

# Bevissikring – skatteetatens nye boksehansker

Fra 1. juli gis skatteetaten anledning til å innhente bevis i skattesaker ved tvang. Bestemmelsen er forutsatt brukt ved alvorlig skattekriminalitet. Ved første øyekast kan bestemmelsen fremstå som anvendelig i mye større omfang.



Advokat  
Egil Stefan Eilertsen  
Partner i Advokatfirmaet Harboe



Advokat  
Einar Harboe  
Partner i Advokatfirmaet Harboe

## Bakgrunn

Innføringen av en egen bevissikringshjemmel for skatteetaten har sitt utspring i Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet.<sup>1</sup> Det fremgår av strategien at et karakteristisk trekk ved arbeidslivskriminalitet er «*innslaget av multikriminalitet*», dvs. overtredelser av en rekke lovpålagte plikter som skatte- og avgiftslovgivningen, regnskaps- og bokføringsregler, konkurstriminalitet, hvitvasking, valutasmugling, menneskehandel, trygdesvindler osv. En av strategiene for bekjempelse er bedre informasjonsutveksling mellom offentlige kontrolltater. Som ledd i dette ble det fremmet forslag om at skatteetaten skulle kunne foreta bevissikring.

Finansdepartementet utarbeidet et høringsnotat i 2018. Flere instanser hadde innvendinger mot utformingen av forslaget, men den endelige regelen er stort sett i samsvar med forslaget.

<sup>1</sup> Januar 2015, revidert 13. februar 2017.

## Hva er bevissikring?

Bevissikring innebærer at skatteetaten kan innhente opplysninger ved tvang. Bevissikring kan skje når det foreligger indikasjoner på opplysningssvikt hvor det er rimelig grunn til å anta at tilleggsskatt er anvendelig. Bevissikring skal bare benyttes når andre kontrollhjemler ikke strekker til, og bruken av bevissikring må ikke fremstå som uforholdsmessig i forhold til blant annet sakens art.

Det er tingretten som beslutter bevissikring på bakgrunn av begjæring fra skatteetaten. Det er skatteetaten selv som gjennomfører bevissikring, eventuelt med bistand fra politiet.

Opplysningene som kan innhentes via bevissikring, er de samme som den opplysningspliktige selv har plikt til å fremlegge. Det gjelder strengere regler for ivaretagelse av skattepliktiges rettssikkerhet, enn det som gjelder ved kontroll hvor den opplysningspliktige medvirker.

I det følgende skal vi gjennomgå vilkårene for bevissikring, og prosedyren for vedtakelse og gjennomføring. Skattedirektoratet vil utarbeide en retningslinje for gjennomføring av bevissikring, som vil bli publisert i den elektroniske utgaven av Skatteforvaltningshåndboken.

### Proseduren for rettens beslutning om bevissikring

Det er tingretten som skal treffe beslutning om bevissikring, etter begjæring fra skattemyndighetene. Det er således tingretten som skal prøve om vilkårene for bevissikring er til stede.

I tilfeller hvor det er fare for bevisforspillelse, vil beslutningen treffes uten at skattepliktige er varslet og får anledning til å uttale seg. Forarbeidene angir ingen krav til sannsynlighetsovervekt for bevisforspillelse, men beslutningen om ikke å forhåndsvarsle skattepliktige må tas på bakgrunn av faktiske omstendigheter, og ikke rene postulater eller en generell risiko for at bevis kan gå tapt.

Dertil kommer det faktum at anke over tingrettens beslutning om bevissikring ikke har oppsettende virkning. Skattepliktige må altså tåle gjennomføring av bevissikring før en eventuell

## Fokus på ny skatteforvaltningslov

I en artikkelserie vil vi sette søkelys på spørsmål knyttet til ny skatteforvaltningslov. Det vil omfatte regelendringer i forhold til tidligere lovgivning, eller at praktiseringen er endret som følge av lovendringen. Forfatterne er advokater i Advokatfirmaet Harboe & Co AS.

overprøving av om vilkårene for bevis-sikring er til stede.

