

Dokumentinnsyn i skattesaker:

«Jeg vil se mappa mi»

Skattedirektoratet har gitt veiledning om at det i skattesaker skal gis innsyn i alle dokumenter, også interne notater, med mindre særlige grunner taler mot det. Likevel **kjemper enkelte skattekontorer mot innsyn – med nebb og klør og helt til Høyesterett.**



Artikkelen er forfattet av:

Advokat (H)
Hanne Skaarberg Holen
Partner Arnitzen de Besche
Advokatfirma

Innsyn eller ikke innsyn?

Oftest vil skattyter selv ha den beste tilgangen til relevante bevis, og være den som har oppfordringen til å legge frem alle relevante bevis. Skattekontoret har på sin side tilgang til bevis som kan belyse bl.a.

- faktiske opplysninger innhentet fra andre enn skattyter,
- saksbehandling i den konkrete saken,
- ligningspraksis,
- bransjepraksis for prising og verdsettelse.

Dessuten kan skattekontoret av ulike grunner sitte på bevis som ikke er tilgjengelig for skattyter, så som korrespondanse som skattyter ikke har arkivert kopi av. I straffesaker hender det også at skattekontoret får tilgang til beslaglagte dokumenter, mens skattyter ikke har tilsvarende tilgang.

Reglene om innsyn i skattesaker finnes dels i ligningsloven, dels i tvisteloven. For MVA er det forvaltningsloven som gjelder. I saker som materielt sett gjelder straff, herunder saker om tilleggsskatt, finnes veiledning i straffeprosessloven og rettspraksis knyttet til den Europeiske Menne-skerettskonvensjonen (EMK).

Det pågår arbeid med en ny skatteforvaltningslov, der forslag ble sendt på høring 21.11.2014 og høringsfristen var 2. mars 2015.¹ Forslaget gir en helhetlig tilnærming til forvaltningen av skatt, avgifter og toll, og

enkelte foreslåtte presiseringer og endringer vil kommenteres nærmere nedenfor.

Hensynet bak reglene om dokumentinnsyn

Det er vanskelig å komme utenom de store ord når reglene begrunnes. Innsyn i saksdokumenter er intet mindre enn en sentral rettssikkerhetsgaranti, som skal verne den enkelte skattyter mot å bli ilignet høyere skatt enn det som følger av loven. Saksinn-syn legger til rette for at skattyter kan påpeke eventuelle feil, slik at disse kan rettes ved klage eller domstolsprøvelse.

Innsyn bygger tillit. Motsatt kan manglende innsyn gi grobunn for mistanke om at skattekontoret har noe å skjule. Når skattyter får se saksdokumentene, kan slike mistanker bekrefte eller avkreftes. Både bekrefteelser og avkreftelser gir viktige avklaringer.

Grunnloven vår vil verne privatlivets fred, og privatpersoner skal ha en privat sfære. For offentlig forvaltning generelt og skatteforvaltningen konkret gjelder det motsatte: den skal være transparent og tåle innsyn og etterkontroll. I tråd med dette har lovgiver tatt det klare utgangspunktet at en skattyter skal ha rett til å bli gjort kjent med ethvert saksdokument som angår hans ligning. Det er unntakene som skal begrunnes, og de skal ikke tolkes videre enn det er lovgrunnlag og behov for.

Skattedirektoratets Lignings-ABC gir anvisning på merinnsyn også når det fore-ligger lovhjemmel for å nekte innsyn:

«Unntakene fra innsynsrett i lignl. § 3–4 nr. 2 gir bare adgang til å nekte innsyn. Taler ikke særlige grunner mot det, skal skattyter likevel gis anledning til å se dokumenter som kan unntas fra innsynsretten. Det skal således foretas en vurdering i det enkelte tilfelle av om skattyter bør få innsyn i slike dokumenter. Enhver

nektelse av innsyn i egne forhold må derfor i utgangspunktet bero på «særlige grunner». Det kan ikke henvises til kontorets ressursituasjon, fremdrift i saken eller andre generelle hensyn som begrunnelse for avslag.»²

Tonen fra toppen er således klar.

Nekter likevel innsyn

Derimot er det flere skattekontorer som vil nekte innsyn uten at det engang anføres at det foreligger «særlige grunner» for det. I praksis har vi sett at det særlig er Oljeskattekontoret og Sentralskattekontoret for Utenlandssaker som har avvist innsyn på prinsipielt grunnlag: når det foreligger lovhjemmel for å nekte innsyn, så nektes innsyn.

Et argument som har vært fremmet, er at det må legges til rette for fri utveksling av synspunkter på skattekontoret uten at skatteetatens medarbeidere skal frykte at de vil kunne konfronteres med egne meninger i en etterfølgende sak. Selv om argumentet fremgår av forarbeidene,³ bør det ikke trekkes for langt. Den frie meningsutveksling hemmes ikke nødvendigvis av innsyn og åpenhet, men av lukkede rom og krav om å marsjere i rekke.

I Finansdepartementets forslag til ny Skatteforvaltningslov er det foreslått en egen regel som følger:

«§ 5–5 Innsyn i saksdokumenter

...

² Lignings-ABC online, versjon publisert 26. februar 2015. Stikkord Innsynsrett – egne forhold, avsnitt 4.1. Generelt.

³ Ot.prp. nr. 3 (1976–77) side 75–76 begrunner unntak fra innsyn etter forvaltningsloven med «behovet for en fri utveksling av synspunkter innenfor beslutningsorganet uten med tanke på at andre skal ha tilgang til disse», mens Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 67 begrunner unntakene i ligningsloven § 3-4 med henvisning til «samme syn som ligger til grunn for forvaltningsloven § 18 annet og følgende ledd.»

¹ <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/Horing--forslag-til-ny-skatteforvaltningslov/id2341694/>

(4) Når det er adgang til å gjøre unntak fra innsyn, skal skattemyndighetene likevel vurdere å gi helt eller delvis innsyn. Innsyn bør gis dersom hensynet til den som ber om innsyn, veier tyngre enn behovet for unntak.»

Dette forslaget er vel begrunnet og fullt ut i tråd med de grunnleggende hensynene bak innsynsreglene. Dersom det blir vedtatt, vil de retningslinjene som allerede ligger i Lignings-ABC, bli påbudt ved lov. Skattemyndighetene skal vurdere merinnsyn også når det foreligger lovhjemmel for å holde tilbake dokumenter.

