og domstolsbehandlingen. Ved å pålegge den skattepliktige å fremlegge de opplysninger som han lettest har tilgang til, oppnås effektivitet i saksbehandlingen uten at det er ressurskrevende for skattemyndighetene.

Dersom den skattepliktige ikke hadde et insentiv til å fremskaffe de nødvendige opplysningene, kan det tenkes at det ville blitt spekulert i å holde tilbake opplysninger for skattemyndighetene. Skattemyndighetene ville da måtte bruke mer ressurser på å innhente opplysninger som den skattepliktige har tilbakeholdt, og det ville tatt lengre tid å få fastsatt skattegrunnlaget. Bevisavskjæringsregelen kan følgelig ha gode grunner for seg, sett ut ifra effektivitetshensyn.

For at vedtak som treffes skal være riktig, forutsettes det imidlertid at den skattepliktige har forstått hvilke opplysninger som var av interesse for avgjørelsen, og har fremskaffet disse. Den

³⁸ Zimmer (2016) på s. 794; Eckhoff og Smith (2018) s. 529.

³⁹ Selen (2016) på s. 6.

skattepliktige vil sjelden tjene på å holde tilbake opplysninger som taler i hans favør. Derimot kan den skattepliktige tenke på prosessøkonomi, og fremlegge de opplysninger han har lettest tilgjengelig, og som han tenker er tilstrekkelig i anledning saken. Dette kan følgelig tale for at bevisavskjæring ikke er en ideell løsning i de tilfeller den skattepliktige har forsøkt oppfylle sin opplysningsplikt, men har vært av den oppfatning at det ikke var relevant å dokumentere et faktum ytterligere. Banoun er av den oppfatning at det ikke er unnskyldelig at den skattepliktige er av en annen oppfatning i relasjon til hva som er relevant da opplysningsplikten er objektiv.⁴⁰

Hvorvidt det kan gjøres unntak fra bevisavskjæringsregelen i de tilfeller den skattepliktige ikke har forstått relevansen eller forhold som ansees unnskyldelige, drøftes under i pkt. 4.4.5.

3.4 Hensynet til materielt riktig avgjørelse

Dersom domstolene anser seg selv som forpliktet til å se bort ifra deler av faktum, kan det føre til at dommer som blir avsagt er materielt uriktige. Løsningen har blitt at domstolene har avsagt det de mener er materielt riktige dommer ut ifra faktum som forelå på vedtakstidspunktet. Dette var blant annet tilfellet i Utv. 2018 s. 1231 der spørsmålet var om en bolig kunne selges skattefritt. Det var enighet om at den skattepliktige hadde bodd i leiligheten 12 av de 24 siste månedene før salget, og dermed oppfylte bokravet som kreves for å selge boligen skattefritt. Da opplysninger om botid ikke var lagt frem for skattemyndighetene kunne den skattepliktige likevel ikke påberope seg faktumet for domstolene, og resultatet ble at det måtte skattes av verdien på boligen.

Slike utfall vil nok stride mot rettsfølelsen til mange. Det kan følgelig problematiseres om det har vært ønskelig at domstolene skal avsi dommer ut ifra et faktum de vet ikke gir det fulle bildet.

Rettsvernet til den skattepliktige vil variere ettersom graden av inngrepet økes.⁴¹ I saker der den skattepliktige ikke har levert skattemeldingen, gis skattemyndighetene en stor grad av skjønn til å fastsette skattegrunnlaget.⁴² Motsatt får bevisavskjæringsregelen ikke anvendelse i saker som omhandler tilleggsskatt, da tilleggsskatt anses å være straff etter Den europeiske

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ *Ibid* s. 245.

⁴² Sktfvl. § 12-2.

menneskerettskonvensjon art. 6.⁴³ På denne måten er prinsippet om at den skattepliktige gis sterkere vern ettersom vedtakets inngripende karakter øker ivaretatt, til tross for at det ikke er noen garanti for at det avsies materielt riktige dommer.

⁴³ The Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms”, Roma 1950.

4 Bevisavskjæringsregelens anvendelsesområde og rekkevidde

4.1 Innledning

Som vist over, går bevisavskjæringsregelen ut på å avskjære opplysninger for domstolene som den skattepliktige ikke har fremlagt for skattemyndighetene tidligere. Det ble i punkt 2.4 redegjort for at det går et skille mot opplysninger som ikke anses som et nytt faktisk grunnlag, men bare en supplerende av de opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken. Ettersom nye faktiske opplysninger som hovedregel avskjæres, mens supplerende opplysninger tillates ført, vil det være sentralt å vurdere innledningsvis når en opplysning utgjør ett nytt faktisk grunnlag, og når den supplerer tidligere gitte opplysninger.

Videre i kapittelet vil det redegjøres for i hvilke tilfeller supplerende opplysninger kan avskjæres, domstolenes kompetanse til å bygge på faktum og avslutningsvis i hvilke tilfeller bevisavskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse.

4.2 Sondringen mellom nye og supplerende opplysninger

Høyesterett har formulert bevisavskjæringsregelen forskjellig i en rekke dommer, og har ikke vært konsekvent i sine formuleringer når de omtaler skillet mellom nye og supplerende opplysninger.⁴⁴ Det er følgelig ikke helt klart hva som kategoriseres som nye opplysninger, og hva som kategoriseres som supplerende opplysninger. I lagmannsrettspraksis tas begreper fra alminnelig sivilprosessteori i bruk for å illustrere hvor skillet går.

I Utv. 2001 s. 1013 redegjorde lagmannsretten for skillet mellom nye og supplerende opplysninger ved bruk av rettsfakta og bevisfakta, som er kjente begrep fra den alminnelige sivilprosessen. Rettsfakta er definert som «faktiske forhold som direkte og umiddelbart har

⁴⁴ I Rt. 2009 s. 1577, *Stolt-Nielsen*, avsnitt 50 nevner ikke Høyesterett skillet mellom supplerende og nye opplysninger. I saken var det imidlertid tale om supplerende opplysninger, og Høyesterett avvek følgelig ikke fra det som har blitt lagt til grunn av Høyesterett i tidligere dommer.

rettslige følger», og som er «betingelser for at en bestemt rettsregel kommer til anvendelse».⁴⁵ Bevisfakta er «de bevis som godtgjør vedkommende rettsfaktum».⁴⁶

I saken var spørsmålet om et selskap hadde ervervet de aksjeandelene som selskapet hadde rapportert om til skattemyndighetene. Det var avgjørende i relasjon til lovbestemmelsens anvendelsesområde om det var inngått en avtale om salg av aksjer. Rettsfaktumet som er relevant for avgjørelsen, er dermed om selskapet hadde inngått bindende avtale, og dermed ervervet de aksjeandelene som de hadde rapportert til skattemyndighetene. Bevisfaktumet vil i saken være opplysninger som belyser om det var gjennomført en avtale.

Lagmannsretten uttalte at den skattepliktige måtte bære risikoen for de uriktige/ufullstendige opplysningene som var gitt dersom domstolene måtte legge et annet rettsfaktum til grunn. Derimot var ikke den skattepliktige avskåret fra å legge frem ytterligere bevisfakta som supplerte rettsfaktumet om at de hadde kjøpt aksjeandelene.

I Rt. 2009 s. 1577, *Stolt-Nielsen* var spørsmålet om han var fritatt for skatteplikt til Norge på grunnlag av at han bodde i England, og dermed skattet til England. Rettsfaktumet var at han var bosatt utenlands, mens bevisfaktumet var erklæringen fra britiske myndigheter som bekreftet dette. Så lenge han hadde påberopt seg at han bodde utenlands vil han ha anledning til å legge frem erklæringen som bekreftet dette. Dommen kan følgelig illustrere at rettsfaktumet som er påberopt, vil sette grenser for hvilke bevisfakta som vil tillates ført, da det avgjørende er om de kaster lys over det påberopte rettsfaktumet.

Da tvisteloven kom, ble ordet «påstandsgrunnlag» innført, men begrepet var ikke ment å ha noe annet innhold enn rettsfakta.⁴⁷ Påstandsgrunnlag blir i tvisteloven definert som «de rettsstiftende faktiske forhold en part bygger sin påstand på».⁴⁸ Borgarting lagmannsrett har benyttet seg av begrepet påstandsgrunnlag for å avklare om en opplysning er et nytt faktisk grunnlag, eller om det er en supplerende opplysning. I dommen Utv. 2013 s. 1623 ble det uttalt at det avgjørende var å ta utgangspunkt i hva som var påstandsgrunnlaget, før de deretter vurderte de nye opplysningene opp mot rammene som påstandsgrunnlaget satte. Lagmannsretten konkluderte med at de nye opplysningene ikke gikk ut over det

⁴⁵ NOU 2001:32 B, s. 703, Aasland (1967) s. 186.

⁴⁶ NOU 2001:32 B s. 703.

⁴⁷ *Ibid* s. 704.

⁴⁸ Tvl. § 11-2, første ledd.

påstandsgrunnlag som klagen var basert på, og at de følgelig kunne fremlegges for domstolen. Skoghøy har også benyttet påstandsgrunnlag i relasjon til bevisavskjæringsregelen.⁴⁹

Ved å benytte begrep som bevisfakta og rettsfakta/påstandsgrunnlag, blir begrunnelsen for bevisavskjæringsregelen tydeligere. Det er naturlig at opplysninger som supplerer et påberopt grunnlag ligger mer i ytterkant av opplysningsplikten enn det opplysninger som utgjør nye faktiske grunnlag gjør. Det kan derfor forklare hvorfor den ene typen opplysninger som hovedregel tillates ført, mens den andre typen avskjæres.⁵⁰

Et slikt skille støttes ytterligere av regler i den alminnelige sivilprosessen der det bare er rettsfakta som må være påberopt, mens det er tilstrekkelig at bevisfakta føres for domstolene og utgjør en del av avgjørelsesgrunnlaget.⁵¹ Bakgrunnen for et slikt skille er at det er partene som anses nærmest til å klarlegge de faktiske forhold, og at de derfor skal legge føringene for avgjørelsesgrunnlaget til domstolene.

4.2.1 Nærmere om skillet mellom rettsfakta og bevisfakta

Skillet mellom rettsfakta og bevisfakta kan noen ganger være vanskelig å trekke. En erkjennelse av egen gjeld vil for eksempel være et rettsfaktum når det er spørsmål om foreldelsesfristen er avbrutt, og samtidig et bevisfaktum for at fordringen er stiftet.⁵² Det avgjørende i tvilstilfeller, bør være om retten ved å bygge på et forhold som ikke er særlig fremhevet, tilsidesetter de krav som med rimelighet kan stilles til en kontradiktorisk behandling.⁵³

Tvistemålsutvalget har i sin utredning til tvisteloven uttalt at «[d]et som etter rettspraksis synes å være avgjørende, er om de faktiske omstendigheter retten legger til grunn for avgjørelsen, i hovedsak ligger innenfor det faktum partene har påberopt. Så lenge kravet til kontradiksjon er ivaretatt, vil retten derfor også i en viss utstrekning kunne bygge på faktiske forhold som ikke har vært særlig fremhevet av partene».⁵⁴ Uttalelsen gjelder generelt for rettergang i sivile saker etter tvisteloven.