Både det at bevisikringen kan besluttes uten kontradiksjon og at en anke ikke har oppsettende virkning, medfører at det hviler et ansvar på tingretten for å foreta en grundig og samvittighetsfull prøving av om vilkårene er til stede.

### Kriminalitetsvilkåret

#### Antakelse om bruk av tilleggsskatt

Det første vilkåret for anvendelse av bevisikringsreglene, er knyttet til vilkårene om å ilegge tilleggsskatt:

«Når det er rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av § 14–3, ...»

Ordlyden har svakt presisjonsnivå. Skattepliktige overtrer ikke tilleggs-skattebestemmelsene, de overtrer opplysningsplikten i kapittel 8.

Henvisningen til hovedbestemmelsen om tilleggsskatt tilsier at man både henviser til de objektive og de subjektive vilkårene for tilleggsskatt. De objektive vilkårene for tilleggsskatt er at skattepliktige «gir uriktig eller ufullstendig opplysning» eller «unnlater å gi en pliktig opplysning», dvs. at det foreligger en opplysningssvikt, og at opplysningssvikten kan gi «skattemessige fordeler». De subjektive vilkårene for tilleggsskatt er at det ikke foreligger unnskyldningsgrunner, dvs. at skattepliktige er tilstrekkelig å klandre for opplysningssvikten. Vilkaene for

bevisikring er imidlertid ikke knyttet til vilkårene for skjerpet tilleggsskatt, hvor det kreves forsett eller grov uaktsomhet, da bestemmelsen ikke henviser til § 14–6.

Forarbeidene gir ikke et klart svar på om det er nødvendig å sannsynliggjøre at de subjektive vilkårene vil være oppfylt. Revisorforeningen hadde i sin høringsuttalelse anført at det burde kreves forhold som kvalifiserte til skjerpet tilleggsskatt før bevisikring kunne anvendes:

«... Departementet påpeker ... at det er kravet til utvist skyld som avgjør om et forhold kan sanksjoneres med tilleggsskatt, skjerpet tilleggsskatt eller straff etter bestemmelsen om skatte-svik. Som Politidirektoratet påpeker i sin hørings-uttalelse, er den subjektive siden av saken noe man gjerne har liten innsikt i før kontrollen finner sted. Etter departementets mening er det ikke hensiktsmessig å knytte vilkårene for bevisikring til spørsmålet om hvilken grad av skyld den skattepliktige har utvist.»

Siste setning kan, lest isolert, gi inntrykk av at det subjektive vilkåret for tilleggsskatt ikke har plass som vilkår for bevisikring. Lest i sammenheng med første setning i sitatet, går det imidlertid frem at det er skillet mellom ordinær tilleggsskatt og skjerpet tilleggsskatt som vanskelig kan avgjøres på dette tidspunktet, dvs. spørsmålet om det er utvist grov uaktsomhet eller forsett.

Etter vår mening er det ikke grunnlag for å se bort fra minstekravet til klanderverdig opptreden som tilleggsskatte-reglene krever. Bestemmelsens ordlyd viser til hele § 14–3, inkludert andre ledd om unnskyldningsgrunnene. Dette tilsier at skattekontoret må sannsynliggjøre at skattepliktige på en eller annen måte vil forsøke å unndra seg kontroll, slik at bruken av unnskyldningsgrunnene normalt vil være utelukket.



*Skatteetaten gis nå anledning til å bruke tvang for å innhente bevis i skattesaker.*

### Beviskravet

Det kreves ikke at beviskravet for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt. For å ilegge tilleggsskatt må skattekontoret bevise med klar sannsynlighetsovervekt at ingen påberopte eller kjente unnskyldningsgrunner er årsak til opplysningssvikten. Ved bevisikring kreves det at det foreligger «rimelig grunn til å anta» at en sanksjoneringsverdig opplysningssvikt foreligger.