Ligningsloven § 3–4

Ordlyd og hovedregel

Ligningsloven § 3–4 første og annet ledd lyder som følger:

§ 3–4. Skattyters adgang til saksdokument.

1. Skattyteren har rett til å bli gjort kjent med saksdokument som angår hans ligning.
2. Ligningsmyndighetene kan likevel holde tilbake dokument
 - a. inntil det spørsmålet dokumentet gjelder er avgjort ved ligningen etter kapittel 8,
 - b. inntil skattyteren har besvart spørsmål han har fått etter kapittel 6 om det dokumentet angår,
 - c. som er utarbeidet for saksforberedelsen av ligningsforvaltningen eller valgt, oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakkyndig, jfr. likevel § 8-3 nr. 1 annet punktum,
 - d. som ikke har hatt eller vil få selvstendig betydning for noen ligningsavgjørelse, eller
 - e. når hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier det.

Ligningslovens hovedregel er altså tindrende klar: skattyter har rett til innsyn i samtlige saksdokumenter som «angår hans ligning».

Hva er et saksdokument?

Ligningsloven har ingen egen definisjon av dokumentbegrepet. Begrepet er imidlertid velkjent fra forvaltningsloven og er legaldefinert i Offentleglova § 4:

«Med dokument er meint ei logisk avgrensa informasjonsmengd som er lagra på eit medium for seinare lesing, lytting, framsyning, overføring eller liknande.»

Dette omfatter enhver lagret sammenstilling av informasjon, både fysiske og elektroniske dokumenter. Det er ikke noe skille mellom maskinskrevet og håndskrevet notat, og heller ikke skille mellom skrift og lyd. Plansjer og presentasjoner kan finnes i større saker, og omfattes klart av dokumentbegrepet.

Et saksdokument er definert slik i samme bestemmelse:

«Saksdokument for organet er dokument som er komme inn til eller lagde fram for eit organ, eller som organet sjølv har oppretta, og som gjeld ansvarsområdet eller verksemda til organet. Eit dokument er oppretta når det er sendt ut av organet. Dersom dette ikkje skjer, skal dokumentet reknast som oppretta når det er ferdigstilt.»

Relevanskravet

Skattyter kan bare kreve innsyn i de dokumentene som «angår» hans egen ligning. Uttrykket viser at dokumentet må ha tilknytning til saken, men kan utover dette ikke tillegges noe selvstendig innhold.⁴

I utgangspunktet skal det være relativt enkelt å avgrense sakens dokumenter, ettersom skattekontoret er pålagt arkiveringsplikt og plikt til journalføring for de dokumentene som saklig sett gjelder en skattesak.

Arkivering og journalføring

Saksdokumenter i skattesaker skal arkiveres⁵ og journalføres⁶ i tråd med alminnelige regler for forvaltningen. Det innebærer grovt sett at inngående og utgående post skal journalføres, mens organinterne dokumenter journalføres etter en hensiktsmessighetsvurdering.

Dokumenter som inneholder bevis i saken, skal normalt journalføres.

I praksis ser vi ofte at e-postkorrespondanse om en sak ikke er journalført, selv om den kan utgjøre bevis. Konkrete



EN RETTSGARANTI: Innsyn i saksdokumenter er en sentral rettsikkerhetsgaranti, som skal verne den enkelte skattyter mot å bli ilignet høyere skatt enn det som følger av loven.

eksempler fra praksis viser blant annet at følgende ikke var journalført:

- bevis sortert bort fordi skattekontoret ikke vil påberope seg dem til støtte for sitt vedtak
- e-postkorrespondanse om verdsettelse påpekte svakheter ved skattekontorets verdier,
- e-poster og «interne notater» som innrømmer at en sak er svak eller utfordrer gjeldende rett.

Unntak for interne dokumenter

Enkelte dokumenter som utarbeides under saksforberedelsen, skal skattyter gis innsyn i. Det gjelder blant annet følgende:

- bokettersynsrapporter mv., jf. ligningsloven § 8–3
- skattekontorets utkast til vedtak⁷ såfremt det ikke tar skattyters syn til følge
- når hensynet til forsvarlig saksbehandling tilsier at skattyteren bør oppfordres til å uttale seg om bestemte spørsmål eller dokumenter.

For øvrig er det gitt anvisning om at dokumenter som er «utarbeidet for saksforberedelsen av ligningsforvaltningen», kan unntas fra innsyn etter ligningsloven § 3–4 nr. 2 bokstav c.

Hvem som omfattes av unntaket

Kretsen som omfattes av dette unntaket, («ligningsforvaltningen») ble vurdert i

⁴ Jf. Arvid Aage Skaar: Hvem skal kontrollere kontrollørene? I Festskrift til Frederik Zimmer, Universitetsforlaget 2014.

⁵ Arkivlovas § 6. Arkivansvaret: «Offentlege organ pliktar å ha arkiv, og desse skal vera ordna og innretta slik at dokumenta er tryggja som informasjonskjelder for samtid og ettertid.»

⁶ Arkivforskriften (FOR-2008-10-17-1119) § 2–6. Journalføring og anna registrering: «Eit offentleg organ skal ha ein eller fleire journalar for registrering av dokument i dei sakene organet opprettar. I journalen skal ein registrere alle inngående og utgående dokument som etter offentleglova § 4 må reknast som saksdokument for organet, dersom dei er gjenstand for saksbehandling og har verdi som dokumentasjon.»

⁷ Etter forvaltningsloven § 33 skal parten normalt motta kopi av underinstansens uttalelse i en sak. Ligningsloven har ingen tilsvarende bestemmelse, men etter retningslinjer fra Skattedirektorater skal skattekontorets utkast til vedtak for skatteklagenemnda automatisk sendes skattyter der skattekontoret foreslår at klagen ikke fullt ut tas til følge. Se SKD 11/11 avsnitt 4.3.2.

Rt. 2013–917 Arcade Drilling, der Høyesterett la til grunn at unntaket omfattet samtlige ligningsmyndigheter, både skattekontorene som ligger i første instans og sentrale ligningsmyndigheter som Skattedirektoratet.