⁴⁹ Skoghøy (2014) s 856.

⁵⁰ Selen (2016) s. 8.

⁵¹ Robberstad (2018) s. 332.

⁵² Aasland (1967) s. 186.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ NOU 2001:32 B, s. 704.

Overført til skatte- og avgiftsretten, synes det sentrale for å kategorisere noe som en supplerende opplysning å være hvor nært opp til partenes tidligere anførsler for skattemyndighetene opplysningen ligger.

På skatte- og avgiftsrettens område kommer imidlertid hensynet til kontradiksjon først inn i de tilfeller hvor staten har fremlagt ytterligere opplysninger når avgjørelsen står for domstolene.⁵⁵ I slike tilfeller gis den skattepliktige en utvidet rett til å fremlegge ytterligere opplysninger.⁵⁶ Med unntak av saker der staten har fremlagt ytterligere opplysninger vil ikke hensynet til kontradiksjon være avgjørende i favør av den skattepliktige. Kontradiksjonsprinsippets begrensede anvendelse skyldes at selvdeklarasjonsprinsippet stiller strenge krav til den skattepliktige om å gi opplysninger på et tidligst mulig tidspunkt. Han vil på bakgrunn av dette prinsippet selv måtte bære risikoen for ikke å ha fremlagt tilstrekkelige opplysninger for å få en materielt riktig dom. Den skattepliktiges utvidede adgang til å fremlegge bevis i de tilfeller staten har fremlagt nye bevis vil bli behandlet mer utførlig i punkt 4.7.2.

Kontradiksjonsprinsippet vil følgelig ikke være like veiledende i relasjon til skillet mellom rettsfakta og bevisfakta i saker om skatt og avgift. Det er imidlertid ikke utelukket at rettsfaktumet kan strekkes litt i de tilfeller hvor den skattepliktige har redegjort for forhold som ligger nært opp til rettsfaktumet.⁵⁷

Da rammene for bevisavskjæringsregelen er ganske flytende, kan mye tale for å anvende samme terminologi som i den alminnelige sivilprosessen i relasjon til bevisavskjæringsregelen. En slik konkretisering vil gjøre det tydeligere hvilke bevis som vil bli avskåret. Videre vil en mer enhetlig behandling av bevisavskjæringsspørsmålet hindre at regelen fortsetter å videreutvikle seg i den grad den hittil har gjort.

4.2.2 Sammenfatninger

Høyesterett har foreløpig ikke benyttet seg av sontringen mellom begrepene rettsfakta/påstandsgrunnlag og bevisfakta i relasjon til bevisavskjæringsregelen. Det foreligger imidlertid nyere praksis på utlendingsrettens område hvor Høyesterett har tatt i bruk begrepene.

⁵⁵ Selen (2016) s. 22, punkt 4.2.3.

⁵⁶ Rt. 2001 s. 1265, *Agip*, på s. 1280.

⁵⁷ I Rt. 2002 s. 1247, *BP-Norge* uttales det at så lenge ikke fradragsposten skifter karakter må nye bevis tillates ført. Følgelig kan det se ut som om man kan strekke rettsfaktumet et stykke på vei så lenge faktumet ikke skifter karakter.

I Rt. 2012 s. 1985, *Lengeværende barn I* avsnitt 50 ble det klart at domstolene kan ta hensyn til nye bevisfakta som har inntrådt etter et forvaltningsvedtak, mens de er avskåret fra å legge vekt på nye rettsfakta som har inntrådt etter forvaltningsvedtaket.

Vurderingen av hvorvidt det er tale om supplerende eller nye opplysninger vil i stor grad sammenfalle med skillet mellom rettsfakta/påstandsgrunnlag og bevisfakta. Dette tilsier at det har gode grunner for seg å benytte rettsfakta/påstandsgrunnlag og bevisfakta aktivt i større grad i domspremissene. På den måten vil en mer enhetlig formulering av premissene for bevisavskjæringsregelen gjøre det klarere hva vurderingen beror på, og den skattepliktiges forutberegnelighet vil styrkes.

4.3 Opplysninger som utgjør et nytt faktisk grunnlag

Opplysninger som utgjør et nytt faktisk grunnlag kan som hovedregel ikke føres for domstolene. Unntak fra dette kan tenkes der staten selv har anført nye opplysninger, og den skattepliktige må gis samme adgang for å ivareta hensynet til kontradiksjon.⁵⁸ Et annet unntak er saker som omhandler tilleggsrett hvor bevisavskjæringsregelen er unntatt etter EMK art. 6.⁵⁹ De nevnte unntak gjelder uavhengig av om det er tale om nye faktiske grunnlag eller supplerende opplysninger, og vil følgelig bli behandlet samlet senere i oppgaven.

Den skattepliktige vil derimot ikke være avskåret fra å påberope seg nye *rettslige anførsler* så lenge dette kan gjøres på grunnlag av de faktiske forhold som har vært fremme tidligere.⁶⁰ Grunnen er at domstolene står fritt i å anvende rettsregler på sakens faktum. Oppfatningen er dermed at når domstolene kan anvende rettsregler partene ikke har påberopt seg, burde partene kunne påberope seg nye rettsregler som domstolene uansett kunne lagt til grunn for avgjørelsen. Det samme følger av *Terratec*, der staten ikke fikk medhold i at påberopelse av nye rettslige anførsler var i strid med prinsippet om at retten er bundet av partenes påstander og påstandsgrunnlag.⁶¹

⁵⁸ Rt. 2001 s. 1265, *Agip*.

⁵⁹ Rt. 2002 s. 509, *Sundt*.

⁶⁰ Zimmer (2016) s. 789.

⁶¹ Rt. 2014 s. 760, *Terratec*.

4.4 Nye opplysninger som supplerer et påberopt faktisk grunnlag

4.4.1 Utgangspunkt

Utgangspunktet for nye opplysninger som supplerer et påberopt faktisk grunnlag er at disse ikke kan avskjæres. I *Agip* ble dette utgangspunktet modifisert og innsnevret ved at det ble åpnet opp for å avskjære bevis i de tilfeller den skattepliktige hadde hatt en oppfordring til å gi ytterligere opplysninger.⁶² Rt. 2002 s. 509, *Sundt* og Rt. 2003 s. 1821, *Hundsbedt Racing* videreførte dette unntaket, og la i tillegg vekt på hvorvidt den skattepliktige kunne klandres for å ikke ha kommet med opplysningene tidligere.

Da *Invensys* oppsummerte rettstilstanden, ble det uttalt at det var en «forutsetning» at den skattepliktige ikke kan klandres for ikke å ha gitt opplysningene tidligere. De viste videre til *Agip* der det fremgår at den skattepliktige ikke kunne fremlegge ytterligere bevis som han har hatt oppfordring til å komme med under skatte- eller avgiftsbehandlingen.⁶³

Det har følgelig vært en utvikling fra om den skattepliktige har hatt en oppfordring til å legge frem bevis, til at det fokuseres mer på hvorvidt den skattepliktige kan klandres for at bevisene ikke har blitt fremlagt. De to begrepene henger tett sammen, og vurderingene vil dels gli over i hverandre. I det videre vil det redegjøres for hva som ligger i de to begrepene oppfordring og klanderverdighet, samt foretas en vurdering av hvordan begrepene harmonerer med hverandre.

4.4.2 Når har den skattepliktige en oppfordring?

I *Agip* uttaler førstvoterende at den skattepliktige alltid vil ha en sterkere eller svakere oppfordring til å underbygge sin fradragspåstand for skattemyndighetene. Denne oppfordringen begrunnes i at det alltid vil være en større eller mindre risiko for at fradrag nektes ved skattefastsettelsen.⁶⁴ Den skattepliktige har følgelig en generell oppfordring til å underbygge sine påstander, og oppfordringen vil bli sterkere dersom påstanden har vært eksempelvis behandlet i en klageomgang. Dersom den skattepliktige ikke har fulgt oppfordringen, følger det av *Agip* at den skattepliktige heller ikke kan vinne frem med en påstand om at den avgjørelse

⁶² Rt. 2001 s. 1265, *Agip*.

⁶³ Rt. 2006 s. 404, *Invensys*, avsnitt 38.

⁶⁴ Rt. 2001 s. 1265, *Agip* på s. 1279.

som er truffet er ugyldig, når ugyldighetspåstanden bygger på opplysninger og beviser som fremlegges først i søksmålet.⁶⁵

En oppfordring vil både kunne være direkte uttalt, eller følge av omstendighetene.⁶⁶ Selen oppfatter uttalelsen som at en oppfordring må forstås som noe vidt, og omfatter et bredt spekter av begivenheter.⁶⁷ Han viser til eksempler der en oppfordring som er uttrykkelig uttalt kan være et brev fra skattemyndighetene som etterspør konkret informasjon, mens en oppfordring som følger av omstendighetene kan være et varsel fra skattemyndighetene om mulig fravikelse av skattemeldingen.⁶⁸ Det skilles ikke mellom oppfordringer som er direkte uttalt eller som følger av omstendighetene, og begge deler må følgelig anses tilstrekkelig for å oppfylle vilkåret.

Av *Agip* fremgår det videre at det ikke er tilstrekkelig at det foreligger enhver form for oppfordring. Det må også vurderes hva oppfordringen går ut på. Det er særlig forhold ved den skattepliktiges konkrete poster og mulighet til å fremlegge konkrete bevis vedrørende disse som er egnet til å gi en oppfordring.⁶⁹ Da oppfordringsbegrepet i utgangspunktet er svært vidt ved at omstendighetene ellers er med i vurderingen, vil det trolig være hva oppfordringen har gått ut på som vil være avgjørende for hvorvidt den skattepliktige burde fremlagt den aktuelle opplysningen tidligere.⁷⁰ Der forholdene ligger mer i ytterkant av det den skattepliktige kan forventes å opplyse om, må det stilles strengere krav til den grad av oppfordring som må foreligge.⁷¹ Det kan ikke stilles strengere krav til å innhente opplysninger fra tredjepersoner, enn det som fulgte av den nå opphevede ligningsloven § 4-8.

Derimot vil den skattepliktige identifiseres med sine nærstående, og forhold de hadde oppfordring til å gi opplysninger om.⁷² Dersom det er tale om nærstående det ikke er nærliggende at man identifiseres med, vil dette trolig bli oppfanget av klanderverdighetsvurderingen. Det vil etter min mening ikke nødvendigvis være rimelig å avskjære bevis på grunnlag av at en ansatt i et datterselskap i et annet land hadde kunnskap om et visst forhold som var av betydning.

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ Selen (2016) s. 14.

⁶⁸ *Ibid.*

⁶⁹ Rt. 2001 s. 1265, *Agip*, på s. 1279.

⁷⁰ Selen (2016) s. 16.

⁷¹ Se eksempelvis Utv. 2013 s. 1623.

⁷² Rt. 2001 s. 1265, *Agip*, s. 1279 «Den nevnte oppfordring og risiko har den skattepliktige selv om aktuelle opplysninger og beviser ikke befinner seg hos ham selv, men hos et selskap i samme konsern.»