Dertil vil man, uten minstekravet til klanderverdig opptreden, stå igjen med kun opplysningssvikt som vilkår. Dersom det å påvise opplysningssvikt skulle være tilstrekkelig for å anvende bevisikring, er man nokså langt unna den begrunnelsen departementet har gitt for å fremme lovforslaget, nemlig å bekjempe alvorlig skattekriminalitet. I høringsnotatet uttalte departementet følgende om behovet for lovendringen:<sup>2</sup>

«Skattemyndighetene erfarer at den alvorlige skattekriminaliteten blir mer organisert og vanskeligere å avsløre. I mange tilfeller utarbeider de skattepliktige ikke regnskaper og andre plik-

<sup>2</sup> Høringsnotat av 23. mars 2018 punkt 3.3.2.

tige dokumenter som skattemyndighetene trenger for å foreta kontroller og fastsette riktig skatt. Det forekommer også ofte at dokumentasjon på virksomhetenes omsetning er sammenblandet med personlige dokumenter på PC, nettbrett osv., eller finnes i materiale som holdes utenfor virksomhetenes vanlige arkiver. Når dokumentasjon lagres på denne måten, kan den enkelt ødelegges eller flyttes ved kontroll fra skattemyndighetene.»

I avsnittet peker departementet på tilfeller hvor det ikke er utarbeidet regnskaper og tilfeller hvor dokumentasjonen over omsetningen fremkommer av andre dokumenter, dvs. hvor inntekter er holdt utenfor regnskapene.

I høringsnotatet ble det også gitt følgende eksempler på situasjoner hvor bevissikringsreglene kunne spille en rolle:

«Et eksempel på saker der det er vanskelig for skattemyndighetene å skaffe til veie dokumentasjon med de gjeldende kontrollreglene, er saker der bakmenn bruker virksomheter til å hvitvaske penger ved betaling av lønn som ikke oppgis til beskatning, eller til å unndra merverdiavgift ved å utstede fiktive fakturaer. Bevis for fiktive fakturaer som bankkort for firmaets bankkonto og timelister e.l., kan være lokalisert på privatadressen eller PC-en til en bakmann. Et annet eksempel er at kriminelle personer som har meldt flytting til utlandet, likevel driver næringsvirksomhet fra Norge uten å ha noe fast forretningssted her. Ofte er det da på privatadresser skattemyndighetene kan finne bevis for næringsvirksomhet.»

Også her pekes det på alvorlig skattekriminalitet som eksempler på tilfeller hvor bevissikring er aktuelt. Det er grunn til å tro at i slike tilfeller vil det foreligge dokumenterbare forhold som kan underbygge en presumpsjon for at unnskyldningsgrunnene ikke kommer til anvendelse.

Etter min mening er det derfor nettopp sannsynliggjøringen av klanderverdige adferd som skiller tilfellene hvor bevissikring kan benyttes fra andre tilfeller av opplysningssvikt.

### Mistankevilkåret

Når opplysningssvikt foreligger, og forholdet er av en slik art at anvendelse av unnskyldningsgrunnene presump-tivt er utelukket, oppstår spørsmålet om hvor sterk mistanken må være for å kunne anvende bevissikring. Reglene ville ha mistet sin praktiske betydning dersom kravet til mistanke var for strengt. Det er derfor tilstrekkelig at det foreligger «rimelig grunn til å anta» at en sanksjonsberettiget opplysnings-svikt foreligger.

Om mistankekravet skriver departementet, med henvisning til tilsvarende regler i konkurranseloven og verdi-papirhandeloven:

«... Det innebærer at det ikke er nødvendig med sannsynlighetsovervekt for lovbrudd, ... Det er nok at myndighetene har indikasjoner på lovbrudd.»

I forarbeidene konstaterer departementet at mistankevilkåret i straffeprosesslovens ransakingsbestemmelse, «skjellig grunn til mistanke», er for strengt for skattemyndighetenes del, idet det innebærer et krav om sannsynlighetsovervekt. Ett av argumentene er at skatteetatens bevissikring er et mindre inngripende tiltak enn politiets ransaking og beslag.

