

Det gjøres oppmerksom på at artikkelen ikke nødvendigvis gir uttrykk for skatteetatens offisielle syn.

Beviskrav i forbindelse med skattefastsettelsen

I en dom i Borgarting lagmannsrett avsagt 15.11.2016, Malerservice-saken, er det lagt til grunn et skjerpet beviskrav for de fakta som skattemyndighetene legger til grunn. Det kan reises spørsmål om den rettskildemessige forankringen av et slikt standpunkt.



Seniorskattejurist
Jim Krüger Olsen
Seksjon for kvalitet og samordning,
Skatt øst



Seniorskattejurist
Kjetil Neset
Seksjon for kvalitet og samordning,
Skatt øst

Det er de alminnelige sivilrettslige bevisreglene som gjelder når skattemyndighetene vurderer endring av skattefastsettelsen.

Hvilken grad av sannsynlighet som må foreligge for at et faktum skal legges til grunn, uttrykkes gjerne som et spørsmål om hvilke beviskrav som gjelder.

Hovedregelen er at det kreves sannsynlighetsovervekt for de fakta som skattemyndighetene legger til grunn. Ligningsloven § 8-1 ga uttrykk for dette, der den anviste at ligningsmyndighetene skal finne frem til det faktumet som er mest mulig riktig. Det fremgår av forarbeidene til ligningsloven § 8-1 at ligningsmyndighetene «må legge til grunn de faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige». (Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s. 100.)

Forløperen til ligningsloven § 8-1, sktl. § 83 nr. 1 og nr. 4, sa derimot at skattyter

hadde bevisbyrden for riktigheten av de postene som var innført i selvangivelsen. Dette ble altså endret ved ligningsloven, som innførte fri bevisvurdering.

Hovedbestemmelsen om skattemyndighetenes endringsadgang i den nye skatteforvaltningsloven fremgår av § 12-1. Første ledd første punktum slår fast at skattemyndighetene kan endre enhver skattefastsettelse når fastsettelsen er uriktig. Det fremgår av forarbeidene at de alminnelige sivilrettslige bevisreglene skal gjelde når skattemyndighetene vurderer om det er grunnlag for å endre skattefastsettelsen (prp. 38 L s. 257).