I *Sundt* uttaler Høyesterett at det i vurderingen av om den skattepliktige har hatt en oppfordring skal legges vekt på om den skattepliktige kan klandres for ikke å ha fremlagt opplysningen.⁷³ Høyesterett ser følgelig ut til å anse subjektive forhold som relevant i vurderingen. I senere rettspraksis synes klanderverdighet å ha blitt trukket ut som et selvstendig vilkår. De to vilkårene har imidlertid en nær sammenheng. Det vil redegjøres nærmere for hvordan utviklingen og vektleggingen mellom de to vilkårene har blitt gjort i rettspraksis under punkt 4.4.4.

I *Stolt-Nielsen* la Høyesterett vekt på skattemyndighetenes kunnskap i vurderingen av om den skattepliktige hadde hatt en oppfordring. I dommen burde skattemyndighetene ha forstått at den skattepliktige bygde på fakta som allerede var kjent for skattekontoret, noe som ga skattemyndighetene en klar oppfordring til å si ifra dersom de krevde annen eller ytterligere dokumentasjon utover det som allerede hadde vært fremlagt. Det kan utledes av dommen at i de tilfeller skattemyndighetene har hatt kunnskap om den skattepliktiges forventning eller forhold, stilles det et strengere krav til at oppfordringen har vært klar for den skattepliktige. I hvilken grad skattemyndighetenes kunnskap og forhold har betydning for bevisavskjæringsregelen, vil bli behandlet ytterligere under punkt 4.4.6.

4.4.3 Når har den skattepliktige opptrådt klanderverdig?

Hvorvidt den skattepliktige kunne klandres har som nevnt blitt vektlagt i relasjon til om den skattepliktige hadde en oppfordring til å gi opplysningene. I *Stolt-Nielsen* viste de til det som ble sagt i *Sundt*, men førstvoterende la i tillegg sentral og selvstendig vekt på hvorvidt den skattepliktige kunne klandres.⁷⁴

Isolert kan det virke som om Høyesterett kun foretok en presisering av hva som skulle til for at den skattepliktige hadde hatt en oppfordring i *Stolt-Nielsen*.⁷⁵ Ser man hen til etterfølgende rettspraksis, virker det imidlertid mer nærliggende å anse det som at klanderhetsvurderingen har fått en selvstendig betydning og et mer presist innhold.⁷⁶

⁷³ Rt. 2002 s. 509, *Sundt*, på s. 524.

⁷⁴ Rt. 2009 s. 1577, *Stolt-Nielsen*, avsnitt 51.

⁷⁵ Zimmer (2010) er på s. 340 av den oppfatning at *Stolt-Nielsen* ikke innebærer noen endring i vurderingstemaet av om den skattepliktige hadde en oppfordring.

⁷⁶ Selen (2016) er også av samme oppfatning s. 17.

Utgangspunktet i klanderhetsvurderingen er i følge *Sundt* «[...] kva krav det var rimelig å stille til den skattepliktige om å gi opplysninger på det aktuelle tidspunktet [...]».⁷⁷ Det aktuelle tidspunktet vil være forut for fastsetting av skatte- eller avgiftsvedtaket.⁷⁸ Videre må det tas hensyn til at den skattepliktige ikke skal måtte legge frem opplysninger som det er lite trolig at er av interesse for avgjørelsen, kun for å være på den sikre siden.⁷⁹ Dette medfører at utgangspunktet for vurderingen i stor grad vil være skjønnsmessig. Visse føringer om hvilke momenter som er sentrale ved vurderingen kan imidlertid utledes fra rettspraksis.

I *Stolt-Nielsen* veksler Høyesterett mellom å vurdere om den skattepliktige hadde oppfordring til å fremlegge opplysninger, og om han kunne klandres for ikke å ha fremlagt tilstrekkelige opplysninger. Høyesterett fastslo i dommen at den skattepliktige hadde oppfordring til å fremlegge ytterligere opplysninger på et gitt tidspunkt, men at han ikke kunne klandres da fastsetting ble gjort tre dager etter at brevet som etterspurte opplysningene var sendt. Nærheten av disse to momentene tilsier at styrken av oppfordringen vil være av betydning ved vurderingen av om den skattepliktige kan klandres. Klarere oppfordring gir større grunn til å klandre den skattepliktige for ikke å ha fremlagt den aktuelle opplysning på et tidligere tidspunkt. Det må imidlertid også vurderes hva oppfordringen går ut på. Det er først og fremst, som tidligere nevnt, forhold ved den skattepliktiges poster som er egnet til å gi en oppfordring.⁸⁰

Da *Stolt-Nielsen* ikke kunne klandres, til tross for at han hadde en klar oppfordring, kan det utledes at den skattepliktiges mulighet til å fremlegge relevant dokumentasjon er av betydning. Tre dager var ikke tilstrekkelig med tid til å fremskaffe den etterspurte dokumentasjonen, og dette tilsa at den skattepliktige ikke var å klandre. Selvdeklarasjonsprinsippet kan følgelig ikke anses absolutt, og det kan ikke stilles krav om at den skattepliktige skal fremlegge enhver opplysning dersom denne er urimelig vanskelig å fremskaffe.⁸¹

Den skattepliktige er ikke forpliktet til å levere enhver opplysning for å garantere at han ikke har utelatt noe av interesse. Det kan tenkes at sakens kompleksitet vil spille inn i vurderingen. Den skattepliktige vil muligens være mer å klandre der sakens faktiske sider er enkle og oversiktlige, og han har utelatt å gi opplysninger om noe som var sentralt for

⁷⁷ Rt. 2002 s. 509, *Sundt*, på s. 523-524.

⁷⁸ Rt. 2009 s. 1577, *Stolt-Nielsen*, avsnitt 51.

⁷⁹ Rt. 2002 s. 509, *Sundt*, på s. 523-524.

⁸⁰ Rt. 2001 s. 1265, *Agip*, på s. 1279.

⁸¹ Tidligere lovfestet i ligningsloven § 4-8.

skattemyndighetenes avgjørelse. Motsatt vil det kanskje være mer unnskyldelig der den skattepliktige allerede har gitt omfattende opplysninger.

I Utv. 2016 s. 25 talte det ikke til den skattepliktiges fordel at saken var omfattende og kompleks. Til tross for at den skattepliktige hadde fremlagt 73 ringpermer med dokumentasjon før fastsettelsen av skattemeldingen, kom Høyesterett frem til at den skattepliktige kunne klandres for ikke å ha gitt ytterligere opplysninger tidligere. Det avgjørende var at skattemyndighetene klart og tydelig hadde etterspurt ytterligere dokumentasjon, og den skattepliktige kunne derfor klandres for å ikke ha fulgt oppfordringen. At hva som forventes av den skattepliktige beror på hva han hadde oppfordring til har gode grunner for seg. Dersom den skattepliktige ikke kan klandres i de tilfeller han fremskaffer store mengder dokumenter med begrenset bevisverdi, ville dette kunne ført til at domstolprosessen hadde blitt betydelig mer omfattende og komplisert. Den skattepliktige kunne da kommet unna med å fremlegge langt flere bevis enn nødvendig, samtidig som han kunne tilbakeholdt de opplysninger som skattemyndighetene ønsket.

I *Stolt-Nielsen* ble det stilt spørsmålsteget ved om en unnlattelse av å klage på vedtaket gjorde den skattepliktige avskåret fra å påberope seg ytterligere bevis for domstolene.⁸² Uttalelsen forstås som et spørsmål om hvorvidt det er et absolutt krav til at klagemulighetene må være uttømt før den skattepliktige tar saken til domstolene. En slik regel kan være ønskelig av rettsøkonomiske årsaker, da det er ønskelig å treffe endelige skattevedtak i klageomgangen fremfor å ta dette inn for domstolene.

Høyesterett uttalte i anledning problemstillingen at de hadde forståelse for at den skattepliktige valgte å ta ut søksmål direkte for skattemeldingen for 2005. Den skattepliktige hadde allerede tatt ut søksmål for skattemeldingen for 2001, og inntok skattemeldingen for 2005 inn i dette søksmålet. I relasjon til skattemeldingen for 2001 hadde den skattepliktige uttømt alle klagemulighetene, og den forvaltningsmessige behandlingen hadde foreløpig tatt fire år. Høyesterett tok ikke noe ytterligere stilling til betydningen av at den skattepliktige ikke hadde påklaget skattemeldingen, men gikk inn på å vurdere hvorvidt skattemyndighetene hadde vært berettiget til å kreve den dokumentasjonen de hadde etterspurt i prosesskrivet. Høyesterett kom til at staten ikke hadde vært berettiget til å kreve dokumentasjonen, og konkluderte følgelig med

⁸² Rt. 2009 s. 1577, *Stolt-Nielsen*, avsnitt 58.

at det ikke var av betydning hvorvidt den skattepliktige hadde unnlatt å klage på skattemeldingen.

Selen tar opp problemstillingen i relasjon til hvorvidt det foreligger en utvidet adgang til å kreve bevisavskjæring, men åpner opp for at det kan ses på som en retningslinje under vurderingen av om den skattepliktige kan klandres.⁸³ Jeg er også av den oppfatning at momentet først og fremst vil spille inn i vurderingen av om den skattepliktige kan klandres. Etersom den skattepliktige står fritt til å fremlegge nye bevis i klageomgangen vil det at han ikke har klaget i seg selv kunne tale for at han er å klandre for å ikke ha fremlagt bevis tidligere. Motsatt kan det tenkes at i de tilfeller den skattepliktige bygget på skattemyndighetenes kunnskap om tidligere skattemeldinger, vil ikke en klage i seg selv ha gitt den skattepliktige noen større oppfordring til å fremlegge ytterligere bevis. Dette som følge av at han antok at skattemyndighetene allerede var klar over grunnlaget for hans anførsler. *Stolt-Nielsen* er illustrerende da den skattepliktige ikke kunne klandres fordi de hadde bygget på skattemyndighetenes kunnskap.

4.4.4 Forholdet mellom klanderverdighet og oppfordring

Utviklingen i rettspraksis viser at Høyesterett har gått fra å spørre om den skattepliktige har hatt en oppfordring, til å legge mer vekt på om den skattepliktige kan klandres, og herunder vurdere hvorvidt den skattepliktige har handlet i henhold til den oppfordring han hadde.

Vilkårene om klanderverdighet og oppfordring kan enten ses som to selvstendige vilkår, eller momenter i en helhetsvurdering. Skoghøy ser ut til å betrakte de to forholdene som selvstendige vilkår.⁸⁴ Det samme ser Høyesterett ut til å gjøre i rettspraksis etter *Sundt*.⁸⁵ Det er imidlertid klart at de to vilkårene henger sammen i stor grad, og at vurderingene delvis vil gli over i hverandre.

Det forventes at den skattepliktige forholder seg til den oppfordring han har fått fra skattemyndighetene, men han skal ikke måtte fremlegge mer enn det som kan forventes ut ifra oppfordringen. Avveiningen mellom oppfordring og klanderverdighet kan gi inntrykk av at det legges opp til en slags aktsomhetsnorm, der den skattepliktige må handle etter de føringer han

⁸³ Selen (2016) s. 23-24.