Vi mener at det hadde vært en fordel å benytte samme begrep og terskel som ved ransaking og beslag. Tingrettens arbeid ville bli lettere, om de kunne bygge på samme kriterium som ved ransaking, hvor de mer rutinemessig har begjæringer til behandling. Dertil ville intensjonen om å forbeholde inngrepet til de mest alvorlige skattesakene være lettere å ivareta, hvor det foreligger krav om sannsynlighetsovervekt. Vi er heller ikke overbevist om at inngripen fra skattemyndighetene, for skattepliktige oppleves som mindre inngripende enn politiets ransaking.

Kravet til indikasjon innebærer likevel at det ikke er tilstrekkelig å postulere et mulig straffbart forhold. Skattemyndighetene må kunne påvise omstendigheter som underbygger mistanken. Muligheten for at intet klanderverdige forhold er til stede, trenger ikke utelukkes.

### Rettens beslutning skal angi overtredelsens art

Rettens beslutning om bevissikring skal angi hvilken overtredelse som antas å foreligge:<sup>3</sup>

«Rettens beslutning skal angi ... hvilken type overtredelse som antas å foreligge.»

Også her er forarbeidene tause med hensyn til i hvilket omfang rettens beslutning skal redegjøre for overtredelsens antatte karakter. Redegjørelsen må kunne underbygge at vilkårene for bevissikring er til stede. En henvisning til tilleggs-skattereglene er da ikke tilstrekkelig. Beslutningen må gjengi de momentene skatteetaten har påberopt for å sannsynliggjøre både kriminalitetsvilkåret og mistankevilkåret.

### Forholdsmessighetsvurderingen

#### Kravet om «tilstrekkelig grunn»

Bevissikring skal ikke erstatte andre kontrollmetoder som anmodning om fremleggelse av opplysninger og stedlig kontroll. Skattemyndighetene skal fortsatt i hovedsak basere skattekontrollen på skattepliktiges medvirkning.

Bevissikring skal bare benyttes når det fremstår som forholdsmessig:<sup>4</sup>

«Bevissikring kan bare foretas når det er tilstrekkelig grunn til det.»

Forarbeidene har nokså sparsomt med kommentarer knyttet til forholdsmessighetsvurderingen. Om kravet til «tilstrekkelig grunn» skriver departementet:<sup>5</sup>

3 Skatteforvaltningsloven § 10-15 femte ledd andre setning.

4 Skatteforvaltningsloven § 10-15 andre ledd første setning.

5 Prop. 1 LS 2018–2018 side 252 siste avsnitt.

«... Departementet legger til grunn at bevissikring i første rekke skal benyttes når det ikke er mulig å skaffe til veie opplysningene i medhold av § 10–4. Det kan likevel ikke gjelde noe absolutt krav om at skattemyndighetene skal ha prøvd å gjennomføre alminnelig skattekontroll før de tar i bruk bevissikring. Omstendighetene i den konkrete saken kan være slik at det er grunn til å velge bevissikring uten at den alminnelige kontrollhjemmelen er forsøkt benyttet.»

Kravet til «tilstrekkelig grunn» innebærer at tiltaket må være nødvendig. Denne vurderingen kan heller ikke baseres på postulater, men krever at skattemyndighetene sannsynliggjør omstendigheter som tilsier at de alminnelige kontrollhjemlene ikke er tilstrekkelige.

### Ingen utvidet tilgang til informasjon

Reglene om bevissikring skal heller ikke uthule andre kontrollhjemler. For det første skal reglene ikke benyttes for å innhente annen informasjon enn det som ellers kan innhentes etter skatteforvaltningsloven § 10–1 første ledd:

«... Adgangen til å sikre bevis skal ikke strekke seg lenger enn det som ellers kan kreves utlevert eller kopiert for så vidt gjelder elektronisk arkiv etter skatteforvaltningsloven, dersom vedkommende hadde medvirket til kontrollen. ...»