Sivilrettslig beviskrav i norsk rett Ingen generell lovregulering

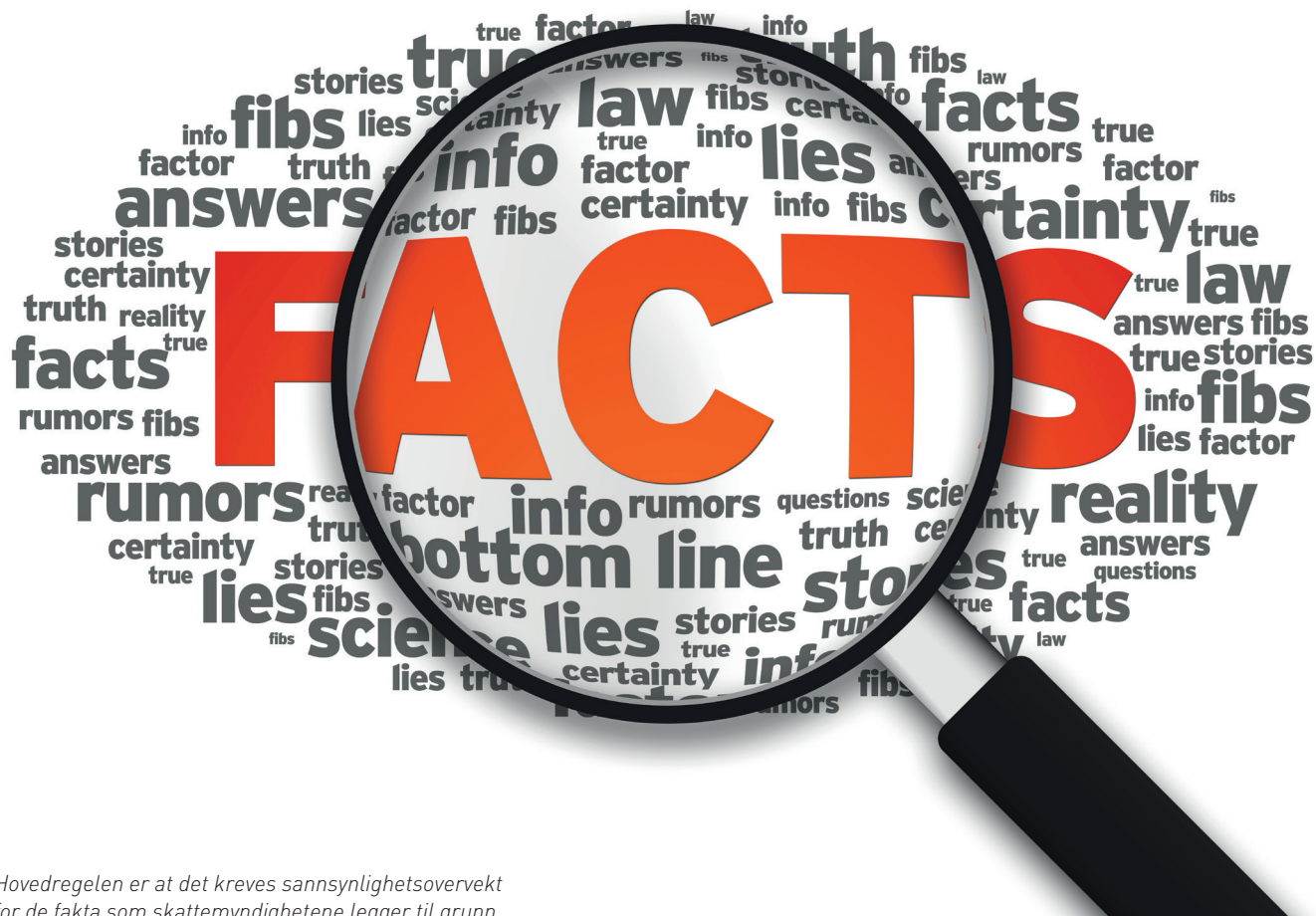
I norsk rett finnes det ingen generell lovregulering av beviskrav, men innholdet i det sivilrettslige beviskravet er utpenslet gjennom rettspraksis og teori. Av rettspraksis er Rt. 1992 s. 64 (P-pilledom II) den mest sentrale dommen på området. Dommen inneholder en bred drøftelse av bevisbedømmelsen vedrørende årsakssammenheng i en erstatningssak, og blir av flere teoretikere oppfattet som et generelt gjennombrudd for det som er hovedregelen i norsk sivilprosess i dag. I dommen blir regelen formulert slik av førstvoterende; «[...] dersom skaden kan være forårsaket av bare én av flere mulige – men hver for seg uavhengige – årsaksfaktorer, må p-pillen være mer sannsynlig som årsak

til trombosen enn de øvrige alternativer samlet.» Regelen som det her gis uttrykk for, kalles gjerne overvektsprinsippet.

I tvistelovens forarbeider ble det drøftet om det skulle angis retningslinjer for beviskrav, men det ble konkludert med at dette ikke ville være hensiktsmessig av hensyn til alle de ulike grunnene som kan anføres enten for eller mot et skjerpet beviskrav. Det ble vist til at hovedregelen er alminnelig sannsynlighetsovervekt, men at både de materielle reglene som skal anvendes og generelle prinsipper for bevisbedømmelse i den enkelte sak, kan gi anvisning på noe annet. Uttalelsen i Rt. 2008 s. 1409 illustrerer dette synspunktet på en god måte. I avsnitt 41 uttalte førstvoterende: «Det at man i sivile saker legger til grunn det faktum som er mest sannsynlig, danner bare et utgangspunkt, og dette prinsippet kan ikke strekkes lenger enn begrunnelsen rekker.» Underforstått sier førstvoterende at dersom det foreligger tilstrekkelig tungtveiende hensyn, vil beviskravet kunne skjerpes.