⁸⁴ Skoghøy (2014) s. 856.

⁸⁵ Eksempelvis Rt. 2006 s. 404, *Invensys* og Rt. 2009 s. 1577, *Stolt-Nielsen*.

har fått. Aktsomhetsnormen kan imidlertid ikke anses for å være en allmenn norm, da det avgjørende vil være hva den enkelte skattepliktige forstod eller burde ha forstått ut i fra sin skattesituasjon.

Rettspraksis illustrerer at opplysningsplikten til den skattepliktige ikke er absolutt, og at det må vurderes konkret hvorvidt den skattepliktige kan klandres. Under vil det bli redegjort for om det finnes noen absolutte unnskyldningsgrunner for at den skattepliktige ikke har fremlagt opplysningene. I punkt 4.4.6 vil det bli redegjort for visse forhold ved skattemyndighetene som har gjort at de har måttet bære risikoen for at opplysninger ikke har fremkommet tidligere.

4.4.5 Unnskyldningsgrunner hos den skattepliktige

Bevisavskjæringsregelen begrunnes i at den skattepliktige ikke skal kunne legge frem opplysninger han tidligere har hatt oppfordring eller kan klandres for ikke å ha fremlagt.⁸⁶ Det er følgelig en forutsetning at den skattepliktige har hatt praktisk mulighet til å fremlegge bevisene tidligere.

Hvorvidt det har vært praktisk mulig å fremlegge opplysningene tidligere kan reise spørsmål om det finnes unnskyldningsgrunner hos den skattepliktige som tilsier at det ikke vil være rimelig å nekte han å fremlegge bevis for domstolene. I *Dahle* unnlot Høyesterett å svare på problemstilling. Det fremgår av dommen at «[o]m unntak må gjøres, f.eks. når den skattepliktige ikke hadde praktisk mulighet for å fremlegge opplysninger under ligningsbehandlingen eller hvor han av grunner ikke er noe vesentlig å bebreide for at han ikke la frem opplysningene tidligere, tar jeg ikke stilling til.»⁸⁷

Som nevnt over, kom Høyesterett frem til at *Stolt-Nielsen* ikke kunne klandres for ikke å ha fremlagt opplysningene, da fastsetting skjedde tre dager etter at han hadde fått brev med oppfordring.⁸⁸ Dommen tilsier at det ikke må være fullstendig umulig for den skattepliktige å fremlegge opplysningen, men at praktisk umulighet er tilstrekkelig.

Banoun tar til orde for at den skattepliktige må ha hatt mulighet til å fremlegge bevisene i klageomgangen for at de skal kunne avskjæres for domstolene.⁸⁹ Regelen vil, etter hennes syn,

⁸⁶ Rt. 2006 s. 404, *Invensys*.

⁸⁷ Rt. 1988 s. 539, *Dahle*, på s. 539.

⁸⁸ Rt. 2009 s. 1577, *Stolt-Nielsen*, avsnitt 57.

⁸⁹ Banoun (2004) s. 255.

virke for streng dersom vitner og dokumentbevis som er tilbudt blir nektet både under klagebehandlingen, og i retten.

I den nå opphevede ligningsloven § 10-3 var det et unntak for ileggelse av tilleggsskatt i de tilfeller den skattepliktige hadde unnskyldende forhold på grunn av «sykdom, uerfarenhet alderdom, eller annen årsak». Bestemmelsen er videreført i skatteforvaltningsloven § 14-3, annet ledd, men eksemplene ble byttet ut med «forhold [som] må anses unnskyldelige». Endringen ble gjort for å utvide anvendelsen av unnskyldningsgrunner.⁹⁰

Skatteforvaltningsloven inneholder ikke en tilsvarende bestemmelse utover tilfellene for tilleggsskatt. Både reglene om ileggelse av tilleggsskatt og bevisavskjæring har som formål å hindre at den skattepliktige illojalt unnlater å gi opplysninger til skattemyndighetene. Bevisavskjæringsreglen vil etter min mening ramme for strengt dersom det ikke tas høyde for unnskyldelige forhold. Høyesterett har tilsynelatende ikke drøftet forholdet, og det er uavklart om unnskyldelige forhold vil utgjøre et unntak fra bevisavskjæringsregelen.

Unnskyldelige forhold kan imidlertid tas med i vurderingen av om den skattepliktige kan klandres, og behovet for at det prinsipielt tas stilling til hvilke forhold som er unnskyldelige, er følgelig ikke like nødvendig. Ved å vurdere konkret i hvert enkelt tilfelle om forholdene tilsier at den skattepliktige kan klandres eller om de må anses unnskyldelige, motvirkes illojal adferd fra den skattepliktige, mens det fortsatt tas hensyn til hvilke krav som kunne stilles til den enkelte skattepliktige.

4.4.6 Betydningen av forhold hos skattemyndighetene

Det er selvdeklarasjonsprinsippet og den strenge opplysningsplikten til den skattepliktige som er den sentrale begrunnelsen bak bevisavskjæringsregelen. Det er likevel av betydning hvilken kunnskap skattemyndighetene hadde, og hvilke forventninger de eventuelt har skapt for den skattepliktige. Ved vurderingen av om den skattepliktige kan klandres foretas det en avveining av hvem som er nærmest til å bære risikoen.⁹¹

Selv om det er den skattepliktige som skal opplyse saksforholdet, og skattekontoret ikke er underlagt en lovfestet utredningsplikt, plikter skattemyndighetene likevel i enkelte tilfeller å

⁹⁰ Stoveland, Norsk lovkommentar til sktfvl. § 14-3, note 706.

⁹¹ I Rt. 1995 s. 1768, *Butt* på s. 1772 uttales det at «den avgiftspliktige har risikoen for faktum som ligger til grunn for avgiftsvedtaket».

foreta handlinger for å få saken opplyst. Av forarbeidene til skatteforvaltningsloven fremgår følgende:

«Plikten til å gi veiledning forutsetter en forespørsel fra den skattepliktige. Bestemmelsen [ligningsloven § 3-1] pålegger således ikke skattekontoret noen plikt til å drive oppsøkende virksomhet. Likevel er det klart at ligningsmyndighetene også har en plikt til selv å ta initiativ med sikte på å få saken forsvarlig oppklart før vedtak treffes. **For enkelte tilfeller innebærer dette at myndighetene i en viss grad har en utredningsplikt. Forutsetningen er da at ligningsmyndighetene på grunnlag av de opplysningene de allerede har, kan se at det kan foreligge ytterligere relevante forhold.**»⁹² (Uthevet her)

For at skattekontoret skal få utredningsplikt må det være relativt klart at det foreligger ytterligere relevante forhold. I Rt. 1995 s. 1883, *Slørdahl* var det ikke tilstrekkelig at skattemyndighetene ville fått oversikt over faktum ved å lese tidligere års skattemeldinger.

I *Butt* ga Høyesterett uttrykk for at det måtte gjøres unntak fra bevisavskjæringsregelen i de tilfeller skattemyndighetene hadde en særlig grunn til å stille spørsmål ved riktigheten og fullstendigheten av de opplysningene man hadde.⁹³ Skattemyndighetene har følgelig en utvidet plikt til å få klarlagt forhold når de hadde grunn til å tvile på de opplysningene de var forelagt.

I *Stolt-Nielsen* ble det vektlagt at den skattepliktige hadde fylt ut skattemeldingen for 2005 på samme måte som han hadde gjort for de tidligere årene.⁹⁴ Likevel krevde skattemyndighetene ytterligere dokumentasjon for skattemeldingen for 2005 dersom den skattepliktige ønsket å fastholde denne. Skattemyndighetenes behandling av de tidligere skattemeldingene hadde imidlertid gitt den skattepliktige en berettiget forventning om at han hadde oppfylt opplysningsplikten. Følgelig måtte det stilles strengere krav til at skattemyndighetene ga den skattepliktige en særskilt oppfordring om å fremlegge ytterligere dokumentasjon.

I *Invensys* var skattemyndighetene ikke å bebreide for misforståelsen.⁹⁵ Den skattepliktige hadde unnlatt å uttale seg innenfor klagefristen, og det var svikt i den skattepliktiges egne rutiner som var grunnen til at selskapet ikke hadde uttalt seg.⁹⁶ Da hensynet til kontradiksjon

⁹² Prop. 38 L (2015-2016) punkt 11.2.1.2.

⁹³ Rt. 1995 s. 1768, *Butt*, på s. 1772.

⁹⁴ Rt. 2009 s. 1577, *Stolt-Nielsen*, avsnitt 53.

⁹⁵ Rt. 2006 s. 404, *Invensys*, avsnitt 40.

⁹⁶ Zimmer (2007) s. 338

var ivaretatt ble den skattepliktige ansett for å være nærmest til å bære risikoen for feil ved skattefastsettingen.

4.5 Vitneforklaringer

Det er uomtvistet at alle skriftlige dokumenter vil være omfattet av *opplysninger*, og dermed falle inn under bevisavskjæringsregelen. Det er imidlertid ikke like klart hvorvidt eventuelle vitner gir en slik oppfordring at den skattepliktige må opplyse om vitnene, eller legge ved erklæringer under den skriftlige behandlingen hos skattekontorene eller skatteklagenemda for senere å kunne føre bevisene for domstolene. Bevisets innhold vil bero på hva vitnet forteller, og det kan følgelig være vanskelig å vurdere på forhånd hvorvidt et vitne supplerer opplysninger eller kommer med nye opplysninger.

Saksbehandlingen er skriftlig i de to første instansene, og det kan derfor argumenteres for at den skattepliktige ikke vil ha noen særlig oppfordring til å opplyse om vitner som kan bekrefte forholdene. Det vil ikke være mulig å avhøre vitnene, og skattepliktig må følgelig vedlegge en skriftlig erklæring eller opplyse om at vitnene kan bekrefte forholdene dersom det er ønskelig å føre dem i en senere rettssak.

Høyesterett har ikke tatt uttrykkelig stilling til om vitner kan avskjæres på lik linje som dokumentbevis, men problemstillingen har vært tema i underrettene.

I Utv. 1996 s. 102 kom byretten frem til at vitneførsel som bekreftet tidligere gitte opplysninger, og som det ikke var praktisk umulig for den skattepliktige å påberope seg i forbindelse med skattemyndighetenes behandling av saken, måtte avskjæres.

Motsatt ble resultatet i Utv. 1997 s. 1216 der byretten mente at det ikke dreiet seg om nye bevis, men opplysninger «som må antas å ha vært kjent i markedet på avtaletidspunktet og som også var tilgjengelige for nemnda og som saksøkeren ikke uten videre kan anses å ha hatt oppfordring til å utdype tidligere».

I Utv. 2010 s. 199 ønsket staten å avskjære en anførsel fra et sakkyndig vitne da den først fremkom i innledningsforedraget for lagmannsretten. Retten var uenig da det etter deres syn ikke utgjorde noe nytt bevis eller nytt påstandsgrunnlag, men fremstod som en videreutvikling eller tilføyelse til et resonnement som tidligere var gjort gjeldende i saken. Slike mer teoretiske betraktninger var etter deres mening ikke gjenstand for avskjæring.