I tillegg kan unntas fra innsyn dokumenter som er utarbeidet av «*valgt, oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakskyndig*». I Rt. 2013–917 la Høyesterett til grunn at korrespondanse mellom Skattedirektoratet og en ansatt i Finansdepartementet kunne unntas fra innsyn, uavhengig av om vedkommende var «*valgt, oppnevnt eller engasjert*» av Skattedirektoratet. Begrunnelsen var konsistens i regelverket, og at det ikke gjaldt tilsvarende krav i forvaltningsloven når et underordnet organ ønsket å innhente fortrolige råd basert på spesialistkompetanse i det relevante departementet.

I Finansdepartementets høringsutkast til ny skatteforvaltningslov er det lagt opp til et unntak for innsyn i dokumenter utarbeidet for saksforberedelsen av «*organet selv, over-, under- eller sideordnet organ eller av oppnevnt eller engasjert rådgiver eller sakskyndig*». Formuleringen her antas å dekke omtrent samme krets som nå, dvs. hele skatteetaten, og slik at skatteetatens konsultasjoner med departementet også er unntatt partsinnsyn.

Dokumentoversendelser til utenforliggende etater

Derimot omfattes klart nok ikke dokumentoversendelser til utenforliggende etater, så som NAV, politi og påtalemyndighet. Samarbeidet mellom disse er hjemlet i Samarbeidsavtale inngått 15. august 2005 mellom politi/påtalemyndighet og skatteetaten, sist revidert 24. mars 2010 da også NAV ble med, og instruks av 24. mars 2010 utstedt av de samme etater. Etter instruksen⁸ skal det inngås gjensidig avtale når det avgis ressurser mellom etatene, men i praksis slurves det ofte med dette.⁹ Det er imidlertid ikke krav om at avtalen skal være skriftlig, jf. LB-2012–185 529 Transocean, der lagmannsretten uttalte følgende:

«Etter lagmannsrettens syn vil det avgjørende være om de aktuelle ansatte i skat-



ETTERFORSKNINGSTEAM: Når skattekontorets ansatte er avgitt til et etterforskningsteam, anses de å inngå i påtalemyndigheten.

teetaten etter enighet mellom skatteetaten og politi/påtalemyndighet reelt har inngått i etterforskningsteamet og vært undergitt instruksjon fra etterforskningsleder/påtaleansvarlig.»

Når skattekontorets ansatte er avgitt til et etterforskningsteam, anses de å inngå i påtalemyndigheten. En oversendelse av dokumenter fra påtalemyndigheten til ligningsmyndighetene for ligningsmessig behandling omfattes ikke av unntaket i ligningsloven § 3–4 nr. 2 c. Derimot kan én og samme tjenestemann ha ulike roller. En ansatt i skatteetaten som er avgitt til et etterforskningsteam, kan anses tilknyttet både påtalemyndigheten og skattekontoret. Redegjørelser som inngår i begge arbeid kan etter omstendighetene omfattes av unntaket, jf. Rt. 2013–917. Dermed kan ett og samme dokument behandles som «internt» i helt ulike etater.

Utsatt innsyn: skattekontoret kan holde tilbake dokumenter i påvente av avgjørelse eller svar

At skattekontoret kan utsette innsyn følger direkte av lovtekst. Forarbeidenes begrunnelse er at «den lettere adgang til sakens dokumenter som følger av §3–4 bør være forbeholdt de skattytere som gjør sitt for å oppfylle vilkårene for å få saken overprøvd ved klage.» Dette synspunktet er nå langt på vei forlatt.

Det må forutsettes en saklig sammenheng mellom de dokumentene som holdes tilbake og ubesvarte spørsmål. Opplysninger som ikke pliktes gitt, kan ikke begrunne tilbakehold. Eksempelvis kan ikke tilbakehold benyttes som middel for å få innsyn i advokatkorrespondanse eller opplysninger om tredjemanns forhold, allmenne opplysninger om markedspriser o.l.

I Finansdepartementets høringsutkast til ny skatteforvaltningslov foreslås regelen erstattet av en generell hjemmel for å holde tilbake et dokument av hensyn til skattemyndighetenes kontrollarbeid. Om dette uttales det i høringsnotatet:

«Etter departementets syn er det prinsipielt lite heldig at bortfall av en prosessuell rett brukes som sanksjon, og inngrep i innsynsretten anses ikke som et egnet virkemiddel ved skattepliktiges manglende oppfyllelse av sine plikter.»¹⁰

Med såpass sterke signaler fra departementet kan det antas at bruken av denne unntakshjemmelen vil være sterkt begrenset også før ny lov vedtas.

Korrespondanse med utenlandske skattemyndigheter

Etter flere skatteavtaler og konvensjoner har skattemyndighetene anledning til å anmode om opplysninger fra andre lands myndigheter. Kompetent myndighet for slike anmodninger er Sentralskattekontoret for Utenlandssaker (SFU).

Ligningsloven har ingen særregler som regulerer spørsmålet om innsyn i korrespondansen med andre lands ligningsmyndigheter. SFU har i en enkeltsak avvist å behandle spørsmål om innsyn, med henvisning til at dette spørsmålet avgjøres av det skattekontor som behandler det underliggende skattespørsmålet.

Ettersom formålet med korrespondansen er å innhente opplysninger av betydning for ligningen, vil resultatet av slik korrespondanse typisk være opplysninger som det skal gis innsyn i etter hovedregelen i ligningsloven § 3–4. Slik korrespondanse

⁸ Instruks om operativt samarbeid mellom politi/påtalemyndighet, Skatteetaten og NAV av 24. mars 2010, punkt 2.4. «Så snart etterforskning er besluttet igangsatt, skal det tas stilling til om bistand fra Skatteetaten/NAV er ønskelig. Dersom slik bistand gis, inngås gjensidig avtale om organisering, ressursbruk og fremdrift.»

⁹ Jf. bl.a. Rt. 2010-513 BGL og Rt. 2013-917 Arcade Drilling, som begge var store saker uten skriftlig avtale om avgivelse av ressurser.

¹⁰ Høringsnotat 21.11.2014 avsnitt 11.6.2 side 75.

ble fremlagt i bl.a. Arcade Drilling-saken og i en parallell Transocean-sak.