I enkelte tilfeller går skattemyndighetene langt i å be om fremleggelse av opplysninger som de ikke har krav på, og som ikke dokumenterer faktiske omstendigheter, slik som vurderinger mv. Bevissikringsreglene skal ikke brukes til å innhente overskuddsinformasjon.

Dertil kan bevissikringsreglene heller ikke uthule prosessreglene under ordinær kontroll. Når skattepliktige klager over pålegg om å medvirke til kontroll, skal det ikke være kurant for skattemyndighetene å svare med begjæring om bevissikring. Bruken av en legitim rettsikkerhetsgaranti kan ikke alene

underbygge kravet om «tilstrekkelig grunn».

### Forbud mot uforholdsmessige inngrep

Bevissikring kan heller ikke fremstå som et uforholdsmessig inngrep:<sup>6</sup>

«Bevissikring kan ikke foretas når det etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforholdsmessig inngrep.»

I forarbeidene skriver departementet at kravet er særlig aktuelt når det er tale om bevissikring i private hjem.<sup>7</sup> Siden det gjelder et særlig kvalifikasjonskrav for bevissikring i bolig, er det ikke korrekt å avgrense dette kriteriet til slike situasjoner. Kravet gjelder generelt.

Under «sakens art» kan en rekke forhold spille inn, herunder den antatte unndragelsens størrelse og overtredelsens antatte grovhet. Departementet har brukt alvorlig skattekriminalitet som argument for berettigelsen av bestemmelsen, og det er derfor ingen grunn til å tillempe bruken av bestemmelsen ut over slike tilfeller. Dette kommer for så vidt til uttrykk i forarbeidene, men her er det knyttet til bevissikring i bolig:<sup>8</sup>

«... Det tilsier også at Skatteetaten ikke bør benytte reglene om bevissikring i bolig ved mindre alvorlige overtredelser i skatteavgivningen.»

For øvrig kan også andre forhold tilsi at bevissikring ikke skal benyttes, for eksempel forhold knyttet til skattepliktige selv, hans familie osv. Dessverre gir ikke forarbeidene noen veiledning i hva som ligger i «forholdene ellers» og faren er at momentet blir neglisjert i skatteetatens begjæring og tingrettens behandling av begjæringen, fordi slike forhold ikke blir belyst.

### Stedet for søk etter bevis

Bestemmelsen angir særskilt hvor stedet for søk etter bevis kan finne sted:

«... kan skattemyndighetene kreve adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder for å søke etter bevis.»

Ordlyden inneholder i seg selv ingen begrensninger i stedet for søk etter bevis. Skattemyndighetenes begjæring må imidlertid klart angi hvor søk etter bevis skal finne sted, idet rettens beslutning skal angi stedet for bevissikring:<sup>9</sup>

«Rettens beslutning skal angi hvor bevissikringen skal gjennomføres, ...»

Kravet til angivelse av stedet for søk, fordrer derfor et visst presisjonsnivå, og dermed noen forundersøkelser før skattemyndighetene fremmer en begjæring.

### Særlig om bevissikring i bolig og hos tredjepart

Det gjelder et særlig vilkår for begjæring om søk etter bevis i bolig og hos tredjemann:<sup>10</sup>

«Skattemyndighetene kan kreve adgang til bolig og hos tredjepart når det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der.»

Hva som ligger i «særlig grunn» er vanskelig å trekke ut av forarbeidene.

Bakgrunnen for det skjerpede beviskravet er «en avveining av hensynet til effektiv håndheving av lovgivningen, og hensynet til borgernes behov for beskyttelse av og respekt for sitt privatliv». <sup>11</sup> Den nærmere drøftelsen av avveingen har imidlertid en slagside til effektiv håndheving.