Lovfestede skjerpede beviskrav

Det finnes enkelte lovfestede og ulovfestede unntak fra overvektsprinsippet på sivilrettens område. Formuleringene for et skjerpet beviskrav varierer noe, men beviskravet uttrykkes ofte som et krav om «klar», «sterk» eller «kvalifisert» sannsynlighetsovervekt. Det rettslige grunnlaget for strengere beviskrav kan følge av enten lovfestede regler eller rettspraksis. Ett



Hovedregelen er at det kreves sannsynlighetsovervekt for de fakta som skattemyndighetene legger til grunn.

eksempel på et lovfestet unntak fra overvektsprinsippet er militærnekerloven § 1 første ledd som regulerer vilkårene for fritak fra militærtjeneste av overbevisningsgrunner. Her er beviskravet tilsvarende det som gjelder i straffesaker. Et annet eksempel er voldsoffererstatningsloven § 3 fjerde ledd, som stiller krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Av bestemmelsen følger det at «[v]oldsoffererstatning tilkjennes bare når det foreligger klar sannsynlighetsovervekt for at skadelidte har vært utsatt for en handling som nevnt i § 1.»

Rettsavgjørelser med skjerpet beviskrav

I flere rettsavgjørelser er det lagt til grunn at beviskravet etter omstendighetene må skjerpes hvis det er tale om et sterkt belastende faktum. Som eksempler på belastende faktiske omstendigheter i flg. rettspraksis kan nevnes forsettlig fremkallelse av forsikringstilfeller (Rt. 1985–211), der vilkårene for oppreisningserstatning for alvorligere straffbare handlinger er oppfylt (Rt. 1996–864), og der bilfører i sak om forsikringsutbetaling på grunn av trafikkuhell har promillekjørt slik at hans krav kan falle bort eller nedsettes (Rt. 1990–688).

Fellesnevneren for de ovennevnte sakene er en form for sanksjon mot den som rammes av den belastende omstendigheten.

Mothensyn mot et skjerpet beviskrav kan også gjøre seg gjeldende. Hvis den personen som blir rammet av den belastende omstendigheten, er den som hatt best mulighet og oppfordring til å sikre beviset, vil det kunne føre til at beviskravet ikke blir skjerpet.

Effektivitetshensyn kan også tilsi at beviskravet ikke blir skjerpet, se f.eks. Rt. 2010–224.

Lagmannsrettens vurdering av beviskravene i Malerservice-saken

Lagmannsretten kom til at det gjaldt et skjerpet beviskrav ved skattefastsettelsen, slik at det krevdes en klar sannsynlighetsovervekt for det «faktum som ligningsmyndighetene påberoper seg som grunnlag for å endre ligningen.»

Lagmannsretten viste som et ledd i sin begrunnelse til Rt. 2007 s. 1217, som gjaldt inndragning av fangst etter salt-

vannsfiskekloven. Flertallet i HR på tre dommere uttalte: «Siden vedtaket bygger på at A har begått en straffbar handling, og vedtaket ikke bare har følbare økonomiske følger for ham, men også vil kunne få konsekvenser for den tillit han har behov for i sin næringsutøvelse, mener jeg at det – ut fra alminnelige norske prinsipper for fri bevisbedømmelse – også for denne sanksjonen må stilles krav om klar sannsynlighetsovervekt for at den handling som danner grunnlag for sanksjonen er begått, jf. Ot.prp. nr. 70 (2003–2004), side 33–34 og Rt-1999–14.»

Det vises til at ligningsmyndighetenes underliggende anførsel i Malerservice-saken er at Malerservice har vært instrumental i et straffbart skatte- og avgiftskomplott som har vart over flere år, og at daglig leder er tiltalt for alvorlige straffbare forhold knyttet til det samme sakskomplekset. Retten mener derfor at kravene til sannsynlighetsovervekt må skjerpes.