Opplysninger gitt av andre skattytere

Dokumenter som er innhentet fra annen skattyter for ligningen av denne skattyteren, er omfattet av skattekontorets taushetsplikt etter ligningsloven § 3–13. Taushetsplikten etter ligningsloven § 3–13 har en rekke unntak som tillater utlevering av skattyters opplysninger bl.a. til offentlig myndighet til bruk i arbeid med skatt, avgifter, toll mv. Derfor er det ikke helt upraktisk at et skattekontor kan ønske å benytte opplysninger gitt av en skattyter ved ligningen av en annen skattyter. Eksempelvis kan faktiske opplysninger gitt av et aksjeselskap være relevante for ligningen av aksjonæren – også utenfor situasjonen der aksjeselskapet avgir kontroll-opplysninger.

Innsyn med taushetspålegg

Faktiske opplysninger gitt av en skattyter kan være relevante ved ligningen av nære slektninger. Dette var situasjonen i en sak behandlet i Eidsivating lagmannsrett i LE-1991–261, som gjaldt skjønnsligning. Spørsmålet var hvordan tippegevinster var fordelt mellom far og sønn, og hvilken betydning dette hadde for en forbruksanalyse. Lagmannsretten la der til grunn at spørsmålet om innsyn i opplysninger fra farens ligning ble regulert av ligningsloven § 3–4, og ikke av ligningsloven § 3–13. Når opplysningene var benyttet ved ligningen av sønnen, hadde han krav på innsyn i disse opplysningene. Til gjengjeld ble

han da pålagt taushetsplikt etter ligningsloven § 3–13.

Denne løsningen ble etter hvert lagt til grunn i praksis. Lignings-ABC omtalte spørsmålet som følger:

«En skattyter kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattyters forhold. Unntak gjelder hvis den andre skattyterens forhold har direkte betydning for skattyterens ligning, se Sivilombudsmannen i UTV. 2000/1484 og FIN 23. januar 1986 i Utv. 1986/52. I slike tilfeller må den som får opplysningene gjøres oppmerksom på at opplysningene er taushetsbelagte, jf lignl § 3–13 nr. 4.»¹¹

Høyesterett tillot hemmelig sammenligningsgrunnlag

I Rt. 2015–353 Total E&P Norge kom imidlertid Høyesterett til motsatt løsning. Spørsmålet var om en skattyter, ved Oljeskattekontorets fastsettelse av armlengdepris i forbindelse med konserninternt salg av våtgass, hadde rett til innsyn i taushetsbelagte opplysninger fremlagt av tredjeparter, eventuelt om Oljeskattekontoret kunne bygge på dette materialet uten at skattyteren får innsyn. Høyesterett kom til at unntakene fra innsynsrett i ligningsloven § 3–4 nr. 2 ikke var anvendelige. Høyesterett viste også til at det allerede i forarbeidene til ligningsloven var forutsatt at retten til partsinnsyn også omfatter

¹¹ Lignings-ABC2014/2015 stikkord Innsynsrett – egne forhold avsnitt 3.3.

dokumenter underlagt taushetsplikt, men da slik at den som mottar opplysningene får taushetsplikt om dem. Likevel ble konklusjonen at skattyter ikke fikk innsyn i opplysninger, med følgende begrunnelse:

«Noe mer enn et utgangspunkt kan dette imidlertid ikke være. I foreliggende sak er situasjonen at den som krever innsyn inngår i den krets som taushetsplikten skal beskytte mot. Partsinnsyn under taushetsplikt vil dermed ikke kunne ivareta pliktens formål; nemlig å gi beskyttelse mot den som vil kunne gjøre bruk av opplysningene i næringsøyemed.»

Bruk av hemmelig sammenligningsgrunnlag er et omdiskutert tema innen skatteretten internasjonalt. Spørsmålet ble behandlet i Prop 126 LS (2009–2010) s. 31, der departementet uttalte at:

«... retningslinjene til OECD om internprising, (...) ikkje stenger for bruken av informasjon som skattyteren ikkje kjenner til, men som oppmodar til varsemd med korleis den brukast sånn at skattyteran får eit rimeleg høve til å forsvare seg og trygje rettsleg kontroll ved domstolane.»

Høyesterett synes å ha lagt vekt på at domstolene har adgang til å etterprøve den fremgangsmåten som var benyttet.

Forslag til ny skatteforvaltningslov

Løsningen som er foreslått av Finansdepartementets forslag til ny skatteforvaltningslov, gir en noe annerledes tilnærming til

DnR har valgt Quality Broker AS som en av sine leverandører på forsikringsmeglertjenester.

Vi er eksperter på rådgivning/kjøp av forsikringer for næringslivet.

Bruk oss du også!



QUALITY BROKER
www.quality-broker.no

spørsmålet. Den foreslåtte lovteksten gir unntak som følger:

«§ 5–5 Innsyn i saksdokumenter

(5) Den som ber om innsyn har ikke rett til å gjøre seg kjent med opplysninger som angår andres tekniske innretninger, produksjonsmetoder, forretningsmessige analyser og beregninger og forretningshemmeligheter ellers, når opplysningene er av en slik art at andre kan utnytte dem i sin egen næringsvirksomhet.»¹²

Ved dette legges det opp til en vurdering av om opplysningene er av slik art at det av konkurransemessige grunner foreligger et legitimt behov for hemmelighold. Endringen er imidlertid bare foreslått å få virkning for innsynsretten etter ligningsloven. Som det fremgår nedenfor, kan tvistelovens regler om bevisfremleggelse gi et annet resultat.

Faktumfremstillinger vs. rettslige vurderinger

Ligningsloven § 3–4 skiller ikke mellom dokumenter som utgjør bevis og dokumenter som i hovedsak inneholder rettslige vurderinger. Oftest vil dokumenter inneholde innslag av både faktum og jus. Dersom det først skal gis innsyn i deler av et dokument, bør normalen være at hele dokumentet fremlegges, såfremt det ikke bryter med lovbestemt taushetsplikt.

Også rettslige momenter og vurderinger kan være relevante bevis. I skattesaker kan ligningspraksis være en tung rettskilde, som er tilgjengelig for skattemyndighetene. Lignings-ABC publiserer notater om ligningspraksis, og kan derfor være en god kilde for en skattyter som vil vite mer om ligningspraksis. Det er imidlertid mange temaer som ikke omhandles der.