For det første finner departementet grunn til å vektlegge at beslutningen

9 Skatteforvaltningsloven § 10-15 femte ledd andre setning.

10 Skatteforvaltningsloven § 10-15 første ledd andre punktum.

11 Prop. 1 LS 2018–2019 side 253, nest siste avsnitt, med videre referanse til Ot.prp. nr. 6 (2003–2004) punkt 9.3.4.

6 Skatteforvaltningsloven § 10-15 andre ledd andre setning.

7 Prop. 1 LS 2018–2019 side 253, første hele avsnitt.

8 Prop. 1 LS 2018–2019 side 253, første hele avsnitt siste setning.



Skattemyndighetene kan kreve adgang til bolig og hos tredjepart når det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der.

treffes av tingretten, og at politiet alltid skal bistå ved slik bevissikring.<sup>12</sup> En slik vektlegging vil alltid gå i favør av gjennomføring av inngrepet.

Om selve avveiingen, uttaler departementet:<sup>13</sup>

«For det andre må det foretas en konkret vurdering der behovet for undersøkelser veier tyngre enn de hensynene de griper inn i. På den ene siden innebærer bevissikring et betydelig inngrep i den enkeltes privatliv. På den andre siden er skatteunndragelser et samfunnsskadelig lovbrudd som det er vanskelig å oppdage. Bevissikring skal i første rekke brukes i tilfeller der den skattepliktige ikke har bidratt til å oppfylle sin opplysningsplikt. Behovet for å foreta bevissikring er derfor stort.»

Denne avveiningen bør ikke kunne legges til grunn, idet den alltid favoriserer gjennomføringen av inngrepet. En generell henvisning til at skatteunndragelser er samfunnsskadelig, er en altfor lav terskel for søk i bolig, og det samme gjelder manglende oppfyllelse av opplysningsplikten.

Utfordringen kan bli at forhold knyttet til den skattepliktiges privatliv blir underkommunisert i begjæringen. Det må i det minste forventes at skatteetatens begjæringer inneholder faktiske opplysninger om hvem som bor i den aktuelle boligen, om det er mindreårige barn der, og hvor gjennomsliktig et slikt inngrep blir overfor nærmiljøet. Uten slike opplysninger kan retten neppe foreta avveiingen på en fornuftig måte.

For øvrig bør man se bort fra siste del av det siterte avsnittet. At bevissikring bare skal benyttes der skattepliktige ikke har oppfylt sin opplysningsplikt og hvor andre kontrolltiltak ikke er anvendelige, følger av det som er sagt foran. Ordbruken «i første rekke» kunne tilsa at bestemmelsen har et videre anvendelsesområde. Ordvalget er upresist.

### Bevissikring hos tredjepart

Bestemmelsen åpner for bevissikring også i tredjeparts lokaler. Med tredjeparter menes her andre enn skattepliktige som har opplysningsplikt etter kapittel 7 og som kan underlegges kontroll etter kapittel 10. Bestemmelsen kan dermed ikke anvendes basert på tilknytning som slektskap eller vennskap.

Kravet om «særlig grunn» gjelder også her.

### Rettsens beslutning og akutt sikring

Som nevnt treffer retten beslutning om bevissikring. Beslutningen skal foreligge før tiltaket settes i verk.<sup>14</sup> I motsetning til det som gjelder ved politiets ransaking, skal retten ikke oppnevne advokat for den som blir utsatt for skatteetatens bevissikring.<sup>15</sup> Med andre ord må retten selv ivareta interessene til den begjæringen gjelder.

Rettsens avgjørelse følger reglene om beslutning i tvisteloven.<sup>16</sup> Det innebæ-

rer blant annet at allmennheten har innsynsrett.<sup>17</sup> Domstolen kan nekte innsyn i saksdokumenter grunnet hensynet til privatlivets fred, men ikke i selve avgjørelsen.<sup>18</sup> Dette må være en åpenbar glipp fra departementets side. Domstolen skal ikke gi utskrift av kjennelser om ransaking som følger straffeprosessloven.<sup>19</sup> Det burde også vært regelen ved skatteetatens bevissikring.