Lagmannsrettens rettskildebruk Buktede kilder

Retten viser til Rt-2007–1217, som gjelder inndragning etter saltvannsfiskekloven.

Det kan reises spørsmål om hvor relevant den er i forhold til fastsettelse av skatt.

HR uttaler at det for «denne sanksjonen» må stilles krav om klar sannsynlighetsovervekt. Forløperen til Rt-2007–1217, Rt-1999–14, som også gjaldt inndragning etter saltvannsfisikeloven, la også til grunn et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt. Det ble lagt vekt på at «vi står overfor en reaksjonsform som utvilsomt har store likhetspunkter med det straffeprosessuelle inndragningsinstituttet».

Det er verdt å merke seg at dommene omhandler reaksjonsformer som har karakter av sanksjoner, og at det dreide seg om inngrep overfor en fysisk person.

I Malerservice-saken var det tale om fastsettelse av skatt på en juridisk person. Skatt er ingen sanksjon, og hvorvidt et faktum kan være belastende for en juridisk person i denne sammenhengen, er et åpent spørsmål. Det må derfor konstateres at henvisningen til Rt-2007–1217 er lite treffende.

Til forskjell fra det å ilegge en sanksjon vil det ofte ikke være grunnlag for å karakterisere et privatrettslig forhold, som skal legges til grunn for fastsetting av skatt og avgift, som mer stigmatiserende enn de alternative karakteristikkene. Det er videre

grunn til å minnes at ulike parter kan ha ulik interesse i hvordan ett og samme rettsforhold skal klassifiseres. Dette kan illustreres av et tilfelle hvor Ola Normann har ført vederlaget fra Aksjeselskapet som arbeidsinntekt i sin skattemelding (tidligere selvangivelse), mens Aksjeselskapet på sin side har kostnadsført utbetalingen til Ola Normann som kjøp fra selvstendig næringsdrivende. Et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt – for å unngå stigmatisering av de to partene, synes å måtte føre til at ett og samme rettsforhold må kunne bli karakterisert ulikt ved skatte- og avgiftsbehandling av Ola Normann og Aksjeselskapet. Høyesteretts bemerkninger knyttet til lovtolkning i skatte- og avgiftsaker antas i utgangspunktet relevant også for beviskrav om faktum som skal legges til grunn for fastsettingen av skatt og avgift. Avgiftspliktige anførte for retten at eventuell tolkningstilvill måtte lede til avgiftsfritak. Førstvoterende avviste dette, Rt. 2014 side 1281, avsnitt (48):

«Det gjelder imidlertid ikke et slikt eget rettskildemessig tolkningsprinsipp innen skatte- og avgiftsretten. Legalitetsprinsippet får anvendelse generelt der staten gjør inngrep overfor den enkelte, og krever hjemmel i lov, jf. Grunnloven § 113. Det innebærer at lovens ordlyd står sentralt ved tolkningen. Men tolkningstilvill må løses ut fra hva som er best i samsvar med en

avveining av samtlige rettskildedefaktorer og som sikrer tilstrekkelig klarhet og forutsigbarhet for borgerne. Et prinsipp om at tolkningstilvill i en sak skal løses i borgernes favør, vil lett kunne slå ut motsatt for andre avgiftspliktige i andre sammenhenger, og er neppe egnet som noen god rettesnor. Jeg viser til drøftelsen i Zimmers Lærebok i skatterett 7. utgave fra 2014 hvor han på side 49 konkluderer slik:

«Det gjelder ikke noe prinsipp i norsk skatterett om at skattelover i tvilstilfelle skal tolkes i skattyters favør.»

I avsnitt 49 slutter førstvoterende i den enstemmige dommen seg til Zimmers konklusjon.