Det finnes mange eksempler på at skattekontorets interne kartlegging av praksis og rettslige vurderinger fremlegges og inngår i bevisvurderingen i sivile saker, blant annet skattesaken for Hafslund Nett (Rt. 2008–343) og arveavgiftssaken i Reitan Handel (Rt. 2008–1510).

Også i straffesaker har skattekontorets skattefaglige vurderinger – både de offisielle og de mer uformelle – blitt fremlagt og tatt hensyn til. Dette var et hovedtema i Rt. 2008–158 Transocean, der Staten ved påtalemyndigheten hevdet og fikk medhold

i at ligningsmyndighetenes skattefaglige bedømmelse var relevant for straffesaken.

Slike interne vurderinger kan også kaste lys over spørsmålet om hvor klare reglene er. Dette kan ha betydning for opplysningsplikten og for bedømmelsen av skyld ved unnlatte opplysninger. Det er overraskende og kritikkverdig at skattemyndighetene i enkeltsaker har lagt stor vekt på å nekte innsyn i saker som omhandler tilleggsskatt eller straff, der Staten bør ha et objektivt utgangspunkt og der sentrale bevis og vurderinger bør fremlegges.

Advokaters taushetsplikt

På samme måte som skattyter kan nekte å legge frem advokatkorrespondanse, har skattekontoret anledning til å nekte fremlagt advokatbetenknings som er innhentet, jf. Rt. 2010–740. Spørsmålet her ble løst etter forvaltningsloven, men antas å gjelde tilsvarende for krav om innsyn etter ligningsloven idet advokaten betraktes som rådgiver etter ligningsloven § 3–4 nr. 2 bokstav c.

Dette forutsetter imidlertid at advokatkorrespondansen behandles fortrolig. I Rt. 2010–740 var det fattet et vedtak om eiendomsskatt som viste til advokatbetenknings, slik at betenknings kunne sies å være del av vedtakets begrunnelse. Dette kunne isolert sett tilsi at det var grunnlag for et innsynskrav. Vedtaket ble imidlertid endret kort tid etter, og i det nye vedtaket var det gitt en selvstendig begrunnelse uten henvisning til advokatbetenknings. Ettersom det var det nye vedtaket som var til prøving, var ikke lenger henvisningen grunnlag for et krav om innsyn.

Oversendelse av en advokatbetenknings fra skattekontoret til en annen etat kan innebære at advokatkorrespondansen ikke lenger er å anse som en «betroelse». Det ble konklusjonen i LB-2012–185 529 Transocean, som formelt gjaldt dokumentinnsyn etter straffeprosessloven. Når et dokument først er oversendt til Økokrim fra Regjeringsadvokaten, som har oppdrag for Staten ved Skatteetaten, er det ikke hjemmel for å gjøre unntak fra innsynsretten etter straffeprosessloven § 264.

Behandling av innsynskrav etter ligningsloven § 3–4

Fremsettelse av innsynsbegjæring

Krav om innsyn kan fremsettes på ethvert tidspunkt, og det kan gjentas.

Skattyter vil normalt ikke vite hvilke saksdokumenter som foreligger, og vil derfor vanskelig kunne konkretisere et innsynskrav til å gjelde spesifikke dokumenter. Et innsynskrav etter ligningsloven § 3–4 må derfor som utgangspunkt kunne omfatte samtlige dokumenter som er journalført i saken og/eller som skattekontoret har i sin besittelse og som saklig sett gjelder saken. Det kan være hensiktsmessig å be om en utskrift av dokumentjournalen fra det saksbehandlingssystemet som benyttes, og benytte dette som et utgangspunkt for nærmere vurderinger.

Det første spørsmålet som bør stilles er: hvilke saksdokumenter finnes? Enkelte ligningskontorer har i større vedtak laget egne dokumentlister som inntas avslutningsvis i selve vedtaket. Ligningsmyndighetene har benyttet ulike saksbehandlingssystemer (Elark, E-phorte mfl.) som skal oppfylle kravene til journalføring og arkivering. En praktisk tilnærming kan være å be om utskrift av dokumentoversikt i saksjournalen, og i tillegg be om opplysninger om det foreligger ytterligere dokumenter og/eller korrespondanse knyttet til saken.

Det neste spørsmålet kan så være: hvilke saksdokumenter har skattyter ikke selv? Korrespondansen mellom skattyter og ligningskontoret skal skattyter selv normalt ha kopi av. Det er øvrige dokumenter som normalt vil være av interesse for en innsynsbegjæring.

Først når disse enkle fakta er kartlagt, er det mulig å utforme en begrunnet oppfatning om det er grunnlag for å kreve ytterligere innsyn. Vurderingen kan og må være konkret og knyttet til enkelt dokumenter eller relevante grupper av likeartede dokumenter.

Behandling av innsynsbegjæring

Skattedirektoratet har i melding 11/2011 gitt retningslinjer for behandling av krav om partsinnsyn, som gir klare signaler om hurtig behandling uten ugrunnet opphold (1–3 dager). Det gis generelle retningslinjer om at foreløpig svar med angivelse av forventet behandlingstid bør gis innen tre uker. I de mer kompliserte sakene med større dokumentmengder kan det være behov for lengre tid til saksbehandling, men da uansett ikke lenger enn det som er nødvendig for å få et materielt riktig resultat på innsynsspørsmålet.

Klage på innsynsnektelse

Ligningsloven § 3–4 nr. 4 lyder som følger:

¹² Høringsnotat 21.11.2014 side 365.

Kurs 2015

skatt - avgift - regnskap - økonomi

Hvorfor velge kurs fra Skattebetalerforeningen?

Daglig svarer vi på skatte- og avgiftsspørsmål fra Skattebetalerforeningens medlemmer. Vi vet dermed godt hva norske skattebetalere er opptatt av, hvor de støter på praktiske problemer og vi trenger ikke å konstruere problemstillinger - vi kan bruke problemstillinger vi vet er reelle.