I *Sundt* var vitneførsel et av spørsmålene Høyesterett tok stilling til om kunne avskjæres ved vurderingen av en endringsmelding.⁹⁷ Høyesterett påpekte at det var uklart hvorvidt vitnebevisene ble vurdert etter den samme normen om «oppfordring og anledning» som dokumentbevisene, og opphevet dommen. Høyesterett uttalte ikke eksplisitt at vitneførsel var gjenstand for avskjæring etter bevisavskjæringsregelen. Min forståelse er imidlertid at uttalelsen forutsetter at vitner kan avskjæres da vitnene ble behandlet i sammenheng med de øvrige dokumentbevisene og Høyesterett ikke problematiserte dette ytterligere.

I den nevnte dom Utv. 1996 s. 102 var den skattepliktige avskåret fra å føre vitnene i retten. Det avgjørende var at han ikke hadde gjort gjeldende at han ikke hadde hatt praktisk mulighet for å påberope seg vitneførselen i forbindelse med skatte- og avgiftsmyndighetenes behandling av saken.

Dommen gir inntrykk av at vitnene må ha gitt forklaring under den forvaltningsmessige behandlingen av saken, og at det ikke vil være tilstrekkelig at vitnene underbygger det som hele tiden har blitt hevdet under behandlingen. Ut ifra dommen var det ikke av betydning at vitnene skulle *supplere tidligere opplysninger*, og ikke var å regne som *nye opplysninger*. Klingenberg er av de som er kritiske til om dette er i samsvar med norsk rett.⁹⁸

Dersom vitneførselen må være påberopt under den tidligere behandlingen stiller dette mye strengere krav til den skattepliktiges oppfordring og vil stride imot hva som er rimelig. En slik handling vil kreve vesentlig mer av den skattepliktige enn det er å vedlegge dokumentbevis som er relevant for skattesaken. Følgelig burde det ikke stilles krav til at vitnene er tilbudt som bevis i skatte- og avgiftsbehandlingen slik det gis uttrykk for i byrettens dom Utv. 1996 s. 102. Det burde være tilstrekkelig at vitnene kan supplere de forhold som hele tiden har vært påberopt for skatte- og avgiftsmyndighetene. Klingenberg mener at praksis hele tiden har vært at den skattepliktige har kunnet føre bevis som underbygger det faktum som er påstått under den tidligere behandlingen.⁹⁹

Den skattepliktige vil trolig være avskåret fra å føre vitner som kan opplyse om nye rettsfakta enn det som har vært fremme under skatte- og avgiftsbehandlingen ut ifra gjeldende rett. I de tilfeller vitnet kan opplyse om nye bevisfakta som supplerer allerede påberopte rettsfakta må

⁹⁷ Rt. 2002 s. 509, *Sundt*, på s. 524.

⁹⁸ Klingenberg (2002).

⁹⁹ Klingenberg (2002).

det, som for dokumentbevis, vurderes hvorvidt den skattepliktige har hatt en oppfordring og kan klandres for å ikke ha gitt opplysninger om det vitnene kunne forklare tidligere.

4.6 Hvilket faktum kan domstolene prøve

Utgangspunktet for domstolenes prøving av forvaltningsvedtak er at de bare kan prøve om vedtaket er gyldig.¹⁰⁰ Dette reiser spørsmål om hvilket faktum domstolene skal legge vekt på ved prøving av gyldigheten, og mer konkret om de kan vektlegge faktiske forhold som har inntrådt etter vedtakstidspunktet.

Spørsmålet stiller seg annerledes enn bevisavskjæringsregelen i skatte- og merverdiavgiftssaker da det her er problematisk om nye faktiske forhold som er *inntruffet etter at forvaltningsvedtaket ble truffet* kan påberopes under vurderingen av vedtakets gyldighet. Den særlige bevisavskjæringsregelen dreier seg motsetningsvis om fakta som *forelå da vedtaket ble fattet, men som det først blir opplyst om senere*, kan føres.

Ved prøving av forvaltningsvedtaks gyldighet skal domstolene ta standpunkt til påstander om feil i det forvaltningsvedtaket som bestrides.¹⁰¹ Problemstillingen vil være om vedtaket lå innenfor de rettsregler som gjaldt da vedtaket ble truffet, og om det derfor var gyldig.¹⁰²

Det klare utgangspunkt i den generelle forvaltningsretten er at nye faktiske forhold som er inntruffet etter at forvaltningsvedtaket ble truffet, ikke kan påberopes under rettssaken om vedtakets gyldighet. Unntak gjøres for saker som omhandler tilleggsatt. Det følger av skatteforvaltningsloven § 14-11 at domstolen kan prøve alle sider av saken ved prøving av vedtak om tilleggsatt. Domstolene vil i en sak som omhandler tilleggsatt stå fritt til å vektlegge forhold som har inntrådt etter vedtakstidspunktet.¹⁰³

På utlendingsrettens område ble det i Rt. 2012 s. 667 lagt til grunn at fakta som var inntrådt etter vedtakstidspunktet kunne tillegges vekt. Saken gjaldt gyldigheten av et avslag på søknad om opphold på humanitært grunnlag for en srilankisk familie. To av dommerne begrunnet resultatet i praksis fra EMD og Norges menneskerettslige forpliktelser, og to dommere begrunnet resultatet i at domstolsprøving av forvaltningsvedtak, hvis det ikke finnes særlig

¹⁰⁰ Dette følger av tvisteloven § 1-3 om at det kan reises sak om «rettskrav», jf. Rt. 2001 s. 995.

¹⁰¹ Eckhoff og Smith (2018) s. 525.

¹⁰² *Ibid.*

¹⁰³ Rt. 2012 s. 1985, *Lengeværende barn I*, avsnitt 53.

hjemmel for annet, generelt må skje på grunnlag av det faktum som foreligger på det tidspunkt saken tas opp til doms. I *Lengeværende barn I* kom Høyesteretts flertall til at prøvingen av forvaltningsvedtak generelt skal skje på grunnlag av det faktum som forelå på vedtakstidspunktet. Domstolene kunne imidlertid ta hensyn til nye bevisfakta som var inntrådt etter et forvaltningsvedtak, men ikke rettsfakta.¹⁰⁴

I førstnevnte dom over, Rt. 2012 s. 667, begrunnet Skoghøy som tredjevoterende at de beste grunner taler for å tillate etterfølgende fakta ført. Synspunktet blir begrunnet i at det er den «grunnleggende målsetningen for all sivilisert rettergang å legge til rette for at saken blir opplyst på en slik måte at flest mulig av de avgjørelser som blir truffet er materielt riktige, jf. Tvisteloven § 1-1.»¹⁰⁵ Han uttaler videre at borgeren må få bringe nye faktiske omstendigheter inn i søksmålet for å sikres en reell rett til å få vurdert saken ut ifra det faktum som foreligger på domstidspunktet.¹⁰⁶

Den generelle begrunnelsen tilsier at det samme må gjelde på skatte- og avgiftsområdet da borgeren også her vil ha en interesse i å prøve saken ut ifra domstidspunktet, og målsetningen må være å oppnå en materielt riktig dom.

Skoghøy uttaler imidlertid videre i dommen at «det sier seg selv at det i skatte- og merverdiavgiftssaker ikke kan tas hensyn til begivenheter som er inntrådt etter inntektsåret eller vedkommende merverdiavgiftstermin. Den rettspraksis som foreligger, begrenser adgangen til å berøpe nye bevis eller rettsfakta som var inntrådt innenfor inntektsåret eller avgiftsterminen og er begrunnet i den særlige oppgaveplikt som skatte- og merverdiavgiftspliktige har [...]»¹⁰⁷

Følgelig gis det inntrykk av at skatte- og merverdiavgiftsområdet skiller seg fra den øvrige forvaltningsretten vedrørende hvorvidt etterfølgende fakta skal tillates å bli ført.

Uttalelsen tar imidlertid sikte på å fremheve at den særlige bevisavskjæringsregelen gjelder for bevis eller rettsfakta som forelå i inntektsåret, og at det er en annen problemstilling enn om domstolene kan vektlegge forhold som har inntrådt etter vedtakstidspunktet.

Skoghøy skiller ikke mellom bevisfakta og rettsfakta i sin uttalelse, og det er følgelig ikke klart om han mener at det ikke kan tas hensyn til bevisfakta som er inntrådt etter inntektsåret eller

¹⁰⁴ Rt. 2012 s. 1985, *Lengeværende barn I*, avsnitt 50.

¹⁰⁵ Rt. 2012 s. 667 avsnitt 57.

¹⁰⁶ *Ibid* avsnitt 58.

¹⁰⁷ *Ibid* avsnitt 62.

vedkommende merverdiavgiftstermin. Leser man «begivenheter» som har «inntrådt», tyder imidlertid dette på at det først og fremst er rettsfakta som må ha vært klart for skattemyndighetene. Følgelig kan det være adgang til å fremlegge bevisfakta som har inntrådt etter vedtakstidspunktet slik gjeldende rett antas å være for den øvrige forvaltningsretten.¹⁰⁸

Utv. 2013 s. 1623 er illustrerende for problemstillingen. Saken gjaldt hvorvidt to eksterne ekspertrapporter som først ble innhentet etter vedtakstidspunktet kunne fremlegges for domstolene ved vurderingen av vedtakets gyldighet. Lagmannsretten kom frem til at det var tale om bevis som supplerte det opprinnelige påstandsgrunnlaget, og at de følgelig kunne fremlegges, så fremt den skattepliktige ikke hadde en oppfordring til å fremlegge de på et tidligere tidspunkt, og kunne klandres for ikke å ha gjort dette. Da selskapet ikke kunne bebreides for ikke å ha fremlagt rapportene på et tidligere tidspunkt, var selskapet ikke avskåret fra å fremlegge rapportene for domstolene.

Spørsmålet om å vektlegge senere inntrådte fakta på utlendingsrettens område ble tatt opp i plenum også i 2015. I denne saken var det full enighet om at det er forholdene på vedtakstidspunktet som er utgangspunktet for kontrollen med forvaltningsvedtaket. Dommen bekreftet med andre ord rettsoppfatningen om at det er forholdene på vedtakstidspunktet som er avgjørende. Det er likevel adgang til å fremlegge nye bevis som kaster lys over den faktiske situasjonen på vedtakstidspunktet.¹⁰⁹

4.7 Tilfeller hvor bevisavskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse

4.7.1 Opplysninger som er til den skattepliktiges ugunst

Det er klart at bevisavskjæringsregelen kommer til anvendelse i de tilfeller den skattepliktige ønsker å fremlegge opplysninger til gunst for seg. Det er imidlertid noe mer uklart om bevisavskjæringsregelen kommer til anvendelse i de tilfeller det er tale om opplysninger til den skattepliktiges ugunst. Det er naturlig nok lite praksis som berører temaet, da den skattepliktige sjelden vil forsøke å fremlegge opplysninger som taler i hans disfavør.