Til lagmannsrettens forsvar (..) kan det for øvrig bemerkes at heller ingen annen rettspraksis kan tas til inntekt for det synet som lagmannsretten forfekter. I de rettsavgjørelsene hvor det er lagt til grunn et skjerpet beviskrav, er det fysiske personer som rammes av et sterkt belastende faktum, og det er som regel tale om reaksjoner av pønål karakter, dvs. enkeltpersoner som må betale erstatning eller på annen måte fratas et økonomisk gode. Det må kunne konstateres at fastsettelse av korrekt skatt er noe helt annet enn inndragning av ulovlig fangst, og at innføring av skjerpet beviskrav ved skattefastsettelsen er en

I rettspraksis er det utpenslet regler om bevisavskjæring slik at skattyter i en prosess ikke skal kunne fremlegge nye bevis som han burde ha fremlagt tidligere.



nyskapning som ikke har støtte i rettspraksis.

Det kan ikke ses at andre rettskildedefaktorer skulle gi noen avgjørende støtte for lagmannsrettens standpunkt. I rettspraksis har bevissikringshensynet spilt en sentral rolle når det gjelder spørsmålet om det skal oppstilles et skjerpet beviskrav. På skatterettens område taler imidlertid dette hensynet mot innføringen av et skjerpet beviskrav. Skattyter har en utstrakt opplysnings- og dokumentasjonsplikt, og er også den som er nærmest faktum. Skattemyndighetene er som regel prisgitt det faktumet som er presentert av skattyter. Av denne grunn er det i rettspraksis utpenslet regler om bevisavskjæring slik at skattyter i en prosess ikke skal kunne fremlegge nye bevis som han burde ha fremlagt tidligere.

Ubrukte rettskilder

I dom referert i Rt-2001-187 (Media Bergen), foretok HR en avveining av de hensynene som gjør seg gjeldende på skatteforvaltningsområdet i forhold til bevisspørsmål. Det ble i saken gjort gjeldende at en anførsel om proforma fra statens side måtte føre til en streng bevisbyrde. Fra dommen hitsettes:

«Hvorvidt avtalen av 24. mars 1992 er reell eller proforma, er et bevisspørsmål, og svaret beror på en totalvurdering av bevisene i saken. For Høyesterett er spørsmålet om ligningen bygger på et riktig faktisk grunnlag.

Ligningsloven har ikke lovfestet noen bevisbyrderregel. Men det er i forarbeidene klart gitt uttrykk for at ligningsloven § 8-1 og § 8-2 skal forstås slik at det som hovedregel er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn. Ligningsmyndighetene «må legge til grunn det faktiske forhold som de etter en samlet vurdering anser som det sannsynlig riktige», jf. Ot.prp. nr. 29 (1978-1979) side 100.

Materialet for å fastsette det faktiske grunnlag for ligningen, skal primært fremskaffes av skattyter. Skattyter plikter å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og å gjøre ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppjøret som han er klar over, jf. ligningsloven § 4-1 nr. 1. Det følger av § 4-1 nr. 2 at den som leverer forenklet selvangivelse, skal varsle vedkommende myndighet om feil som han oppdager i ligningsutkastet. Finner ligningsmyndighetene grunn til å kreve nærmere opp-

lysninger om privatrettslige disposisjoner som kan få skattevirkninger, må partene være forberedt på å gi nærmere dokumentasjon. Ikke minst gjelder det hvor partene, som i denne saken, er nærstående, jf. Rt-1998-383, Vrybloed-dommen, side 193 på side 392 og Rt-2000-1739. For sømmelse av opplysningsplikten kan tillegges betydning ved bevisbedømmelsen.»

HR la altså bl.a. vekt på forarbeidene til ligningsloven og bevissikringshensynet.