Kurs	Dato	Sted	Kurslokale
Skattebetalerforeningens Fagdager	23. - 24. sept.	Oslo	Høyres Hus
Årsoppgjøret	30.sept	Oslo	Thon Hotel Bristol
Jus for bedriftsledere	06.okt	Oslo	Thon Hotel Bristol
Oppdatering merverdiavgift	14.okt	Oslo	Thon Hotel Bristol
Oppdatering merverdiavgift	20.okt	Stavanger	Clarion Hotel
Oppdatering merverdiavgift	21.okt	Bergen	Radisson Blu Hotel Norge
Oppdatering merverdiavgift	22. okt	Ålesund	Scandic Parken Hotel
Regnskapsførerdagene	28. - 29. okt	Oslo	Thon Hotel Bristol
Skatt og moms på fast eiendom	04.nov	Oslo	Thon Hotel Bristol
Ny god regnskapsføringsskikk 2015	05.nov	Oslo	Thon Hotel Bristol
Lønn - utvalgte problemstillinger	11.nov	Oslo	Thon Hotel Bristol
Arv og skifte	12.nov	Oslo	Thon Hotel Bristol
Storbykurs - Estoril	14. 18. sept	Estoril	Hotel Palácio Estoril
Årets sydenkurs 2015	13.-20. nov	Gran Canaria	Gloria Palace Royal
Førjuls kurs i Berlin	26.-27.nov	Berlin	Hilton Berlin Mohrenstrasse

Ingen datoer som passet?

Skattebetalerforeningen kan nå tilby nettkurs for deg som gjerne vil ha fleksibilitet og valgfrihet - og oppdateringstimer.

Vi gir deg valget mellom flere ulike kurs, som alle gir deg nødvendig påfyll av kompetanse. Kursene kan tas på farten, på et hotellrom eller hjemme hos deg selv.

Tempoet bestemmer du selv. Du kan ta kurset når du vil. Pause når du vil. Valget er ditt.

Les mer og bestill på skatt.no

Bestill kurs på skatt.no eller post@skatt.no



«4. Skattekontorets avslag på krav etter nr. 1 kan påklages til Skattedirektoratet når avslaget er begrunnet i nr. 2 c og e eller kravet ble satt fram under forberedelse av en sak for skatteklagenemnda eller Riksskattenemnda. Avslag som nevnt i første punktum gitt av Oljeskattekontoret kan påklages til Skattedirektoratet etter de samme vilkår. Klage leveres innen tre uker til skattekontoret eller for saker som nevnt i annet punktum, til Oljeskattekontoret.»

Vedtak om avslag på innsyn kan altså påklages når innsyn er nektet enten fordi det er snakk om interne dokumenter eller fordi innsyn er avslått av hensyn til skattekontorets kontrollarbeid. Når klagen fremmes under forberedelse av en sak for skatteklagenemnda synes klagerett å gjelde uansett avslagsgrunn.¹³ Klagefristen er på tre uker. Normalt er det Skattedirektoratet som er klageinstans.

Det kan oppstå noen særlige spørsmål om klagebehandling gitt at også korrespondanse mellom skattekontoret og Skattedirektoratet kan være del av innsynsbejæringen. For å skape tillit til klagebehandlingen bør klagen på innsynsnektelse behandles av en person i Skattedirektoratet som ikke deltar i den korrespondansen som innsynsbejæringen gjelder.

Ved klagebehandlingen kan og bør Skattedirektoratet prøve både faktum, subsumsjon (om faktum passer på riktig fortolket regel) og saksbehandling. Klageinstansen kan også vurdere om det foreligger tilstrekkelig tungtveiende grunner til å nekte innsyn og gi innsyn selv om det foreligger hjemmel for å nekte innsyn.

Ved vurderingen kan og bør det tas hensyn til hvilke rettigheter skattyter vil ha ved en etterfølgende rettslig prøving av ligningsvedtaket. Dersom saksdokumentene inneholder bevis som uansett vil kunne kreves fremlagt ved rettslig prøving, bør disse også fremlegges under den administrative behandlingen. Dersom viktige bevis ikke kan kreves fremlagt annet enn ved rettslig prøving av vedtakene, vil skattyter ha et ufullstendig grunnlag for å vurdere om han skal ta ut søksmål eller ei.

Rettslig prøving av innsynsnektelse

Et vedtak om å nekte innsyn kan prøves rettslig. Ved domstolenes etterfølgende prøving kan både faktum, subsumsjon og saksbehandling prøves. Domstolene kan ikke prøve spørsmålet om innsyn burde vært gitt i en situasjon der det er rettslig grunnlag for å holde tilbake dokumenter. Derimot kan domstolene oppheve en innsynsnektelse som ikke har en tilstrekkelig begrunnelse, formentlig også dersom vedtaket ikke har en tilstrekkelig begrunnelse for å nekte merinnsyn.

Ved prøvingen har retten til tider ønsket å se de dokumentene det nektes innsyn i, slik at retten selv kan ta stilling til om skattekontorets begrunnelse for å nekte innsyn er korrekt og dekkende. Dessverre er det en rekke eksempler på det motsatte. Til illustrasjon nevnes:

- I skattesaken om Dyvi Eiendom (Rt. 2012–1888) ble skattyter delvis nektet innsyn i et notat fra DNB. Notatet ble fremlagt i sladdet versjon, og de sladdede delene skulle angivelig ikke styrke skattyters sak. Skattyter fikk til slutt innsyn, og notatet utgjorde et sentralt bevis i den videre prøvingen.
- I skattesaken om Arcade Drilling AS (Utv. 2013–1050) hadde skattekontoret tilgang til Økokrims beslag av selskapets egne dokumenter, mens skattyter ble nektet innsyn i annet enn de dokumentene skattekontoret ville basere ligningen på. Sakens sentrale tema var spørsmål om hvor selskapets reelle ledelse på styrenivå ble utøvet, og skattekontoret hadde «sortert bort» et notat som underbygget at sentrale beslutninger ble behandlet i styremøte i Aberdeen.
- I skattesak om beskatning av salg av riggen Polar Pioneer ble det ilagt tilleggsatt, fordi skattyter ikke ga tilstrekkelige opplysninger. Først i den etterfølgende straffesaken fikk man tilgang til saksbehandlerens interne notater, som viste tydelig at han hadde fått tilstrekkelige opplysninger ved opprinnelig ligning. Dette bekreftet han også i sin forklaring i straffesaken.
- I skattesak om kildeskatt og tilleggsatt ilagt Transocean Inc. ble det opprinnelig nektet innsyn i interne notater om saken. I den parallelle straffesaken ble det etter hvert gitt innsyn i et notat fra saksbehandleren på skattekontoret til hans avdelingssjef. Her uttalte saksbehandleren blant annet at «Min oppfatning er at dette blir en vanskelig sak å

vinne frem med i retten» og at «en tradisjonell tilnærming til problemstillingen, basert på rettspraksis slik den foreligger, gjør meg i tvil om vi har en sak».