¹⁰⁸ Rt. 2012 s. 1985, *Lengeværende barn I*, avsnitt 50.

¹⁰⁹ Rt. 2012 s. 1985, *Lengeværende barn I*, Rt. 2012 s. 2039, Rt. 2007 s. 1815, og Schei (1998) s. 777.

Bullen og Selen tar *Agip* til inntekt for at opplysninger til den skattepliktiges ugunst ikke er omfattet av bevisavskjæringsregelen.¹¹⁰ I dommen unnlater førstvoterende å ta stilling til et bevisavskjæringsspørsmål da den skattepliktiges opplysninger «underbygger [...] den konklusjon Klagenemda har trukket.»¹¹¹ Forfatterne er på bakgrunn av dette kritiske til Aarbakkes uttalelse om at «[h]ele selvangivelsessystemet, som er en bærebjelke i ligningsforvaltningen, ville falle sammen hvis en feil [som den skattepliktige har hatt opplysningsplikt om] skulle tillegges virkning».¹¹² Det er klart at det ikke er ønskelig å gi insentiver til å holde tilbake ugunstige opplysninger, men da slike opplysninger tilsynelatende ikke er omfattet av bevisavskjæringsregelen, kan man stille spørsmål ved hvor hensiktsmessig bevisavskjæringsregelen er.

Den skattepliktige vil svært sjelden ha noe å tjene på å tilbakeholde opplysninger som er til gunst for seg. Derimot vil den skattepliktige ha mye å tape på å holde tilbake slike opplysninger, da han vil være avskåret fra å fremlegge de senere for domstolen. Bevisavskjæringsregelen er følgelig lite egnet til å motvirke at opplysninger blir tilbakeholdt i speulasjonsøyemed, da det er opplysninger til den skattepliktiges gunst, og ikke ugunst, som blir avskåret fra domstolene.

4.7.2 Der staten har fremlagt ytterligere bevis

I de tilfeller staten har fremlagt bevis som ikke har vært fremme i klagebehandlingen har det, på bakgrunn av hensynet til kontradiksjon, blitt klart at også den skattepliktige må gis adgang til å fremlegge ytterligere bevis.¹¹³

Hvor utvidet adgangen til å fremlegge bevis blir, beror på de bevis staten har fremlagt. Prinsippet om kontradiksjon tilsier at adgangen må være vid nok til å opplyse om betydningen av de nye opplysningene staten har fremlagt. Selen mener den nærmere grensedragningen beror på en konkret skjønnsmessig vurdering.¹¹⁴

Høyesterett anså det ikke som problematisk i *Agip* at staten blir gitt en videre adgang til å fremlegge bevis, men legger dette til grunn uten en nærmere vurdering. En slik regulering vil føre til et klart misforhold mellom partene, der staten vil stå vesentlig sterkere enn den

¹¹⁰ Bullen og Selen (2019) s. 29.

¹¹¹ Rt. 2001 s. 1265, *Agip*, på s. 1286.

¹¹² Aarbakke 1986, s. 782.

¹¹³ Rt. 2001 s. 1265, *Agip*, på s. 1280.

¹¹⁴ Selen (2016) s. 23.

skattepliktige. Dersom en slik regel er ønskelig, burde staten være underlagt en strengere «veiledningsplikt» i klagerunden der de klart må oppfordre den skattepliktige til å fremlegge ytterligere opplysninger dersom det er relevant for saken.

4.7.3 Tilleggsskatt

I *Sundt* ble det klart at bevisavskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse i de tilfeller det er tale om ordinær tilleggsskatt. Dette skyldes at ordinær tilleggsskatt ble ansett for å være en «criminal charge» etter EMK art. 6, nr. 1. Den skattepliktige ble derfor gitt «utvida rett til bevisføring med omsyn til tilleggsskatten [...]».¹¹⁵ Dette medfører at den skattepliktige kan føre de bevis han ønsker, vedrørende avgjørelsen om tilleggsskatt.

Høyesterett kom imidlertid frem til at den utvidede retten til å føre bevis ikke gjelder for endringsvedtaket som ligger til grunn, og bevisavskjæringsregelen vil følgelig komme til anvendelse med full styrke på dette spørsmålet.¹¹⁶ Domstolene vil i et slikt tilfelle være forpliktet til å anse et faktum som bevist for tilleggsskattespørsmålet, mens de på grunn av bevisavskjæringsregelen må se bort ifra de relevante opplysningene for endringsvedtaket. En slik løsning fører til en indre spenning i systemet der en skattepliktig som har gitt fullstendige og riktige opplysninger vil være avskåret fra å føre tilleggsbevis, mens en som har gitt uriktige og ufullstendige kan få ført de bevis han ønsker. Unntaket for tilleggsskatt kan følgelig tilsi at det ikke burde gjelde en bevisavskjæringsregel for prøving av skatte- og avgiftsvedtak.

4.7.4 Generelle erfaringsgrunnsetninger

I *Agip* uttaler Høyesterett at «[p]rinsippet om avskjæring av domstolsprøvelse omfatter etter min mening ikke generelle erfaringssetninger som er blitt anvendt – eller ikke anvendt – ved bevisbedømmelsen under ligningen eller klagebehandlingen. Heller ikke kan prinsippet gjelde – iallfall ikke generelt – for omstendigheter som kan ha betydning for den rettslige bedømmelsen av en gitt inntekts- eller fradragspost, jf. Blant annet uttalelser i Rt-1993-480 (på side 486).»

«Generelle erfaringsgrunnsetninger» er kunnskap som er allment kjent og det er enighet om. I forarbeidene til tvisteloven fremgår det at alminnelige erfaringsgrunnsetninger og betraktninger

¹¹⁵ Rt. 2002 s. 509, *Sundt*, på s. 522.

¹¹⁶ *Ibid.*

er forhold «som ikke binder ved bevisvurderingen, men som det vil være naturlig å ta i betraktning dersom det ikke skulle være holdepunkter for at det i det konkrete tilfelle forholder seg annerledes.»¹¹⁷

Det kan følgelig utledes at generelle erfaringsgrunnsetninger ikke vil være avgjørende i en bevisvurdering, men at de kan støtte opp om at et tilfelle er som det fremstår. Da erfaringsgrunnsetningene er generelle og eksisterer uavhengig av den konkrete skattepliktiges forhold, er det naturlig at de heller ikke vil være omfattet av bevisavskjæringsregelen. Den skattepliktige vil sjelden ha en oppfordring til å fremlegge eksistensen av slike erfaringsgrunnsetninger, og vil heller ikke være nærmere til å opplyse om dem enn det skattemyndighetene vil være.

Videre fremgår det av *Agip* at avskjæringsregelen heller ikke gjelder for «omstendigheter som kan ha betydning for den rettslige bedømmelsen av en gitt inntekts- eller fradragspost». Tatt på ordet kan dette synes å føre for langt.¹¹⁸ Zimmer åpner for at uttalelsen skal forstås dithen at avskjæringsregelen ikke kan gjelde opplysninger som er relevant bare under myndighetenes nye subsumsjon, iallfall hvis den nye subsumsjonen gjøres gjeldende først i klagerunden.¹¹⁹

I *Sundt* uttaler førstvoterende at utsagnet i *Agip* må leses i den sammenheng den ble vist til, altså i lys av Rt. 1993 s. 480, *Huse*. Førstvoterende fremhever at det i dommen var tale om en unntaksregel, der omstendighetene det var spørsmål om, først og fremst lå utenfor den skattepliktiges egen sfære.¹²⁰ Det ville derfor ikke være særlig nærliggende å gi den skattepliktige opplysningsplikt for prisnivå i området og for utviklingen av strøket rundt.

¹¹⁷ NOU 2001:32 a pkt 16.4.

¹¹⁸ Zimmer (2016) s. 796.

¹¹⁹ *Ibid.*

¹²⁰ Rt. 2002 s. 509, *Sundt*, på s. 524.

4.7.5 Omfattes eksterne opplysninger av bevisavskjæringsregelen?

På bakgrunn av det Høyesterett uttalte i *Agip, Huse og Sundt* kan det reises spørsmål om det må avgrenses mot alle tilfeller der opplysningene ligger utenfor den skattepliktiges sfære på generelt grunnlag, og han ikke vil være nærmest til å opplyse om forholdene. Det er klart at opplysninger som er allment tilgjengelig som for eksempel opplysninger om prisnivå, værforhold og utvikling vil være unntatt fra bevisavskjæringsregelen. Det er imidlertid ikke avklart hvorvidt for eksempel kunnskap hos tredjemenn vil omfattes av bevisavskjæringsregelen.

Etter den nå opphevede ligningsloven § 4-8 kunne skattemyndighetene «oppfordre» den skattepliktige til å gi opplysninger han selv ikke hadde dersom «han uten urimelige kostnader kan innhente fra tredjemann.» Bestemmelsen tyder på at det går en grense for hvilke opplysninger den skattepliktige skal måtte fremlegge, og at det relevante er hvor tilgjengelige opplysningene er for den skattepliktige. Bestemmelsen ble opphevet fordi Finansdepartementet mente den skattepliktige burde ha en plikt til å fremlegge slike opplysninger dersom de hadde en oppfordring til å innhente opplysningene, og hensikten var følgelig ikke å utvide den skattepliktiges opplysningsplikt ved å fjerne denne bestemmelsen.¹²¹ Uttalelsen tilsier følgelig at det går en grense for hva som kan forventes at den skattepliktige skal innhente også etter skatteforvaltningsloven.

Det kan også hentes støtte i *Agip* for at det går et skille ved hvilke opplysninger den skattepliktige skal måtte fremlegge. I dommen uttales det i relasjon til hva som ligger i oppfordring at det først og fremst er «opplysninger vedrørende den skattepliktiges poster, og til å fremlegge konkrete beviser vedrørende disse, som kan begrense domstolsprøvelsen».¹²²

Det kan på denne bakgrunn oppstilles et skille mellom interne og eksterne opplysninger.¹²³ Interne opplysninger forstås som forhold ved den skattepliktige selv, mens eksterne opplysninger er opplysninger som ligger utenfor den skattepliktiges egen sfære. Den skattepliktige vil nærmere kjenne til egne forhold enn det skattemyndighetene gjør, og skillet kan følgelig forklares ut fra et perspektiv om informasjonsasymmetri.¹²⁴ Motsatt vil ikke den

¹²¹ Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.4.5.1.

¹²² Rt. 2001 s. 1265, *Agip*, på s. 1279 og 1280.

¹²³ Selen og Bullen (2019) har oppstilt det samme skillet på s. 5.

¹²⁴ *Ibid.*

skattepliktige kjenne andre forhold enn sine egne bedre enn skattemyndighetene, og dette kan tilsi at slike opplysninger ikke bør kunne avskjæres.