Skattemyndighetene er imidlertid også gitt en hjemmel for å kreve at politiet sikrer et sted hvor bevis kan foreligge, før rettens beslutning foreligger, når det «ikke er tid til å avvente rettens beslutning».<sup>20</sup>

Forarbeidene har følgende beskrivelse av når det kan være nødvendig med sikring før rettens beslutning:<sup>21</sup>

«Det kan tenkes tilfeller der skattemyndighetene ikke har tid til å vente på tingrettens beslutning om bevissikring uten at formålet med kontrollen settes i fare. Et eksempel er at den opplysningspliktige motsetter seg kontroll etter skatteforvaltningsloven § 10–4. Det er da risiko for at den opplysningspliktige vil ødelegge beviser før tingretten rekker å behandle en begjæring om bevissikring. ...»

Ut fra det ovennevnte kan det utledes at det må foreligge en akutt fare for bevisforspillelse, og det må være utilstrekkelig at retten fatter beslutningen uten at skattepliktige har fått uttale seg.<sup>22</sup> Risikoen for bevisforspillelse må være aktuell og ikke generell.

Departementets videre redegjørelse synes å gi skattemyndighetene et større spillerom:<sup>23</sup>

«Det skal være opp til skattemyndighetenes frie skjønn å avgjøre om avstengning er nødvendig. Departementet

12 Prop. 1 LS 2018–2019 side 254, første spalte tredje hele avsnitt.

13 Prop. 1 LS 2018–2019 side 254, andre spalte nest siste avsnitt.

14 Skatteforvaltningsloven § 10-15 femte ledd første punktum.

15 Se Straffeprosessloven § 100 a første ledd, jf. § 200a.

16 Tvisteloven § 19-1 tredje ledd.

17 Tvisteloven § 14-2 første ledd.

18 Tvisteloven § 14-4 andre ledd bokstav b.

19 Jf. Straffeprosessloven § 28 tredje ledd.

20 Skatteforvaltningsloven § 10-15 syvende ledd.

21 Prop. 1 LS 2018–2019 side 259 første spalte siste avsnitt.

22 Jf. Skatteforvaltningsloven § 10-15 femte avsnitt tredje punktum.

23 Prop. 1 LS 2018-2019 side 259 andre spalte første hele avsnitt.

forutsetter imidlertid at avstengningen blir helt kortvarig ettersom spørsmålet om bevissikring må fremmes for tingretten så raskt som mulig. ...»

Et slikt tiltak er svært byrdefullt. I tillegg skal det effektueres av politiet før det foreligger et skriftlig beslutningsgrunnlag som skattepliktige kan sette seg inn i. Det må forventes at skatteetaten i egne retningslinjer gir en noe skarpere avgrensning av når dette tiltaket kan benyttes.

### Gjennomføringen av bevissikring

Det er skatteetatens ansatte som gjennomfører bevissikringen.

Skatteetaten kan anmode politiet om bistand, og politiet skal alltid delta ved bevissikring i bolig.

Inngrepet skal starte med at skattyter gjøres kjent med rettens beslutning.

Undersøkelsene skal så gjennomføres så skånsomt som mulig. På dette punktet bør skattemyndighetene for det første utarbeide klare retningslinjer for opptrøden, og ikke minst sette egnede personer til å utføre et slikt oppdrag.

Selve gjennomføringen av bevissikringen kan skje ved «forsegling av lokaler, bøker, forretningspapirer eller elektroniske lagringsmedier» under undersøkelsen, og skattemyndighetene kan ta med «ting, herunder kopi av dokumenter og annen informasjon og elektronisk lagret informasjon, som kan ha betydning som bevis for nærmere undersøkelse».<sup>24</sup>

### Særlig om rettssikkerhetsgarantiene

Undersøkelsene er underlagt noen av rettssikkerhetsgarantier som ved ransaking og beslag, ved en henvisning til enkeltbestemmelser i straffeprosessloven. Dette reiser en rekke enkeltspørsmål, som verken er behandlet i høringsnotatet eller forarbeidene. Av forarbeidene fremgår det:

«Reglene om beslagsforbud i straffeprosessloven § 204 bør derfor gis tilsvarende anvendelse, jf. forslag til skatteforvaltningsloven § 10–15 fjerde ledd femte punktum. Det innebærer at bevissikring ikke kan foretas i dokumenter som inneholder opplysninger som omfattes av begrensningene i vitneplikten, jf. straffeprosessloven §§ 117 til 121 og §§ 124 og 125. Disse bestemmelsene fastsetter at retten ikke kan ta imot vitnemål om opplysninger som skal holdes hemmelig av hensyn til rikets sikkerhet (§ 117), opplysninger som omfattes av lovbestemt taushetsplikt (§ 118), opplysninger som er betrodd advokater mv. i deres stilling (§ 119), taushetsplikt pålagt av domstol (§ 120), betroelser under sjelesorg og sosialt arbeid (§ 121), forretnings- og driftshemmeligheter (§ 124) og redaktørers kildevern (§ 125). Straffeprosessloven § 205 tredje ledd om beslagsretten når vitneplikten er betinget av rettens kjennelse, bør også gis tilsvarende anvendelse.» (Vår understrekning.)

Det står intet i forarbeidene om hvordan dette forbudet mot bevissikring skal praktiseres. Hvordan skal kopiering av elektronisk informasjon gjennomføres slik at advokatkorrespondanse ikke inngår i beslaget? Rutinen som er benyttet ved ordinær kontroll og speilkopiering av servere, synes ikke anvendelig, idet Høyesterett i Ferncliff-saken klart skilte mellom rettssikkerhetsgarantiene som fulgte av straffeprosessloven og det som skulle legges til grunn ved skattekontrollen.<sup>25</sup> Når rettssikkerhetsgarantiene fra straffeprosessloven er lagt til grunn for bevissikring, gjelder således et annet og strengere regelsett. Det må forventes at Skattedirektoratets retningslinjer gir anvisninger på hvordan rettssikkerhetsgarantiene skal ivaretas ved beslag i elektronisk informasjon.

### Administrative og økonomiske konsekvenser

Avslutningsvis vil vi peke på at forarbeidene drøfter administrative og økonomiske konsekvenser for etaten, poli-

tiet og tingretten, men ikke for skattepliktige som blir utsatt for tiltaket.

Det må være på det rene at skattepliktige vil kunne kreve sakskostnader ved en anke over tingrettens beslutning, etter tvistelovens ordinære regler.

Skulle tiltaket vise seg å være rettsstridig, må det også antas at skatteetaten vil være erstatningspliktig for tap skattepliktige måtte lide.

### Avsluttende merknader

Formålet med Regjeringens strategi mot arbeidslivskriminalitet er å «bekjempe» slik kriminalitet. Det er således ikke selve fastsettelsen og innføringen av skatt som har vært kronargumentet når skatteetaten ville ha hjemmel for selv å sikre bevis. Skatteetaten har skjøvet alvorlig skattekriminalitet frem som argument for å få et nytt og slagkraftig arbeidsverktøy.

Innføringen av en slik regel reiser mange utfordringer for skatteetaten. En av disse er å finne hvilke saker som skal starte i etterforskningssporet og hvilke som skal starte i forvaltningssporet. Det er lett å trå hverandre på tærne, når etatsansatte skal bekjempe kriminalitet og boksehanskene er på. Man kan risikere at skatteetaten ødelegger spor som politiet ville hatt bedre metoder for å sikre.

Det er også en fare for at inngrepet får utbredelse ut over de situasjonene som begrunnet innføringen. Det er tingretten som skal føre legalitetskontrollen ved behandlingen av skatteetatens begjæringer. Vage vilkår og upresise forarbeider gjør ikke oppgaven enkel.

<sup>24</sup> Skatteforvaltningsloven § 10-15 tredje ledd.

<sup>25</sup> HR-2017-467 premiss 52.