Eksemplene stammer fra flere ulike saker og flere ulike kontorer. De kan derfor ikke avfeies som feilskjær i enkeltsaker, men demonstrerer at skattekontorets fremstilling og begrunnelse ikke alltid er objektiv eller korrekt. Domstolene har derfor en viktig rolle i å kontrollere underliggende faktum i innsynssaker og sørge for at viktige bevis kommer frem.

Bevisfremleggelse etter tvisteloven

Ved domstolsprøving av et ligningsvedtak gjelder andre og til dels strengere krav om bevisfremleggelse enn det som kan utledes av ligningslovens innsynsregler. Tvisteloven skiller ikke mellom avsender og mottaker eller mellom dokumenter utarbeidet før, under eller etter ligningsvedtakene. Partene har etter tvisteloven en sannhets- og opplysningsplikt (tvl. § 21–4) og en allmenn forklarings- og bevisplikt (tvl. § 21–5). Avgjørende for fremleggelsesplikten etter tvl. § 21–5 er om de aktuelle dokumentene «kan utgjøre bevis i en rettsak». I tvl. § 21–7 er dette konkretisert til å gjelde «faktiske forhold som kan være av betydning for den avgjørelse som skal treffes».

Som det fremgår, blir vurderingstemaet et helt annet enn etter ligningsloven § 3–4.

Rammene for hva som kan utgjøre bevis, defineres av tvistegenstanden og partenes anførsler om faktum. Bevis er primært dokumenter som kan belyse det faktum som partene er uenige om. I skattesaker kan bl.a. dokumenter som er innhentet fra andre enn skattyter belyse det faktiske grunnlaget for ligningen, mens dokumenter utarbeidet av skattekontoret som ledd i saksforberedelsen primært kaster lys over saksbehandlingen.

Bevis for saksbehandlingsfeil

Dersom tvisten omfatter en anførsel om saksbehandlingsfeil, kan interne notater utgjøre svært viktige bevis.

Et eksempel på dette er inntatt i LB-2013–69 127–1 Boligutleie Holding II AS. Skattyter hadde anført at «det foreligger en saksbehandlingsfeil dersom det kan føres bevis for at ett eller flere av nemndsmedlemmene i forbindelse med klagebehandlingen ikke har lest sakens dokumenter». Lagmannsret-

¹³ Harboe m.fl. Ligningsloven Kommentartutgave 6. utgave s. 108. «Det er på det rene at det ikke er noe vilkår for klagerett (over avslaget på krav om dokumentinnsyn) at skattyteren allerede har påklaget ligningsavgjørelsen, se Prp. nr. 68. Ofte vil jo nettopp innsynet i dokumenter være avgjørende for hvorvidt skattyteren vil se seg tjent med å klage. Det synes ikke å være særlig grunn til å legge vekt på skattyterens motivasjon for ønsket om å få se dokumenter, ...)

ten la til grunn at dataloggen fra saksbehandlingssystemet ville vise om loggen hadde vært åpnet, og eventuelt også hvor lenge den var åpen. Dette var relevante opplysninger. Loggen ville også inneholde opplysninger ut over det som er relevant for bevisføringen, men dette kunne ikke i seg selv være til hinder for at beviset fremlegges så lenge tilleggsinformasjonen ikke strider mot et bevisforbud.

Et ytterligere eksempel finnes i Borgarting lagmannsretts kjennelse i sak 14–177 428ASD-BORG/01 Total E&P Norge AS. Med henvisning til Rt. 2014–1324 la lagmannsretten til grunn at interne notater som utelukkende kaster lys over rettsanvendelsen, ikke kan kreves fremlagt. Lagmannsretten viste videre til at interne notater ofte også gir opplysninger om saksbehandlingen, og at slike opplysninger ofte vil utgjøre bevis, særlig når den private parten har gjort gjeldende saksbehandlingsfeil. Konsekvensen blir at interne notater som er relevante for vurdering av saksbehandlingen, som praktisk hovedregel kan legges frem fullt ut med mindre regler om taushetsplikt er til hinder for det.

Begrensninger i fremleggelsesplikten

Etter tvisteloven § 21–7 andre ledd bokstav b kan retten nekte bevisførsel som ikke er egnet til å styrke avgjørelsesgrunnlaget nevneverdig. På samme vilkår kan skattekontoret nekte fremleggelse av bevis.

Krav om bevisfremleggelse etter tvisteloven kan fremmes i forbindelse med prosessvarsel før det er tatt ut stevning i en rettsak, jf. tvisteloven § 5–2. Etter tvisteloven § 5–3 har hver av partene plikt til å opplyse om viktige bevis som man ikke kan regne med at den annen part er kjent med.

Tilsvarende kan krav om bevisfremleggelse fremmes under saksforberedelsen til en rettsak. Etter at hovedforhandling er startet opp, kan ikke rettens avgjørelse om bevisfremleggelse påankes, jf. tvl. § 29–2 tredje ledd, Rt. 2013–221.

Ytterligere krav etter EMK

Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen (EMK) er inntatt i norsk lov med trinnhøyde over annen lovgivning. Det innebærer at bevis som skal fremlegges etter EMK, ikke kan holdes tilbake i medhold av unntakene i ligningsloven § 3–4.