Synspunktene har nær sammenheng med opplysningsplikten til den skattepliktige. Den skattepliktige skal etter sktfvl. § 8-1 gi «riktige og fullstendige opplysninger».¹²⁵ Bestemmelsen gir uttrykk for den alminnelige opplysningsplikt som gjelder på skatteområdet.¹²⁶ Den tidligere begrensningen som gjaldt for innhenting av opplysninger fra tredjemenn etter ligningsloven § 4-8 gjelder fortsatt etter skatteforvaltningsloven.¹²⁷

Følgelig kan opplysningsplikten tilsi at det kun er interne opplysninger som kan avskjæres. Det forutsetter imidlertid at opplysningsplikten setter en absolutt ramme for hva som kan avskjæres, og at opplysninger som den skattepliktige ikke var pliktig til å gi ikke er gjenstand for avskjæring. Som nevnt tidligere, vil det ikke være like god grunn til å avskjære opplysninger som faller utenfor opplysningsplikten. Dette fordi det ikke kan sies at hele selvdeklarasjonsprinsippet vil falle sammen dersom slike opplysninger tillates å bli ført for domstolene.¹²⁸

I *Agip* uttales det, med henvisning til *Butt*, at begrensningen i domstolsprøvelsen i første rekke gjelder tilfeller hvor den skattepliktige «ikke gir opplysninger han er **pliktig til å gi** eller har oppfordring til å komme med, eller gir uriktige opplysninger». (Uthevet her) Uttalelsen kan tilsi at i de tilfeller den skattepliktige har gitt alle de opplysningene han pliktet å gi etter opplysningsplikten, vil det ikke være grunnlag for å anvende bevisavskjæringsregelen. Synspunktet følges opp i Rt. 2002 s. 1247, *BP-Norge* der det blir uttalt at «[s]å lenge det faktum som blir påberopt for domstolene, ikke medfører at fradragsposten skifter karakter, og den skattepliktige ikke har misligholdt sin opplysningsplikt, må domstolene etter mitt syn kunne bygge på nye opplysninger både i favør og i disfavør av den skattepliktige [...]».¹²⁹ Dommen trekker i retning av at opplysningspliktens rekkevidde er avgjørende for hva som kan avskjæres, og at eksterne opplysninger faller utenfor.

¹²⁵ Sktfvl. § 8-1.

¹²⁶ Prop. 38 L (2015-2016) s. 250.

¹²⁷ Prop. 141 L (2011-2012) punkt 2.4.5.1.

¹²⁸ Se punkt 3.1 over i relasjon til Aarbakkes uttalelse.

¹²⁹ Rt 2002 s. 1247 på s. 1259.

Det kan imidlertid utledes av *Agip* at det ikke kun er hva den skattepliktige har plikt til å gi opplysninger om som er sentralt. Han kan også ha en oppfordring til å komme med opplysninger. Førstvoterende uttaler følgende om hva som ligger i oppfordring:

«Det vil alltid være en større eller mindre risiko for at fradrag nektes ved ligningen. Dette gir den skattepliktige en sterkere eller svakere oppfordring til å underbygge sin fradragspåstand med nærmere opplysninger og beviser. Når en ligning påklages, har den skattepliktige en tilsvarende oppfordring – som kan være forsterket i klageomgangen – til å underbygge klagen med nærmere opplysninger og beviser. Oppfordringen vil kunne være direkte uttalte, jf. Nedenfor, eller den vil følge av omstendighetene.»¹³⁰

Det er altså min oppfatning at det er oppfordringen som er det sentrale, og at dette rammer videre enn de opplysninger den skattepliktige plikter å gi. Hvilken oppfordring den skattepliktige har hatt, må vurderes konkret i det enkelte tilfellet. Da oppfordringen både kan være direkte uttalt og følge av omstendighetene, er det vanskelig å slå fast at eksterne opplysninger vil falle utenfor. Det er som nevnt først og fremst opplysninger vedrørende den skattepliktiges poster som kan avskjæres, men også «konkrete beviser vedrørende disse».¹³¹ Da beviser vedrørende den skattepliktiges poster kan være forhold som ligger utenfor den skattepliktiges sfære, taler det for at eksterne opplysninger ikke er unntatt fra bevisavskjæringsregelen på grunn av opplysningsplikten. Følgelig kan det tenkes at eksterne opplysninger kan avskjæres, til tross for at opplysningene i utgangspunktet ikke omfattes av den skattepliktiges opplysningsplikt.

Dersom rettsfakta forstås til kun å omfatte forhold ved den skattepliktige selv, kan synspunktet om at eksterne opplysninger faller utenfor forsvares ut ifra de tradisjonelle begrepene i sivilprosessens. Ut ifra teorien synes begrepet å knytte seg til den rettsregel som er påberopt, uavhengig av hvem som er nærmest til å kunne redegjøre for relevant faktum tilknyttet bestemmelsen.¹³² På skatterettens område vil nok det bety at det i stor grad kun vil være forhold ved den skattepliktige selv som er omfattet, da rettsfaktumet vil være knyttet til den aktuelle skattepliktiges skattemelding. Eksempler på anførte rettsfaktum fra rettspraksis er at den skattepliktige har tatt bopel i utlandet, om bostedskravet er oppfylt og hvorvidt det er benyttet

¹³⁰ Rt. 2001 s. 1265, *Agip*, på s. 1279.

¹³¹ Rt. 2001 s. 1265, *Agip* på s. 1280.

¹³² For eksempel Robberstad (2014) s. 46.

bil i relasjon til selskapets reklamevirksomhet.¹³³ Opplysningene vil ut ifra sin art være å regne som interne opplysninger.

Bevisfakta vil derimot kunne omfatte forhold som ligger utenfor den skattepliktiges sfære. Rapporter utført av tredjepersoner for å belyse det påberopte rettsfaktum kan for eksempel fremlegges. Hovedregelen er at supplerende opplysninger tillates ført for domstolene. Hovedregelen må imidlertid suppleres av de begrensninger som følger når den skattepliktige kan klandres eller har hatt oppfordring til å fremlegge den aktuelle opplysningen. Følgelig vil utgangspunktet være at eksterne opplysninger kan avskjæres i de tilfeller den skattepliktige kan klandres eller hadde en oppfordring til å legge frem opplysningene tidligere.

I Utv. 2013 s. 1623 var det snakk om to eksterne rapporter som den skattepliktige hadde fremskaffet etter vedtakstidspunktet. Da han ikke hadde fått noen konkret oppfordring fra skattemyndighetene om å innhente slike rapporter, og de var innhentet eksternt, kom lagmannsretten frem til at han ikke kunne klandres for ikke å ha innhentet rapportene tidligere. I den anledning ble det vektlagt at selskapet ikke hadde fått noen uttalt oppfordring om å innhente eksterne rapporter. Følgelig kunne retten ha kommet til motsatt resultat dersom den skattepliktige hadde fått en konkret oppfordring om å innhente rapportene.

Den skattepliktige har ingen utredningsplikt som innebærer at skattyter må søke etter eksterne opplysninger av eget tiltak.¹³⁴ Det vil nok derfor sjelden være grunn til å klandre den skattepliktige for ikke å ha fremlagt rapporter som ikke var tilgjengelige ved den tidligere behandlingen. Hadde derimot skattepliktig fått en konkret oppfordring fra skattemyndighetene om å innhente rapportene, synes dette å ha vært tilstrekkelig for senere å avskjære bevis som ikke har blitt fremsatt.

Bevisavskjæring vil etter min oppfatning ikke være utelukket av at det i seg selv er tale om en opplysning som ligger utenfor den skattepliktiges sfære. Det relevante vil være å se hen til hvilken oppfordring den skattepliktige har hatt, og på den bakgrunn konkludere med hvorvidt opplysningene burde vært fremlagt. Jeg er enig i at dette stort sett vil føre til at eksterne opplysninger blir tillat ført, og at en slik begrensning av bevisavskjæringsregelen har gode

¹³³ Rt. 1988 s. 539, *Dahle* og Rt. 2009 s. 1577, *Stolt-Nielsen*, Utv. 2018 s. 1231, Rt. 2003 s. 1821, *Hundsbedt-Racing*.

¹³⁴ Bullen og Selen s. 37.

grunner for seg. Dette gjelder særlig opplysninger som er alminnelig tilgjengelige, eller mer teoretiske betraktninger.

I rettspraksis vurderes det konkret for hver enkelt sak hvordan den skattepliktige har forholdt seg til oppfordringen han hadde, og hvorvidt han kan klandres. Da momenter som kunnskap hos den skattepliktiges nærstående spiller inn på hvilken oppfordring den skattepliktige hadde, vil det etter min mening ikke være presist å si at eksterne opplysninger faller utenfor etter sin art. Det er derfor ikke nødvendigvis slik at det som er en ekstern opplysning for en skattepliktig, vil være en ekstern opplysning for en annen. Det vil derfor, sånn jeg ser det, være riktigere å si at vurderingen beror på hvorvidt den skattepliktige har reagert i henhold til den oppfordring han hadde, og om han kan klandres for ikke å ha handlet i samsvar med oppfordringen.

5 Rettspolitiske betraktninger

5.1 Sammenfatninger

Bevisavskjæringsregelen i skatte- og avgiftssaker er en særnorsk regel. Verken Danmark, Finland eller Sverige har regler som avskjærer nye opplysninger ved domstolsprøving av skattefastsettingen. Dette til tross for at særlig Danmark har et domstolsystem som ligner på det vi har i Norge.¹³⁵ I Belgia hadde man en bevisavskjæringsregel frem til den ble avskaffet i 1999.¹³⁶

Bevisavskjæringsregelen har eksistert i rundt 100 år, og til tross for at tungtveiende innvendinger kan rettes mot dens eksistens og utforming, vil en lovendring være nødvendig for å endre eller avskaffe den. Likevel ble ikke en lovfesting av bevisavskjæringsregelen nevnt i forbindelse med utarbeidelsen av den nye skatteforvaltningsloven som trådte i kraft i 2017.

Det er naturligvis ikke ønskelig at den skattepliktige skal kunne holde tilbake opplysninger risikofritt i de tilfeller han kan oppnå et uberettiget godt resultat på bakgrunn av skjønn. En frykt for at galt fastsetningsgrunnlag legges til grunn kan hindre unnlatelser i spekulasjonsøyemed. Tidligere var den skattepliktige avskåret fra å kunne klage på skattevedtaket i de tilfeller han ikke hadde levert skattemelding. Denne regelen ble fjernet da Finansdepartementet anså det som lite heldig at tap av en prosessuell rettighet ble brukt som sanksjon.¹³⁷

Retten til fri bevisføring er også en prosessuell rett det vil være lite heldig å tape. Bevisavskjæringsregelen avskjærer kun opplysninger til den skattepliktiges gunst, og det vil svært sjelden være til den skattepliktiges gunst å tilbakeholde slike opplysninger. Regelen får preg av å være en sanksjon av pønål karakter for at den skattepliktige ikke har gitt alle opplysninger uavhengig av om opplysningene ikke ble gitt bevisst eller ubevisst.

Etter min mening burde bevisavskjæringsregelen lovfestes dersom den skal fortsette å eksistere i fremtiden. Den tidligere ulovfestede omgåelsesnormen ble nylig foreslått lovfestet. Hensikten

¹³⁵ Zimmer (2016) s. 803.

¹³⁶ Klingenberg (2002).