HR har som nevnt også lagt vekt på effektivitetshensynet som et moment som kan tilsi at beviskravet ikke blir skjerpet, jf. Rt. 2010- 224 referert ovenfor: Lagmannsretten hadde i en sak om gyldigheten av et vedtak uttalt at det «både i rettspraksis og teori er lagt til grunn at det må stilles krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at retten i en sivil sak skal legge til grunn at det foreligger forhold som er sterkt klanderverdig eller infamerende for en part». Høyesterett var ikke enig i dette, og uttalte at et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt «ville undergrave disiplinær-systemet som sådant. Jeg tilføyer at et slikt beviskrav ikke har støtte i lovreglene om Disiplinærnemnden eller i forarbeidene til disse.... De alminnelige prinsipper som på ulovfestet grunnlag er utviklet innen sivilprosessen, har begrenset vekt i den særlige situasjon når det er tale om et disiplinærorgan som nettopp har som oppgave å klargjøre normen og påpeke brudd på denne, skal vurderes».

Saken i Rt. 2010-224 omhandlet sanksjoner, men den har overføringsverdi da den viser at vurderingen skal knyttes opp mot de hensynene som gjør seg gjeldende for håndhevingen av reglene på et rettsområde. Det er også verdt å merke seg at HR legger vekt på at et skjerpet beviskrav ikke har støtte i forarbeidene.

Verdt å merke seg er at lovgiver har blitt presentert rettsoppfatningen om at alminnelig sannsynlighetsovervekt er tilstrekkelig for å skattelegge, selv om det samme faktumet også legges til grunn for sanksjonene, se Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) Om lov om endringer i ligningsloven mv. (tilleggsskatt). Det sentrale poenget er at beviskravet skjerpes, men kun i relasjon til sanksjonen. Det legges altså opp til en tredeling av beviskravene. Fra Ot.prp. nr. 82 hitsettes:

«I et konkret tilfelle er det på grunn av konstatert oppgave- og/eller regnskapssvikt

hjemmel for skjønnslingning. Som følge av dokumentbevis som ligningsmyndighetene sitter på, er det dessuten bevist utover enhver rimelig tvil at faktisk unndratt overskudd er minst 50 000 kroner. Videre er det klar sannsynlighetsovervekt for at faktisk unndratt næringsoverskudd er minst 100 000 kroner på grunn av erfaringstall mv. i bransjen (uten motbevis som svekker betydningen av slike bransjetall mv. i den konkrete saken). Det foreligger også alminnelig sannsynlighetsovervekt for at unndratt overskudd er 150 000 kroner på grunn av konkrete omstendigheter og antakelser om de individuelle driftsforholdene. Det legges til grunn at det ikke foreligger unnskyldelige forhold, og at skattyteren har vært klar over faktum og opplysningsfeilene. Ligningsmyndighetene vil da ha bevisgrunnlag for skjønnslingning av 150 000 kroner i skattepliktig næringsinntekt, for ileggelse av 30 prosent tilleggsskatt på skatt av 100 000 kroner i næringsinntekt og for ileggelse av skjerpet tilleggsskatt på skatt av 50 000 kroner i næringsinntekt».

Oppsummering

Det er ikke rettskildemessig dekning for et standpunkt om skjerpet beviskrav når det gjelder skattefastsettelsen. Når lagmannsretten legger til grunn et skjerpet beviskrav i et obiter dictum (bemerkning), så gjøres dette med en mangelfull vurdering som ikke tar høyde for om det er en fysisk eller juridisk person som er tema. Dommen skiller ikke mellom en reaksjon som har karakter av å være en sanksjon, eller fastsetting av riktig skatt.

De særlige hensynene som ligger bak lovgivningen på skatteforvaltningsområdet, synes ikke å være tatt i betraktning, herunder at det er tale om masseforvaltning og hensynet til en effektiv saksbehandling. Et sentralt reelt hensyn innenfor bevis-teorien som bevissikringshensynet synes heller ikke vurdert.

I lys av at skattyter som regel har hånd om faktum, er det heller ikke logisk at jo mer profesjonell og alvorlig skatteunndragelsen er, jo større «bevistomt» rom som skapes, desto høyere beviskrav.