EMK Artikkel 6 stiller krav om rettfærdig rettergang i bl.a. saker om straff. Tilleggsrett er materielt sett straff, og medfører at

reglene i EMK blir anvendelige.¹⁴ Den som er siktet, har etter EMK Artikkel 6 krav på tilstrekkelig tid og muligheter til å forberede sitt forsvar. Derfor har skattyter bl.a. krav på innsyn i opplysninger som kan ha betydning som bevis i saken om tilleggsrett.¹⁵

Rettigheter etter EMK inntrer fra det tidspunktet skattyter materielt sett er siktet («substantially affected»). Normalt vil dette være på tidspunktet da skattekontoret varsler at det vurderes ileggelse av tilleggsrett. Hensynet til skattekontorets kontrollarbeid kan imidlertid tilsi at et dokument holdes tilbake på et tidlig stadium i saken.¹⁶

Dokumentinnsyn i straffesak

I straffesaker skal tiltalte ha innsyn i «sakens dokumenter». Spørsmålet om innsyn i straffesaksdokumenter reguleres av straffeprosessloven, som også gir hjemmel for å begjære ytterligere etterforskning til avkreftelse av mistanke. Disse reglene er omfattende, og omtales ikke nærmere her.

Også i straffesaker finnes det hjemmel for å unnta interne dokumenter fra innsyn.¹⁷ Derimot er det ikke grunnlag for å unnta fra innsyn dokumenter fra korrespondanse med andre organer, så som skattemyndighetene.

Økokrim kan ikke påberope seg advokaters taushetsplikt¹⁸ som grunnlag for å nekte innsyn i betenkninger som er innhentet.

Ettersom straffesak normalt gir mer omfattende innsynsrett enn hva som kan påregnes etter ligningsloven, kan det være behov for nye runder med innsynsrett i forbindelse med en eventuell straffesak.

14 Jf. bl.a. Rt. 2000-996 Bøhler, Rt. 2002-497, Rt. 2002-509, Rt. 2002-557 og Rt. 2006-1409.

15 Jf. Rt. 2013-917 Arcade Drilling AS og Lignings-ABC, stikkord Innsynsrett – egne forhold, avsnitt 3.4.

16 Jf. Rt. 2010-513 BGL. I sammendraget heter det: EMK artikkel 6 gir ikke en ubetinget rett til dokumentinnsyn straks det er varslet om at tilleggsrett vurderes. Det ble ikke gitt rett til dokumentinnsyn fordi muligheten for bevisforspillelse systematisk sett fremsto som nærliggende. Ligningsmyndighetene hadde på forpliktende måte gitt tilsagn om at fullt dokumentinnsyn ville bli gitt forut for avgjørelsen av spørsmålet om tilleggsrett og retten til dokumentinnsyn etter EMK artikkel 6 var dermed ikke krenket.

17 Jf. LB 2012-185529: «Etter rettspraksis kan enkelte dokumenter og opplysninger etter en skjønsmessig vurdering unntas fra innsynsretten. Dette gjelder blant annet interne dokumenter, se for eksempel Rt. 1993-1077 og Rt. 1993-1121, som er fulgt opp i senere avgjørelser.»

18 Jf. Rt. 2012-1239. Korrespondanse mellom påtalemyndigheten og en utenlandsk advokat som var kontaktet for å gi en sakkyndig vurdering av utenlandsk rett, ble ansett som en del av «sakens dokumenter», jf. strpl. § 264 første ledd, slik at de tiltalte fikk innsyn i denne korrespondansen. Strpl. § 119 forhindrer ikke innsyn i et tilfelle som dette.

Noen oppsummerende tanker

Som utgangspunkt er både Skattedirektoratets retningslinjer og foreslått lovtekst tydelige: det skal gis innsyn i saksdokumenter med mindre det foreligger særlige og tungtveiende grunner for å unnta fra innsyn. Det er praktiseringen som er problematisk. En rekke innsynssaker i den senere tid viser at det er god grunn til å kreve innsyn og at domstolene kan ha en viktig funksjon for å sikre at relevante bevis gjøres tilgjengelig for begge parter i en tvistesak.

Spørsmålet om dokumentinnsyn kan være spesielt utfordrende i de såkalte samarbeidssakene, der skattemyndigheter og politi/påtalemyndighet arbeider med parallelle og til dels identiske spørsmål. Det er åpenbart et sterkt behov for tydeligere retningslinjer, skriftlighet i samarbeidsavtaler og ryddighet i hvilke roller som utøves av ulike personer.¹⁹

Når en saksbehandler fatter ligningsvedtak og er part i skattesaken, bør det ikke samtidig tillates at han inngår i et etterforskningsteam. Man kan ikke med troverdighet ivareta rollene som fornærmede og samtidig være del av en formentlig objektiv etterforskning.²⁰

Rollekombinasjonen der samme person håndterer ligningen og inngår i et etterforskningsteam synes i praksis å åpne for «fri flyt» av «interne» dokumenter mellom politi og skattemyndigheter uten at skattyter får dokumentinnsyn. Skatteetaten og politiet er helt separate myndigheter, og dialog dem imellom bør ikke behandles som «intern».

Innsyn og åpenhet gir samlet det beste utgangspunkt for å sikre rett skatt til rett tid.

Artikkelforfatteren er medlem av Advokatenforeningens skattelovutvalg og Advokatforeningens rettsikkerhetsutvalg, har bistått skattyterne i flere av sakene som er referert og arbeider med flere løpende innsynsspørsmål som ikke er avgjort.

19 Slik også Borgarting lagmannsrett gjengitt i Rt. 2013-9: «Lagmannsretten finner grunn til å legge til at det, særlig når ansatte i skatteetaten ikke er samlokalisert med politiet under etterforskningen, er god grunn til å sikre klarhet i at de aktuelle ansatte reelt er tilsluttet etterforskningsteamet for hele eller deler av stillingen og underlagt instruksjon fra politi/påtalemyndighet. De skatteetatsansattes tilretteleggelse til etterforskningsteamet bør endygdig formidles til de siktede og/eller deres forsvarere for å unngå misforståelser.»

20 DN 26-3-2015 (www.dn.no/nyheter/politikk/Sammfunn/2015/03/26/2152/Kriminalitet/-grov-sammenblanding-av-roller) – Det skal være et strengt skille mellom påtalemakten og den øvrige statsforvaltningen. Rent konstitusjonelt er det bare Kongen i statsråd som kan instruere riksadvokaten og politiets jurister og etterforskere. Om man utraderev dette skillet, åpner det for ukontrollert myndighetsmisbruk, sier advokat Anders Brosveet.