¹³⁷ Prop. 112 L (2011-2012) punkt 8.6.2.

var å klargjøre regelens innhold og øke forutsigbarheten for den skattepliktige.¹³⁸ Samtidig ville lovgiver oppnå bedre kontroll over rettsutviklingen.¹³⁹ Prinsippet om at tyngende tiltak overfor borgerne må ha hjemmel i lov blir fremhevet som et sterkt hensyn for å lovfeste regelen.¹⁴⁰ De samme hensynene gjør seg gjeldende i relasjon til den særlige bevisavskjæringsregelen. Den skattepliktiges rettssikkerhet og behov for forutberegnelighet er sentrale hensyn i skatteretten, og det bør tilstrebes å sikre disse rettighetene så langt det er mulig. En lovfesting av bevisavskjæringsregelen bør derfor vurderes.

5.2 Alternative sanksjonsmuligheter

Det er ut ifra ressurs- og effektivitetshensyn ønskelig å ha en vidtgående opplysningsplikt som gir den skattepliktige et insentiv til å gi de opplysninger han er nærmest til å fremskaffe. Reelle hensyn tilsier derfor at unnlattelse av å innfri opplysningsplikten bør ha konsekvenser. Det fremstår imidlertid som om bevisavskjæringsregelen rammer mer enn det som er ønskelig og hensiktsmessig. Klanderverdighetsvurderingen gjør at bevisavskjæring ikke blir utfallet der det helt klart vil virke urimelig. Hvorvidt den skattepliktige kan klandres for ikke å ha reagert på en oppfordring, er imidlertid noe annet enn om han bevisst har tilbakeholdt opplysninger i spekulasjonsøyemed. Regelen kan derfor få utfall som fremstår som lite rimelige. Domstolene må ha korrekte avgjørelser som sin sentrale målsetning, og det vil stride mot den alminnelige rettsfølelse om personer blir skattlagt for tilfeller som er unntatt skatt etter loven.

Et alternativ til bevisavskjæringsregelen, er at den skattepliktige må betale et gebyr som dekker det merarbeid domstolene må utføre i relasjon til de nye opplysningene i de tilfeller den skattepliktige er sterkt å bebreide. Der den skattepliktige har opptrådt grovt uaktsomt kan det være ønskelig med en reaksjon for det merarbeidet domstolen bli påført. Tilliten til domstolene vil likevel øke ved at avgjørelsene som blir avsagt baserer seg på korrekt faktum i saken. En slik regel vil imidlertid bidra til en økt forskjell i styrkeforholdet mellom den skattepliktige og staten ettersom staten står fritt til å fremlegge nye opplysninger for domstolene uten å bli ilagt noe gebyr. Den skattepliktige blir også påført store utgifter på grunn av feil begått av skattemyndighetene uten at den skattepliktige blir kompensert.¹⁴¹ En slik regel kan ofte ramme

¹³⁸ Innst. 24 L (2019-2020) s. 1.

¹³⁹ *Ibid.*

¹⁴⁰ *Ibid.*

¹⁴¹ Klingenberg (2002), Gjems-Onstad (2001) s. 127.

de svakeste som ikke er bistått av advokat før saken er brakt inn for domstolene.¹⁴² Det vil følgelig ikke være rimelig at den som ikke har forstått hvilke bevis som var nødvendig skal måtte betale.

Jeg mener bevisavskjæringsregelen ikke lar seg forsvare ut ifra selvdeklarasjonsprinsippet, hensynet til effektivitet og domstolens rolle. Den beste løsningen synes å være å avskaffe bevisavskjæringsregelen, slik at domstolene vektlegger de nye bevisene og overprøver vedtaket fullt ut.¹⁴³ Domstolene kan deretter beslutte å oppheve og hjemvise saken til ny behandling i de tilfeller de er av den oppfatning at vedtaket blir feil på grunnlag av de nye opplysningene. Saken vil i et slikt tilfelle bli sendt tilbake til skattemyndighetene som står fritt til å ta hensyn til de nye bevisene ved den nye behandlingen av vedtaket. På den måten hindrer man at domstolene opptrer som et skattefastsettingsorgan. Videre vil det trolig føre til at skattemyndighetene vil få en særlig oppfordring til å veilede om hvilke bevis de har behov for slik at faktum blir oppklart allerede ved behandling hos skattemyndighetene. Ulemper ved å fjerne bevisavskjæringsregelen vil i hovedsak være merarbeid og ekstra kostnader knyttet til en mer utførlig domstolsbehandling. Da det allerede er kostbart å gå til domstolene burde man ikke være avskåret fra å få en materielt riktig dom når saken først står for domstolene.

¹⁴² Klingenberg (2002).

¹⁴³ Se Zimmer (2016) s. 803, Selen (2016) s. 28 som er av samme oppfatning.

Litteraturliste

Lover og konvensjoner

Tidligere skattelov	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt. (Opphevet).
Tvistemålsloven/tml.	Lov 17. juni 2005 nr. 90 om rettergangsmåten for tvistemål. (Opphevet).
EMK	Den europeiske menneskerettighetskonvensjonen, Roma 1950. Inn tatt i lov 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetens stilling i norsk rett (menneskerettsloven)
Forvaltningsloven	Lov 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker.
Ligningsloven	Lov 13. juni nr. 24 om ligningsforvaltning (opphevet)
Tvisteloven/tvl.	Lov 17. juni nr. 90 om mekling og rettergang i sivile tvister
Skatteforvaltningsloven/skftvl.	Lov 27. mai 2016 om skatteforvaltning

Lovforarbeider

NOU 2001:32 A	Rett på sak, Lov om tvisteløsning (tvisteloven)
NOU 2001:32 B	Rett på sak, Lov om tvisteløsning (tvisteloven)
Prop. 112 L (2011-2012)	Endringer i skatte-, avgifts- og tollgivninga
Prop. 141 L (2011-2012)	Endringer i ligningsloven og merverdiavgiftsloven mv. (kontrollbestemmelser og personalliste)

Prop. 38 L (2015-2016)

Lov om skatteforvaltning
(skatteforvaltningsloven)

Innst. 24 L (2019-2020)

Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i
skatteloven og merverdiavgiftsloven (lovfesting
av en generell omgåelsesregel).

Rettspraksis fra Høyesterett

Rt. 1924 s. 417, Aktieselskapet Ørnen

Rt. 1928 s. 485, Finne

Rt. 1988 s. 539, Dahle

Rt. 1993 s. 480, Huse

Rt. 1995 s. 1768, Butt

Rt. 1995 s. 1883, Slørdahl

Rt. 2001 s. 1265, Agip

Rt. 2002 s. 509, Sundt

Rt. 2002 s. 1247, BP-Norge

Rt. 2003 s. 1821, Hundsbedt Racing

Rt. 2006 s. 404, Invensys

Rt. 2007 s. 1815

Rt. 2009 s. 105, Einskilda

Rt. 2009 s. 1577, Stolt-Nielsen

Rt. 2010 s. 999, First Securities

Rt. 2012 s. 667

Rt. 2012 s. 1985, Lengeværende barn I

Rt. 2012 s. 2039

Rt. 2014 s. 760, Terratec

HR-2017-1258-A

Rettspraksis fra underrettene:

Utv. 1996 s. 102, (Oslo byrett)

Utv. 1997 s. 1216, (Oslo byrett)

Utv. 2001 s. 1013, (Gulating lagmannsrett)

Utv. 2001 s. 2013, Liberty (Gulating lagmannsrett)

Utv. 2010 s. 199, (Borgarting lagmannsrett)

Utv. 2013 s. 1623, (Borgarting lagmannsrett)

Utv. 2016 s. 25, (Borgarting lagmannsrett)

Utv. 2018 s. 1231, (Agder lagmannsrett)

Bøker

Eckhoff og Smith (2018)	Eckhoff, Torstein og Smith, Eivind, <i>Forvaltningsrett</i> 11. utgave (Oslo, 2018).
Gjems-Onstad (2018)	Gjems-Onstad, Ole, <i>Norsk bedriftsskatterett</i> , 10. utgave (Oslo 2018).
Hov (1999)	Hov, Jo. <i>Rettergang I - Sivil og Straffeprosess</i> , (Bergen, 1999).
Robberstad (2013)	Robberstad, Anne. <i>Sivilprosess</i> , 2. utgave (Bergen, 2013).
Schei (1998)	Schei, Tore. <i>Tvistemålsloven med kommentarer II</i> . 2. utgave, (Otta, 1998).
Skoghøy (2014)	Skoghøy, Jens Edvin A. <i>Tvisteløsning</i> . 2. utgave (Oslo, 2014).

Artikler

Aasland (1967)	Aasland, Gunnar. « <i>Rettens stilling til partenes anførsler i tvistemå</i> »l. Tidsskrift for rettsvitenskap 1967 s. 157-200 (Sisert fra Lovdata).
----------------	--

- Aarbakke (1986) Aarbakke, Magnus. «Noe om domstolsprøvelse av skatteligninger», Festskrift til Torstein Eckhoff; Samfunn, rett, rettferdighet s. 774-787. Oslo, 1986.
- Banoun (2004) Banoun, Bettina. «*Rett, plikt og effektivitet i skattesaker*». Lov og rett 2004 s. 245 (Sisert fra Lovdata).
- Bullen og Selen (2019) Bullen, Andreas og Selen, Erling Prestholdt. «*Omfatter bevisavskjæringsregelen i skattesaker eksterne opplysninger om forhold som ligger utenfor den skattepliktiges egen sfære?*» 2019 (sisert fra Lovdata).
- Klingenberg (2002) Klingenberg, Olav E. «*Bevisavskjæring i skattesaker*. Skatterett», 2002 s. 210-215 (Sisert fra Idunn).
- Rygh (1954) Rygh, Evald. «*Nytt materiale for domstolene i skattesaker*», i Rt. 1954 s. 961
- Selen (2016) Selen, Erling Prestholdt. «*Nye opplysninger for domstolene i skatte- og merverdiavgiftssaker*». 2016 (sisert fra Idunn).
- Skoghøy (2002) «*Domstolenes kompetanse til å prøve ligningsvedtak som bygger på skjønn*», Tidsskrift for Rettsvitenskap 2002/1-2.
- Vangsnes (2014) Vangsnes, Jørgen. «*Om den såkalte tilbakeholdenheten i domstolsprøvingen*» Tidsskrift for rettsvitenskap 2014 s. 131-205.
- Zimmer (2007) Zimmer, Frederik «*Høyesterettsdommer i skattesaker 2006*», Skatterett 2007 s. 325-383.
- Zimmer (2010) Zimmer, Frederik «*Høyesterettsdommer i skattesaker 2009*», Skatterett 2010 nr. 4 s. 308-355.
- Zimmer (2014) Zimmer, Frederik. «*Om nye opplysninger for domstolene i skattesaker*», Rettsavklaring og rettsutvikling: Festskrift til Tore Schei 2016 s. 387-418.(Sisert fra Lovdata).

Andre juridiske publikasjoner

- Stoveland Stoveland, Per Helge, *Norsk lovkommentar*, kommentar til skatteforvaltningsloven (Lest fra rettsdata. Den aktuelle noten er sist hovedrevidert 28.06.201.